

# ДАНЪЧНАТА ДИСКРИМИНАЦИЯ В ПРАВОТО НА ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ

*Ани Митева, докторант, СУ „Св. Климент Охридски“*

## TAX DISCRIMINATION IN THE LAW OF THE EUROPEAN UNION

*Ani Miteva, PhD student*

**Abstract:** *The prohibition of discriminatory treatment is one of the central elements of the social policy of the European Union as of the earliest stages of European integration. The analysis of the relevant legal provisions, established in European Law and the case law of the European Court of Justice on tax matters reveals that the concept of tax discrimination in European context could be defined as a prohibition of different or more burdensome/less favorable treatment of taxable persons in comparable situations.*

**Keywords:** *Taxes, European Taxation, Discrimination, Prohibition, European Court of Justice.*

Забраната за дискриминационно третиране е един от централните елементи на социалната политика от най-ранните етапи на европейската интеграция<sup>1</sup>.

В областта на данъчното право забраната за дискриминационно третиране произтича от общата за забрана за неравно третиране, установена в правото на Европейския съюз и практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС) по данъчни дела.

Целта на настоящето изследване е изясняване на съдържанието на понятието за данъчна дискриминация в европейски контекст чрез анализ на относимите към общото понятие за дискриминация разпоредби и релевантната към данъчната дискриминация съдебна практика на СЕС. Анализът в настоящето изследване е насочен към данъчната дискриминация в областта на данъчнооблагателната дейност на държавите при прякото данъчно облагане.

Съгласно чл. 6 от Договора за Европейския съюз съюзът зачита правата, свободите и принципите, определени в Хартата на основните права на Европейския съюз<sup>2</sup> и се присъединява към Европейската конвенция за защита на правата на човека и основните свободи. В параграф 4 от същата разпоредба изрично е посочено, че основните права, както са гарантирани от Европейската конвенция за защита на правата на човека и основните свободи и както произтичат от общите конституционни традиции на държавите членки, са част от правото на Съюза в качеството им на общи принципи.

Важността на принципа за равенство в третирането в европейски контекст проличава и от посочването му в чл. 1 от Европейската конвенция за защита правата на човека и основните свободи. Съгласно посочената разпоредба: Упражняването на всяко право, предвидено в закона, следва да бъде осигурено без всякаква дискриминация, основана на пол, раса, цвят на кожата, език, религия, политически и други убеждения, национален или социален произход, принадлежност към национално малцинство, имущество, рождение или друг някакъв признак. Извън разпоредбата на чл. 1 относно общата забрана за дискриминация забраната за неравно третиране е заложена в член 14 от ЕКЗПЧОС, който гарантира равно третиране при упражняването на другите права, предвидени в конвенцията<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Каменова, Цв. Друмева, Е. Илиева, И. Европейско и национално антидискриминационно правно регулиране. С.: Сдружение АПОИ, Институт за правни науки при БАН, 2004, ISBN 954-9583-15-5, стр. 64.

<sup>2</sup> Съгласно чл. 6, пара. 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.

<sup>3</sup> На стр. 42, глава II, „Недискриминацията в Европейската конвенция за защита на правата на човека и основните свободи“, от учебното помагало Европейско и национално антидискриминационно правно регулиране. Сдружение АПОИ, Институт за правни науки при БАН, С., 2004, ISBN 954-9583-15-5, Цветана

Разпоредбата на чл. 14 не урежда правото на защита от дискриминация като самостоятелно материално право подобно на правата и свободите по чл. 2-12 от ЕКЗПЧОС, а играе важна допълваща роля в защитния механизъм на Конвенцията като гарантира еднакво третиране при упражняването им<sup>4</sup>. Чл. 14 урежда както задължението на всяка държава страна по ЕКЗПЧОС да се въздържа от дискриминиращи действия, така и ефективно да осигури недопускането на дискриминация. Друг важен белег на нормата на чл. 14 е, че тя не изброява изчерпателно основанията, поради които лицата биха могли да бъдат третирани нееднакво. Т. нар. „отворен край“ забранява дискриминацията и поради други възможни признаци, а не единствено поради изрично посочените<sup>5</sup>.

Протокол № 12<sup>6</sup> от 2000 г. към ЕКЗПЧОС разширява обхвата на забраната на дискриминацията като гарантира равно третиране при упражняването на всички права (включително правата, установени от националното право). Съгласно обяснителния доклад към протокола, документът е разработен с мотиви за укрепване на защитата от дискриминация, която се приема за съществен аспект на гарантирането на правата на човека<sup>7</sup>.

В исторически контекст принципът на равно третиране и недискриминация първоначално се заражда във връзка с установяване на равноправието между половете<sup>8</sup>. Впоследствие принципът се разширява и обхваща все повече сфери на влияние. Понастоящем от основополагащо значение за формирането му са следните разпоредби от Учредителните договори на ЕС:

Чл. 10 ДЕС: При определянето и осъществяването на своите политики и дейности Съюзът се стреми да се бори срещу всяка форма на дискриминация, основана на пол, раса или етническа принадлежност, религия или убеждения, увреждане, възраст или сексуална ориентация.

Чл. 18 от ДФЕС - В обхвата на приложение на Договорите и без да се засягат специалните разпоредби, съдържащи се в него, се забранява всяка форма на дискриминация.

Чл. 19 ДФЕС относно приемането от Съвета с единодушие в съответствие със специална законодателна процедура и след одобрение от Европейския парламент на необходимите мерки за борба с дискриминацията, основана на пола, расата или етническият произход, религията или убежденията, наличието на физическо или умствено увреждане, възрастта или сексуалната ориентация.

Чл. 36 ДФЕС относно свободата на движение на стоки и оправдаването на ограничителни мерки в рамките на единния общностен пазар. Съгласно посочената разпоредба: „Разпоредбите на членове 34 и 35 не са пречка за налагането на забрани или ограничения върху вноса, износа или транзитното преминаване на стоки, основаващи се на съображенията за обществен морал, обществен ред или обществена сигурност; за закрила на здравето и живота на хората, животните или растенията; за закрила на

---

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.

<sup>4</sup> Предварителен доклад на български адвокати за правата на човека за съответствието на българския закон и практика с международните стандарти и изисквания за закрила срещу дискриминация, 2006, стр. 2. Докладът е подготвен и предоставен от Фондация „Български адвокати за правата на човека“. Той е включен в базата данни в рамките на проект „Усъвършенстване на правораздаването в сферата на защита на правата на човека в България“, изпълнен от Фондация „БАПЧ“ в периода м. ноември 2005 г. – м. август 2006 г.

<sup>5</sup> Пак там.

<sup>6</sup> Протокол No 12 не е ратифициран от Република България.

<sup>7</sup> Наръчник по европейско право в областта на дискриминацията, Агенция на Европейския съюз за основните права, 2010, стр. 13.

<sup>8</sup> Graig, P., Gráinne de Búrca, EU Law, Text, Cases and Materials, Fifth edition, Oxford University Press, p. 854

националните богатства с художествена, историческа или археологическа стойност; за закрила на индустриалната и търговската собственост“. Тези забрани или ограничения не трябва да представляват средство за произволна дискриминация или прикрито ограничение на търговията между държавите членки.

Чл. 45 ДФЕС относно свободното движение на работници. Посочената свобода на движение налага премахването на всякаква дискриминация, основаваща се на гражданство, между работниците от държавите членки, що се отнася до заетост, възнаграждение и други условия на труд.

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).

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<sup>9</sup>. От съществено значение е, че 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<sup>10</sup>. В областта на данъчното право, в рамките на ЕС прякото данъчно облагане е запазено единствено в правомощията на държавите членки. В Договора за ЕС няма изрична разпоредба за хармонизация на законодателствата в областта на преките данъци. Актовете на органите на ЕС в областта на преките данъци се основават на чл. 115 от ДФЕС, който позволява директиви за сближаването на онези разпоредби, предвидени в закони, подзаконови или административни актове на държавите членки, които се отнасят пряко до вътрешния пазар, и който предвижда единодушие и процедура на консултация<sup>11</sup>. Постигането на единодушие от всички държави членки е изключително трудно постижимо, за което свидетелстват малкото на брой директиви в областта на прякото данъчно облагане, които са ограничени до по-скоро технически въпроси<sup>12</sup>.

Съдът на Европейския съюз разполага, обаче, с правомощието (задължението) да гарантира, че националните данъчни законодателства на отделните държави членки не ограничават „четирите свободи“<sup>13</sup>, гарантирани от учредителните договори, а именно: свободното движение на стоки<sup>14</sup>, услуги<sup>15</sup>, работници<sup>16</sup> и капитали<sup>17</sup>. Дискриминация въз основа на националността също е забранена (чл. 18 ДФЕС). Основната концепция,

<sup>9</sup> Каменова, Цв. Друмева, Е. Илиева, И. Европейско и национално антидискриминационно правно регулиране. С.: Сдружение АПОИ, Институт за правни науки при БАН, 2004, ISBN 954-9583-15-5. стр. 326 и сл.

<sup>10</sup> Илиева, М. Избрани стандарти на антидискриминационното право. С.: Сиби, 2009, ISBN: 9789547305830, стр. 16.

<sup>11</sup> Пряко данъчно облагане. Облагане на доходите на физическите лица и предприятията. Справочник за Европейския съюз – 2016.

<sup>12</sup> За изчерпателен списък на действащото към момента законодателство на ЕС по отношение на прякото данъчно облагане (включително директивите за данъците върху доходите) вж. *Регистър на действащото законодателство на ЕС*, ЕВРОПЕЙСКИ СЪЮЗ, [HTTP://EUR-LEX.EUROPA.EU/EN/LEGIS/LATEST/CHAR0920.HTM](http://eur-lex.europa.eu/en/legis/latest/char0920.htm) .

<sup>13</sup> В „Правото на Европейския съюз и преките данъци на държавите-членки“, София, 2011, стр. 35. Проф. Сашо Пенев изрично посочва, че „С оглед концепцията им основните свободи са изградени като забрани за дискриминация“.

<sup>14</sup> ДФЕС, членове 26, 28.

<sup>15</sup> Пак там, членове 26, 56.

<sup>16</sup> Пак там, членове 26, 45, 49.

<sup>17</sup> Пак там, членове 26, 63.

използвана от СЕС за постигане на равенство в данъчното третиране, е концепцията за недискриминация в рамките обаче единствено на трансграничните ситуации<sup>18</sup>.

В литературата<sup>19</sup> е застъпено становището, че е налице „напрежение“, заложено в самата природа на описаното разпределение на правомощия на държавите за преките данъци, доколкото всяка държава членка запазва право на вето върху европейското законодателство относно преките данъци, включително и спрямо предложения, които биха насърчили изграждането на вътрешния пазар. 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.

Въпреки обстоятелството, че забраната за дискриминация и принципът за равенство в третирането са трайно установени в рамките на ЕС, понастоящем не е установено легално определение на понятието за данъчна дискриминация.

В международен план понятието за данъчната дискриминация 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)<sup>20, 21</sup>.

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<sup>22</sup> и формирането на ЕС.

При анализ на съдебната практика на СЕС по данъчни дела се установява, че понятието за данъчна дискриминация и в европейски контекст се свързва със забраната на по-обременително/по-неблагоприятно данъчно третиране на субектите на облагане<sup>23</sup>. Специфична особеност на данъчната дискриминация в европейски контекст е обстоятелството, че дискриминационно данъчно третиране е забранено по отношение на

---

<sup>18</sup> Malcolm Gammie, Non-Discrimination and the Taxation of Cross-Border Dividends, 2 WORLD TAX J. 162,170 2010.

<sup>19</sup> Michael, J., Graetz & Alvin Warren, Income tax discrimination, , JR, 121 Yale L. J. 1118 2011-2012, p. 1121

<sup>20</sup> 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 ОИСП 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.

<sup>21</sup> 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.

<sup>22</sup> Пара. 2 на Коментара на чл. 24, ал. 1 от Модела на данъчна спогодба за доходите и имуществото на ОИСП, Модел на данъчна спогодба за доходите и имуществото, кратка версия, ОИСПМ, юли 2005 г. Интерлекс Консулт ООД, автори на превода: Искра Славчева, Сашо Пенев, Тодор Табаков, Милена Табакова, София, 2008, стр. 361.

<sup>23</sup> Налице е обилна практика на СЕС по данъчни дела от 1983 г. насам. Напр.: C-128/08; C-67/08; C-513/04; C-270/83; C-446/03; C-337/08; C-318/07; C-175/88; C-265/04; C-170/05; C-440/08; C-303/07; C-282/07; C-391/97; C-87/99; C-385/00; C-169/03; C-346/04; C-527/06; C-9/02; C-39/10; C-443/06; C-196/04.

гражданите на ЕС<sup>24</sup>, които осъществяват трансгранична дейност в рамките на ЕС и по този начин упражняват една или повече от гарантираните им от учредителните договори свободи<sup>25</sup>.

При анализ на съдебната практика на СЕС по данъчни дела се установява, че при преценката дали е налице дискриминационно данъчно третиране, СЕС отделя съществено внимание на съпоставимостта на обекта и субекта на дискриминационния анализ<sup>26</sup>. Класическата двойка сравнение при анализа на СЕС е между лице, което упражнява своите свободи, и лице, което остава в собствената си държава<sup>27</sup>. Така фактическата трансгранична ситуация се сравнява с хипотетична ситуация на данъчнозадължено лице, което остава в собствената си държава.

Например в първото антидискриминационно дело, разгледано от СЕС<sup>28</sup>, което се отнася до пряко данъчно облагане и по-специално до данъчен кредит, наричан „Avoir fiscal” френска национална разпоредба не предоставя право на данъчен кредит на акционерите на място на стопанска дейност във Франция на дружество, установено в друга държава членка, докато такова право се предоставя на френски дружества.

Съдът стига до заключението, че място на стопанска дейност, установено във Франция и френско дружество са в сравними положения, тъй като френското данъчно законодателство не прави разлика за целите на определяне на печалбата, която се облага с корпоративен данък, между местно дружество и място на стопанска дейност на чуждестранно дружество, което се намира във Франция. И двете подлежат на данъчно облагане на генерираната във Франция печалба и следователно националното законодателство поставя и двете в съпоставимо положение за целите на данъчното облагане на техните печалби. Следователно различното третиране на двете сравними положения представлява дискриминация.

В посоченото дело Съдът сравнява данъчното облагане на място на стопанска дейност с това на местни търговски дружества и изрично посочва, че национална разпоредба, която прилага различно третиране по отношение на предприятия, които желаят да се установят в съответната държава, единствено поради факта, че предприятието е чуждестранно дружество, би лишило свободата на установяване от всякакъв смисъл.

Така, доколкото държавите членки са свободни да определят самостоятелно своята данъчна политика, е допустимо държавата, в която конкретно лице е данъчнозадължено, да разполага с правото да избере как и при какви ставки да налага данъци върху доходите на своите местни лица. Държавите членки са свободни да вземат решение например да облагат всички свои местни лица с прогресивни ставки като обхванат получените доходи в световен мащаб, както и да определят единна национална данъчна ставка, независимо от това какво качество има лицето, получило дохода и вида на доходите. Също така държавите членки разполагат с правото свободно да определят какви и в какъв размер да бъдат личните и/или семейни или имуществени данъчни облекчения, които да бъдат предоставени в зависимост от социалната политика на държавата или изобщо да не бъдат предоставяни такива.

От друга страна, държавата по произход на дохода на лицето е свободна при определянето на данъчната ставка, приложима за доходите, които са получени в рамките

---

<sup>24</sup> Съгласно чл. 54 ДФЕС: Дружествата, създадени в съответствие със законодателството на държава членка, които имат седалище, централно управление или основно място на дейност в рамките на Съюза, за целите на тази глава се третират по същия начин като физическите лица, които са граждани на държавите-членки.

<sup>25</sup> Вж. реф. 14 – 17 по-горе.

<sup>26</sup> Субект на сравнението е лицето, което се счита за дискриминирано, а обект на сравнение е конструираното за целите на дискриминационния анализ хипотетично лице, което да послужи за сравнителен признак при антидискриминационния анализ.

<sup>27</sup> Вж. реф. 37 по-долу.

<sup>28</sup> C-270/83, Avoir Fiscal.

на нейните граници без лицето, получател на дохода, да е местно лице за данъчни цели в тази конкретна държава.

Посочените правомощия на държавите членки обаче са ограничени от основните свободи, установени в учредителните договори на ЕС, както и от основния принцип за равно третиране на местни и трансгранични ситуации.

Поради описаните причини наднационалното законодателство на ЕС допуска например Кралство Нидерландия да облага доходите от трудови правоотношения на физическите лица, местни лица за данъчни цели на Нидерландия, от дейността им в Кралство Нидерландия при прогресивно данъчно облагане със ставка от 72%<sup>29</sup> и Република България да облага доходите на физическите лица, от дейността им в Република България, при пропорционален данък от 10%. Нидерландия разполага с правото да облага местните лица на България, които работят по трудово правоотношение в Нидерландия, със своята ставка от 72%<sup>30</sup>. Последното означава, че би имало допълнителна данъчна тежест върху местните лица на България, получаващи доходи в Нидерландия, в сравнение с българите, получаващи доходи в държавата, на която са местни лица (в обичайния случай - България). По същия начин България би разполагала с правото да облага местните лица за данъчни цели на Нидерландия, които работят в България със своята ставка от 10%. Забраната, на която и да е от двете държави да облага доходите от трудови правоотношения, реализирани на нейна територия, би представлявало нарушение на фискалния суверенитет.

В посочените ситуации, ако една от двете държави, на които съответните лица са местни лица за данъчни цели, обложи световния доход на лицето (включващ и дохода от трудови правоотношения от другата държава), резултатът би бил двойно данъчно облагане. СЕС се е произнасял многократно, че държавите членки нямат задължение по силата на европейското право да предотвратяват международното двойно данъчно облагане<sup>31</sup>.

При описаната ситуация, ако Нидерландия наложи своите 72% данък върху доходите на местни лица за данъчни цели на Нидерландия, получени в България, при приспадане на данъка, удържан в България, местните лица на Нидерландия, работещи в България, ще понесат по-висока данъчна тежест от българите, които работят в България. При тази ситуация би могъл да се зададе въпросът дали последното представлява данъчна дискриминация, забранена от правото на ЕС?

Обратното, ако България обложи световния доход на българите, местни лица за данъчни цели на България, получени с източник Нидерландия, не би било възможно приспадането в България на целия размер на данъка, платен в Нидерландия доколкото той многократно надхвърля размера на данъка, дължим в България, а приспадането ще бъде ограничено обикновено до размера на българския данък за доходите от Нидерландия. Така местните лица за данъчни цели на България, работещи в Нидерландия ще понесат по-висока данъчна тежест от местните лица на България, работещи в България. Отново би могъл да се зададе въпросът дали последното представлява данъчна дискриминация.

<sup>29</sup> В исторически контекст това е най-високата данъчна ставка прилагана от Нидерландия.

<sup>30</sup> Настоящият анализ е осъществен без да се вземе предвид сключената СИДДО между двете държави (Спогодба Между Правителството на Народна Република България и Правителството на Кралство Холандия за Избягване на Двойното Данъчно облагане и Предотвратяване на Отклонението от облагане с Данъци Върху Дохода. Ратифицирана от 36-о Народно Събрание на Република България със Закон на 23.03.1995 г. - ДВ, бр. 31 От 1995 Г. Издадена от Министерство на Финансите, Обн., ДВ, бр. 67 от 28.07.1995 г., в сила от 11 май 1994 г. т. 7, р. 1, № 8) и нейният ефект върху данъчното облагане при описаната хипотетична ситуация.

<sup>31</sup> Дело C-128/08, *Damseaux v. Belgium*, 2009 E.C.R. I-6823, ал. 27; Дело C-67/08, *Block v. Finanzamt Kaufbeuren*, 2009 E.C.R. I-883, ал. 28-31; Дело C-513/04, *Kerckhaert v. Belgium*.

Отговорът на поставените въпроси произтича от анализа на обстоятелството дали местните лица за данъчни цели на Нидерландия са съпоставими (поставени в сходна/подобна ситуация) с местните лица за данъчни цели на България. В тази връзка СЕС се е произнасял многократно, в смисъл че лицата, които са със статут „местни лица за данъчни цели“ на различни държави, не са в съпоставими ситуации<sup>32</sup>, поради което при описаната ситуация данъчна дискриминация не би могло да се приеме, че е налице. Също така разлики в приложимите данъчни ставки са допустими в рамките на ЕС, тъй като хармонизация в областта на прякото данъчно облагане към настоящия момент не е налице.

С цел определяне съпоставимостта на ситуацията на субекта и обекта на дискриминационния анализ следва да се посочи, че е налице и съдебна практика в обратния смисъл, а именно, в смисъл, че при определени ситуации местните и чуждестранни лица са в съпоставими ситуации<sup>33</sup>.

Така например в решението си по дело C-383/10 Комисията срещу Белгия СЕС се произнася, че със създаването и поддържането на правен режим, който облага по дискриминационен начин изплащаните от чуждестранни банки лихви, тъй като освобождава от данъци само изплащаните от местни банки лихви, Кралство Белгия не е изпълнило задълженията си по член 56 ДФЕС и по член 36 от Споразумението за Европейското икономическо пространство от 2 май 1992 г.

По-конкретно разглежданото законодателство в Белгия въвежда различен правен режим за данъчно облагане на лихвите от спестовен влог в зависимост от това дали са платени от установена в Белгия банка или не. СЕС заключава, че въпреки обстоятелството, че сравнителният анализ следва да се проведе между лица, които са несъпоставими с оглед обстоятелството местни лица за данъчни цели на коя държава са, дискриминационно отношение е налице и то е забранено от правото на ЕС.

По сходен начин се е произнесъл СЕС и в редица други свои решения. Напр.: Съгласно решението по дело C - 387/11 като е оставило в сила правни норми относно данъчното облагане на доходите от капитали и движимо имущество, които норми са различни в зависимост от това дали разглежданите доходи са получени от местни инвестиционни дружества или от чуждестранни инвестиционни дружества, които нямат постоянен обект в Белгия, Кралство Белгия не е изпълнило задълженията си по членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС, както и по членове 31 и 40 от Споразумението за Европейското икономическо пространство от 2 май 1992 г.

Съгласно Решението по съединени дела C 338/11—C 347/11 членове 63 ДФЕС и 65 ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат правна уредба на държава членка, която облага с данък, удържан при източника, дивидентите с национален произход, получени от предприятия за колективно инвестиране в прехвърлими ценни книжа, които са чуждестранни лица, като същевременно освобождава тези дивиденти от данъчно облагане по отношение на предприятията за колективно инвестиране в прехвърлими ценни книжа, които са местни лица.

В заключение би могло да се посочи, че при анализ на съдебната практика на СЕС по данъчни дела се установява, че понятието за данъчна дискриминация в европейски контекст се свързва със забрана на „различно или по-обременително“, „по-неблагоприятно“ данъчно третиране на субектите на облагане. Специфична особеност на данъчната дискриминация в европейски контекст е обстоятелството, че дискриминационно данъчно третиране е забранено по отношение на гражданите на ЕС, които осъществяват трансгранична дейност в рамките на ЕС и в този смисъл упражняват една или повече от гаранциите им от учредителните договори свободи.

---

Последното е изрично посочено и в чл. 65 ДФЕС.

<sup>33</sup> В областта на прякото данъчно облагане на физическите лица, релевантни са напр. C-279/93, Schumacker; 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.

От съществено значение при осъществяването на преценка дали е налице дискриминационно данъчно третиране е установяването на съпоставимостта на разглежданата фактическа ситуация с друга хипотетична трансгранична или местна ситуация, изградена за целите на антидискриминационния анализ. При анализа на практиката на СЕС би могло да се заключи, че общо правило за съпоставимостта не би могло да бъде извлечено като при антидискриминационния анализ следва да се изхожда освен от конкретните факти по правния спор и от съдебната практика на СЕС по данъчни дела.

## **Библиография**

Илиева, М. Избрани стандарти на антидискриминационното право. С.: Сиби, 2009, ISBN: 9789547305830

Каменова, Цв. Друмева, Е. Илиева, И. Европейско и национално антидискриминационно правно регулиране. С.: Сдружение АПОИ, Институт за правни науки при БАН, 2004, ISBN 954-9583-15-5

Наръчник по европейско право в областта на дискриминацията. Агенция на Европейския съюз за основните права. 2010.

Пенов, С. Правото на Европейския съюз и преките данъци на държавите-членки, С.: Сиби, 2011, ISBN 978-954-730-749-0

Пряко данъчно облагане. Облагане на доходите на физическите лица и предприятията. Справочник за Европейския съюз – 2016.

Income tax discrimination, Michael, J., Graetz & Alvin Warren, JR, 121 Yale L. J. 1118 2011-2012, p. 1121

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

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