

Основни правни характеристики на модела на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане с оглед на българското международно данъчно право²⁵

(Main Legal Characteristics of the Model of Double Tax Relief Treaty within the Context of Bulgarian International Tax Law)

Милчо Костов и Стоян Гешев

1. По същество това е проект на двустранна конвенция за избягване на двойното данъчно облагане. Но по своето значение този проект надхвърля рамките на обикновените проекти за сключване на спогодби между отделни държави. Това се дължи главно на три причини; а) начина на изработване на проекта, б) приемането му с препоръка от орган на международна организация и в) дългогодишното му използване, в резултат на което въз основа на него са сключени многобройни двустранни международни спогодби с унифицирано съдържание. Това обяснява и наименованието: „Модел на конвенция за избягване на двойното данъчно облагане на доходи и имущества“ (за краткост по-году в текста – „Модел“).

²⁵ Статията се препечатва от сп. „Правна мисъл“, 4 (1982), 57 – 71, с любезното съгласие на редакционната колегия, на господин Никола Костов, син на проф. Милчо Костов и на господин Стоян Гешев, съавтор. Покойният проф. Милчо Костов (1923 – 1997) преподава Финансово право, Институт за държавата и правото, БАН, е член на Конституционния съд. Господин Стоян Гешев, бивш началник-отдел в Министерството на финансите на Република България, Stgechev@abv.bg.

The late prof. Milcho Kostov (1923 – 1997) gave lectures on Financial law, Institute of the State and the Law, BAS, and was member of Bulgarian Constitutional Court. Mr. Stojan Geshev, Formal Head of Department at the Ministry of Finance of the Republic of Bulgaria, Stgechev@abv.bg.

а. Първият модел на конвенция относно двойното данъчно облагане е изработен от Данъчния комитет на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР) през 1963 г.²⁶ Работна група от квалифицирани експерти е работила повече от три години, съставила е четири междинни проекта и е оформила крайния текст на модела, представен с доклад на Съвета на ОИСР. Към Модела е разработен подробен и аналитичен коментар на всеки текст. Моделът се е оказал годен да обслужи договорната практика на страните – членки на ОИСР, в сферата на конвенциите относно двойното данъчно облагане. Доказателство за това е, че веднага след приемането му въз основа на него са били ревизирани 50 конвенции и сключени 69 нови конвенции в рамките на ОИСР.

Опитът от сключване на конвенциите и прилагането им е наложил нови проучвания на Модела от 1963 г. От съществено значение се оказват и други обстоятелства: промени в данъчното законодателство на страните – членки на ОИСР, интензификация на данъчните отношения помежду им, развитие на нови сектори на промишлеността и търговията, нови форми на международни икономически корпорации и пр. Комитетът по данъчните дела на ОИСР (приемник на Данъчния комитет) е подложил на цялостна ревизия модела на конвенция от 1963 г. и е изработил нов модел (придружен с коментар), който е внесен в Съвета на ОИСР на 7 март 1977 г.

²⁶ Нуждата от такъв модел и значението, което той би имал за унифициране на двустранните спогодби за избягване на двойното данъчно облагане, са констатирани отгавна. Още през 1921 г. в Обществото на народите е започната работа по съставяне на такъв модел, който е оформен в два първоначални варианта – първият в Мексико от 1943 г. и вторият в Лондон от 1946 г. Но и двата модела не са изиграли особена роля в международната договорна практика поради съществени различия между отделните държави по основни въпроси; освен това тези модели са имали и известни празноти в уредбата на материята. Данните тук и в текста относно моделите на конвенцията са взети от официалното издание: *Modèle de Convention de double imposition concernant le revenu et la fortune*, OCDE, Paris, 1977, р. 7. Сп. *Правна мисъл*, кн. 4/1982 г.

б. Моделът от 1963 г. е приет от Съвета на ОИСР²⁷ с препоръка от 30.VII.1963 г., а новият модел от 1977 г. – с препоръка от 11.IV.1977 г., която изрично отменя препоръката от 1963 г. С препоръката си от 1977 г. Съветът на ОИСР особено настоява върху необходимостта да се използва ревизираният модел, за да се сключат двустранни спогодби, които да приемат единни принципи, дефиниции, правила и методи относно избягване на двойното данъчно облагане; да се разшири мрежата на съществуващите конвенции, за да бъдат обхванати всички страни – членки на ОИСР. Съветът препоръчва да се възприеме на основата на коментара и единно тълкуване на текстовете на двустранните конвенции. В препоръката на Съвета на ОИСР е изразено становището, че е целесъобразно (все с оглед на максимално унифициране по структура и съдържание) да се ревизират всички съществуващи конвенции, за да се съобразят с актуалните нужди, отразени в Модела от 1977 г.²⁸

в. На практика е констатирано, че Моделът значително улеснява преговорите между държавите – членки на ОИСР, за сключване на двустранни спогодби относно двойното данъчно облагане²⁹. Коментарът към Модела допринася за единно тълкуване и прилагане на сключените спогодби. На двустранни и многостранни срещи на експерти от Комитета по данъчните дела се обсъждат и решават спорни и сложни въпроси по двойното данъчно облагане.

Но тук има и един по-съществен момент. Данни от международната договорна практика сочат, че Моделът е надхвърлил рамките на ОИСР. Претенциозната задача на експертите на ОИСР да изработят модел, който ще обслужва не само двустранни отношения между държави – членки на ОИСР, но и отношения между членуващи в ОИСР държави и държави, нечлену-

²⁷ Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (Organisation de coopération et de développement économiques) е създадена с Парижкия договор от 14.XII.1960 г. и в нея членуват (към момента на приемане на модела) 24 държави: основното ядро е образувано от държавите-членки на ЕИО, и най-развитите капиталистически държави в света (САЩ, Япония, Канада, Нова Зеландия, Австралия, Швеция, Швейцария и др.).

²⁸ Пълният текст на препоръката от 11.IV.1977 г. се съдържа в цит. издание *Modèle de Convention*, р. 201, 202.

²⁹ По данни на ОИСР към 1. I. 1977 г. са сключени 179 двустранни спогодби между страни – членки на ОИСР, относно двойното данъчно облагане. След тази дата броят им очевидно е нараснал.

ващи в тази организация, та даже и отношения между гържави, които не са членки на ОИСР, изглежда, че на практика въпреки някои затруднения започва да намира известна реализация³⁰.

Значението на Модела на ОИСР за договорката практика в областта на международните спогодби относно двойното данъчно облагане не бива и да се надценява. Тук от значение са две обстоятелства.

Първо, при изработване на Модела някои гържави членки на ОИСР, са направили резерви относно отделни текстове и тези резерви са включени към коментара на Модела. Португалия (също членка на ОИСР) чрез генерална резерва спрямо Модела си е запазила правото да изрази резерви по отделни текстове, след като завърши данъчната реформа в националното ѝ законодателство³¹. Следователно за пълно унифициране на двустранните спогодби относно двойното данъчно облагане между страните – членки на ОИСР, не би могло да се говори.

И второ, въпреки изричната препоръка на Съвета на ОИСР от 11.IV.1977 г. към гържавите – членки на организацията, да проверят възможностите за сключване на многостранни спогодби на основата на Модела усилията в тази насока са останали

³⁰ Два примера за това използване на модела на ОИСР. Между Австрия (членка на ОИСР) и Филипините (нечленуваща в ОИСР) е подписана Спогодба за избягване на двойното данъчно облагане на доходите, която е влязла в сила на 1. IV. 1982 г. (обн. на немски и английски език в *Bundesgesetzblatt für die Republik Österreich*, 4. März 1982, 43 Stück); моделът е почти изцяло възпроизведен с някои незначителни отклонения. Между Унгария, която не членува в ОИСР, и САЩ е подписана Конвенция за избягване на двойното данъчно облагане на доходите (12. II. 1978 г. във Вашингтон). В основата и на тази конвенция е моделът на ОИСР, но все пак между правителствата на двете гържави са разменени писма, които се считат неразделна част от конвенцията и в които са направени редица уточнения за значението на термини и дефиниции и за прилагането на отделни текстове спрямо всяка договаряща гържава (*Tax Convention with Hungarian People's Republic*, U. S. Government printing office, Washington, 1979).

³¹ *Modèle de Convention*, p. 15.

без успех; многостранни спогодби между гържавите – членки на ОИСР, не са сключени, не се и подготвят³².

2. Моделът на ОИСР придоби непосредствено значение и за нашата международна договорна практика с оглед на отношенията на НР България със западноевропейските капиталистически страни (а също така и с някои други развити капиталистически гържави, например Япония). С тези страни (Австрия, ФРГ, Франция, Англия, Италия, Дания, Норвегия) започнаха или предстоят да започнат преговори за включване на двустранни спогодби за избягване на двойното данъчно облагане. Всички тези страни са членки на ОИСР и всяка една от тях е сключила десетки двустранни спогодби относно двойното данъчно облагане на основата на Модела на ОИСР (или първия от 1963 г., или ревизирания от 1977 г.). Така чрез сключените и прилаганите от съответните гържави международни спогодби Моделът е навлязъл дълбоко в практиката на всяко едно от тези данъчни законодателства. Трябва да се признае, че въз основа на Модела се формира немалък дял на международното данъчно право, чрез което се определят пределите на пространствено действие на национални данъчни законодателства. Затова не може да има съмнение, а впрочем и практиката показва, че нашите договорни партньори – посочените по-горе гържави – членки на ОИСР, ще използват Модела (с незначителни промени) като своя основа на преговорите с НР България за сключване на спогодби относно двойното данъчно облагане³³. Нещо повече – неизбежно е Моделът да намери приложение и в сключените с НР България спогодби за избягване на двойното данъчно облагане. Това е така, защото всяка двустранна спогодба, за да постигне своите цели, трябва да отчете на равноправна основа действието на две данъчни законодателства, зад всяко едно от които стои фискалният суве-

³² Социалистическите гържави - членки на СИВ, са направили решителен напредък в това отношение. Този въпрос е решен изцяло, като са подписани две многостранни спогодби: Спогодба за премахване на двойното данъчно облагане на доходите и имуществото на физически лица, подписана в Мишколец (Унгария) на 27.V.1977 г. (утвърдена с Реш. № 176 от 27.IX.1977 г. на Министерския съвет на НРБ) и Спогодба за премахване на двойното данъчно облагане на доходите и имуществото на юридически лица, подписана в Улан Батор на 19.V.1978 г. (ратифицирана с Указ № 1407 на Държавния съвет на НРБ, Д. в., бр. 63, 1978 г.).

³³ Това впрочем е дългогодишна практика на гържавите—членки на ОИСР. Моделът се използва като *référence de base* в преговори с гържави, нечленуващи в ОИСР (*Modèle de Convention*, р. 8).

решител на съответната държава. Чрез спогодбата трябва да се разграничи и същевременно да се съчетае пространственото действие на два ганъчни правопорядъка (нашия и чуждия), за да се избегне двойно облагане при ганъчни състави с международен елемент. А чуждото ганъчно законодателство, вкл. и неговото международно ганъчно право, ще се отрази в спогодбата чрез Модела на ОИСР. А оттук произтича не само теоретическият, но и практическият интерес, който представлява за нашето ганъчно право, респ. за българското международно ганъчно право³⁴, Моделът на ОИСР.

3. Преди да се очертаят основните характеристики на Модела на ОИСР, необходимо е да се набележат онези обстоятелства, които актуализираха в последните години проблемите на българското международно ганъчно право в онази негова част, която се отнася до състави на двойно ганъчно облагане, появили се в отношенията между нашата социалистическа страна и капиталистически държави. Това са всъщност обстоятелствата, които налагат да се сключат с тези държави двустранни спогодби относно двойното облагане³⁵.

Дванадесетият конгрес на БКП отчете, че в последните години, „ръководейки се от своя миролюбив външнополитически курс, нашата страна развиваше активно отношенията си с капиталистическите държави върху основата на принципите на мирното съвместно съществуване“. В Отчетния доклад се отбелязва, че „срещите и разговорите с деловите кръгове на тези страни дават полезни резултати“. „Икономическото и научно-техническото сътрудничество, а също и културният обмен с капиталистическия свят са не само от взаимен интерес, но и доприна-

³⁴ В текста е възприето становището за същността на международното ганъчно право на А. С. Ангелов, С. Джумалиев, Международно ганъчно право на НР България – проблемът за двойното ганъчно облагане, Правна мисъл, 1960, 4. За общотеоретическите проблеми на международното ганъчно право препращаме към тази статия.

³⁵ Когато преди повече от две десетилетия А. С. Ангелов и С. Джумалиев разглеждат в цит. статия проблемите на двойното ганъчно облагане, те очертават двустранния международен договор като способ за избягване на двойното облагане само в два варианта: а) спогодба между капиталистически страни и б) спогодба между социалистически страни. Третият вариант – двустранен договор между социалистическа и капиталистическа държава, въобще не е споменат (вж. цит. статия, с. 62–65).

сят за подобряване на общия климат в междудържавните отношения³⁶.

Активното развитие на отношенията с капиталистическите държави се изрази в разширяване на сферата на научно-техническото сътрудничество и на културния обмен. Разменят се дейци на науката и изкуството, които са поканени в чужбина, респ. у нас, за да изнасят лекции, да участват в научноизследователска дейност, да покажат високото майсторство на своето творческо и изпълнителско изкуство, да участват в изпълнение на междуправителствени програми за научно-техническо сътрудничество, в научни конференции и творчески срещи и пр. и пр. Расте броят и на студентите и специализантите, които се учат или повишават квалификацията си в съответната чужда страна.

Трудът на дейците на науката и културата като висококвалифициран труд се оценява твърде високо и по принцип се възнаграждава. При тези хонорари (вкл. и авторски хонорари, както и възнагражденията за използване на други права на интелектуална собственост) възникват и традиционните състави на двойно данъчно облагане. Максимално опростени и обобщени, съставите на двойно облагане произтичат от това, че върху един и същ обект (дохода) разпростират едновременно фискалния си суверенитет държавата, в която се намира източникът на дохода, и държавата, на която е гражданин получателят или в която той има своето постоянно местожителство или местопребиваване.

Но много по-голямо значение за двойното данъчно облагане придобиха напоследък някои нови форми на икономическо сътрудничество с фирми от капиталистическите страни. С Указ № 535 за икономическо сътрудничество между български юридически лица и чуждестранни юридически и физически лица (ДВ, бр. 25, 1980) се създаде възможност за образуване на смесени сдружения с чуждестранно участие за извършване на съвместна стопанска дейност въз основа на вноски на страните, при съвместно управление и разпределяне на печалбите и загубите от тази дейност. Указ № 535 съдържа специален режим на данъчно облагане на печалбата на самото смесено сдружение, което е юридическо

³⁶ Т. Живков. Отчет на Централния комитет на БКП пред Дванадесетия конгрес и предстоящите задачи на партията, Партиздат. С., 1981, С. 152.

лице, и на печалбата, която получава чуждестранният участник (чл. 36 – 43).

С оглед действието на Указ 535 на ДС на НРБ въпросът за двойното данъчно облагане се постави с особена острота; съвсем категорично се изяви нуждата от сключване на двустранни спогодби за избягване на двойното облагане. Без такава спогодба печалбата на чуждестранния съдружник неизбежно се явява обект на двойно облагане с данък – тя е обект на данъчно облагане у нас съгласно чл. 36 от Указа, но тя ще бъде облагана с данък и като част от съвкупната печалба на фирмата (чуждестранен участник у нас) в гържавата, където се намира сегалицето на нейното управление. Това двойно облагане е с твърде неблагоприятно значение за нас, защото е в противоречие с целите, които си поставя Указ № 535, и може да осуети пълния ефект на неговото действие. Данъчното облагане на печалбата на чуждестранния участник по Указ № 535 е пропорционално и със сравнително нисък размер. Това е едно от съществените благоприятни условия за насърчаване на икономическото сътрудничество, както впрочем е изрично формулирано в чл. 1 на Указа. В чл. 38 на Указа е предвидена и възможността за временно освобождаване от данък, респ. за намаляване размера на данъка върху печалбата на чуждестранния участник. Целта и смисълът на това благоприятно данъчно третиране на печалбата са ясни – да бъдат насърчени чуждестранните фирми за участие в съвместна стопанска дейност у нас. Но при липса на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане със съответната гържава същата печалба ще бъде обложена с данък повторно като част от съвкупната печалба на фирмата и при това по правило със значително по-високите проценти на бързо растяща данъчна прогресия. При такова двойно облагане на печалбата интересът на чуждестранната фирма от участие в съвместна стопанска дейност у нас значително намалява. Но благоприятният фискален режим по Указ № 535 губи практически смисъл дори и да предположим, че по силата на нормативни разпоредби на чуждото данъчно законодателство платеният у данък се приспада от общата сума на данъка върху съвкупната печалба на фирмата или че този данък се приспада като необходимо присъщ разход при определяне на облагаемата печалба. И при двете хипотези двойното данъчно облагане не се избягва и ефектът на данъчния режим по Указ № 535 е сведен до минимум.

Неблагоприятните последици на двоиното данъчно облагане лесно могат да се установят и с оглед на реализирана печалба от наши стопански организации при участието им в задгранични гружества (вж. Наредба за българското участие в задграничните гружества, утвърдена от Министерския съвет с Постановление № 70 от 29.V.1975 г., ДВ, бр. 45, 1975). И тук при липса на спогодба двоиното облагане на печалбата е неизбежно – тя ще се облага с данък в държавата, в която е реализирана, независимо от формата на получаването ѝ (например като дивидент) и у нас като част от печалбата на съответната стопанска организация.

За пълно очертаване на практическата нужда от сключване на спогодби за избягване на двоиното данъчно облагане трябва да се посочи и разширяващата се мрежа на агенции и представителства в чужбина на предприятията, които извършват международен транспорт и международен туризъм. Служителите в тези агенции и представителства получават заплатите си пряко от предприятието, което ги е изпратило да работят в чужбина. Тези заплати също могат да бъдат обект на двоино облагане с данък – в държавата, в която се намира източникът на дохода (заплатата), и в държавата, в която работи получателят на дохода.

Тук не са изброени изчерпателно всички практически хипотези на двоино данъчно облагане, които могат да възникнат в сферата на разнообразните и разширяващите се връзки на икономическо, научно-техническо и културно сътрудничество с капиталистическите държави. Посочени са най-съществените проблеми, които могат да се решат само чрез международен договор за избягване на двоиното данъчно облагане.

4. Анализът на Модела на двустранна спогодба за избягване на двоиното данъчно облагане (на ОИСР от 1977 г.) трябва да започне с отговора на един принципен въпрос: възможно ли е Моделът да послужи като наш (български) проект за спогодба за избягване на двоиното данъчно облагане и да бъде одобрен от Министерския съвет като „основа на преговорите“ за сключване на такава спогодба (съгласно чл. 5, ал. 1 на Указ № 1496 за участие на НР България в международни договори, ДВ, бр. 62, 1975). И по-нататък: възможно ли е Моделът на ОИСР да послужи в известен смисъл и като „български модел“, т.е. да бъде одобрен от

Министерския съвет като типов проект за основа на преговори с гържавите, които са членки на ОИСР.

Отговорът на втория въпрос е по-лесен и той трябва да бъде категорично отрицателен. Указ № 1496 не дава възможност да се внесе в Министерския съвет за одобрение типов проект, който да служи като основа за преговори за сключване на няколко или множество двустранни международни договори. Министерският съвет може да одобри само конкретен проект, въз основа на който предстоят преговори за сключването на конкретен по съдържание двустранен договор с определена гържава. Тази идея е заложена във всички нормативни разпоредби на Указа относно подготовката, изработването и одобряването на проекти на двустранни международни договори. Това важи и за проектите на спогодби за избягване на двойното данъчно облагане. Всеки проект за такава спогодба трябва да се изработи от Министерството на финансите „след обстойно проучване“ (съгласно чл. 3, ал. 1 на Указ № 1496). Обстойното проучване трябва да се извърши в две основни насоки. Първо, запознаване с данъчното законодателство на гържавата, с която предстоят да се водят преговорите. Колкото и унифицирани да изглеждат по структура и по основни принципи данъчните законодателства на някои гържави (например на гържавите – членки на ЕИО), все пак помежду им съществуват различия, които трябва да бъдат отчетени при сключване на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, за да се решат пълно и точно проблемите за разграничение и съгласуване в действието на два конкретни данъчни правопорядъка спрямо състави с международен елемент. И второ, едни и същи проблеми на двойното данъчно облагане придобиват различни количествени и качествени характеристики с оглед на различните форми и различната степен на развите на икономическите, научно-техническите и културните взаимоотношения с отделни гържави, които са евентуални договорни партньори на нашата страна. Тези различия трябва да бъдат обстойно проучени и отчетени при изработване на всеки конкретен проект на договор, който след одобряването от Министерския съвет ще служи като „основа на преговорите“ с конкретна страна. И така варианти на нашия проект (на нашата „основа на преговорите“) са неизбежни.

И все пак въпросът е: възможно ли е в основата на тези варианти на проект, който ще бъде представен от НР България,

за да служи като българска „основа на преговорите“, да залегне Моделът на ОИСР. Съображенията в подкрепа на отрицателния отговор се извличат от най-общите безспорни характеристики на Модела и от ясно изразеното негово основно предназначение.

Моделът е изцяло изграден на основата на данъчно законодателство от буржоазен тип. Изложените по-горе данни относно изработването на Модела ясно показват това. Чрез този Модел на спогодба се търси решение относно разграничение и съгласуване на пространственото действие на данъчни законодателства на капиталистически държави. Касае се за данъчни системи, които са изградени на основата на частната капиталистическа собственост върху средствата за производство и които обслужват класово-политическите цели на буржоазните държави. Предназначението на Модела е да формира международното данъчно право като съставна част на съответното буржоазно национално данъчно законодателство. С тази своя основна характеристика и с това свое основно предназначение Моделът очевидно не може да служи като български проект, като основа на преговорите на НР България за сключване на спогодба относно двойното данъчно облагане. Нашият проект трябва да се изработи въз основа на българското социалистическо данъчно законодателство. От гледна точка на пространственото действие на нашето социалистическо данъчно законодателство трябва да се търси решаването на проблемите на двойното данъчно облагане във взаимоотношенията със съответната капиталистическа държава. Това трябва да бъде изходната ни принципна позиция при започването на преговорите, т. е. нашата основа на преговорите по смисъла на чл. 5, ал. 1 на Указ № 1496. Българският проект трябва да бъде съобразен не само с основните институции на социалистическото ни данъчно право, но и с цялата ни социалистическа икономическа система, той трябва да защитава фискалните и политическите интереси на нашата държава. Модел, който е изграден на основата на буржоазното данъчно законодателство, е принципно непригоден за тази цел.

Тук трябва да се приведе още едно съображение, което има самостоятелно значение. В преамбюла към Модела на ОИСР от 1977 г. е посочена изрично необходимостта Моделът да отрази „все по-тясната икономическа взаимна зависимост“ между страните – членки на ОИСР. Изрично се отбелязва, че сключените въз основа на Модела спогодби трябва да премахнат препятствия

за „обмен на имуществва и дейности (служби)“, за „движение на капитал и хора“³⁷. Идеята за все по-тясна интеграция между развитите капиталистически страни е ясно формулирана. В такава интеграция нашата страна не може да участва.

Моделът не би могъл да служи като българска основа на преговорите и поради обстоятелството, че неговата „юридическа технология“ е принципно съобразена с институциите, механизмите и термините на буржоазното данъчно законодателство. Така например чужди на нашето законодателство са термините: „резидент“ (чл. 4 на Модела), чрез който се определят физическите и юридическите лица – субекти на данъчно облагане, спрямо които ще се прилага евентуално сключена спогодба, и „постоянна организация“ (чл. 5 на Модела), чрез който се определя стопанската дейност, извършвана от предприятие на едната договаряща държава в другата договаряща държава. В разрез с основен принцип на нашето социалистическо право е институцията на „публичната служба“ по смисъла на чл. 19 на Модела, защото у нас още с влизането в сила на Кодекса на труда през 1951 г. се премахна типичното за буржоазното законодателство разграничение между административноправния статут на държавните чиновници (Законът за държавните служители бе отменен) и трудовоправния статут на работниците. От позициите на българското право не може да се предлага решаване на проблеми на двойно данъчно облагане при т. нар. „свързани предприятия“ (вж. чл. 9 на Модела), защото се касае за характерни за съвременната капиталистическа действителност връзки и зависимости в рамките на многонационалните корпорации.

Терминологията и изразните средства на Модела независимо от това, че са чужди на нашата легална терминология, са извънредно усложнени. Практиката показва, че постигнатото съгласие между договорните партньори в духа и в съответствие на решение, което се съдържа в Модела, среща непреодолими затруднения с оглед на формулирането му на двата езика, на които текстът на подписания двустранен договор трябва да има

³⁷ Modèle de Convention, p. 7.

еднаква сила³⁸. Формулировката на решението се оказва по-трудна, отколкото самото решение по смисъл и съдържание.

Становището, че Моделът на ОИСР не може да бъде използван като наш проект, като основа на преговорите от страна на НР България не бива да се схваща като принципно негативно отношение към този Модел. Такова негативно отношение е недопустимо не само защото Моделът е дело на висококвалифицирани експерти по международно данъчно право и не само защото въз основа на него е вече създадена и се прилага огромна мрежа на двустранни международни договори за избягване на двойното данъчно облагане. Моделът трябва да бъде добре познат и основно изучен, защото той винаги ще се яви като насрещен проект в преговорите, които води нашата страна с несоциалистически държави за сключване на спогодби относно двойното данъчно облагане. Както вече се каза, всяка спогодба, която по необходимост трябва да бъде сключена на равнопоставена основа и във взаимен интерес, неизбежно ще съдържа съществени елементи на Модела – понятия, определения, термини. Защото всяка спогодба ще бъде резултат на разумен компромис между две тези: позициите на нашата социалистическа данъчна система, чрез която функционира фискалният суверенитет на нашата държава, и буржоазното данъчно законодателство, синтезиран израз на който е Моделът. Задачата да се намери този компромис е извънредно трудна, но тя не е нерешима. Договорната практика на СССР в тази област доказва това³⁹.

5. Нашето внимание трябва да се съсредоточи върху решенията, които се съдържат в Модела, по три основни въпроса на всяка двустранна спогодба за избягване на двойното данъчно облагане. Тези три въпроса са:

³⁸ За отбелязване е, че в немския вариант на модела не е намерен навсякъде еднозначен смисъл на термини и изрази за трите държави – членки на ОИСР, в които немският език е официален език – Австрия, ФРГ и Швейцария. Немският текст на модела съдържа на много места уговорки относно различното значение на думи и изрази за тези три държави.

³⁹ Съветският съюз е сключил договори за избягване на двойното данъчно облагане със страни – членки на ОИСР: Австрия, Финландия, ФРГ и др. Тези договори не съвпадат с модела, въпреки че съдържат редица определения, разрешения и др., заимствани от този модел. Договорната практика на СССР показва, че е погрешна алтернативата – или трябва „да се присъединим“ към модела, или да се откажем от сключване на такива спогодби с несоциалистически страни.

- а) действие на спогодбата относно лицата (физически и юридически), т. нар. персонален обсег на спогодбата;
- б) избягване на двойното облагане на печалба, реализирана от стопанска дейност, която се извършва от предприятие на едната договаряща държава в другата договаряща държава;
- в) избягване на двойното облагане на заплати, надници и други подобни възнаграждения, които граждани на едната държава (респ. лица с постоянно местожителство в нея) получават за работа в другата договаряща държава.

Отговорите на тези три въпроса всъщност дават и практически най-важните показатели (критерии), по които действието на нашето данъчно законодателство ще се ограничи и ще се съгласува с действието на чуждия данъчен закон. Решенията по тези три въпроса в значителна степен предопределят начина и вариантите на решаване на другите състави, които са предмет на уреждане в спогодбата.

6. Всяка двустранна спогодба трябва да определи ПЕРСОНАЛНИЯ ОБСЕГ на действие, за да разграничи двата данъчни правопорядъка и за да фиксира границите на фискалния суверенитет на договарящите държави. В Модела този въпрос е решен въз основа на почти универсално приетия в буржоазните данъчни законодателства принцип на т.нар. „икономическо поданство“.

Буржоазното фискално понятие „икономическо поданство“ изцяло отрича общото правно понятие „гражданство (поданство)“. Целта на буржоазния фиск е да премахне разликата между гражданите (поданиците) на съответната държава и чужденците, за да обхване всички доходи независимо от това дали те имат местен, или извънтериториален източник⁴⁰. Чрез различни белези, като например местожителство, местопребиваване, център на жизнен интерес, седалище на управление (за юридическите лица) и др. пог., буржоазните данъчни законодателства поставят под действието на фискалния суверенитет лицата за всич-

⁴⁰ Вж. А. Ангелов, С. Джумалиев, цит. ст., с. 57.

ки техни доходи. Това е смисълът на принципа за „неограничения данъчен дълг“⁴¹.

Моделът е изцяло съобразен с тези принципни постановки на буржоазното данъчно право. В чл. 4, ал. 1 е изразена общата идея за критерия, чрез който двете договарящи държави разпределят фискалния си суверенитет спрямо лицата – това е идеята за икономическото поданство, чрез което лицата се прикрепват към дадена държавна територия, за да се приложи спрямо тях принципът за неограничен данъчен дълг. А в ал. 2 на същия текст общият критерий е уточнен с оглед на физическите лица. Принадлежността им към едната или другата договаряща държава се определя според тяхното местожителство, но този белег е допълнен с критерия „център на жизнени интереси“, в случай че лицето има местожителство и в двете държави (чл. 4, ал. 2, б. „а“). Ако не може да се определи държавата, в която лицето има „центъра на жизнените си интереси“, (т. е. „с която неговите лични и икономически връзки са по-тесни“), меродавно е обикновеното му местопребиваване (чл. 4, ал. 3, б. „б“). Ако лицето има обикновеното си местопребиваване и в двете държави или в нито една от тях, тогава (на последно място!) се използва критерият на гражданството (поданството) чл. 4, ал. 2, б. „в“.

От възпроизведения текст на чл. 4 на Модела става ясно, че гражданството има съвсем ограничено, спомагателно значение. За разграничението на фискалния суверенитет на развитите капиталистически държави – а Моделът е предназначен да обслужва главно отношения между такива държави – този критерий остава без практическо приложение.

А по нашето данъчно законодателство гражданството е изведено на преден план, когато се определя фискалния суверени-

⁴¹ В някои буржоазни законодателства се използва самият термин „неограничен данъчен дълг, така е например в чл. 1 на австрийския Закон за данък върху дохода (Einkommensteuergesetz) и австрийския Закон за данък върху дружествата (Körperschaftsteuergesetz). В други законодателства принципът е изразен по друг начин, но достатъчно ясно, за да няма съмнение относно съдържанието и смисъла му. Така според норвежкото данъчно законодателство „всички видове доход или печалба се облагат без оглед на това как или къде са придобити“ (Taxes in Norway, Direct Taxes, Oslo, 1979, p. 5). Според японското законодателство „физическо лице, което има местожителство или е пребивавало в Япония в продължение на една година или повече, е длъжно да плаща данък върху дохода за всеки доход, получен в страната или извън нея (An Outline of Japanese Taxes, Tax Bureau, Ministry of Finance, 1981, p. 23).

мет на нашата държава с оглед на облагане доходите на физическите лица. „Облагат се с данък доходите на българските граждани без оглед на местожителството или местопребиваването, придобити в страната или внесени от чужбина“ – гласи чл. 1, б. „а“ ЗДОД. Принципът на гражданството е съчетан и допълнен с принципа за териториално действие на нашия закон спрямо „чуждите граждани“, които се облагат с данък „за доходите им, придобити в страната“ (цит. текст на ЗДОД). Но особено трябва да се наблегне върху това, че и териториалното действие на закона пак е определено чрез разграничението между „български граждани“ и „чужди граждани“, т.е. пак с оглед на принципа на гражданството.

Съпоставката между нашето законодателство и решението, което се съдържа в чл. 4 на Могела, ясно показва, че изходните позиции са принципно различни. Докато според нашия закон гражданството е основният, меродавният критерий за персоналният обсег на фискалния суверенитет на нашата държава, според чл. 4 на Могела на гражданството е отгледено значение на спомагателен белег, който остава почти без практическо прилагане. Докато за Могела местожителството или обикновеното местопребиваване е основният белег, за да се определи икономическото поданство на лицата и тяхната фискална погчненост, този белег изрично е оставен без значение у нас („без оглед на местожителството или местопребиваването“).

Въпросът за съчетаването на тези две принципно различни позиции в двустранен договор за избягване на двойното данъчно облагане е очевидно труден, но той не е нерешим. Действително не е възможно да се намери компромисно съчетаване на двата принципа в общо важно за двете договарящи страни решение. Но напълно възможно е да се приемат и двата принципа – всеки един за съответната договаряща държава, за да се определи персоналният обсег на спогобата: гражданството (съчетано с териториалното действие на нашия закон спрямо чужденците) – за НР България и местожителството или обикновеното местопребиваване – за съответната държава-член на

ОИСР⁴². Обмислянето на всички възможни хипотези ще покаже, че особени затруднения на практика няма да възникнат. В случая, когато едно физическо лице ще се окаже под действието на двата данъчни правопорядъка поради съчетаното действие на двата принципа, би могъл да се ползва като допълнителен и помощен разграничителен белег съдържащият се в Модела критерий „център на жизнени интереси“ (по-тесните икономически и лични връзки с едната или другата договаряща държава). Този критерий по договорен път би могъл да се конкретизира, като например за център на жизнени интереси се приеме договарящата държава, в която лицето редовно получава преобладаващия дял от доходите си, или по друг взаимно приемлив начин.

Що се касае до юридическите лица затруднения не могат да възникнат при възприемането на единен критерий относно обсега на спогодбата. В чл. 4 на Модела е възприет белегът „седище на управление“. По същество този белег съвпада със „седище“ на стопанските организации по българското право (вж. чл. 104 от Правилника за икономическия механизъм, чл. 21, ал. 1, т. 1 от Указ № 535, чл. 1 от Наредбата за българското участие в задграничните дружества). Съгласно чл. 123 ЗЛС „юридическите лица имат своето седище там, където се намира управлението им“.

Независимо от начина, по който ще се определи персоналният обсег на действие на двустранната спогодба, необходимо е да се намери общ термин за означаване на физическите и юридическите лица, спрямо които ще се прилагат всички текстове на спогодбата. Колкото и условен да е този термин, той трябва да има приемливо звучене на български език. Използваният в Модела френско-английски термин „резидент“ би била неприемлива за нашия език и за нашата правна терминология чуждица⁴³.

⁴² Международната договорна практика познава подобни решения. Така например австрийско-филипинският договор за избягване на двойното данъчно облагане (вж. по-горе заб. 5) изцяло възпроизвежда чл. 4 на модела. Но в същия договор има изричен текст, който осигурява фискалния суверенитет на Филипините спрямо всички нейни граждани (поданици): „Тази спогодба не засяга правото на Филипините да облагат с данък по филипинското право своите граждани, установили се в Австрия, за всички доходи, получени от самостоятелна или / несамостоятелна дейност, която се извършва извън Филипините“ (чл. 25).

⁴³ Терминът е непреводим на български език особено с предлога, който изразява принадлежност към едната или другата държава: „resident of...“, „résident de...“.

По-голямо улеснение за намиране на съответен български израз предлага същият термин от немския вариант на Могела – „установило се в едната договаряща държава лице“⁴⁴. В българското финансово законодателство (чл. 4 на Закона за сделките с валутни ценности и за валутния контрол) се използва терминът „местно лице“ (макар и в по-друг смисъл с оглед нуждите на валутното законодателство). Този термин би могъл да бъде използван в българското международно данъчно право в изяснения по-горе смисъл.

7. Както по-горе се изясни, избягването на двойното данъчно облагане на печалбата е основен въпрос, който трябва да бъде решен с международна спогодба, за да се улесни икономическото сътрудничество с несоциалистически държави. При решаването на този въпрос трябва да се имат пред вид двата му аспекта: а) печалба, реализирана у нас от чуждестранни фирми (главно по режима на Указ № 535), и б) печалба на наши стопански организации, реализирана от участието им в задгранични дружества.

Решенията на Могела по този въпрос са принципно приемливи за спогодба, която сключва НР България. Основното съдържание на тези решения се свежда до следното: първо, печалбата на предприятие се облага в договарящата държава, в която то извършва своята стопанска дейност; второ, ако предприятие на едната договаряща държава извършва стопанска дейност в другата договаряща държава (спрямо която то е чуждестранна фирма) и реализира там печалба, последната подлежи на облагане в тази друга договаряща държава само в случаите, при които самата стопанска дейност има траен характер и самостоятелна, собствена организация (чл. 7, ал. 1 на Могела). В следващия текст на Могела (чл. 7, ал. 2) е посочено условието, при наличността на което печалбата може да бъде обект на данъчно облагане в държавата, в която е реализирана, въпреки че е получена от чуждестранна фирма (т. е. от предприятие на другата договаряща държава). Тази печалба трябва да е реализирана напълно самостоятелно, т.е. като печалба, която би реализирало при същите или подобни условия едно самостоятелно предприятие, т. е. като такава, което би могло да извършва

⁴⁴ „Eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“. Твърже близък до тази немска формулировка е изразът, възприет за руския текст на спогодби, които Съветският съюз е сключил с Финландия, Австрия и други страни: „лицо с постоянным местопребыванием в договаривающемся государстве“.

същата дейност съвсем независимо от съответната чуждестранна фирма.

Моделът правилно отчита необходимостта не само да се намери подходящо наименование на тази стопанска дейност, организирана от предприятие на едната договаряща държава в другата договаряща държава, но и чрез примерно изброяване да се конкретизират двата основни белега: а) сравнително траен, постоянен характер и б) съответна организационна форма. Това се решава в чл. 5 на Модела.

Що се касае до наименованието, българският текст на спогодба би могъл да използва израза „място на стопанска дейност“⁴⁵.

За разлика от класическия метод на примерно изброяване, чрез който се определя обхват на законово понятие, приложно поле на правна норма и пр., Моделът в чл. 5 използва примерното изброяване и в положителен, и в отрицателен смисъл, т. е. сочи примерно какво трябва да се счита и какво не може да се счита „място на стопанска дейност“. В положителен смисъл са изброени: седалище на управление, клон (филиал), бюро, фабрика, ателие, мина, петролно или газово находище, карьера или друго място за експлоатация на природни богатства. В отделна алинея (ал. 3 на чл. 5) се предвижда, че за „място на стопанска дейност“ трябва да се приеме строителство или монтаж, ако продължителността им надхвърля 12 месеца. И обратно, не се счита за „място на стопанска дейност“ мястото, което предприятието използва изключително за складиране, изложба или доставка на стоки, складиране на стоки на предприятието с единствената цел за осигуряване на запаси, за изложби или доставки, складираните стоки на предприятието, които са предназначени за преработка от друго предприятие, инсталация, която е организирана за купуване на стоки или за събиране на информация, дейност, която има само спомагателен или подготвителен характер.

Пълното възпроизвеждане на примерите, посочени в чл. 5 на Модела, е излишно. Достатъчно ясно е, че този текст има за цел да улесни прилагането на двустранна спогодба с оглед на твърде разнообразните на практика форми на стопанска дейност, организирана от предприятие на едната договаряща държава на територията на другата договаряща държава. Примерното

⁴⁵ *Établissement stable* (фр.), *Permanent Establishment* (англ.), *Betriebstätte* (нем.). В руския текст на сключените от СССР спогодби се използва терминът „представителство“ и „постоянное представительство“.

изброяване в положителен и отрицателен смисъл помага да се конкретизира принципното решение, съобразно което печалба, реализирана от чуждестранна фирма, може да се облага с данък само в гържавата, в която е организирана в съответна форма и по съответен начин стопанската дейност. По принцип текстът на чл. 5 на Могела може да бъде възприет в двустранна спогодба на НР България. Той би могъл дори да бъде включен и в евентуален наш проект като основа на преговори, след като се опрости и след като бъдат изключени някои хипотези, които не могат да имат практическо значение във взаимоотношения на нашата страна с несоциалистически гържави.

Но в спогодбите, които сключва нашата страна, текстовете на Могела (чл. 5 и 7) относно избягване на двойното данъчно облагане на печалбата трябва да бъдат приспособени с оглед действието на Указ № 535. Необходимо е чрез двустранната спогодба да се осигури действието на специалния фискален режим по указа – печалбата на чуждестранни фирми, получена от съвместна дейност с българска стопанска организация във формата на сдружение по Указ № 535, трябва да се облага само по българското данъчно законодателство. За да се постигне тази цел, текстовете на Могела трябва да бъдат допълнени в два пункта. Първо, необходимо е изрично да се укаже, че стопанската дейност на предприятието на едната договаряща гържава може да бъде организирана и извършвана в другата договаряща гържава било самостоятелно, т. е. чрез бюро, ателие, цех и пр., които са изключително притежание на съответната чуждестранна фирма, било чрез съвместна дейност, т. е. чрез сдружение, в което могат да участват чуждестранни фирми на трети гържави и местни предприятия⁴⁶. И второ, в примерното изброяване на това, което се счита за „място на стопанска дейност“ (чл. 5, ал. 2 на Могела), трябва изрично да бъде включено и „участието в смесено сдружение (сдружество)“. Вярно е, че такова изрично посочване се явява спрямо контекста на Могела в известна степен „чуждо тяло“, защото Могелът чрез примерното изброяване поставя ударението върху вещественния (материалния) субстрат на тези дейности на чуждестранни

⁴⁶ Капиталът на задграничните сдружества с българско участие може да бъде изцяло или частично притежание на българската стопанска организация (вж. чл. 1 на Наредбата за българското участие в задграничните сдружества).

фирми (цех, работилница, ателие, бюро и пр.). Но предлаганото изрично посочване дори и да бъде окачествено като фикция от гледна точка на основното съдържание на текста на Могела, не би срещнало възражения от страна на нашите договорни партньори, защото ще обслужва взаимни интереси.

Все във връзка с облагането на печалбата се поставя още един твърде важен практически въпрос. Както вече се посочи, строителна и монтажна дейност се счита според Могела за „място на стопанска дейност“, ако срокът на строителството и монтажа продължава повече от 12 месеца (чл. 5, ал. 3 на Могела); само в този случай печалбата, реализирана от чуждестранна фирма от такава дейност, се облага с данък в гържавата, в която се извършва строителството или монтажът. Този срок може да се окаже твърде дълъг с оглед на фискалните интереси на нашата държава. Строителни и монтажни дейности на чуждестранни фирми са извършвани и могат да се извършват у нас и за по-къси срокове, ненадминаващи една година. В тези случаи възможността да бъде обложена с данък у нас печалбата, реализирана от такава дейност, ще бъде осуетена. Поради това би било целесъобразно в нашите двустранни спогодби да се съкрати този срок на шест месеца. Това във всички случаи би трябвало да бъде изходната позиция на нашия проект. В двустранни спогодби, които са сключили държави – членки на ОИСР, е приет шестмесечен срок за строителство и тримесечен срок за монтаж⁴⁷. Прецедентите в договорната практика улесняват защитата на нашата принципна позиция по този въпрос.

8. Третият основен въпрос, по който решенията на Могела трябва да бъдат обсъдени с оглед на български спогодби, респ. проекти на такива спогодби, е въпросът за избягване на двойното облагане на заплатите, надниците и другите подобни възнаграждения. В Могела решението се съдържа в чл. 15 под надслов „зависими професии“ („несамостоятелна работа“ – по терминологията на немския вариант). Могелът установява следните правила за избягване на двойно данъчно облагане на тази категория доходи.

Принципът е, че данъчното облагане става в гържавата, където се извършва трудовата дейност, за която се получава възнаграждението. Но когато лица, които са граждани на едната

⁴⁷ Член 5, ал. 3 на австрийско-филипинския договор.

договаряща гържава (респ. имат постоянното си местожителство в нея), са изпратени на работа в другата договаряща гържава, получените от тях възнаграждения могат да се облагат в първата, изпращащата гържава, ако са налице кумулативно три условия: (а) лицето не пребивава в другата гържава повече от 183 дни през съответната данъчна година, б) работодателят, който плаща или за чиято сметка се плаща възнаграждението, не попада под фискалния суверенитет на същата тази гържава (приемащата гържава) и в) възнаграждението не е за сметка на „място на стопанска дейност“ (по смисъла на чл. 5 на Могела), което работодателят е организирал в приемащата гържава.

Това решение трябва да бъде внимателно анализирано и конкретно преценявано с оглед на всяка българска спогодба. Тук могат да се изложат принципните и изходните позиции на нашата страна.

Принципът, съобразно който доход от тази категория подлежи на облагане в гържавата, в която се извършва работата, би трябвало да се приеме. Този принцип ще се прилага спрямо български граждани, които са се установили на постоянно местожителство в чужбина, работят в чуждата гържава и получават там доход за трудовата си дейност (това са предимно българи от т. нар. икономическа емиграция, при смесени бракове и гр. под.). Икономически неоправдано е нашата гържава да събира данъци от такъв доход. Но няма и правно основание за облагане на такива доходи у нас, защото тези доходи не се внасят в страната, за да бъдат обложени с данък върху общия доход съгласно чл. 1, б. „а“ на ЗДОД. Следователно принципът на Могела не е в противоречие с българското данъчно законодателство.

По-сложно стоят нещата с оглед на случаите, когато български граждани се изпращат на работа в чужбина в рамките на междуправителствени съглашения за научно-техническо и културно сътрудничество или в изпълнение на граждански междуфирмени договори за икономическо сътрудничество. Кумулативно изисканите от Могела условия, при наличността на които е приложим данъчният закон на изпращащата гържава, са твърде обременителни и неприемливи. Хипотезите трябва да се диференцират.

Първата хипотеза се отнася до лица, които са изпратени в чужбина (български граждани в договарящата чужда гържава, респ. чужденци у нас) и които работят в агенции и представи-

мелства на предприятия, които извършват дейност на международен транспорт и международен туризъм, на културни институции, на средства за масова информация (представители на преса, радио, телевизия). Във всички тези случаи изпратените лица получават своя трудов доход от източник, който се намира в изпращащата държава. Само този белег – източникът на дохода, е напълно гостатъчен, за да се приеме действието на данъчния закон на изпращащата държава. Ограничението на срока от 183 дни в тези случаи е неуместно и то не би могло да се защитава с икономически съображения.

При втората хипотеза срокът от 183 дни ще има значение, но това ще бъде само в случаите, когато източникът на дохода е в приемащата държава. Когато лица са изпратени на работа в чужбина, за да работят там по-продължително време (повече от 183 дни за съответната данъчна година), и получават трудово възнаграждение от източник, който се намира в приемащата държава (предприятие, учебно заведение, научен институт и пр.), тогава ще се облагат по законодателството на приемащата държава.

Третата по-специална хипотеза ще имаме, която предприятие на едната договаряща държава е организирано „място на стопанска дейност“ в другата договаряща държава и изпраща там свои специалисти на работа – т.е. в това „място на стопанска дейност“ се формира доходът на специалисти, изпратени от първата държава. Така например български граждани са изпратени на работа в чужбина, но работят в задгранично дружество с българско участие и, обратно – чуждестранни специалисти са изпратени на работа у нас в смесено сдружение, в което чуждестранен участник е фирма на изпращащата държава (по Указ № 535). Става въпрос за данъчното облагане на заплатите на тези специалисти. На паритетна основа и една двустранна спогодба може да се постигне решение на избягване на двойното данъчно облагане в три варианта.

а) Доходът (заплатата) се облага само от изпращащата държава без оглед на продължителността на престоя и работата в другата държава. За приемащата държава това решение би могло да се окаже приемливо, ако нейният икономически интерес налага да се привлекат на работа чуждестранни специалисти, които непосредствено да се ангажират във внедря-

ване на нови технологии, производствен опит и пр. (при условията на съвместна стопанска дейност).

- б) Доходът (заплата) се облага само в приемащата държава също без оглед на срока, за който специалисти (работници) са изпратени на работа от другата държава. Изпращащата държава може да компенсира загубата на определени фискални източници с икономическия интерес, който тя има от обстоятелството, че на нейни граждани ще се осигурят работни места в чужбина, че те там ще получават евентуално по-високо заплащане на труда и че част от техните трудови доходи ще се превеждат обратно (камо чист валутен приход).
- в) Доходът (заплата) се облага от изпращащата държава, ако престоят на работниците и служителите в другата държава не надхвърля 183 дни през течение на данъчната година. Чрез това средно решение фискалният суверенитет на двете договарящи държави ще се окаже „разпределен“ по отношение на обекта на облагане, като за меродавен критерий на „разпределянето се приеме срокът на пребиваване и работа в съответното „място на стопанска дейност (смесено сдружение по Указ № 535, респ. задгранично сдружество с българско участие).

Остава открит въпросът дали нашата страна трябва да възприеме един единствен унифициран вариант на решение на разглежданите хипотези по чл. 15 на Могела за всички свои спогодби с несоциалистически страни. Целесъобразно е да се обмисли дали не е възможно използването на различни варианти с оглед на конкретните интереси на нашата страна във взаимоотношенията с конкретен договорен партньор.

* * *

Настоящата статия е предназначена да постави началото на обсъждане и анализ на Могела на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане (на ОИСП). Изучаването на Могела трябва непосредствено да се свързва с българското финансово законодателство и да се имат предвид фискалните интереси на НР България. Така ще бъде обслужена българската договорна практика в тази област – международното данъчно право.