

Полезни спомени от приноса на професор Милчо Костов в данъчноправната теория за периода 1980 – 1989 г. Колос в данъчноправната теория

(Some Useful Memories about the Contribution of Professor Milcho Kostov to Tax Law Theory for the Period Of 1980 – 1989. A Colossus in the Tax Law Theory)

Стоян Гешев¹

Да, такъв беше и такъв ще остане за нас Милчо Костов – професор, доктор по финансово право в Института за държавата и правото към Българската академия на науките.

Концепцията на професор Костов за финансите, в това число и за данъците (развита в научните му трудове „Финансови правни отношения“, 1979 г. и „Финансова система и система на финансовоправно регулиране“, 1986 г., издания на БАН), има своята научна стойност както за периода на организацията на финансовата и данъчната система в условията на планово народно стопанство при изключителна държавна собственост върху средствата за производство, така и в условията на пазарно стопанство и конституционно-призната частна собственост върху тях, и частна стопанска инициатива.

Независимо от етапа на общественоекономическото развитие на страната и промените в държавното устройство в изминалия период концепцията на професор Милчо Костов, че финансите и данъците са израз на властническо-организиран

¹ Господин Стоян Гешев, бивш началник-отдел в Министерството на финансите на Република България, Stgechev@abv.bg, Mr. Stojan Geshev, Formal Head of Department at the Ministry of Finance of the Republic of Bulgaria, Stgechev@abv.bg

парични отношения, възникващи и развиващи се при формиране и разхогване на централизирани и децентрализирани фондове в процесите на разпределяне и преразпределяне на обществения продукт и националния доход,² и сега е водещо начало във финансовата и данъчноправната теория.

„Финансовите отношения не са обективна икономическа категория. По предметно съдържание те не могат да бъдат описани и изчерпателно дефинирани във и независимо от организационните им форми и правното им регулиране“. В теорията и практиката връзката на финансовото право с финансовата наука произтича от факта, че финансовите правни норми регулират отношения, породени от финансовото явление, при което гържавата е активен субект на властническо регулиране. „Финансовите отношения, включително и (данъчните³) не могат да съществуват и да бъдат наблюдавани във и независимо от гържавната организация и от правното регулиране“. ⁴ Според професор Ангелов „Смислово терминът „данък (налог)“ не оставя никакво съмнение относно гържавновластническата природа на понятието“⁵.

Доктрината за обективната икономическа категория на финансите, в това число и данъците, бе доминираща и в периода на прехода от тоталитарната система към демокрацията, от плановата икономика и гържавната собственост на средствата за производство към пазарната икономика и частната собственост. Планово регулираното народно стопанство в условията на гържавната собственост на средствата за производство в по-голямата си част бе устроена на база на тази теория. Тя обаче категорично бе отхвърлена от руския финансист Э. Вознесенски в 70-те години на миналия век. На тази основа проф. Милчо Костов разработи правната концепция за финансите, но не като финансово-икономическа теория, а през зрителния ъгъл на юридическата наука чрез теоретико-методическия инструментариум на правните понятия.

² Димитров, В. (2016) Публични финанси, финансови системи и финансово право, *Икономически и социални алтернативи*, 3 (2016).

³ Бележка, допълнена от автора.

⁴ Костов, М. (1979) *Финансови правни отношения*. Издателство на БАН, София, 1979.

⁵ Ангелов, А. (1970) *Финансово право на НРБ*. София, Наука и изкуство, 1970, 258-259.

„М. Костов изгражда цялостна, логическа завършена теория за финансовите правни отношения и така прави успешен опит не само за ясното разграничаване между правото и икономиката при обясненията на явлението „финанси“, но и за освобождаване на финансовото право от опеката му на административното право и защита на статуса му на самостоятелен правен отрасъл“⁶.

Значителен принос в теорията и практическото развитие на българското международно данъчно право има професор, доктор Милчо Костов⁷. Той бе непосредствено ангажиран в процеса на преговорите за сключване на първата междудържавна Българо-австрийска спогодба за избягване на двойното данъчно облагане на доходи и имущества. В този период на прегледен план изникнаха нерешени казуси, свързани с облагане доходите на чуждестранните лица по действащото за периода българско данъчно законодателство. За изясняването на тези въпроси професор Милчо Костов има значителен принос⁸.

Както е известно, в седемдесетте и началото на осемдесетте години на миналия век в социалистическите страни от т. нар. „съветски блок“, икономически организирани в черупката на Съвета за икономическа взаимопомощ (СИВ), започнаха процеси на отваряне на икономиките им към европейските държави и САЩ. Разширяваше се кръгът на взаимоотношенията с чужбина, които не се вместиха в традиционното за периода понятие „външна търговия“, нито в по-широкото понятие „външно-икономически връзки“. На договорна основа чуждестранни фирми изпълняваха строително-монтажни дейности на обекти в България. Такъв обект бе и хотелският комплекс в гр. Сангански, изпълняван от австрийската фирма „Тайфун – Тиф Бау“. Спорът

⁶ Димитров, В. (2016).

⁷ Професор Милчо Костов бе непосредствено ангажиран в подготвянето и в преговорния процес на първата за страната Спогодба между НР България и Република Австрия за избягване на двойното данъчно облагане на доходи и имущества, подписана в гр. София на 20.04.1983 г. (размяна на ратификационните документи във Виена на 06.04.1984 г., в сила от 01.01.1984 г., виж чл. 23, ал. 2 от договорния текст). Интегрираният текст на български език е обнародван в ДВ бр.68/1985 г., а за Австрия, на немски и български език в Bundesgesetzblatt für die Republik Österreich № 179, 9 nov.1984.

⁸ Вж. Костов, М., Гешев, С. (1983) Данък върху печалбата на чуждестранни физически и юридически лица по българското законодателство, *Правна мисъл*, 5 (1983), 52-60.

за ганъчното облагане на печалбата на тази фирма, реализирана от обекта ù в България, стана повод Република Австрия през 1980 г. чрез посланика си в София – г-жа Браун, да връчат проект на Спогодба за избягване на двойното ганъчно облагане и предложение за преговори за подписването на такава спогодба. Връченият проект бе по Модел на конвенцията за избягване на двойното ганъчно облагане на доходи и имущества, одобрен от Комитета по ганъчните дела на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР) през 1977 г. Този модел не беше познат в България. С оглед защитата на финансовите интереси на страната и обслужване на договорната практика в областта на българското международно ганъчно право⁹ се наложи неговото изучаване и анализ паралелно с непосредственото му свързване с българското финансово и ганъчно законодателство. Значителна роля в изпълнението на този процес се пада на професор Милчо Костов. За направените проучвания на проблема бяха публикувани и редица статии в периодичния печат.

Наред с изпълнението на строително-монтажната дейност на български обекти от чуждестранни – предимно западни гружества, постепенно се разширяваше и културният обмен с институции на държавите от Западна Европа. Разменяха се гостувания на видни представители на изкуството и културата, на професионалния спорт на международната арена, на екипи от мениджъри, треньори и медицински работници и пр.

С издаването на Указ № 535 за икономическото сътрудничество между български юридически¹⁰ лица и чуждестранни юридически и физически лица (ДВ 25 от 1980 г.) се създаде възможност за образуване на гружества с чуждестранно участие за извършване на съвместна стопанска дейност в страната. С указа се предложи и паралелен текст за ганъчно облагане на печалбата на чуждестранния участник, наред с действащия за периода в чл. 19 от Закона за ганък върху общия доход (ЗДОД).

Практиката в този период показва, че колкото повече международните икономически отношения се развиват, обогатяват по

⁹ Костов, М., Гешев, С. (1982) Основни правни характеристики на модела на Спогодба за избягване на двойното ганъчно облагане с оглед българското международно ганъчно право, *Правна мисъл*, 4 (1982), 57-71.

¹⁰ Главно по политически съображения на българските физически лица не бе разрешено да извършват дейност с чуждестранни юридически и физически лица.

съдържание и разнообразяват по вид и структура, включително и в областта на сътрудничеството в сферата на науката, културата, образованието, спорта и пр., толкова по-многобройни и по-значителни по общия си финансов резултат стават фактическите данъчни състави с международен елемент. Спрямо тях както нашата държава, така и другата държава упражняват своя фискален суверенитет. Фискалната власт, упражнявана от всяка една от двете държави, обременява с данък един и същ доход, имущество и пр. Ясно се отчиташе обаче, че тези доходи са принципно годни да носят единична данъчна тежест от определен вид или естество. Обложен двукратно, а при определени хипотези и многократно, доходът, изцяло или поне в по-голяма част от основното му съдържание, губи своя икономически смисъл. Спрямо всяка дейност, от която се реализират доходи в посочените сфери, съответните държави на законно основание упражняват своето суверенно право и ги облагат с данък съобразно със собственото си данъчно законодателство. Прегледно ясно бе, че това определено затруднява международното икономическо сътрудничество между тези държави.

В процеса на изясняване на проблемите се очертаха и неблагоприятните последици на двойното данъчно облагане и при облагане печалбата на български стопански организации при участието им в загранични дружества¹¹. Такива последици се проявиха и при разширяващата се мрежа на наши агенции и представителства в чужбина на предприятията, които извършват международна транспортна дейност, както и при международния туризъм и особено по отношение на облагане на възнаграждения на българските граждани на работа в заграничните дружества и представителства. Всяка държава упражнява своето суверенно право да облага с данъци доходи, придобити на нейната територия съобразно своето вътрешно данъчно законодателство. Практиката на държавите – членки на ОИСР, показва, че този порочен кръг може да бъде разкъсан единствено със сключването на двустранни или многостранни договори за избягване на двойното данъчно облагане, където нашето данъчно законодателство нямаше изяснена теоретическа основа и практика.

¹¹ Вж. Наредба за българското участие в заграничните дружества, утвърдена от Министерския съвет с Постановление № 70 от 29.05.1975 г. (ДВ, бр. 45/1975 г.).

Изключение в тази тенденция не правеше и СССР. Още през седемдесетте години на миналия век обаче гържавата предприе действия на нормативно обезпечаване на избягването на двойното данъчно облагане. На 12 май 1978 г. Президиумът на Върховния съвет на СССР прие указа „О подоходном налоге с иностранных юридических и физических лиц“. С този указ правно се урегулираха данъчните отношения на СССР с другите страни извън системата на СИВ¹².

В рамките на СИВ данъчните отношения на България, бившата ГДР, Унгария, Монголия, Полша, Румъния, бившия СССР и бившата Чехословакия в областта на премахване на двойното данъчно облагане на доходите и имуществата бяха уредени с две многостранни спогодби. Първата – за физическите лица, подписана в Мишколц, Унгария, на 28 юли 1977 г. За прилагането ѝ в България същата бе утвърдена с Решение на Министерския съвет от 27.09.1977 г., но не бе обнародвана в Държавен вестник¹³. За юридическите лица спогодбата бе подписана на 19 май 1978 г. в Улан Батор, Монголия. Тя бе ратифицирана с Указ № 1407 на Държавния съвет и обнародвана в ДВ, бр. 63 от 1978 г. Тази спогодба обаче не бе изгодна за страната. С чл. 3 на същата се ограничаваше приложното поле на разпоредбата на чл. 19 от ЗДОД. Доходите (печалбата) на чуждестранните юридически лица, придобити от дейност в едната гържава, трябваше да се освобождават от данък в тази гържава, т.е. облагането се извършва по тяхното сегалище на управление, а известно е кои чуждестранни дружества активно извършваха стопанска дейност в страната (например ТАБСО – българо-съветско дружество за авиотранспорт, започнало дейността си на 1 август 1949 г., която продължава пет години).

Подготовката на „общ български модел“ за спогодба за избягване на двойното данъчно облагане бе изключено. Указ № 1496 за участие на НР България в международни договори (ДВ, бр. 62 от

¹² Въз основа на този Указ в СССР бяха утвърдени „Конвенция между СССР и САЩ по данъчното облагане“ – 28.01.1976 г.; Спогодба с Финландия – 30.12.1977 г.; с Австрия – 10.04.1981 г.; с ФР Германия – 24.11.1981 г.; с Кралство Норвегия – 15.02.1980 г. и пр.

¹³ Това Решение на МС за утвърждаване на Спогодбата бе прието в нарушение на действащата в периода Конституция на НРБ (чл. 64: „Данъчните задължения на гражданите се определят със закон съобразно техните доходи и имущество“ и чл. 78, т. 8: „Народното събрание установява данъците и определя техния размер“.

1975 г.) не прегвижда възможност да се внесе в Министерския съвет типов проект за одобрение, който да служи като основа за двустранни международни договори.

За разглеждания тук случай с австрийското гружество стромител беше изготвен конкретен проект, одобрен от МС. Той беше изпратен на Министерството на финансите на Австрия с изразено съгласие за преговори за сключването на спогодба. Проектът се базирал на принципите, приети в двете многостранни спогодби в рамките на СИВ, а водещо начало при него бе действието на българското социалистическо ганъчно законодателство и плано-икономическа система.

Предложеният от австрийската страна проект бе по Модела на ОИСР, изграден на основата на буржоазното ганъчно законодателство. С него и със сключените въз основа на него междудържавни спогодби се търсеше решение за разграничаване и съгласуване на пространственото действие на националните ганъчни законодателства на капиталистическите държави (стъпили върху частната собственост на средствата за производство и действието на пазарната икономика) и с ясно формулираната идея за все по-тясна интеграция между страните – членки на ОИСР. Принципно различни критерии от същността на българската икономическа система. Трябваше да се търси изход.

При тази характеристика и предназначение на Модела на ОИСР очевидно същият не можеше да се ползва за изграждане на български проект. Проблемите за избягване на двойното ганъчно облагане, възникващи при взаимоотношенията на българските предприятия и организации с чуждестранните физически и юридически лица (ганъчно задължени към съответните капиталистически държави), следваше да се решават от гледна точка на пространственото действие на нашето социалистическо ганъчно законодателство в сила за този период.

„Чуждици“ в нашето законодателство биха се оказали редица термини и понятия, използвани в Модела. Неговата „юридическа технология“ и понятиен апарат бяха принципно съобразени с институциите, механизмите и термините на законодателството на страните от ОИСР. Далечни на действащия у нас режим бяха и различни термини, като например „резидент“ (чл. 4 от Модела, относно адресатите на спогодбата) и „постоянна организация“ в чл. 5, който определя стопанската дейност, извърши-

вана от предприятие на едната държава в другата. В такъв разрез с принципите на реда в България беше и институцията „публична служба“, по смисъла на чл. 19 от Могела, а трудност се създаваше и от понятието „свързани предприятия“. Освен че тези и други термини (понятия и изразни средства, използвани в Могела) бяха чужди на нашата легална терминология, те бяха и извънредно сложни при привеждането в съответствие на вариантите на спогодбата на двата договорни езика. В двустранните договори използваните термини и понятия по смисъл и съдържание трябва да имат еднаква сила, но тук те се разминаваха по смисъл и съдържание.

Работната група – заедно с професор Милчо Костов и координиращия дейността ѝ Димитър Димитров, юридически съветник в Министерския съвет и бивш представител на България в СИВ, положи немалко усилия в изучаването и анализа на Могела на ОИСР¹⁴. Отчете се, че той винаги щеше да се търси като матрица при преговорите с несоциалистическите държави, но от друга страна, сключването на такива спогодби беше от взаимен интерес. Тези процеси следваше да бъдат поставени на равнопоставена основа и съответно всяка спогодба трябваше да е резултат на разумен компромис между действащата за периода социалистическа данъчна система (носител на фискалния суверенитет на държавата) и буржоазното данъчно законодателство. Синтезиран израз на този компромис е разработваният модел. Задачата той да бъде намерен в конкретния случай се оказа извънредно трудна, но се прие, че тя не е нерешима. За да се фиксират границите на фискалния суверенитет на договарящите държави, следваше да се търси отговор главно на въпросите за предметния, персоналният и териториалният обхват на спогодбата (избягването на двойното облагане на печалбата и на заплатите, надниците и другите възнаграждения на физическите лица).

Предметният обхват, по отношение на който двете държави ще упражняват фискалния си суверенитет, се регулира чрез изричното изброяване на данъците за всяка от договарящите държави в обсега на спогодбата.

¹⁴ Синтезиран израз на резултатите от това проучване са посочени в Костов, М., Гешев, С. (1982), 57-71.

Съпоставката между действащото за периода у нас данъчно законодателство и решението в чл. 4 на Могела по отношение на персоналния им обхват, ясно показва, че изходните позиции са принципно различни. Според нашия закон (ЗДОД отм., в сила до 01.01.1998 г.) гражданството бе основният, меродавният критерий за определяне на персоналния обхват на фискалния суверенитет на нашата държава. В Могела обаче на гражданството беше отдадено значение на спомагателен белег, който остава почти без практическо прилагане. Основен знак за определяне на „икономическото поданство“ на лицата и фискалната им по-чиненост в Могела бяха тяхното местожителство и обикновеното им местопребиваване. В нашия закон това изрично беше изключено от правната характеристика, в него можем да прочетем: „без оглед на местожителство и местопребиваване“ (чл.1, б. „а“ от ЗДОД отм.). Чуждестранните граждани като субекти на данъчно облагане в България се облагаха само „за доходите им, придобити в страната“.

По отношение на юридическите лица в Могела бе възприет белегът „сегалище на управление“, съвпадащ със „сегалището“ на стопанските организации по българското право¹⁵. Съгласно чл. 123 от Закона за лицата и семейството обаче „юридическите лица имат своето сегалище там, където се намира управлението им“. При тази постановка трудно биха се защитили българските фискални интереси. За да се определи персоналният обхват на действие в двустранната спогодба, беше необходимо да се намери общ термин за обозначаване на физическите и юридическите лица, спрямо които ще се прилагат всички текстове на спогодбата. Използваният в Могела френско-английски термин „resident of“ или „résident de“, с който се изразяваше принадлежността на лицата към едната или другата държава, се оказа неприемлив за нашия език и нашата правна терминология. По-точен и близък по обхват и по съдържание се оказа немският вариант „установило се в едната договаряща държава лице“ (in einem Vertragsstaat ansässige Person). Подобен термин беше вече използван и в подписаните спогодби между СССР и Австрия, ФР Германия, Кралство Норвегия и пр. В българския Закон за сделките с валутни ценности и за валутния контрол се съдържаше

¹⁵ Вж. чл. 104 от Правилника за икономическия механизъм и чл. 211, ал. 1, т.1 от Указ № 535.

подробно понятие, „местно лице“. Работната група след подробно изясняване от професор Милчо Костов прие, че този институт по естеството си можеше да се използва за нуждите на бъдещата спогодба и макар с грубо предназначение и за груби нужди, щеше да бъде равностоен на термините, записани в Могела, както и изобщо за нуждите на българското международно данъчно право (с оглед определяне фискалната подчиненост на лицата, било то физически или юридически).

Основният въпрос, който стоеше на вниманието на преговарящите и следваше да се реши в междудържавната спогодба, бе избягването на двойното данъчно облагане върху печалбата: а) реализирана в страната от чуждестранни дружества за периода (главно по режима на Указ № 535) и б) печалба на наши стопански организации, реализирана от участието им в български задгранични дружества и представителства.

В Могела и в подписаните въз основа на него голям брой спогодби са използвани термините *Établissement start* (фр.), *Permanent Establishment* (англ.) *Betriebstätte* (нем.), за които се оказва, че нямам точен и подходящ превод на български език. Те са използвани в смисъл на „постоянна организация“, „постоянна установеност“ на предприятие на едната договаряща държава за обозначаване дейността ѝ в другата. Те бяха неприемливи за българското право. Обхватът и приложното поле на тези понятия следваше да се съобразят с конституционно установената държавна собственост, а и да се съчетаят с принципните постановления на Указ № 535.

При изготвянето на спогодбата трябваше основно да се изясняват обхватът, смисълът и съдържанието на използваните от Могела понятия. В българския ѝ текст „мястото на стопанска дейност“¹⁶ се прие правно-технически като термин, нужен за целите на обозначаването на определен вид данъчни състави с международен елемент, реализирани от организирано предприятие на едната страна на територията на другата. Той определя съответната организационна форма като сравнително трайна

¹⁶ След станали дебати на срещите с австрийската делегация, ръководена от доктор Филип, професор по финансово и данъчно право в Австрия, и българската работна група с участието на професор Милчо Костов понятието „място на стопанска дейност“ бе прието. То всъщност бе формулирано по време на една от вечерите „на чаша бира във Виена“ в бирарията срещу паметника на Съветската армия.

и постоянна¹⁷. Предложеното техническо название най-сполучливо обхващаше всички възможни данъчни фактически състави, при които чуждестранни лица създават икономическа основа за формиране на печалба в самостоятелен обект на данъчно облагане¹⁸ на територията на другата държава. За определяне приложното поле на термина „постоянна организация“ в модела примерно се изброяваше в положителен и отрицателен смисъл какво се включва и какво не може да се включи в съответната правна норма. Този подход бе възприет и за вече формулираното наше понятие „място на стопанска дейност“.

Определена трудност в това отношение създаваше т. нар. „данъчен нихилизъм“, насаждан в практиката между наши и чуждестранни контрагенти. В договорния опит на български външнотърговски организации се наблюдаваха вече неединични случаи на договаряне на „освобождаване от данък“, който чуждестранното дружество би трябвало да дължи на българската държава от дейността си на нейна територия. Включваха се договорни клаузи, чрез които изрично „данъци, такси и налози“, които се дължат на българската държава, „са включени в договорната цена (стойността) на обекта“ или „данъкът е за сметка на българския контрагент“, или когато на чуждестранното дружество е „начислен данък, този данък трябва да се изплати от българската стопанска организация на изпълнителя“, т. е. на чуждестранното лице. Такива договори се сключваха, подписваха и съгласуваха със знанието и съгласието на служители на високо ниво в държавната йерархия. За съжаление, тази порочна практика бе станала известна на австрийската делегация. След кратък разговор обаче между професор Милчо Костов и професор Филип въпросът бе приключен на принципна основа.

Печалбата, реализирана от предприятията на едната договаряща държава от строителството или монтажа на обекти с продължителност до 12 месеца в другата, се изключи от приложното поле на понятието „място на стопанска дейност“ и не подлежеше на облагане. Това беше предмет на продължителни

¹⁷ Понятията „място на стопанска дейност“ и „местно лице“, формулирани през 1983 г. за нуждите на българското международно данъчно право, впоследствие при реформата в данъчното законодателство през 2000 г. и следващите години, бяха възприети – легитимирани и във вътрешното данъчно законодателство на България.

¹⁸ Вж. Костов, М., Гешев, С. (1982), 52 – 61.

разисквания с австрийските експерти. Срокът можеше да се окаже твърде дълъг, но въпреки това с оглед на международната практика и дейността на български предприятия за обекти в чужбина той бе прием¹⁹.

Във връзка с това се спореше и по въпроса какви трябваше да бъдат приходите, формиращи печалбата, и от каква дейност на чуждестранното дружество в страната, за да можеше да бъдат обложени с данък по българското законодателство. Не всяка дейност на чуждестранните дружества може да носи печалба, която да се облага с данък. Например, „Ако една чуждестранна фирма поддържа място на дейност, което обслужва само покупка на стоки, ако се държат стокови наличности само за лагеруване и изложби, за обработка или преработка от други предприятия, ако е организирано бюро само за събиране на информация и др. поводи, във всички случаи дори и тези дейности да допринасят за увеличаване на печалбата на чуждестранната фирма в страната, в която тя е местно лице, такива печалби или част от печалбата не могат да се облагат с данък у нас“²⁰. Тази теоретична постановка на професор Костов намери място в подготвяната спогодба с Република Австрия.

Сравнително по-лесно се приеха решения на останалите въпроси от спогодбата, включително и за методите, и за способите за избягване на двойното данъчно облагане. Спогодбата като съгласуван проект бе подготвена в края на 1982 г. и подписана в град София на 20.04.1983 г. от министрите на финансите на България и Австрия, Б. Белчев и Х. Залхер. Тя бе в сила до месец февруари 2011 г., откогато влезе в сила нова спогодба, отразяваща настъпилите вече обществено-политически промени.

С подписването на тази българо-австрийска спогодба с безкористната помощ и съдействие на професор Милчо Костов успешно бяха решени съществуващите за периода проблеми на разграничаване и съчетано действие на две данъчни системи от различен тип – социалистическа и буржоазна. Тя бе ново, самостоятелно явление в системата на българското междуна-

¹⁹ С новата Спогодба за избягване на двойното данъчно облагане на доходи и имуществата между Република България и Република Австрия от 20.07.2010 г. (ДВ, бр.8/2011 г., в сила от 03.02.2011 г.) срокът 12 м. по чл. 5 ал. 2 буква „е“ бе изменен на шест месеца.

²⁰ Костов, М. (1982) Данъчен митнически и валутен режим на сътрудничеството по Указ № 535 от 1980 г., в: *Сборник доклади пред Българската търговско-промишлена палата*, 1982 г.

рогно данъчно право²¹, представляваща теоретически и практически интерес като юридическа конструкция с „кумулятивното действие на два фискални суверенитета спрямо един и същ данъчен фактически състав“²², и като такава е не само първият български международен акт от този тип и в тази материя. Следващото активно развитие на икономическите връзки (а и на политическите), на културния обмен на НР България с несоциалистически страни неизбежно и скоро щеше да наложи сключването и на други двустранни спогодби за избягване на двойното данъчно облагане²³.

До 1989 г. по този модел бяха сключени над 55 спогодби с други държави. С право професор Сашо Пенев, декан на ЮФ на СУ „Климент Охридски“, на 19.03.2008 г. в посвещението на съавторската му книга „Модел на данъчна спогодба за доходи и имущество“ (макар че съдържа неверен и неточен прегovor по отношение на първата спогодба), написа обръщение „С благодарност за положеното начало“²⁴. Тази благодарност естествено е за колоса на българското данъчно право професор Милчо Костов.

²¹ Понятието „българско международно данъчно право“ е възприето според значението, което му придават Ангелов, А. С., Джумалиев, С. (1960) Проблемът за двойното данъчно облагане, *Правна мисъл*, 4 (1960) и Ангелов, А., Костов, М. (1972) *Финансов план и финансово правна норма*, София, Наука и изкуство, 1972, 179.

²² М. Костов, Спогодбата между НР България и Република Австрия за избягване на двойното облагане на доходи и имущества, *Правна мисъл*, 6 (1985), 13-27.

²³ На 25.04.1985 г. беше подписана Спогодба между НР България и Република Финландия, а до 1989 г. техният брой вече бе над 55 държави.

²⁴ Славчева, И., С. Пенев, Т. Табаков, М. Табакова. (2008) *Модел на данъчна спогодба за доходи и имущество*. София, Сиела, 2008.