

ЗА ПОНЯТИЕТО „ДАНЪЧНА ДИСКРИМИНАЦИЯ“

Ani Miteva

ON THE CONCEPT OF TAX DISCRIMINATION

Ani Miteva

Abstract: *An explicit prohibition of tax discrimination is established in various international legal acts, but there is still not a legal definition of the notion of “tax discrimination”. Because of the lack of statutory definition, the notion of tax discrimination should be established by the legal theory and case law. In that sense, being a private manifestation of the general concept of discrimination, tax discrimination carries all the hallmarks of the general concept but also possesses certain specific features, deriving from the tax law, which features should be carefully taken into account when assessing whether a subject of law is tax-discriminated.*

Key words: *Taxes, Discrimination, Taxation, International, Equality*

Данъчната дискриминация, разглеждана като комплекс от правни норми, целящи нейното предотвратяване, следва да се разглежда като проявление на общото понятие за дискриминация. В този смисъл понятието за данъчна дискриминация би могло да се изгради, като се отчетат всички признаци на общото понятие за дискриминация, а така също и специфичните признаци произтичащи от особеностите на данъчната материя.

Целта на настоящето изследване е чрез отчитане съдържанието на правната уредба на общото понятие за дискриминация и особеностите на данъчната материя да се очертае съдържанието на понятието за данъчна дискриминация.

Етимологически понятието „дискриминация“ произлиза от латинския глагол „discrimino“ – отделям, разделям¹. Дискриминацията като социално явление се определя като „всяка форма на различно и неравно третиране (подчертано отношение), изключване или предпочитане на да-

дена личност или група от личности, което отрича или принижява равното упражняване и ползване на права². Общото понятие за дискриминация датира от Античността и произтича от концепцията на Аристотел за дистрибутивната справедливост (*distributive justice theory*)^{3, 4}. Съгласно нея справедливостта винаги означава равенство. Равенството предполага подобните неща да бъдат третирани по подобен начин, докато различните да бъдат третирани по различен начин, пропорционално на различието им – различията са елемент от съдържанието на равенството⁵. Равенството и справедливостта се разглеждат като синонимни⁶.

В правен аспект различните международни актове в областта на правата на човека, в зависимост от предметния си обхват, дефинират и юридическите признаци, на базата на които е забранено неравното третиране.

В литературата е прието, че първите международни стандарти за отделните права и сво-

¹ Наумова, С. Правно-социологически параметри и емпирични характеристики на антидискриминационното правосъзнание. – Правна мисъл, 2011, № 1, с. 71.

² Пак там.

³ Повече относно теорията за дистрибутивната справедливост вж. в: Aristotle, *Nicomachean Ethics*. Translation by Christopher Rowe, Oxford: Oxford University Press, 2002; Sen, A., *A Theory of Justice*, Cambridge MA, Harvard University Press, 1971.

⁴ Във философски план интерес представлява Аристотеловата концепция за равенство според заслугите (произход, богатство, потекло, добродетел).

⁵ Михайлова, М. Право, равенство, справедливост. С., Университетско издателство „Климент Охридски“, 1990, с. 14.

⁶ Aristotle, *Nicomachean Ethics*... chapter 3, p. 5.

боди са формулирани във ВДПЧ^{7,8}. Заедно с Международния пакт за социални, икономически и културни права⁹, Международния пакт за граждански и политически права¹⁰, Факултативния протокол към Международния пакт за граждански и политически права и Втория факултативен протокол към Международния пакт за граждански и политически права се формира Международната харта за правата на човека¹¹.

Други основни международни договори в областта на защитата правата на човека, които съдържат изрични разпоредби, гарантиращи равно третиране и забрана за дискриминацията, са: Международната конвенция за премахване на всички форми на расова дискриминация¹²; Конвенция на ООН за правата на детето¹³; Конвенцията за правата на хората с увреждания¹⁴ и др.

Сред регионалните споразумения относно правата на човека, съдържащи изрични разпоредби, гарантиращи равенство в третирането, са например: Европейската конвенция за защита правата на човека и основните свободи, Европей-

ската социална харта¹⁵, Африканската харта за правата на човека и народите и Американската конвенция за правата на човека.

На наднационално ниво, съгласно чл. 6 от ДЕС, съюзът зачита правата, свободите и принципите, определени в Хартата на основните права на Европейския съюз¹⁶, и се присъединява към Европейската конвенция за защита на правата на човека и основните свободи. Важността на принципа за равенството в третирането проличава от посочването му в чл. 1 от ЕКЗПЧОС. Извън разпоредбата на чл. 1 относно общата забрана за дискриминация, забраната за неравностойно третиране е заложена в чл. 14 от ЕКЗПЧОС, който гарантира равно третиране при упражняването на другите права, предвидени в конвенцията¹⁷.

В рамките на ЕС принципът на равно третиране и недискриминация първоначално се заражда във връзка с установяване на равноправие между половете¹⁸. Впоследствие принципът се разширява и обхваща все повече сфери на влияние¹⁹. Понастоящем от основополагащо

⁷ **Мулешкова, И.** Въведение в правната уредба на защитата от дискриминация. С.: ИВИС, 2011, с. 54; За подробен преглед и анализ на нормативната уредба в областта на антидискриминационното право, включително антидискриминационното правно регулиране в актовете, създадени от международни организации, вж. **Каменова, Цв., Друмева, Е., Илиева, И.** Европейско и национално антидискриминационно правно регулиране. С.: Сдружение АПОИ, Институт за правни науки при БАН, 2004. Относно приложимите стандарти, в това число общностното право на ЕС, практиката на Съда на Европейските общности, практиката на Съда по правата на човека по Европейската конвенция за защита правата на човека и основните свободи, практиката на водещи национални юрисдикции от ЕС и други релевантни произнасяния на международни органи и върховни съдилища на други национални юрисдикции вж. **Илиева, М.** Избрани стандарти на антидискриминационното право. С.: Сиби, 2009; За изследване относно генетичната дискриминация като частно проявление на общото понятие за дискриминация вж. **Деливерска, М.** Генетична дискриминация – същност, регламентация и защита. С.: Сиби, 2013.

⁸ Приета и провъзгласена с Резолюция 217 А(III) на Общото събрание на ООН от 10 декември 1948 г.

⁹ Ратифициран с Указ № 1199 на Президиума на Народното събрание от 23 юли 1970 г., публикуван в ДВ, бр. 60 от 1970 г. Пактът е обнародван в ДВ, бр. 43 от май 1976 г. В сила за България от 23 март 1976 г.

¹⁰ Ратифициран с Указ № 1199 на Президиума на Народното събрание от 23 юли 1970 г., публикуван в ДВ, бр. 60 от 1970 г. Пактът е обнародван в ДВ, бр. 43 от май 1976 г. В сила за България от 23 март 1976 г.

¹¹ **Humphrey, J.** The International Bill of Rights: Scope and Implementation. 17 Wm. & Mary L. Rev. 527 (1976);

¹² Ратифицирана с Указ № 515 на Президиума на Народното събрание от 23 юни 1966 г., публикуван в ДВ, бр. 51 от 1966 г. Обнародвана в ДВ, бр. 56 от 1992 г. В сила за България от 4 януари 1969 г.

¹³ Ратифицирана с Решение на Великото Народно събрание от 11 април 1991 г., публикувано в ДВ, бр. 32 от 1991 г. Обнародвана в ДВ, бр. 55 от 12 юли 1991 г. В сила за България от 3 юли 1991 г.

¹⁴ Ратифицирана със закон, приет от 41-ото Народно събрание на 26 януари 2012 г.

¹⁵ Ратифицирана със закон, приета от 38-о Народно събрание на 29.03.2000 г. – ДВ, бр. 30 от 11.04.2000 г. Издадена от Министерството на труда и социалната политика, обн., ДВ, бр. 43 от 4.05.2000 г., в сила от 1.08.2000 г.

¹⁶ Съгласно чл. 6, пар. 1 от ДЕС Хартата на основните права на Европейския съюз се ползва със същата юридическа сила като Договорите, поради което представлява акт на първично право на ЕС и служи като критерий за проверка на действителността на вторичното законодателство на ЕС и на националните мерки.

¹⁷ На с. 42, глава II, “Недискриминацията в Европейската конвенция за защита на правата на човека и основните свободи“, от цитираното учебно помагало „Европейско и национално антидискриминационно правно регулиране“, Цветана Каменова сравнява защитата, предоставена от Международния пакт за граждански и политически права, и тази, предоставяна от ЕКЗПЧОС, като констатира, че защитата, предоставяна от ЕКЗПЧОС, е със значително по-ограничен обхват, тъй като чл. 14 се ограничава до забрана за дискриминация единствено при упражняването на правата и свободите, предвидени от самата конвенция.

¹⁸ **Graig, P., Gráinne de Búrca.** EU Law, Text, Cases and Materials. Fifth edition, Oxford University Press, 2011, p. 854.

¹⁹ Видно от множеството актове на вторичното право на ЕС, част от които са посочени в настоящата статия.

значение за формирането му са редица разпоредби от Учредителните договори на ЕС²⁰. Обща разпоредба за недискриминация е предвидена с чл. 18 от ДФЕС. Посочената обща забрана за дискриминация в правото на ЕС се схваща като основополагаща предпоставка не само за функционирането на вътрешния пазар, но и за развитието на ЕС като съюз на граждани²¹. Налице са и редица актове на вторичното право на ЕС в областта на антидискриминационното право²².

Въпреки обстоятелството, че забраната за дискриминация и принципът за равенство в третирането са трайно установени както в редица международни/регионални актове, така и в рамките на ЕС, посочените по-горе актове не съдържат легално определение на общото понятие за дискриминация²³. Част от тях или съдържат обща разпоредба, забраняваща дискриминацията, без да посочват определение за нея²⁴, или съдържат определение за дискриминация, което е относимо единствено към съответния акт^{25, 26}. При форму-

лирането на общата забрана за дискриминация в част от горепосочените актове, дискриминацията е схващана като допускане на „различия“, „разлики“ въз основа на установените със съответния акт дискриминационни признаци²⁷, което единствено маркира един от основните елементи при осъществяването на преценка дали е налице дискриминационно третиране.

На национално ниво принципът за равенството в правата е установен в чл. 6 от Конституцията на Република България (КРБ)²⁸. Според ал. 1 на посочената разпоредба: *Всички хора се раждат свободни и равни по достойнство и права*. Ал. 2 на чл. 6 съдържа и забрана за неравно третиране: *Не се допускат никакви ограничения на правата или привилегии, основани на раса, народност, етническа принадлежност, пол, произход, религия, образование, убеждения, политическа принадлежност, лично и обществено положение или имуществено състояние*. Въпреки обстоятелството, че

²⁰ Напр. чл. 10 ДЕС; чл. 18 от ДФЕС, чл. 19 ДФЕС, чл. 36, чл. 45 ДФЕС, чл. 49, пар. 2 във връзка с чл. 18 относно забраната за дискриминация във връзка със свободата на установяване и изискването на равно третиране на чужди граждани и граждани на държавата членка; Ограничителни мерки са забранени във връзка с реализиране на свободата на движение на услуги (чл. 56 ДФЕС) и свободното движение на капитали и плащания (чл. 63 ДФЕС).

²¹ **Пенов, С.** Правото на Европейския съюз и преките данъци на държавите-членки. С.: Сиби, 2011, с. 19.

²² Директива 75/117/ЕИО от 10 февруари 1975 г. за сближаване на законодателствата на държавите членки относно прилагането на принципа за равно заплащане на мъжете и жените; Директива 79/7/ЕИО от 19 декември 1978 г. относно постепенното прилагане на принципа на равното третиране на мъжете и жените в сферата на социалното осигуряване; Директива 76/207/ЕИО относно прилагането на принципа на равно третиране на мъжете и жените по отношение на достъп до заетост, професионална квалификация и развитие и условия на труд, изменена и допълнена от Директива 2002/73/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 23 септември 2002 г.; Директива 86/613/ЕИО от 11 декември 1986 г. за прилагане на принципа на равното третиране на мъжете и жените, които извършват дейности в качеството на самостоятелно заети лица, включително и в сектора на земеделието, както и на закрила на самостоятелно заетите жени по време на бременност и майчинство; Директива 92/85/ЕИО от 19 октомври 1992 г. за въвеждане на мерки за насърчаване подобряването на безопасността и здравето по време на работа на бременни работнички и на работнички родилки или кърмачки; Директива 97/80/ЕО от 15 декември 1997 г. относно тежестта на доказване в случаите на дискриминация, основана на пола; Директива 2000/78/ЕО от 27 ноември 2000 г. за създаване на основна рамка за равно третиране в областта на заетостта и професиите; Директива 2000/43/ЕО от 29 юни 2000 г. относно прилагане на принципа на равно третиране на лица без разлика на раса или етнически произход; Директива 2004/113/ЕО от 13 декември 2004 г. относно прилагане на принципа на равното третиране на мъжете и жените по отношение на достъп на стоки и услуги и предоставяне на стоки и услуги.

²³ Така и **Мулешкова, И.** цит. съч., с. 73.

²⁴ Вж. чл. 2 от Конвенцията на ООН за правата на детето; чл. 2 от Всеобщата декларация на правата на човека; чл. 2, ал. 2 от Международния пакт за социални, икономически и културни права; чл. 2 от Международния пакт за граждански и политически права; чл. 14 от Европейската конвенция за защита правата на човека и основните свободи.

²⁵ Мулешкова в цит. съчинение ги определя като „технически дефиниции“.

²⁶ Вж. чл. 1 от Конвенцията за премахване на всички форми на дискриминация по отношение на жените; чл. 1 от Международната конвенция за премахване на всички форми на расова дискриминация; чл. 2 от Конвенцията на ЮНЕСКО за борба срещу дискриминация в областта на образованието.

²⁷ Вж. чл. 2, пара. 2 от Всеобщата декларация на правата на човека и чл. 2 от Международния пакт за граждански и политически права

²⁸ **Каменова, Цв., Друмева Ем., Илиева, Ир.** цит. съч. с. 130

дискриминацията като понятие не се съдържа в Конституцията²⁹, считам, че върховният закон на Република България съдържа точен ориентир относно съдържанието на общото понятие за дискриминация, представляващо и негативния аспект на правото на равна закрила³⁰, а именно: ограничаване на права или създаване на привилегии, основани на посочените в чл. 6, ал. 2 от КРБ дискриминационни признаци. Въз основа именно на посочените законови разпоредби, съдържащи се в КРБ, би могло и следва да се изградят и частните проявления на дискриминацията, в това число и понятието за данъчна дискриминация.

През 2003 г., в сила от 01.01.2004 г. е приет и Законът за защита от дискриминация (ЗЗДискр), който би могъл да се определи като общ закон в българското антидискриминационно законодателство^{31,32}. В него са установени и легални определения за пряка и непряка дискриминация. Според някои автори установените в ал. 2 и 3 на чл. 4 ЗЗДискр определения са в съответствие с приетите наднационални стандарти, които са въведени със ЗЗДискр³³. С важно значение е разбирането, че в отлика от изчерпателното изброя-

ване на признаци, въз основа на които е недопустимо неравно третиране съгласно чл. 6 КРБ, изброяването в чл. 4 ЗЗДискр следва да се приеме за неизчерпателно, доколкото е налице преpraщане към „всякакви други признаци, установени в закон или в международен договор, по който Република България е страна“. Признаците обаче следва да са установени с нормативен акт.

Според чл. 4, ал. 2 ЗЗДискр „пряка дискриминация е всяко по-неблагоприятно третиране на лице на основата на дискриминационните признаци, посочени в чл. 4, ал. 1 ЗЗДискр, отколкото се третира, било е третирано или би било третирано друго лице при сравними сходни обстоятелства“.

От съдържанието на посочената законова разпоредба следва изводът, че фактическият състав на пряката дискриминация включва следните елементи:

а) наличие на по-неблагоприятно третиране³⁴, установено чрез сравнителен анализ на третирането на лицето, което се твърди, че е дискриминирано с третирането на лице, което е поставено при сходни обстоятелства с изключение на забранения признак;

²⁹ Пак там, с. 134

³⁰ Пак там, с. 26. В този смисъл е и легалното определение за „принцип за равно третиране“, установено в чл. 2, ал. 1 от Директива 2000/78/ЕО на Съвета от 27 ноември 2000 година за създаване на основна рамка за равно третиране в областта на заетостта и професиите, съгласно което принцип за равно третиране означава, че „няма да има пряка или непряка дискриминация, въз основа на който и да е от признаците, посочени в член 1“.

³¹ Транспонирани в българското законодателство са редица директиви на ЕС в областта на дискриминацията, в това число: 75/117/ЕИО от 10 февруари за сближаването на законодателствата на държавите членки относно прилагането на принципа за равенство в заплащането на труда на мъжете и жените; 76/207/ЕИО от 9 февруари 1976 г. за прилагане на принципа за равенство в третирането на мъжете и жените по отношение на достъпа до трудова заетост, професионална квалификация и израстване и условията на труд, както е допълнена и изменена от Директива на Европейския парламент и Съвета 2002/73/ЕО от 23 септември 2002 г.; 92/85/ЕИО от 19 октомври 1992 г. относно насърчаването на подобрения в областта на безопасните и здравословни условия на труд на бременни работнички, на работнички родилки или кърмачки; 97/80/ЕО от 15 декември 1997 г. относно доказателствената тежест в случаите на дискриминация, основана на пол; 2000/43/ЕО от 29 юни 2000 г. относно прилагането на принципа за равно третиране на лица, независимо от расовия или етнически произход; 2000/78/ЕО от 27 ноември 2000 г. относно създаване на обща рамка за равно третиране при заетостта и професията; 2004/113/ЕО от 13 декември 2004 г. за прилагане на принципа за равно третиране на жените и мъжете при достъпа до и при предоставяне на стоки и услуги, Директива 2006/54/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 5 юли 2006 г. за прилагането на принципа на равните възможности и равното третиране на мъжете и жените в областта на заетостта и професиите (преработена); Директива 2010/41/ЕС на Европейския парламент и на Съвета от 7 юли 2010 г. за прилагане на принципа на равно третиране на мъжете и жените, които извършват дейности в качеството на самостоятелно заети лица, и за отмяна на Директива 86/613/ЕИО на Съвета (ОВ, L 180/1 от 15 юли 2010 г.).

³² Създаването на българското антидискриминационно законодателство, включително съдържанието на приетата нормативна уредба, е разгледано подробно от Цветана Каменова в цит. съч. с. 179 и сл.

³³ За сравнение: Директива за равно третиране в областта на заетостта, член 2, параграф 2, Директива за равенство на половете (преработена), член 2, параграф 1 и др.

³⁴ Съгласно § 1, т. 7 от Допълнителните разпоредби на ЗЗДискр (изм. – ДВ, бр. 105 от 2016 г.) „Неблагоприятно третиране“ е всеки акт, действие или бездействие, които водят до по-малко благоприятно третиране на едно лице спрямо друго въз основа на признаците по чл. 4, ал. 1 или могат да поставят лице или лица, носители на признак по чл. 4, ал. 1, в особено неблагоприятно положение в сравнение с други лица.

б) по-неблагоприятното третиране е на основата на забранените признаци по ал. 1 на чл. 4 ЗЗДискр³⁵.

В чл. 4, ал. 3 от ЗЗДискр непряката дискриминация от своя страна е определена като „поставянето на лице или лица, носители на признак по чл. 4, ал. 1, или на лица, които, без да са носители на такъв признак, съвместно с първите търпят по-малко благоприятно третиране или са поставени в особено неблагоприятно положение, произтичащо от привидно неутрална разпоредба, критерий или практика, освен ако разпоредбата, критерият или практиката са обективно оправдани с оглед на законова цел и средствата за постигане на целта са подходящи и необходими“³⁶.

От цитираната разпоредба би могло да се извлече заключението, че фактическият състав на непряката дискриминация включва следните елементи:

а) наличие на по-малко благоприятно третиране³⁷ или поставяне в особено неблагоприятно положение³⁸ на лице или лица, носители на признак по чл. 4, ал. 1 ЗЗДискр, или на лица, които, без да са носители на такъв признак, съвместно с пър-

вите търпят по-малко благоприятното третиране или особено неблагоприятното положение³⁹;

б) по-малко благоприятното третиране или особено неблагоприятното положение са установени с привидно неутрални разпоредба, критерий или практика⁴⁰, свързани със забранения дискриминационен признак;

в) разпоредбата, критерият или практиката са обективно оправдани с оглед на законова цел и средствата за постигане на тази цел са подходящи и необходими.

От горния анализ е видно, че фактическият състав на непряката дискриминация включва установяването на две положителни предпоставки. За разлика от нея, при непряката дискриминация са налице две положителни предпоставки, необходими за установяването ѝ, и една отрицателна, а именно липсата на оправдаване на дискриминационното третиране. В тази връзка, в практиката си Комисията за защита от дискриминация (КЗД) е посочвала, че за разлика от пряката дискриминация, непряката дискриминация, без оглед на защитения признак, винаги е допустимо да бъде оправдана с преследването на законна цел и пропорционалност на средствата за постигането ѝ⁴¹.

³⁵ Съгласно §1, т. 7 от Допълнителните разпоредби на ЗЗДискр “На основата на признаците по чл. 4, ал. 1” означава на основата на действителното, настояще или минало, или предполагаемо наличие на един или повече от тези признаци у дискриминираното лице или у лице, с което то е свързано, или се предполага, че е свързано, когато тази връзка е причина за дискриминацията.

³⁶ В редакцията след изменението, обн. ДВ, бр. 105 от 2016 г.

Съгласно Мотивите за изменение и допълнение на Закона за защита от дискриминацията, които бяха приети в края на 2016 г., проектът на закон е изготвен в изпълнение на поети ангажименти на Република България във връзка с писмо от Главна дирекция „Правосъдие и потребители“ при Европейската комисия. Повод за писмото е Решение на СЕС от 16 юли 2015 г. по дело С-83/14 („ЧЕЗ Разпределение България“ АД срещу Комисията за защита от дискриминация), постановено във връзка с преюдициално запитване на АССГ. Писмото поставя на българските власти въпроса какви мерки ще бъдат предприети с цел да бъдат приведени чл. 4, ал. 3 и § 1, т. 7 от Допълнителните разпоредби на българския ЗЗДискр в съответствие с Директива 2000/43/ЕО на Съвета от 29 юни 2000 година относно прилагане на принципа на равно третиране на лица без разлика на расата или етническия произход.

³⁷ В националния ни закон не е налице легално определение за „по-малко благоприятно третиране“.

³⁸ В националния ни закон не е налице легално определение за „поставяне в особено неблагоприятно положение“.

³⁹ По-малко благоприятното третиране/неблагоприятното положение следва, подобно при пряката дискриминация, да е установено след извършен сравнителен анализ на третирането на лицето/лицата, което/които се твърди, че е/са дискриминирано/и с третирането на лице/а, което/които са/е поставено/и при сходни обстоятелства с изключение на забранения признак.

⁴⁰ В националния ни закон не е налице легално определение за „привидно неутрална разпоредба, критерий или практика“. Съгласно пар. 4 от диспозитива на решението на СЕС по дело С-83/14: “понятието за „видимо неутрална“ разпоредба, критерий или практика означава разпоредба, критерий или практика, формулирани или прилагани привидно неутрално, тоест при отчитане на фактори, различни от защитения признак и неравнозначни с него”⁴¹.

⁴¹ Решение № 189 от 19.08.2013 г. на КЗД по преписка № 45/2012 г., 5-членен ЗС, докладчик Атанас Мусорлиев; Решение № 211 от 12.09.2013 г. на КЗД по преписка № 142/2011 г., 5-членен ЗС, докладчик Баки Хюсеинов; Решение № 212 от 12.09.2013 г. на КЗД по преписка № 109/2012 г., 2-ри ЗС, докладчик София Йовчева; Решение № 244 от 8.11.2010 г. на КЗД по преписка № 153/2009 г., 1-ви ЗС

В мотивите към законопроекта, с който бе изменена в края на 2016 г. легалната дефиниция за непряка дискриминация, е цитирано мнението на главния адвокат Kokott по дело пред съда на ЕС – С-394/11, съгласно което, за да се приеме наличие на пряка или косвена дискриминация по смисъла на член 2, параграф 2 от Директива 2000/43, не е необходимо да са засегнати установени в закон права или интереси. Напротив, достатъчно е съответната практика да представлява по-малко благоприятно третиране на едно лице спрямо друго въз основа на неговата раса или етнически произход или да може да постави лицата от дадена раса или етнически произход в особено неблагоприятно положение в сравнение с други лица.

Смятам обаче за законодателен пропуск обстоятелството, че нито директивата, нито националният ни закон съдържат определение за израза „особено неблагоприятно положение“. Налице е тълкуване на СЕС на посоченото понятие в решението му по преюдициално дело С-83/14, което тълкуване гласи следното: „понятието за „особено неблагоприятно положение“ по смисъла на същия текст не означава особено значим, очевиден и тежък случай на неравенство, а че *най-вече лицата от дадена раса или етнически произход се намират в неблагоприятно положение в резултат от разглежданата разпоредба, критерий или практика*⁴²“. На практика СЕС постановява, че „особено неблагоприятно положение“ е налице, когато лицата от дадена раса или етнически произход се намират в „неблагоприятно положение“. Последното по-същността си представлява дефиниране на едно понятие със самото него, поради което не считам, че така се изяснява съдържанието на израза „особено неблагоприятно положение“. По-конкретно: с какво се различава то от по-неблагоприятното третиране на лицата и не е ли всъщност

частно проявление именно на него. По смисъла на националния ни закон, доколкото поставянето „в особено неблагоприятно положение“ е част от легалното определение за „неблагоприятно третиране“, съдържащо се в §1, т. 7 от Допълнителните разпоредби на ЗЗДискр, смятам, че поставянето в особено неблагоприятно положение представлява частно проявление на неблагоприятното третиране⁴³. Интерес представлява и въпросът каква следва да е степента на поставяне в неблагоприятно положение, за да бъде то определено като „особено неблагоприятно“, и в този смисъл забранено от закона. От анализа на цитираното решение на СЕС „особено неблагоприятно положение“ не означава особено значим, очевиден и тежък случай на неравенство, а единствено, че лицата се намират в неблагоприятно положение. Последното обезсмисля и съществуването на наречието „особено“ в анализиранияте разпоредби, което наречие вероятно тепърва ще подлежи на тълкуване от националните ни правораздавателни органи.

На следващо място, неясен остава мотивът на националния ни законодател за включването на словосъчетанието „по-малко благоприятно третиране“ в чл. 4, ал. 3 ЗЗДискр и в легалното определение за „неблагоприятно третиране“, съдържащо се в §1, т. 7 от допълнителните разпоредби на закона. Последното по мое мнение представлява тавтология и в този смисъл използване на непрецизна юридическа техника⁴⁴. Действително, Директива 2000/43/ЕО на Съвета от 29 юни 2000 година относно прилагане на принципа на равно третиране на лица без разлика на расата или етническия произход борави с понятието *по-малко благоприятно третиране*, но само и единствено с него, без да го дублира с понятието *по-неблагоприятно третиране*, което по-същество означава същото⁴⁵.

⁴² Курс. мой – А.М.

⁴³ В този смисъл са и редица решения на ВАС, които поставят равенство между „по-неблагоприятно третиране“ и поставяне в „по-неблагоприятно положение“. Напр. Реш. № 8850/03.07.2009 г. по адм. д. № 11603/2008 г., съгласно което: *В нормите на ал. 2 и ал. 3 на чл. 4 от ЗЗДискр. се съдържа определение на понятията „пряка дискриминация“ и „непряка дискриминация“, като и в двата случая санкционираният от закона вредоносен резултат се изразява в поставянето на отделни лица или категория лица в по-неблагоприятно положение от други при сравними сходни белези*, въпреки че ЗЗДискр в приложимата редакция борави с термина „по-неблагоприятно третиране“, когато дефинира пряката дискриминация и поставяне в „по-неблагоприятно положение“, когато дефинира непряката дискриминация. Така и Решение № 10394/06.08.2010 по адм. д. № 183/2010 г. на ВАС и др.

⁴⁴ Съгласно чл. 9, ал. 1 от Закона за нормативните актове: Разпоредбите на нормативните актове се формулират на общоупотребимия български език, кратко, точно и ясно.; повече относно юридическата техника вж. **Милкова, Д.** Юридическа техника, С.: Сиби, 2002.

⁴⁵ Съгласно чл. 2, т. 2, б. а) от посочената директива: проява на пряка дискриминация има, когато едно лице е, било е, или би било третирано по-малко благоприятно от друго в сравнима ситуация въз основа на расов

От горния анализ съм склонна да приема, че при сравнението на дефинитивните разпоредби за пряка и непряка дискриминация, съдържащи се в цитираната директива и разпоредбите, в националния ни закон, след редакцията му от края на 2016 г., се установява че законодателят ни е въвел разпоредби, които в частта за непряката дискриминация биха могли да създадат трудности при правораздавателната дейност на съдилищата и практиката на КЗД, тъй като част от понятията, с които законът борави, са с неизяснено съдържание. Налице е и дублиране на понятието „по-малко благоприятно третиране“ с „по-неблагоприятно третиране“, което придава на нормата на чл. 4, ал. 3 ЗЗДискр неоправдано усложнена от словесна гледна точка структура.

Относно понятието „данъчна дискриминация“, разглеждано като частно проявление на общото понятие за дискриминация, нито в международен план, нито в националното ни законодателство е налице легално определение⁴⁶.

В тази връзка, с цел избягване на международното двойно данъчно облагане на доходите

между държавите са сключени множество двустранни спогодби за избягване на двойното данъчно облагане на доходите, почти всички от които следват Модела на данъчна спогодба на ОИСР^{47, 48}. Въпреки обстоятелството, че посоченият модел на данъчна спогодба съдържа изричен текст относно недопускането на данъчна дискриминация (чл. 24) с изброени дискриминационни признаци, определение за данъчна дискриминация не е налице и в Модела на данъчна спогодба на ОИСР, както и в коментара на разпоредбите му.

Въпреки липсата на легално определение, данъчната дискриминация в международното данъчно право се свързва със забрана на „различно или по-обременително“, „по-неблагоприятно“ данъчно третиране на субекта на неравно третиране (лицето, което претендира, че по отношение на него е налице дискриминационно третиране) в сравнение с обекта на сравнителния анализ (лице, което се намира при сходна ситуация със субекта на неравно третиране с изключение на забранения дискриминационен признак)^{49, 50}.

признак или етнически произход. Съгласно б. б) от посочената директива: проява на непряка дискриминация има, когато видимо неутрална разпоредба, критерий или практика биха поставили лицата от дадена раса или етнически произход в особено неблагоприятно положение в сравнение с други лица, освен ако тази разпоредба, критерий или практика са обективно оправдани от законната си цел и средствата за постигане на тази цел са подходящи и необходими.

⁴⁶ Mason R., Knol, M. What Is Tax Discrimination? Faculty Scholarship. Paper 404.2012, p. 1017

⁴⁷ Последната актуализация на Модела на ОИСР е от 2014 г.

На 11 юли 2017 г. ОИСР публикува проект на изменение и допълнение на модела на данъчна спогодба и Коментара към него, достъпен на: <http://www.oecd.org/tax/treaties/draft-contents-2017-update-oecd-model-tax-convention.pdf>

⁴⁸ Съществуват три модела на данъчни спогодби, целящи избягването на двойно данъчно облагане – на ОИСР, на ООН и на САЩ. Броят на двустранните данъчни спогодби към днешна дата надвишава 3000. Моделът на Спогодба за избягване на двойно данъчно облагане на ОИСР е в основата на съдържанието на почти всички от тях. За разлика от моделите на конвенции за избягване на двойното данъчно облагане на ОИСР и Организацията на обединените нации (ООН), които, в зависимост от забранения дискриминационен признак, забраняват различното и/или по-обременително данъчно третиране, антидискриминационната разпоредба от модела на данъчна спогодба на Съединените американски щати (САЩ) установява забрана единствено за по-обременително данъчно третиране.

⁴⁹ OECD (2015), Model Tax Convention on Income and on Capital, 2014 (Full Version), OECD Publishing, ISBN 978-92-64-23908-1, p. 80; United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, New York, 2011, p. 29; United States Model Income Tax Convention, November 2006, p. 36. За разлика от моделите на конвенции за избягване на двойното данъчно облагане на ОИСР и Организацията на обединените нации, които, в зависимост от забранения дискриминационен признак, забраняват различното и/или по-обременително данъчно третиране, антидискриминационната разпоредба от модела на данъчна спогодба на Съединените американски щати установява забрана единствено за по-обременително данъчно третиране.

⁵⁰ Напр. при хипотетична ситуация, в която лице, румънски гражданин, местно лице за данъчни цели на България е подложено на по-неблагоприятно данъчно третиране в България, в сравнение с лице български гражданин, което също е местно лице за данъчни цели на България, то физическото лице, което е гражданин на Румъния и е местно лице за данъчни цели на България, би било субект на неравно третиране, а лицето, което е гражданин на България и е местно лице за данъчни цели на Република България би било обект на дискриминационния анализ. В този смисъл обектът на неравно третиране е изграден единствено за целите на антидискриминационния анализ и представлява лице, което се намира в сходно положение (при сравними ситуации) със субекта на неравно третиране.

Посоченият принцип се е прилагал в международните данъчни отношения много преди възникването, в края на XIX в. на класическия тип спогодба за избягване на двойното данъчно облагане^{51, 52} и формирането на ЕС. Също така посоченият принцип произтича и от спецификите на данъчната материя.

Конкретни антидискриминационни разпоредби, забраняващи данъчната дискриминация в търговските правоотношения, се съдържат в Общото споразумение за тарифите и търговията (ГАТТ), влязло в сила през 1948 г., и Общо споразумение по търговията с услуги (ГАТС), прието през 1995 г. в рамките на Световната търговска организация и целящо доразвитие на либерализацията в международните търговски отношения в сферата на услугите.

Посочените споразумения, изхождайки от предметния им обхват, биха могли и обхващат единствено дискриминацията в областта на търговския оборот (стоки и услуги)⁵³. Приема се, че ГАТТ полага основата на принципа на данъчната недискриминация⁵⁴. Съгласно посоченото споразумение всяка страна следва да осигурява незабавно и безусловно на останалите страни членки всички улеснения, условия и привилегии, свързани с вноса и износа, които са предоставени на трета страна членка⁵⁵. Във връзка с принципа на нацио-

нално третиране е забранена и дискриминацията между вносните стоки и аналогичните на тях стоки местно производство както при налагането на вътрешни такси, така и при прилагането на вътрешни разпоредби⁵⁶. Забранено е и страна, на чийто пазар е влязла стока със заплатено мито, да налага спрямо тази стока „вътрешна такса“ с по-висока ставка, отколкото спрямо стоките с местен произход⁵⁷.

Посочената по-горе правна уредба е дала основание на някои автори да заключат, че забраната за неравно третиране е в основата на актовете, уреждащи статута на Световната търговска организация⁵⁸. Доколкото обаче основен принцип в международното право е зачитането на суверенитета на държавите, към настоящия момент антидискриминационното право не възпрепятства страните да прилагат някои форми на търговски ограничения при наличие на споразумение, гарантиращо привилегировано третиране на дадена нация (*most-favoured-nation*)⁵⁹.

Друго търговско споразумение, което съдържа изрични разпоредби, касаещи данъчното облагане, е Северноамериканското споразумение за свободна търговия (НАФТА)⁶⁰. Чл. 314 (експортни такси) от последното въвежда принципна забрана за въвеждането на експортни такси при търговския обмен между договарящите страни⁶¹.

⁵¹ Пар. 2 на Коментара на чл. 24, ал. 1 от Модела на данъчна спогодба за доходите и имуществото на ОИСР, Модел на данъчна спогодба за доходите и имуществото, кратка версия, ОИСРМ, юли 2005 г. Интерлекс Консулт ООД, автори на превода: Искра Славчева, Сашо Пенев, Тодор Табаков, Милена Табакова, София, 2008, с. 361.

⁵² Относно понятието за двойно данъчно облагане; действието на спогодбите за избягване на двойно данъчно облагане и основните проблеми, които пораждаат, вж.: **Пенов, С.** Действие на договорите [между държавите] за избягване на двойното данъчно облагане, Данъчен наблюдател, 1999, кн. 1; **Пенов, С.** Понятие за международно двойно данъчно облагане облагане, Финансоводанъчен контрол, 1996, кн. 8; **Пенов, С.** Методи за избягване на международното двойно данъчно облагане, Търговско право, 1996, кн. 3/4; **Пенов, С.** Регулативно действие на нормите на международните договори за избягване на двойното данъчно облагане на доходите и имуществата, Търговско и данъчно право, 1996, кн. 5; **Пенов, С.** Правен режим на спогодбите за избягване на международното двойно данъчно облагане. Данъчен наблюдател, 1999, кн. 1; **Пенов, С.** Избягване на международното данъчно облагане на доходите и имуществата чрез норми на националното право. Административно правосъдие, No 2, 2008; **Пенов, С.** Проблеми по прилагането на спогодбите за избягване на международното двойно данъчно облагане на доходите и имуществата, Право без граници, 2002, кн. 2.

⁵³ **Schön, W.** World Trade Organization Law and Tax Law. Max Planck Institute for Intellectual Property, Competition and Tax Law, Munich, International Bureau of Fiscal Documentation, July 2004.

⁵⁴ Така и Khurshid, H., Equality of Treatment and Trade Discrimination in International Law. 1968, p. 52.

⁵⁵ Част I, чл. 1, ал. 1 от ГАТТ

⁵⁶ Чл. XIII от ГАТТ

⁵⁷ Кратката история на многостранната търговска система, Министерство на Икономиката на Република България, с. 2.

⁵⁸ **Cottier, T., Oesch M.** Direct and Indirect Discrimination in WTO and EU law. Working paper No 2010/16, April 2011, p. 1.

⁵⁹ **Sanders A.** The Principle of National Treatment in International Economic Law: Trade, Investment and Intellectual Property. 2014, p. 5.

⁶⁰ Повече относно НАФТА, вж. в **Villarreal, M., Fergusson, I.** The North American Free Trade Agreement (NAFTA). Congressional Research Service, 7-7500, R42965, 2017.

⁶¹ Текстът на НАФТА е достъпен на: <https://www.nafta-sec-alena.org/Home/Texts-of-the-Agreement/North-American-Free-Trade-Agreement>

В рамките на ЕС прякото данъчно облагане е запазено единствено в прерогативите на държавите членки⁶². В Договора за ЕС няма изрична разпоредба за законодателните правомощия в областта на преките данъци като съгласно чл. 114, пар. 2 от ДФЕС прякото данъчно облагане е от компетентността на държавите членки. В зачитане на фискалния им суверенитет последните са свободни да определят както данъчната основа, така и данъчната ставка в областта на преките данъци, като единствено няколко области на прякото данъчно облагане са хармонизирани посредством изработването на директиви от Европейския съюз⁶³.

Съдът на Европейския съюз разполага с правомощието (задължението) да гарантира, че националните данъчни законодателства на отделните държави членки не ограничават „четирите свободи”, гарантирани от учредителните договори, а именно: свободното движение на стоки,⁶⁴ услуги,⁶⁵ работници⁶⁶ и капитали.⁶⁷ Дискриминация въз основа на националността е забранена (чл. 18 ДФЕС), като основната концепция, използвана от СЕС за постигане на равенство в данъчното третиране, е концепцията за недискриминация в рамките единствено на трансграничните ситуации⁶⁸.

В този смисъл въпреки обстоятелството, че прякото данъчно облагане е от изключителната компетентност на държавите членки, Съдът на Европейския съюз е приел в постоянната си съдебна практика, че държавите членки следва да упражняват тази компетентност в съответствие със законодателството на Европейския

съюз и да избягват всякаква дискриминация на основание на гражданство⁶⁹.

В литературата⁷⁰ е застъпено становището, че е налице „напрежение“, заложено в самата природа на описаното разпределение на правомощия, доколкото всяка държава членка запазва право на вето върху европейското законодателство относно преките данъци, включително предложения, които биха насърчили сближаването на вътрешния пазар, като в същото време СЕС разполага с правомощието да се произнася относно приложимостта на данъчното законодателство на държавите членки, с цел да гарантира, че последните не нарушават гаранциите на Договорите за свободно движение на стоки, хора и капитали и принципа за недискриминация. Налице е обилна съдебна практика на СЕС в този смисъл⁷¹.

На национално ниво Конституционният съд на Република България е имал възможността да се произнесе относно наличието на данъчна дискриминация в националното ни законодателство⁷².

При разглеждането на въпроса за противоречие на данъчноправна норма с принципа на равенство пред закона, КС е основал решението си на чл. 60, ал. 2 КРБ, който предоставя правомощието на законодателния орган единствено чрез закон да установява облекчения и утежнения съобразно доходите и имуществото на гражданите. КС изрично е посочил, че „Принципът на равнопоставеност пред закона би бил нарушен само ако вътре в отделните режими за данъчно третиране на правните субекти съществуват законни привилегии.“⁷³

⁶² Пенов, С. Правото на Европейския съюз... с. 17.

⁶³ Директивата за сливанията (90/434/ЕИО) относно третирането на капиталовите печалби при сливания на дружества; Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества (90/435/ЕИО), която премахва двойното данъчно облагане на трансгранични дивиденди, изплатени на дружества майки, Директива 2003/49/ЕО относно общата система на данъчно облагане на плащания на лихви и роялти между свързани дружества от различни държави членки, Арбитражната конвенция (90/436/ЕИО), която въвежда процедури за разрешаване на спорове относно печалбите на свързани дружества;

⁶⁴ ДФЕС, членове 26, 28.

⁶⁵ Пак там, членове 26, 56.

⁶⁶ Пак там, членове 26, 45, 49.

⁶⁷ Пак там, членове 26, 63.

⁶⁸ Gammie, M. Non-Discrimination and the Taxation of Cross-Border Dividends. 2 WORLD TAX J. 162, 170 2010.

⁶⁹ C-270/83, Avoir Fiscal

⁷⁰ Graetz M., Warren A. Income tax discrimination. 121 Yale L. J. 1118 2011-2012, p. 1121

⁷¹ C-446/03 Marks & Spencer; C-337/08, X Holding; C-318/07, Persche; C-175/88, Biehl; C-265/04, Bouanich; C-170/05, Denkavit; C-440/08, Gielen; C-303/07, Aberdeen; C-282/07, Truck Center; C-391/97, Gschwind; C-87/99, Zurstrassen; C-385/00, De Groot; C-169/03, Wallentin; C-346/04, Conijn; C-527/06, Renneberg; C-375/12 Bouanich и др.

⁷² Реш. № 12 от 1.XI.1994 г. на КС на РБ по к. д. № 12/94 г.

⁷³ Пак там.

КС е заключил, че принципът на равно третиране при упражняването на стопанска инициатива не би бил нарушен, тъй като „определянето на данъчните облекчения и утежнения е предоставено на преценката на Народното събрание“ (чл. 60, ал. 2 КРБ), когато: е изпълнено конституционно установеното изискване данъчно облекчение респ. утежнение да е вменено със закон; и в рамките на отделните режими на данъчно третиране да не е налице неравно третиране.

КС е приел, че законовото (данъчно) третиране на едноличните търговци и лицата, реализиращи доходи от извънтрудови правоотношения, „не е различно“, тъй като са налице два самостоятелни режима на данъчно облекчение. КС се е аргументирал, като е посочил, че търговският закон третира различните физически и юридически лица като търговци и лица, които нямат това качество, поради което „няма правно основание данъчен закон да ги третира еднакво по отношение определянето на данъчните задължения и предвиждане на данъчни преференции“.

Склонна съм да приема, че при поставения правен въпрос КС правилно и обосновано е акцентирал на обстоятелството, че данъчнозадължените лица, които притежават различен частноправен статус (търговец, който реализира доход, осъществявайки стопанска дейност, и физическо лице, което реализира доход от извънтрудови правоотношения), са несъпоставими и е допустимо последните да бъдат подложени на различен данъчен режим. Последното смятам за валидно, доколкото, изхождайки от несъпоставимостта им, не са налице и основания да се твърди, че е налице дискриминационно третиране поради установената диференциация⁷⁴ при данъчното им третиране.

Изхождайки от предмета и метода на правно регулиране на данъчното право, е мислимо, че

субекти на дискриминационно данъчно третиране биха били субектите на облагане или данъчнозадължените лица, така както са характеризирани в материалните данъчни закони.

В тази връзка, при преценката дали съответното лице е третирано дискриминационно би следвало да се анализират приложимите към конкретната фактическа обстановка норми, които установяват обекта на облагане, определянето на данъчната основа, данъчната ставка и конкретния размер на данъка. На анализ ще подлежат и нормите, уреждащи декларирането на данъка и/или други формалности/процедури, свързани със събирането на данъка. Също така следва да бъде осъществена и преценка дали е налице разлика в данъчното третиране с друг субект на данъчното право, който е в сходно положение, с изключение на забранения от правото дискриминационен признак, визиран в съответната разпоредба, забраняваща неравно данъчно третиране. В този смисъл именно посредством провеждането на анализ дали два субекта на данъчното право, които са поставени в сходни ситуации, са третирани различно или по-неблагоприятно, би могло да се установи дали е налице неравно данъчно третиране/данъчна дискриминация.

Въз основа на горния преглед и анализ на нормативната уредба на международно, регионално, наднационално и национално ниво, регламентираща забраната за неравно/дискриминационно третиране; част от съдебната практика, релевантна към дефинирането на данъчната дискриминация и изхождайки от спецификите на данъчната материя, смятам, че данъчна дискриминация би могла да бъде дефинирана като: *Установяване на данъчни облекчения⁷⁵ или утежнения⁷⁶ в рамките на отделните режими за данъчно третиране⁷⁷ на правните субекти*

⁷⁴ Проф. Емилия Друмева в цит. съч., с. 134 е посочила, че „предимството не е синоним на привилегия“. Предимството има функция да преодолява съществуващото неравенство с цел да се постигне желаното равенство. В контекста на данъчната материя законодателят въвежда диференциация при данъчното третиране на различните субекти на данъчното право.

⁷⁵ Установено със закон по-благоприятно данъчно третиране в материалноправна и/или процесуалноправна данъчноправна норма.

⁷⁶ Установено със закон по-неблагоприятно данъчно третиране в материалноправна и/или процесуалноправна данъчноправна норма.

⁷⁷ Разглеждани като приложимия към конкретната ситуация комплекс от материалноправни и процесуалноправни данъчни норми.

при сравними ситуации⁷⁸ и въз основа на забранени от правото признаци⁷⁹.

В заключение би могъл да се направи изводът, че в хипотезите, при които неравното третиране на даден субект на данъчното право е установено на основание на забранен от правото признак, ще бъде налице пряка дискриминация. Обратно, в хипотезите, при които дискриминационното данъчно третиране е установено посредством привидно неутрална разпоредба, критерий или практика, които отчитат фактори, различни от защитения признак и са неравнозначни, но свързани с него, би била налице непряка данъчна дискриминация.

БИБЛИОГРАФИЯ:

Наумова, С. Правно-социологически параметри и емпирични характеристики на антидискриминационното правосъзнание. – Правна мисъл, 2011, № 1 // **Naumova, S.** Pravno-sotsiologicheski parametri i empirichni karakteristiki na antidiskriminatsionното pravosaznanie. – Pravna misal, 2011, № 1.

Aristotle, Nicomachean Ethics. Translation by Christopher Rowe, Oxford: Oxford University Press, 2002.

Sen A. A Theory of Justice. Cambridge MA, Harvard University Press, 1971.

Михайлова, М. Право, равенство, справедливост. С.: Унив. изд. „Климент Охридски“, 1990. // **Mihaylova, M.** Pravo, ravenstvo, spravedlivost. S.: Univ. izd. „Kliment Ohridski“, 1990.

Мулешкова, И. Въведение в правната уредба на защитата от дискриминация, ИВИС, 2011. // **Muleshkova, I.** Vavedenie v pravnata uredba na zashtitata ot diskriminatsiya, IVIS, 2011.

Каменова, Ц. Друмева, Е., Илиева, И. Европейско и национално антидискриминационно правно регулиране. С.: Сдружение АПОИ, Институт за правни науки при БАН, 2004 // **Kamenova, Ts. Drumeva, E., Ilieva, I.** Evropeysko i natsionalno antidiskriminatsionno pravno

regulirane. S.: Sdruzhenie APOI, Institut za pravni nauki pri BAN, 2004.

Илиева, М. Избрани стандарти на антидискриминационното право. С.: Сиби, 2009 // **Ilieva, M.** Izbrani standarti na antidiskriminatsionното право. S.: Sibi, 2009.

Деливерска, М. Генетична дискриминация – същност, регламентация и защита. С.: Сиби, 2013 // **Deliverska, M.** Genetichna diskriminatsiya – sashtnost, reglamentatsiya i zashtita. S.: Sibi, 2013.

Humphrey, J. The International Bill of Rights: Scope and Implementation. 17 Wm. & Mary L. Rev. 527, 1976.

Graig, P. Gráinne de Búrca, EU Law, Text, Cases and Materials, Fifth edition. Oxford University Press, 2011.

Пенов, С. Правото на Европейския съюз и преките данъци на държавите-членки. С.: Сиби, 2011 // **Penov, S.** Pravoto na Evropeyskiya sayuz i prekite danatsi na darzhavite-chlenki. S.: Sibi, 2011.

Милкова, Д. Юридическа техника, С.: Сиби, 2002 // **Milkova, D.** Yuridicheska tehnika, S., Sibi, 2002.

Mason R., Knol, M. What Is Tax Discrimination? Faculty Scholarship. Paper 404.2012;

Пенов, С. Действие на договорите [между държавите] за избягване на двойното данъчно облагане. – Данъчен наблюдател, 1999, № 1 // **Penov, S.** Deystvie na dogovorite [mezhdunarodno dvoyno danachno obligane. – Danachen nablyudatel, 1999, № 1.

Пенов, С. Понятие за международно двойно данъчно облагане, Финансово-данъчен контрол, 1996, № 8 // **Penov, S.** Ponyatie za mezhdunarodno dvoyno danachno obligane, Finansovo-danachen kontrol, 1996, № 8.

Пенов, С. Методи за избягване на международното двойно данъчно облагане. – Търговско право, 1996, № 3-4. // **Penov, S.** Metodi za izbyagvane na mezhdunarodното dvoyno danachno obligane. – Targovsko pravo, 1996, № 3-4.

Пенов, С. Регулативно действие на нормите на международните договори за избягване на двойното данъчно облагане на доходите и имуществата, Търговско и данъчно право, 1996, № 4. // **Penov, S.** Regulativno deystvie na normite na mezhdunarodните dogovori za iz-

⁷⁸ Най-сложната част от дискриминационния анализ. **Илиева, М.** в Избрани стандарти..., с. 34 посочва, че „дискриминацията е относително понятие. Установяването ѝ зависи от сравнението с друг, който е третиран или би бил третиран по-добре и който няма съответния защитен признак“. В този смисъл сравнимостта на ситуацията следва да бъде обстойно анализирана при всеки отделен случай. В зависимост от забранения от закона дискриминационен признак в международноправната уредба на данъчната дискриминация се изграждат по различен начин и сравнителните двойки с оглед установяването на наличието на забранена от правото данъчна дискриминация. При осъществяването на преценка дали е налице данъчна дискриминация, следва да се отчита и практиката на националните ни съдилища, макар и последната да не е във връзка с данъчноправната материя, напр. посоченото по-горе Реш. № 9437 от 25.06.2013 г. на ВАС по адм. д. № 14870/2012 г., VII о., съгласно което „за да е налице сравнима ситуация, трябва да е налице разлика в ситуацията, която да няма нищо общо със съответния защитен признак“ и др.

⁷⁹ Подобно на общото антидискриминационно право и в областта данъчното право са установени в международноправната уредба конкретни признаци, въз основа на които е забранена данъчната дискриминация, напр. националност; участие в търговско дружество и др.

byagvane na dvoynoto danachno oblagane na dohodite i imushtestvata, Targovsko i danachno pravo, 1996, № 4.

Пенов, С. Регулативно действие на нормите на международните договори за избягване на двойното данъчно облагане на доходите и имуществата. – Търговско и данъчно право, 1996, № 5 // **Пенов, С.** Regulativno deystvie na normite na mezhdunarodnite dogovori za izbyagvane na dvoynoto danachno oblagane na dohodite i imushtestvata. – Targovsko i danachno pravo, 1996, № 5

Пенов, С. Правен режим на спогодбите за избягване на международното двойно данъчно облагане. – Данъчен наблюдател, 1999, кн. 1 // **Пенов, С.** Praven režhim na spogodbite za izbyagvane na mezhdunarodното dvoyno danachno oblagane. – Danachen nablyudatel, 1999, кн. 1

Пенов, С. Избягване на международното данъчно облагане на доходите и имуществата чрез норми на националното право. – Административно правосъдие, 2008, № 2 // **Пенов, С.** Izbyagvane na mezhdunarodното danachno oblagane na dohodite i imushtestvata chrez normi na natsionalното pravo. – Administrativno pravosadie, 2008, № 2.

Пенов, С. Проблеми по прилагането на спогодбите за избягване на международното двойно данъчно облагане на доходите и имуществата, Право без

граници, 2002, № 2 // **Пенов, С.** Problemi po prilaganeto na spogodbite za izbyagvane na mezhdunarodното dvoyno danachno oblagane na dohodite i imushtestvata, Pravo bez granitsi, 2002, № 2.

Schön, W. World Trade Organization Law and Tax Law. Max Planck Institute for Intellectual Property, Competition and Tax Law, Munich, International Bureau of Fiscal Documentation, July 2004.

Кратката история на многостранната търговска система. Министерство на Икономиката на Република България. Достъпна на: <file:///D:/Downloads/GATT%20i%20STO.pdf>

Cottier, T., Oesch M. Direct and Indirect Discrimination in WTO and EU law. Working paper No 2010/16, April 2011.

Sanders, A. The Principle of National Treatment in International Economic Law: Trade, Investment and Intellectual Property. EIPIN, 2014.

Villarreal, M, Fergusson, I. The North American Free Trade Agreement (NAFTA). Congressional Research Service, 7-7500, R42965, 2017.

Gammie, M. Non-Discrimination and the Taxation of Cross-Border Dividends. 2 WORLD TAX J. 162, 170 2010.

Graetz, M., Warren A. Income tax discrimination. 121 Yale L. J. 1118 2011-2012.