



СОФИЙСКИ УНИВЕРСИТЕТ „СВ. КЛИМЕНТ ОХРИДСКИ“  
ЮРИДИЧЕСКИ ФАКУЛТЕТ  
КАТЕДРА „АДМИНИСТРАТИВНОПРАВНИ НАУКИ“

**Ани Ваньова Митева**

**Дискриминацията в международното  
данъчно право**

**Автореферат**

на дисертационен труд за присъждане на образователна и научна  
степен „Доктор“

Професионално направление 3.6. Право (финансово право)

Научен ръководител:  
Проф. д-р Сашо Георгиев Пенев

София  
2018

## СЪДЪРЖАНИЕ

<b>I. Обща характеристика на дисертационния труд.....</b>	<b>2</b>
1. Актуалност на темата, практическо значение и новост на изследването	
2. Предмет, цели и методи на изследването	
3. Обем и структура на дисертационния труд	
<b>II. Съдържание на дисертационния труд.....</b>	<b>7</b>
Въведение	
<b>Глава Първа:</b> Понятие за дискриминация	
<b>Глава Втора:</b> Забраната за дискриминация в Модела на данъчна спогодба за доходите и имуществото на ОИСР	
<b>Глава Трета:</b> Анализ на антидискриминационните клаузи в СИДДО, сключени от Република България	
Заключение	
Библиография	
<b>III. Публикации, свързани с дисертационния труд.....</b>	<b>32</b>

## **I. Обща характеристика на дисертационния труд**

### **1. Актуалност на темата, практическо значение и новост на изследването**

#### **1.1. Актуалност на темата**

Проблемите на неравенството, изразяващо се в дискриминационно третиране, са вълнували и вълнуват научната мисъл и обществото от Античността до наши дни. Сложността на материята произтича от многоликата същност и проявни форми на дискриминацията, която определяна като неравно третиране, носи и ценностните разбирания и културни особености на всяка една епоха.

#### **1.2. Практическо значение**

В областта на международното данъчното право разглежданите в дисертационния труд въпроси са от съществено практическо значение предвид обстоятелството, че понастоящем Република България има сключени над 70 (седемдесет) спогодби за избягване на двойно данъчно облагане (СИДДО), всяка една от които съдържаща и антидискриминационна клауза. Поради това изясняването на съдържанието и обхватът на антидискриминационните разпоредби представляват дискуссионен въпрос с практически измерения. Този извод се подкрепя и от обстоятелството, че действащите данъчни норми във вътрешното ни право, които нарушават антидискриминационната клауза, установена в сключените от Република България СИДДО загубват своето действие и не следва да се прилагат. Същото важи и за бъдещото данъчно законодателство, което противоречи на очертания в договорите антидискриминационен принцип.

#### **1.3. Научна новост на изследването**

В българската правна доктрина не е налице самостоятелно изследване, посветено на съдържанието на понятието за данъчна дискриминация и персоналният обхват, вида доходи, които попадат в приложното поле и

дискриминационните признаци, въз основа на които е забранено неравно данъчно третиране с антидискриминационната клауза, съдържаща се в Модела на данъчна спогодба за доходите и имуществото на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (МСИДДО).

Систематично изследване на антидискриминационните клаузи в СИДДО, сключени от Република България към настоящия момент също не е осъществявано в правната ни литература.

## **2. Предмет, цели и методи на изследването**

### **2.1. Предмет**

Предметът на настоящето изследване е т.нар. „антидискриминационна“ клауза, съдържаща се в МСИДДО и разпоредбите, забраняващи неравно третиране в сключените от Република България СИДДО.

### **2.2. Цели**

Основните цели на настоящето изследване са:

- Изясняване съдържанието на понятието „данъчна дискриминация“;
- Изясняване на персоналния обхват на т.нар „антидискриминационна клауза“, съдържаща се в МСИДДО; вида доходи, които попадат в приложното ѝ поле и дискриминационните признаци, въз основа на които е забранено с посочената разпоредба неравно третиране;
- Анализ на разпоредбите, установяващи неравно третиране в СИДДО, сключени от Република България и формулиране на съответните предложения **de lege ferenda** в тази връзка.

### **2.3. Методи на изследването**

Целите на настоящето изследване предполагат приложението на следните основни методи на научния анализ:

## **Исторически метод**

Представен е анализ на съдържанието и обхвата на предоставяната защита срещу дискриминационно данъчно третиране както в първите модели на данъчни спогодби за избягване на двойното данъчно облагане на доходите и имуществото на международни организации, включително тяхното обогатяване в исторически контекст, така и на разпоредбите, установяващи забрана за дискриминационно данъчно третиране в международни актове, регулиращи търговски правоотношения, за които международни актове се приема, че полагат основите на принципа на данъчна недискриминация.

## **Документален анализ**

Анализирани са относимите разпоредби за целите на настоящето изследване от :

- Моделите на данъчни спогодби на доходите и имуществото на ОИСР, ООН и САЩ;
- Международни договори, включително разпоредбите, установяващи равенство в третирането в сключените от Република България СИДДО;
- Регионални споразумения;
- Актове на Европейския съюз;
- Нормативни актове на националното ни законодателство;
- Съдебна практика на чуждестранни данъчни юрисдикции;
- Съдебна практика на Съда на Европейския съюз (СЕС),
- Съдебна практика на Конституционния съд на Република България (КС);
- Съдебна практика на Върховния административен съд на Република България (ВАС);
- Съдебна практика на административни и районни съдилища на Република България;
- Практика на Комисията за защита от дискриминация (КЗД).

## Сравнителноправен анализ

Представен е сравнителноправен анализ на трите модела на данъчни спогодби на ОИСР, ООН и САЩ.

От съществено практическо значение е осъщественият сравнителноправен анализ на **обхвата на предоставяната защита от антидискриминационната клауза, съдържаща се в МСИДДО и забраната за дискриминационно третиране, установена в правото на ЕС и съдебната практика на СЕС.**

Сравнителноправен анализ е проведен и при осъществената в Глава Трета съпоставка на сключените от Република България СИДДО с МСИДДО.

Други методи, приложени в дисертационния труд са: системният, критичноаналитическият и формално-логическият методи.

### 3. Обем и структура на дисертационния труд

Дисертационният труд е в обем от 208 страници текст, от които:

- 190 страници основен текст;
- Съдържание (1 страница);
- Списък на съкращенията (1 страница); и
- Библиография, която съдържа общо 93 заглавия, от които 61 на кирилица и 32 на латиница; 137 съдебни решения и решения на КЗД; 19 интернет връзки и изброяване на 73 СИДДО.
- Бележките под линия са общо 557 на брой.

Дисертационният труд се състои от въведение, три глави, съдържащи по три раздела и заключение.

Изградената структура отговаря на поставените в изследването основни задачи.

## II. Съдържание на дисертационния труд

### Въведение

Въведението очертава актуалността, новостта, целите и практическата приложимост на изследването.

На следващо място, въведението представя структурата и съдържанието на отделните глави и раздели в дисертационния труд.

Подчертава се обстоятелството, че научният анализ акцентира върху установените дискриминационни признаци в спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане и съдебната практика на различни държави, както и че посредством сравнителноправен анализ се извеждат и основните разлики между МСИДДО и антидискриминационното законодателство на ЕС, респективно практиката на СЕС по данъчни дела.

Във въведението е очертана и основната цел на дисертационния труд, а именно чрез историческия, системния и сравнителноправния анализи да се направят предложения **de lege ferenda** във връзка с българската договорна практика.

Международното данъчно право възниква и се развива основно във връзка усилията на държавите да бъде преодоляно двойното данъчно облагане на доходите и имуществата с цел се насърчи международната стопанска активност. В литературата понятието за „международно двойно данъчно облагане“ в юридически смисъл се смята за изяснено. Прието е, че то е налице при преките данъци тогава, когато за субекта на облагане възниква аналогично данъчно задължение за един и същи обект на облагане, едновременно в различни държави, за един и същ данъчен период. Причините за възникване на международното двойно данъчно облагане са преди всичко в колизията между изграждането на данъчните системи според критериите на гражданството, местоживеенето или местопребиваването, които определят субекта на облагане като местно лице и принципа на облагане при източника на дохода или имуществото. Поради това и анализът в настоящия



дисертационен труд е насочен към данъчната дискриминация в областта на данъчнооблагателната дейност на държавите при прякото данъчно облагане.

Доколкото двойното данъчно облагане на доходите и имуществата е резултат от насрещното действие на нормите от данъчните системи на различни държави, то се преодолява посредством разпределението на фискалните им правомощия да обложат даден доход или имущество. В исторически план, това се постига чрез сключването от държавите на двустранни спогодби за избягване на двойното данъчно облагане на доходите и имуществото, а понякога и на многостранни спогодби. По своята правна същност, тези спогодби представляват международни договори. Една от **основните цели на спогодбите, заедно с предназначението да отграничат насрещното действие в пространството на данъчните норми от два различни правопорядъка, е предотвратяването на данъчната дискриминация.**

## **Глава Първа: Понятие за дискриминация**

С оглед целите на дисертационния труд, първата от които е изясняване съдържанието на понятието „данъчна дискриминация“, глава първа съдържа задълбочен анализ на общото понятие за дискриминация, въз основа на което е изградено и понятието за частното ѝ проявление - данъчната дискриминация.

Глава първа съдържа три раздела, наименувани съответно:

**§1. Идеята за дискриминация - исторически и философски аспект**

**§2. Идеята за дискриминация - правен аспект**

**§3. Понятие за данъчна дискриминация**

В §1 от глава първа е изследвано развитието на общото понятие за дискриминация в исторически и философски контекст. Обосновано е разбирането, че най-сложната част от антидискриминационния анализ е изграждането на сравнителни двойки от белези, при съпоставка на които би могло да бъде осъществена и преценка дали е налице дискриминационно третиране. Посочено е, че сложността и практическите трудности, които възникват при изграждането на сравнителни двойки е довело до твърдения в литературата, че принципът за равенство в третирането е изпразнен от съдържание. Представено е мнението и аргументите на автора, че това виждане не може да бъде подкрепено.

**В §1 от глава първа се съдържа и исторически преглед на научните виждания за концепцията за равно третирането от самото ѝ възникване до съвременността. Посочени са примери за приложимостта ѝ в областта на данъчното право.**

Етимологически понятието „дискриминация“ произлиза от латинския глагол „discrimino“ – отделям, разделям. Дискриминацията като социално явление се определя като всяка форма на различно и неравно третиране (подчертано отношение), изключване или предпочитане на дадена личност или група от личности, което отрича или принизява равното упражняване и ползване на права. Изграждането на понятието за дискриминация датира от

античността и се свързва с концепцията на Аристотел за дистрибутивната справедливост (distributive justice theory).

Равенството и неравенството/неравното третиране са били предмет на проучване във философски, социологически, исторически, правен и други аспекти. Във философски аспект, съгласно аристотеловата теория, не може да има размяна без равенство, както и равенство без съизмеримост. В съчиненията си, Цицерон е посочвал, че свободата съществува само тогава, когато тя е равна свобода за всички.

Според античната аристотелова философия справедливостта винаги означава равенство. Поради това и равенството и справедливостта се разглеждат като синонимни. Равенството предполага подобните неща да бъдат третирани по подобен начин, докато различните да бъдат третирани по различен начин, пропорционално на различието им. Според най-честата социална употреба на термина, дискриминацията нарушава първата клауза на аристотеловото правило като третира хората по различен начин, когато не съществуват никакви „морално значими“ различия между тях. В този смисъл се приема, че дискриминацията се появява когато социалните придобивки и отговорности се разпределят според критерии, които не са свързани с никакви основателни цели.

Простотата на аристотеловата идея прикрива и най-съществената трудност при прилагането ѝ - без да е установено кое е подобно и кое не е, фактически е невъзможно да се прецени дали дадено третиране е дискриминационно. Именно въпросът относно сравнимостта прави изключително трудно практическото приложение на идеята на Аристотел за равенството - две ситуации винаги биха се различавали в някои отношения, поради което и различното им (дискриминационно) третиране винаги би било оправдано.

Последното е довело дори до твърдението, че принципът за равно третиране е изпразнен от съдържание, тъй като за да бъде определена

съпоставимостта на две ситуации е необходимо да бъдат открити критериите за съпоставимост между двете ситуации. Доколкото тези критерии биха били външни/странични спрямо конкретната ситуация то определянето им би довело до безполезност на концепцията за равенство в третирането.

Посоченото виждане съм склонна да приема, че не може да бъде подкрепено като крайно. В основата на концепцията на равенството в третирането е заложен изначалният човешки стремеж към защита на основополагащи общи ценности. Обстоятелството, че сравнителният анализ при установяване наличието или липсата на неравно (дискриминационно) третиране често представлява фактическа и правна сложност не е основание да се приеме, че концепцията за недискриминация е лишена от смисъл. Напротив, аристотеловата теория за дистрибутивната справедливост представлява рамка, която е доказала способността си да бъде ориентир при проверката на наличие на неравно третиране.

Необходимо е, обаче, адаптирането на античната идея за равенство към реалните нужди на юридическата практика като нормотворчество и правоприлагане. Опит за подобна адаптация е основна цел на международното, наднационално и национално антидискриминационно право. Основополагащ момент в този контекст е разграничението между понятията „равен“ и „еднакъв“, „подобен“ и „сравняем“. Равенството не следва и не би могло да бъде приравнявано на пълна идентичност. Идеята, утвърдила се в правния принцип, че всички хора са равни не би могло да се интерпретират в смисъл, че всички хора са еднакви/тъждествени. Равенството следва да бъде разбирано като възможност две ситуации да бъдат сравнени в контекста на дискриминационен анализ по установени от обществени правила критерии. Изхождайки от това разбиране е възможно и дефинирането на наличие или липса на неравно третиране.

Поради тази причина в международната правна литература и практика се е наложило понятието „сравняем“ (comparable), което замества Аристотеловото „подобен“. Две ситуации следва да бъдат счестени за сравняеми, когато

съществените им характеристики са идентични. Определянето на сравнимостта се свежда до определяне на относимостта на общите им характеристики към конкретния разглеждан контекст. Равното третиране не означава в този контекст идентично третиране, тъй като индивидуални особености различават хората един от друг. Принципът за равенство единствено изисква обективно еднаквите фактически обстоятелства да бъдат третирани по еднакъв начин, но също така означава и това, че нееднаквите фактически обстоятелства ще бъдат третирани нееднакво. Поради това, неравенството и равенството разкриват социалните общности и отделната личност от гледна точка на място и роля в обществения живот, на блага и условия на развитие само когато бъдат видяни в съпоставителен план. Равенството и неравенството се определят като вид положение на социалните субекти, което се разкрива при сравнение на получавани блага, на възлагани права, задължения и определяне на отговорности.

**В §2 от глава първа е представено общото понятие за дискриминация в правен аспект.** Анализирани са съдържанието на установените забрани за дискриминационно третиране в актове на международното право; редица регионални споразумения; наднационалното право на ЕС и уредбата на национално ниво.

Представен е задълбочен анализ на практиката на КС, въз основа на който анализ са изведени и отделните етапи от антидискриминационния анализ, прилаган от КС.

По същия начин е анализирана и съдебната практика на ВАС и практиката на КЗД. Представено е сравнение на антидискриминационния анализ, прилаган от КС и ВАС и е направена съпоставка с анализа, прилаган от различните юрисдикции по данъчни спорове на различни държави и СЕС по данъчни дела.

На следващо място, особен акцент е поставен на националната правна уредба на забраната за дискриминационно третиране, в частност чл. 6 КРБ и

Закона за защита от дискриминация (ЗЗДискр). Подробно е анализиран фактическият състав на пряката и непряката дискриминация съгласно легалните определения, съдържащи се в чл. 4 ЗЗДискр.

Аргументирано е становището, че при анализ на редакцията на чл. 4, ал. 3 ЗЗДискр от края на 2016 г., се установява, че законодателят ни е въвел разпоредби, които в частта за непряката дискриминация, освен бидейки с пониска степен на прецизност, биха могли да създадат трудност при правораздавателната дейност на съдилищата и практиката на КЗД, тъй като понятията, с които законът борави са с неизяснено съдържание.

С оглед целите на дисертационния труд, особен акцент е поставен на въпроса: *допустимо ли е едно дискриминационно третиране да бъде установено със закон и какви са правомощията на КЗД в този случай.*

В българската правна теория е обосновавано твърдението, че правото „носи равенството в своята същност на мяра, тъй като то е не само мяра на свобода, но и мяра на равенство“. Поради това и същността на правото като норма на социално равенство се разполага на едно ниво с неговата същност като мяра на свобода. Равенството запазва значението си на фундаментално свойство на правото и тогава, когато разглеждаме последното като нормативна мяра на социално оправдана претенция за получаване на разпределяни блага, условия, положение и роля. Именно разпределителните отношения са и мястото, където правото се свързва с неравенството и равенството.

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, съответно е установено равноправието на лицата. Именно конкретизацията на принципа за равноправие в равни по съдържание и обем права, задължения и отговорности е първото условие за неговата реализация най-напред на ниво на правната норма, а след това и като конкретно „правно дължимо“ в правните отношения.

В литературата е прието, че първите международни стандарти за отделните права и свободи са формулирани във Всеобщата декларация на правата на човека (ВДПЧ). Доколкото тя няма юридически задължителен характер, а характер на политическа препоръка, от гледна точка на съвременната теория на международното право ВДПЧ е акт на „гъвкавото право“. Въпреки това обстоятелство, ВДПЧ е международен акт от изключителна значимост. Преведена е на над 300 езика и се счита за документът, преведен на най-много чуждестранни езика в световен мащаб. Заедно с Международния пакт за социални, икономически и културни права, Международния пакт за граждански и политически права, Факултативния протокол към Международния пакт за граждански и политически права и Втория факултативен протокол към Международния пакт за граждански и политически права формира Международната харта за правата на човека.

В рамките на ЕС принципът на равно третиране и недискриминация първоначално се заражда във връзка с установяване на равноправие между половете. В последствие, принципът се разширява и обхваща все повече сфери на влияние. Понастоящем от основополагащо значение за формирането му са редица разпоредби от Учредителните договори на ЕС.

В рамките на ЕС са налице и редица актове на вторичното право в областта на антидискриминационното право, почти всички от които са транспонирани и във вътрешното законодателство на Република България. Също така, в практиката си СЕС изрично се е произнасял, че националният съд е длъжен да осигури пълна ефективност на общия принцип на недискриминация като откаже да приложи всяка разпоредба на националното право, която противоречи на общностното право.

На национално ниво принципът за равно третиране е закрепен в чл. 6 от Конституцията на Република България. Според посочената разпоредба: Всички хора се раждат свободни и равни по достойнство и права. Ал. 2 на чл. 6 съдържа и забрана за дискриминационно 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.*

Важността на зачитането на принципа на равенство пред закона, нарушаването на който представлява и неравно/дискриминационно третиране, е била многократно посочвана, както в правната доктрина, така и в съдебната практика. Така, съгласно трайната съдебна практика на Конституционния съд (КС) равенството на всички граждани пред закона е основен принцип на всяко демократично общество, спазването на който не допуска законодателят да въвежда нито ограничения в правата на гражданите, нито привилегии. Равенството на гражданите е определено като основен двигател в конституционната държава, без който самата демокрация, въобще е немислима. Равенството като нравствена и етична категория е определено като равнопоставяне, поставяне в еднаква обвързаност, при едно положение, при равни изходни начала спрямо някакъв значим обществен критерий или явление. В юридическия смисъл равенството се свързва с признаването на естествените и неотменими права на всеки пред правото (закона в широк смисъл) като най-значим обществен регулатор. **Съгласно практиката на КС равенството означава, че към едни и същи лица, равни от правна гледна точка на действащото право, с оглед целите на правното регулиране законът се обръща еднакво.** Юридическото равенство, в този смисъл, представлява равнопоставеност на всички граждани пред закона (позитивно право) и задължение за еднаквото им третиране от държавната власт.

КС е установил в практиката си, че конституционният принцип на равенство пред закона се проявява в две насоки - забрана за произволно неравнопоставяне и задължение за равно третиране.

Създаването на национално антидискриминационно законодателство, включващо и специализиран орган за неговото прилагане, е предвидено в препоръките към страните - членки на ООН на Комисията срещу расизма и нетолерантността на Съвета на Европа и на Върховния комисар на ООН по правата на човека. Във връзка и с преговорна позиция на Република България



по Глава тринадесета „Социална политика и заетост“ в рамките на преговорния процес по присъединяване към ЕС, от 2004 г. в Република България е в сила и конкретно общо антидискриминационно законодателство, което се съдържа в Закона за защита от дискриминацията.

Легални определения за пряка и непряка дискриминация са установени в ал. 2 и 3 на чл. 4 ЗЗДискр., които подробно са обсъдени в работата.

**В §3 от глава първа е анализирано понятието за данъчна дискриминация и е предложено легално определение за нея.**

В областта на данъчното право, забрана за данъчна дискриминация фигурира в редица международни актове, които са относими към данъчното облагане на лицата при осъществяваната от тях трансгранична дейност. Към настоящия момент, обаче, не е установено легално определение за данъчна дискриминация.

В тази връзка, понятието за данъчна дискриминация, разглеждана като комплекс от правни норми целящи нейното предотвратяване, може да се разглежда като проявление на общото понятие за дискриминация. Понятието за нея се изгражда като се отчитат всички признаци на общото понятие за дискриминация, а така също и специфичните признаци, произтичащи от особеностите на данъчната материя.

В международния правов ред е налице изрична правна забрана за дискриминационно данъчно третиране. Последното е свързано с обстоятелството, че трансграничните правоотношения, свързани с данъчното облагане на доходите, се регулират от широка мрежа от двустранни спогодби за избягване на двойното данъчно облагане на доходите, почти всички, от които базирани на МСИДДО. Посоченият модел на данъчна спогодба съдържа изричен текст относно недопускането на данъчна дискриминация (чл. 24), но определение за данъчна дискриминация не е налице нито в него, нито в коментара на разпоредбите му.

В дисертационния труд се очертава понятието за данъчна дискриминация въз основа на общоприетите принципи в правната литература. Въз основа на общото понятие за дискриминация от гледна точка на международноправната доктрина се прави кратък анализ на основните международни, регионални и национални правни актове, съдържащи изрични разпоредби, гарантиращи равенство в третирането и забрана на дискриминация, ведно със съдебната практика по тяхното приложение. Чрез 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 общото понятие за дискриминация и частното ѝ проявление – данъчната дискриминация и изхождайки от спецификите на данъчната материя, е обосновано следното определение за данъчна дискриминация:

***Установяване на данъчни облекчения<sup>1</sup> или утежнения<sup>2</sup> в рамките на отделните режими за данъчно третиране<sup>3</sup> на субекти на облагане при сравними ситуации<sup>4</sup> и въз основа на установени от правото дискриминационни признаци<sup>5</sup>.***

---

<sup>1</sup> Установено със закон по-благоприятно данъчно третиране в материалноправна и/или процесуалноправна данъчноправна норма.

<sup>2</sup> Установено със закон по-неблагоприятно данъчно третиране в материалноправна и/или процесуалноправна данъчноправна норма.

<sup>3</sup> Разглеждани като приложимия към конкретната ситуация комплекс от материалноправни и процесуалноправни данъчни норми.

<sup>4</sup> Най-сложната част от дискриминационния анализ. Илиева, М. в Избрани стандарти ..., стр. 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 ситуацияите 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 източник на правото, напр. посоченото по-горе Решение № 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.

<sup>5</sup> 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. Например, признаци въз основа, на които е забранено дискриминационно третиране са: националност, участие в търговско дружество и др.

## **Глава Втора: Забраната за дискриминация в Модела на данъчна спогодба за доходите и имуществото на ОИСР**

В глава втора от дисертационния труд се очертава персоналният обхват на т.нар „антидискриминационна клауза“, съдържаща се в МСИДДО, видовете доходи, които попадат в приложното ѝ поле и дискриминационните признаци, въз основа на които е забранено с посочената разпоредба неравно третиране.

В структурно отношение Глава Втора съдържа три параграфа, в частност:

**§1. Обща характеристика**

**§2. Националността като дискриминационен признак**

**§3. Други дискриминационни признаци**

В §1 на глава втора е представен исторически преглед на разпоредбите, съдържащи се в клаузата, забраняваща дискриминационно данъчно третиране в МСИДДО (чл. 24). Осъществен е сравнителноправен анализ на съдържанието на чл. 24 МСИДДО с антидискриминационните клаузи, съдържащи се в другите два модела на данъчни спогодби – този на ООН и на САЩ.

Отново в сравнителноправен аспект са изведени основните разлики с антидискриминационния анализ, прилаган от СЕС. Съпоставен е обхватът на предоставяната от правото на ЕС защита срещу дискриминационно данъчно третиране и защитата, предоставяна с чл. 24 МСИДДО.

С оглед подписването на 7 юни 2017 г. от близо 70 (седемдесет) държави на Многонационалната конвенция за въвеждане в данъчните спогодби, сключени между държавите на конкретни мерки, насочени срещу изкуственото намаляване на данъчната основа и прехвърлянето на печалби и публикуването на 11 юли 2017 г. от ОИСР на проект на изменение и допълнение на МСИДДО и Коментара към него, в §1 от дисертационния труд са разгледани и релевантните за данъчната дискриминация текстове от посочените актове и в цялост влиянието на плана BEPS върху института на данъчната дискриминация.

В европейски контекст е посочено, че всяка една мярка, заложена в плана BEPS би могла да бъде разглеждана през призмата на основните свободи,

гарантирани от учредителните договори на Европейския съюз и данъчната дискриминация. По отношение на конкретни мерки като ограничение приспадането на лихви, данъчно облагане при напускане (Exit Tax), общото правило за борба със злоупотребите (GAAR), правилата за контролираните чуждестранни дружества (CFC Legislation), несъответствията при хибридните образувания и инструменти, които мерки са предвидени в двете директиви на ЕС за установяване на правила срещу практиките за избягване на данъци, които пряко засягат функционирането на вътрешния пазар при транспонирането им следва да се отчита общата забрана за дискриминационно третиране в рамките на Европейския съюз.

В структурно отношение разпоредбите на чл. 24 МСИДДО се включват в две алинеи (1 и 2), които възприемат „националността (гражданството)“ като сравнителен критерий при определяне наличието на дискриминация, и други три алинеи (3, 4 и 5), които възприемат качеството „местно лице“ като такъв критерий.

В цялата еволюция на МСИДДО, публикуван през 1963 г., разпоредбите на чл. 24 относно забраната за дискриминация по същество са останали с устойчиво съдържание. Най-важните промени в разглежданата антидискриминационна клауза са били осъществени през 1977 г. и през 1992 г. През 1977 г. е включена разпоредбата на ал. 4 на чл. 24, предоставяща защита срещу дискриминационно третиране при признаване за данъчни цели на плащания за лихви, авторски и лицензионни възнаграждения и други плащания, а през 1992 г. в член 24, ал. 1 е добавен изразът „и по-специално във връзка с качеството „местно лице““.

С цел очертаване приложното поле на антидискриминационните разпоредби на чл. 24 МСИДДО от съществено значение е обстоятелството, че за разлика от основните свободи в Договора за функционирането на Европейския съюз (ДФЕС), тълкувани от Съда на Европейския съюз (СЕС), чл. 24 МСИДДО обхваща само пряката дискриминация, а не се прилага по отношение на непряката, косвена дискриминация. Поради това анализиранияте разпоредби

ще имат значение само ако дискриминационният признак (например гражданство) се използва като разграничителен критерий. В резултат на това данъчните разпоредби на държава -- страна по СИДДО, които не правят изрично разграничение на базата на забранен признак, но използват друг елемент, който на практика също засяга лица, защитени от тази разпоредба, запазват своето действие, тъй като не е налице противоречие с международния договор.

За разлика от косвената **прикритата дискриминация** (disguised form of discrimination) обаче попада в приложното поле на чл. 24 МСИДДО. С актуализацията на Коментара на МСИДДО от 2008 г. това е изрично потвърдено. При прикритата дискриминация съответната правна норма е насочена към защитените лица, но се използва привидно неутрален разграничителен критерий с цел прикриване на дискриминацията. Този привидно неутрален критерий, обаче, е пряко свързан със забранения дискриминационен признак, без този забранен признак да е посочен изрично в дискриминационната разпоредба.

В отлика от прикритата дискриминация, косвената дискриминация е налице когато привидно неутралният критерий не е пряко свързан с дискриминационния признак и би засегнал *част* от лицата, за които е налице забраненият дискриминационен признак. Така, например, в коментара на чл. 24, ал. 1 МСИДДО е посочено, че критерият „местно лице“ на определена държава не би могъл да се счете за дискриминационен поради твърдението, че по-голямата част от местните лица за данъчни цели на определена държава са и нейни граждани. Последното, ако би могло да се счете за дискриминация, тя би била косвена, поради което не попада в приложното поле на чл. 24 МСИДДО.

При разграничението привидна – косвена дискриминация следва да се изхожда от обстоятелството дали привидно неутралният критерий е пряко (в неразривна връзка) свързан с дискриминационния признак и би засегнал всички лица, за които е налице този признак (*прикрита дискриминация*) или привидно неутралният критерий не е пряко свързан (не е в неразривна връзка)

със забранения дискриминационен признак и би засегнал само част от лицата, за които е налице този (*косвена дискриминация*).

От съществено значение с оглед приложното поле на чл. 24 МСИДДО е и методиката за осъществяване на преценка за наличието на дискриминационно третиране. За разлика от утвърдения от СЕС модел при анализа на дискриминационни хипотези, свързани с основните свободи, в дискутираните разпоредби на чл. 24 МСИДДО са залегнали две подлежащи на установяване условия: първо, необходимо е да се установи дали ситуацията са съпоставими чрез анализ на относимите към конкретната фактическа обстановка характеристики на субекта на неравно третиране (физическото лице или правното образувание, по отношение на което се твърди, че е налице по-неблагоприятно третиране) и обекта на сравнителния анализ (хипотетично физическо лице или правно образувание, чиито основни характеристики са изградени за целите на дискриминационния анализ); второ, следва да се прецени дали субектът на неравно третиране се третира по различен или по-неблагоприятен начин от хипотетичния обект на сравнителния анализ. Ако са изпълнени тези две условия, е налице дискриминация, която противоречи на забраните, установени в разпоредбите на чл. 24 МСИДДО. Проверката за дискриминация, прилагана от СЕС по повод на основните свободи, започва с изследване на същите две условия, но след това е налице възможност дискриминацията да бъде оправдана при наличието на други условия. Общоприето в литературата е, че няма такава възможност при прилагането на разпоредбите в член 24 МСИДДО .

**В §2 от глава втора е анализирана забраната за дискриминационно третиране въз основа националността на лицата – ал. 1 и ал. 2 на чл. 24 МСИДДО.**

Разпоредбата на чл. 24, ал. 1 МСИДДО има за цел да предотврати данъчна дискриминация от една договаряща държава при облагането на националните

лица (физически лица, юридически лица, неперсонифицирани дружества ) на другата договаряща държава. Доколкото косвената дискриминация не е забранена от чл. 24 МСИДДО, то мярка, която преимуществено засяга граждани на трети държави, не противоречи на чл. 24 ал. 1 МСИДДО.

За да бъде приложена защитата на чл. 24, ал. 1 МСИДДО, е необходимо лицето - адресат на спогодбата да бъде национално лице на една от договарящите държави. Понятието за национално лице е установено в член 3, ал. 1, б. „ж“ МСИДДО. Критерият за физическите лица е притежаването на гражданство на съответна договаряща държава. Критерият за юридическите лица, неперсонифицираните дружества и другите правни образувания е определянето им като такива от действащото законодателство в съответната държава.

В края на раздела е представена съдебна практика на национални съдилища на различни държави по приложението на текстове, еквивалентни на чл. 24, ал. 1 МСИДДО в приложимите СИДДО. В сравнителноправен аспект е представена и **практика на СЕС**.

Разпоредбата на ал. 2 на чл. 24 МСИДДО е посветена на лицата без гражданство. Тя установява забрана лицата без гражданство, които са местни лица на едната договаряща държава да подлежат, в която и да е от договарящите държави, на данъчно облагане или каквото и да било изискване, свързано с него, което е различно или по-обременително от данъчното облагане и свързаните с него изисквания, на които са подложени националните лица на съответната държава при същите обстоятелства, и особено във връзка с качеството „местно лице“.

**В §3 от глава втора са анализирани разпоредбите на ал. 3, 4, 5 и 6 от чл. 24 МСИДДО, в частност:**

**Чл. 24, ал. 3 МСИДДО** - Забрана за дискриминация спрямо мястото на стопанска дейност, съгласно която „Данъчното облагане на място на стопанска

дейност, което предприятие на едната Договаряща държава има в другата Договаряща държава, не може да бъде по-неблагоприятно в тази друга държава, отколкото данъчното облагане на предприятие на тази друга държава, които извършват същите дейности“. Понятието за „място на стопанска дейност“ е специфично за националното и международното данъчното право и пряко свързано с облагането на доходите от стопанска дейност. Анализират се критериите, които забраняват по-неблагоприятното данъчно третиране на печалбите, реализирани от място на стопанска дейност в сравнение с тези на местни юридически лица или други правосубектни за данъчни цели организации. Представена е съдебна практика на национални съдилища на различни държави по приложението на текстове, еквивалентни на чл. 24, ал. 3 МСИИДО в приложимите СИДДО.

В сравнителноправен аспект е представена и **практика на СЕС**, съгласно която дискриминационно данъчно третиране от държава членка на място на стопанска дейност на предприятие, учредено съгласно правото на друга държава членка е забранено от правото на ЕС.

**Чл. 24, ал. 4 МСИИДО** - Забрана за дискриминация при данъчно признаване на плащания. Чл. 24, ал. 4 МСИИДО забранява дискриминацията по отношение на признаването на определени плащания (лихви, авторски и лицензионни възнаграждения и др.), извършени от предприятия на едната договаряща държава на местно лице на другата договаряща държава. В някои държави подобни плащания, извършени спрямо чуждестранни за тях лица не се признават с мотив да се избегне укриването на данъци. Смесът на разпоредбата е, че плащанията следва да се признават при същите условия, както ако бяха били платени на местно лице на първата посочена държава. Същото се отнася и за заеми на местно лице на едната договаряща държава към местно лице на другата договаряща държава, влияещи при определянето на облагаемия с данък доход на платеща. Представена е съдебна практика на национални съдилища на различни държави по приложението на текстове, еквивалентни на чл. 24, ал. 4 МСИИДО в приложимите СИДДО.



В сравнителноправен аспект е представена и **практика на СЕС**, съгласно която дискриминационно данъчно третиране при признаване на разходи е забранено от правото на ЕС.

**Чл. 24, ал. 5 МСИДДО** - Забрана на дискриминация спрямо участие в търговски дружества. Съгласно разпоредбата на чл. 24, ал. 5 МСИДДО предприятия на едната договаряща държава, имуществото на които изцяло или частично се притежава или контролира, пряко или непряко, от едно или повече местни лица на другата договаряща държава, няма да подлежат в първата посочена държава на данъчно облагане или свързаните с него задължения, които са различни или по-обременителни от данъчното облагане и свързаните с него задължения, на които са или могат да бъдат подложени други подобни предприятия на първата посочена държава. Анализират се различните критерии при чуждестранно участие в местни дружества, които не могат да водят до дискриминационно данъчно облагане. Представена е съдебна практика на национални съдилища на различни държави по приложението на текстове, еквивалентни на чл. 24, ал. 5 МСИДДО, в приложимите СИДДО.

В сравнителноправен аспект е представена и **практика на СЕС**, съгласно която дискриминационно данъчно третиране въз основа собствеността/контрола на предприятие, когато собственици/лица, които разполагат с управителни функции са национални лица на друга държава членка, е забранено от правото на ЕС.

**Чл. 24, ал. 6 МСИДДО** - Забрана за дискриминация спрямо вида на данъчното задължение. Последната разпоредба на ал. 6 на чл. 24 от МСИДДО . пояснява, че антидискриминационната разпоредба се прилага за данъци от всякакъв вид и естество, т.е. включително данъци, които не се налагат върху дохода и имуществото. Коментарът на МСИДДО към посочената разпоредба пояснява, че чл. 24, ал. 6 МСИДДО се прилага по отношение на всички данъци, които се налагат от, или от името на държавата, нейните политически

подразделения или органи на местната власт. В този смисъл, нормите на чл. 24 МСИДДО имат за цел да превъзмогнат всяка дискриминационна разпоредба на националното право, която противоречи на установените в тях забрани. Ако са нарушени забраните, установени с нормите на чл. 24 МСИДДО, националната дискриминационна разпоредба не следва да бъде приложена, а вместо нея следва да се приложат националните правила, приложими към собствените граждани или местни за държавата лица (в зависимост от приложимата алинея на чл. 24 МСИДДО).

Въз основа на анализа, осъществен в глава втора в дисертационния труд са изведени и следните изводи:

- Дискриминационните признаци, съдържащи се в МСИДДО са изчерпателно посочени, поради което приложното поле на чл. 24 от МСИДДО е ограничено до неравното/дискриминационно данъчно третиране, основано единствено на изрично посочените в анализираната разпоредба дискриминационни признаци.
- Въпреки обстоятелството, че чл. 24 от МСИДДО се прилага по отношение на данъци от всякакъв вид, защитата, която предоставя все пак се ограничава до пряката и прикрита дискриминация, без да обхваща косвената.
- В сравнителноправен аспект, чл. 24 МСИДДО предоставя по-големи гаранции за защита срещу дискриминационно данъчно третиране от Модела на данъчна спогодба на Съединените американски щати. Текстовете на антидискриминационната клауза, съдържаща се чл. 24 МСИДДО са идентични с тези в Модела на данъчна спогодба на ООН в актуалните им версии;
- Отново в сравнителноправен аспект със защитата срещу дискриминационно данъчно третиране, предоставяна от правото на ЕС, следва да се посочи, че чл. 24 МСИДДО забранява единствено пряката и прикрита дискриминация за разлика от правото на ЕС, което забранява и

косвената данъчна дискриминация. Също така, съгласно константната практика на СЕС е допустимо оправдаването на дискриминационно данъчно третиране, която възможност не е предвидена в чл. 24 МСИДДО.

- С оглед съотношението на двата правни правопорядъка – международноправният, установен със сключените СИДДО между държавите и наднационалният, произтичащ от правото на ЕС, бе изследвана практика на СЕС, съгласно която когато националният съд се позовава на спогодбите за двойно данъчно облагане, СЕС следва да вземе предвид последиците от спогодбите за националното законодателство при отговарянето на въпроса дали или не сравними положения се третират по различен начин или различни положения се третират по един и същи начин.
- Въпреки обстоятелството, че чл. 24 МСИДДО не обхваща косвената дискриминация и разпоредбата не е „с отворен край“, антидискриминационните разпоредби от приложимите СИДДО, сключени от Република България, са често пъти единственият правен способ за защита на данъчнозадължените лица при наличие на дискриминационно данъчно третиране при трансгранична дейност, реализирана в трети държави<sup>6</sup>.

### **Глава Трета: Анализ на антидискриминационните клаузи в СИДДО, сключени от Република България**

След осъществения анализ в глава първа (извеждане на понятието за данъчна дискриминация) и глава втора (анализ на приложното поле на чл. 24 МСИДДО) от дисертационния труд, глава трета е посветена на българската договорна практика. Основната цел на дисертационния труд е именно чрез историческия, системния и сравнителноправния анализи да се направят предложения **de lege ferenda** във връзка с българската договорна практика.

---

<sup>6</sup> Различни от държавите членки на Европейския съюз, в рамките на който е налице забрана на дискриминационно третиране (вкл. данъчна дискриминация), заложен в общностното право.

Глава трета отново съдържа три параграфа, които кореспондират с анализа на чл. 24 МСИДДО, осъществен в глава втора.

Параграфите, съдържащи се в глава трета са както следва:

**§1. Общ преглед на антидискриминационната клауза в сключените от Република България СИДДО**

**§2. Националността като дискриминационен признак в сключените от Република България СИДДО**

**§3. Други дискриминационни признаци в сключените от Република България СИДДО**

След представен анализ на антидискриминационните клаузи, съдържащи се в СИДДО, сключени от Република България в §1 от глава трета се посочва, че повече от половината от СИДДО, сключени от България са приети и обнародвани преди повече от 20 години. Въпреки това, въз основа на анализа представен в §2 и §3 от глава трета, следва, че в някои отношения част от т.нар „по-стари СИДДО“ предоставят защита срещу дискриминационно данъчно третиране дори в по-голяма степен от актуалния текст на МСИДДО. По отношение на тези СИДДО предложения **de lege ferenda** са направени не по отношение на разпоредбите, които не са съобразени с актуалния текст на МСИДДО, а единствено в случаите, при които съдържанието на разпоредбите ограничава степента на предоставената защита срещу дискриминационно данъчно третиране.

В част от по-старите СИДДО са налице и текстове, които следва да бъдат предоговорени с оглед осигуряването на защита срещу дискриминационно данъчно третиране на гражданите и местните лица на договарящите държави, която защита да отговаря на съвременните антидискриминационни стандарти. Конкретни предложения **de lege ferenda** са направени при разглеждането на отделните антидискриминационни признаци в §2 и §3 от глава трета като няколко СИДДО, сключени от Република България и действащи и към настоящия момент би следвало да бъдат цялостно предоговорени в частта им относно предоставяната защита срещу дискриминационно данъчно третиране.

Цялостното им предоговаряне е необходимо поради изключително ниската степен на защита срещу дискриминационно данъчно третиране, която предоставят.

Аналогично на подредбата в глава втора от дисертационния труд, в §2 и §3 от глава трета са разгледани съответно: националността като дискриминационен признак (§2) и други дискриминационни признаци (§3).

От представения в Глава Трета анализ следва, че са налице и съществени от практическа гледна точка разлики на СИДДО, сключени от Република България и МСИДДО, които разлики в редица случаи водят до по-ниска степен на защита от дискриминационно данъчно третиране от установената в МСИДДО.

В някои по-стари СИДДО, сключени от Република България дори не е предвидена защита срещу дискриминационно данъчно третиране на местата на стопанска дейност; на основание чуждестранна собственост/контрол; както и защита срещу дискриминационно данъчно третиране при приспадане на плащания. Поради това е налице необходимост от предоговаряне на голяма част от СИДДО, сключени от Република България с оглед осигуряването на защита срещу дискриминационно данъчно третиране на национални лица на Република България и местните лица на България, които упражняват трансгранична дейност.

Конкретни предложения **de lege ferenda** са направени по отношение на всеки един от дискриминационните признаци, съдържащи се в МСИДДО, както и по отношение вида на данъчното задължение, за което са приложими антидискриминационните разпоредби в СИДДО, сключени от Република България.

Предложения **de lege ferenda** са направени в следния смисъл:

- Предоговаряне на СИДДО, сключена с Русия и включване на забрана на дискриминационно данъчно третиране на лицата без гражданство

- (еквивалентна на забраната, съдържаща се чл. 24, ал. 2 МСИДДО); забрана за дискриминационно данъчно третиране на места на стопанска дейност (еквивалентна на чл. 24, ал. 3 МСИДДО) и забрана за дискриминационно данъчно третиране на основание чуждестранна собственост (еквивалентна на чл.24, ал. 5 МСИДДО);
- Предоговаряне на СИДДО, сключена с Финландия и включване на забрана на дискриминационно данъчно третиране на лицата без гражданство (еквивалентна на забраната, съдържаща се чл. 24, ал. 2 МСИДДО); забрана за дискриминационно данъчно третиране на места на стопанска дейност (еквивалентна на чл. 24, ал. 3 МСИДДО); забрана за дискриминация при данъчно признаване на плащания (еквивалентна на ал. 4 на чл. 24 МСИДДО) и забрана за дискриминационно данъчно третиране на основание чуждестранна собственост (еквивалентна на чл.24, ал. 5 МСИДДО);
  - Предоговаряне на СИДДО, сключена с Малта и включване на забрана на дискриминационно данъчно третиране на лицата без гражданство (еквивалентна на забраната, съдържаща се чл. 24, ал. 2 МСИДДО); забрана за дискриминация при данъчно признаване на плащания (еквивалентна на ал. 4 на чл. 24 МСИДДО) и на основание чуждестранна собственост/участие (еквивалентна на ал. 5 на чл. 24 МСИДДО);
  - Предоговаряне на СИДДО, сключени с Грузия, Израел, Северна Корея, Монголия и Япония и изрично включване на правните образувания в приложното поле на антидискриминационните разпоредби, забраняващи дискриминационно данъчно третиране на основание националността;
  - Предоговаряне на СИДДО, сключени с Алжир, Бахрейн, Белгия, Великобритания, Виетнам, Грузия, Естония, Индия, Канада, Катар, Кипър, Северна Корея, Кувейт, Ливан, Македония, Малта, Монголия, Русия, Сингапур, Сирия, Словакия, Турция, Финландия, Югославия посредством включване на следното изречение в антидискриминационните разпоредби, забраняващи дискриминационно третиране на основание националността на лицата: „Независимо от разпоредбите на чл. 1 тази алинея се прилага и

по отношение на лица, които не са местни лица на едната или на двете договарящи държави“.

- Действащите СИДДО, сключени от Република България да бъдат предоговорени с оглед включването на разпоредба, идентична с разпоредбата на ал. 2 на чл. 24 МСИДДО<sup>7</sup>;
- Предоговаряне на СИДДО с Белгия посредством включване на разпоредба, еквивалентна на чл. 24, ал. 5 МСИДДО;
- Предоговаряне на СИДДО, сключени с Индия и Сингапур и включване на забрана на дискриминационно данъчно третиране при признаване на плащанията;
- Предоговаряне на СИДДО, сключени с Великобритания, Виетнам, Египет, Естония, Израел, Иран, Ирландия, Йордания, Катар, Китай, Южна Корея, Кувейт, Латвия, Норвегия, Обединени арабски емирства, Румъния, Сирия, Тайланд, Южна Африка, Япония и включване на текст, еквивалентен на изречение второ от чл. 24, ал. 4 МСИДДО;
- Предоговаряне на всички СИДДО, сключени от Република България<sup>8</sup>, в които не фигурира текст идентичен с този на чл. 24, ал. 6 МСИДДО и включване на посочената разпоредба в антидискриминационната клауза в съответната СИДДО.

Конкретни предложения **de lege ferenda** са направени и с оглед бъдещата договорна практика на Република България, в частност:

- При договарянето на бъдещи СИДДО със страни - членки на ЕС да бъде отчитано съдържанието на съдебната практика на СЕС;
- При договарянето на бъдещи СИДДО, в текстовете, еквивалентни на чл. 24, ал. 4 МСИДДО да бъде използван терминът „капитал“ вместо „имущество“.

---

<sup>7</sup> От над 70 СИДДО, сключени от Република България, разпоредба идентична или сходна на чл. 24, ал. 2 МСИДДО фигурира единствено в няколко СИДДО.

<sup>8</sup> Повече от половината.

## Заклучение

В заключението на дисертационния труд са представени основните изводи и препоръки, включително предложенията **de lege ferenda**, формулирани в изпълнение на поставените цели на научното изследване.



### **III. Публикации, свързани с дисертационния труд**

Митева, А. Обща характеристика на антидискриминационната клауза в модела на данъчна спогодба за доходите и имуществото на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие. *Приета за печат в сп. Съвременно право*

Митева, А. За понятието „данъчна дискриминация“. *Приета за печат в сп. De Jure*