

Особености в процедурата за прилагане на спогодби за избягване на международното данъчно облагане на доходите и имуществото по отношение на чуждестранни лица

Общият принцип, че Спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане /СИДДО/ се прилагат след установяване на основанията за това, е въведен с разпоредбата на чл.135, ал.2 от ДОПК. За прилагане на СИДДО се подава искане по утвърден от Изпълнителния директор на НАП образец. Контролът по прилагането на СИДДО се извършва от органи по приходите на НАП чрез проверка или ревизия. При извършване на проверка се издава становище за наличие или липса на основания за прилагане на СИДДО.

1. Какъв е характерът на становището за прилагане на СИДДО?

До влизане в сила, считано от 1.01.2007 г. на измененията в чл.141 от ДОПК /ДВ, бр.105/2006 г./ становището за липса на основания за прилагане на СИДДО можеше да се обжалва единствено заедно с ревизионния акт или акта за прихващане или връщане по чл.129, ал.2 от ДОПК, с който е отказано прилагането на СИДДО. Утвърдената практика на органите по приходите на НАП /макар и да липсват писмени указания в този смисъл/ бе, че тези становища нямат самостоятелен характер, тъй като с тях се установява само един определен факт – наличие или липса на основания за прилагане на СИДДО. Поради тази причина становищата за отказ не са подлежали на самостоятелен административен или съдебен контрол, т.е. не им е придаван характер нито на индивидуален административен акт по смисъла на чл.21, ал.1 от АПК, нито на документ по чл. 88 от ДОПК, с който се признава определено право или задължение /който също подлежи на обжалване по реда на чл.92 – чл.97 от ДОПК/.

С изменението на чл.141, ал.4 от ДОПК обаче се въвежда изрично отделно и самостоятелно обжалване на становището за отказ за прилагане на СИДДО – по реда на обжалване на ревизионните актове. Нещо повече – в чл.141, ал.6 от ДОПК е предвидено, че законосъобразното прилагане на СИДДО подлежи на последващ контрол при извършване на ревизия, освен ако не е обжалвано самостоятелно. Т.е. – спазва се принципът, че съществуването на отделен акт, който ще се ползва със сила на пресъдено нещо, е пречка съдържанието и правните последици от същия този акт да бъде предмет на ревизионно производство. Във връзка с прилагането на изменените разпоредби вече е налице практика на Дирекциите „ОУИ” на НАП, че е допустимо становището за отказ за прилагане на СИДДО да се обжалва отделно и самостоятелно и че разпоредбата на чл. 141, ал.4 от ДОПК е различно основание за обжалване

от това, въведено и съществуващо и преди това основание по чл.141, ал.5 от ДОПК – да се извършва обжалване единствено заедно с ревизионния акт или акта за прихващане или връщане по чл.129, ал.2 от ДОПК.

2. Допустимо ли е да се подаде ново искане за прилагане на СИДДО, ако отказът за прилагане на СИДДО не е такъв по същество, а поради примерно: неточно определен вида на дохода и основанието, на което той се изплаща, но не е обжалван и е влязъл в сила?

Липсата на отказ по същество е предпоставка да може да се подаде ново искане. Естествено, тъй като в ДОПК липсват разпоредби за това по какъв начин би могло да се измени становище за отказ за прилагане на СИДДО, ако то не е било обжалвано по реда за обжалване на ревизионен акт, са възможни два начина на тълкуване:

- това да се извършва по реда на чл.133, ал.2, т.1 от ДОПК – по реда за изменение на влязъл в сила ревизионен акт, който не е бил обжалван по съдебен ред /естествено без ограниченията в б.”а” и б.”б”/ – при откриване на нови писмени доказателства от съществено значение за вземането на становище, които не са били известни на лицето. Подаването на искане в този смисъл не е ограничено във времето с инструктивен или преклузивен срок. Такава логика за подобно тълкуване намира подкрепа в разпоредбата на чл.46, ал.2 от Закона за нормативните актове - когато нормативният акт е непълен, за неуредените от него случаи се прилагат разпоредбите, които се отнасят до подобни случаи, ако това отговаря на целта на акта /следва да се разбира – подобни случаи в самия акт/.

- субсидиарно да се приложи § 2 от ДР на ДОПК във връзка с чл.99, т.2 от АПК, когато се открият нови обстоятелства или нови писмени доказателства от съществено значение за издаването на акта, които при решаването на въпроса не са могли да бъдат известни на страната. Искането може да се направи в тримесечен срок от узнаване на обстоятелството, което служи за основание за отмяна или изменение на административния акт, но не по-късно от една година от възникване на основанието /чл.102, ал. 2 от АПК/.

Естествено, дори и да се приеме, че ново искане за прилагане на СИДДО не може да се подаде, „изменение” на практика се извършва на основание чл.141, ал.6 от ДОПК – по реда на последващ контрол в ревизионно производство.

3. Допустимо ли е подаване на ново искане за прилагане на СИДДО, ако доходът се реализира въз основа на договори с продължително действие или се реализира от едно и също лице на еднакво основание, но е постановен отказ за прилагане на СИДДО, който не е бил обжалван?

Разпоредбата на чл.140, ал.1 от ДОПК, че в случаите, когато доходът се реализира въз основа на договори с продължително действие или се реализира от едно и също лице на еднакво основание, искане за прилагане на СИДДО се подава еднократно, би могла да се прилага само в случаите, когато е издадено становище, че са налице предпоставките за прилагане на СИДДО. Тази разпоредба е въведена и е в интерес на лицата с цел на процесуална икономия и естествено за облекчаване на бизнеса – да не се подават многократно искания с едно и също съдържание, един и същ вид доход и основание за получаването му. Естествено, ако не са налице изменения в обстоятелствата, при които е получено съответното становище /чл.140, ал.3 от ДОПК/.

Ако обаче е постановен отказ за прилагане на СИДДО при аналогична фактическа обстановка, то на общо основание при отстраняване на пречките, послужили за основание за отказ или представяне на нови, относими доказателства, искане за прилагане на СИДДО може да се подаде отново на общо основание.

4. Приравняване на непроизнасянето в срока по чл.141, ал. 1 от ДОПК на становище за наличие на основания за прилагане на СИДДО.

Това изменение също е въведено, считано от 1.01.2007 г. Съгласно разпоредбата на чл. 141, ал.1 от ДОПК в редакцията ѝ до 31.12.2006 г., становище за наличие или липса на основания за прилагане на СИДДО се издава в 30-дневен срок от подаване на искането /след изменението срокът е удължен на 60-дневен/. Не е предвидена възможност за удължаване на този срок за произнасяне, дори и в случаите, когато проверката за събиране на доказателства по обективни причини ще отнеме повече време /в разпоредбата на чл.141, ал.2 от ДОПК след изменението ѝ е предвидено изискване на допълнителни доказателства от страна на органите по приходите и 15-дневен срок за представянето им/. **Непроизнасянето в срока, съгласно чл.141, ал.2 от ДОПК в старата му редакцията, се смяташе за становище за липса на основания за прилагане на СИДДО. Предвид съществуващата стара практика преди изменението и на самото обжалване, на практика, ако е бил налице такъв мълчалив отказ за прилагане на СИДДО, е липсвала правна възможност за обжалване освен само заедно с ревизионния акт или с акта за прихващане или връщане по чл. 129, ал. 2 от ДОПК, с който е отказано прилагането на СИДДО. Ако обаче не е извършвана ревизия, в която правото на обжалване на становището за липса на основание за прилагане на СИДДО да бъде упражнено, дължимите данъци за този период следва да се внасят.**

Особеност е, че за да се приложи новата редакция на чл.141, ал.2 от ДОПК, искането за прилагане на СИДДО следва да е направено след влизането на разпоредбата в сила. Няма преходна разпоредба в кодекса, която да предвижда как следва да се процедира в случаите, когато 30-дневният срок за произнасяне по стария ред не е изтекъл към влизане в сила на новата редакция. Обикновено, ако такива разпоредби съществуват, се допуска прооизводствата да бъдат приключени по стария ред.

Как следва да се процедира в подобни случаи е изложено в указание на НАП с изх. № 24-00-882 от 22.12.2006 г. „Удължава се срокът за извършване на проверка и изразяване на становище /чл. 141, ал. 1 от ДОПК/ - от 30 дни на 60 дни. За заварените случаи, т.е. за искания, подадени в периода от 02.12.2006 г. до края на 2006 г., ще се прилага 30-дневният срок. Спрямо тях обаче няма да се прилага хипотезата за мълчаливо съгласие, доколкото мълчаливото съгласие е изрично обвързано от законодателя с 60-дневния срок”.

5. В какъв срок може да се подава искане за прилагане на СИДДО, включително и за минали периоди. Правни последици, ако е платен дължимият данък и респективно - ако такъв не е плащан

В данъчното законодателство, когато платецът на дохода има качеството на задължено лице за данък върху платения от него доход на чуждестранно лице /чл.14, т.2 от ДОПК/, това негово задължение отпада само, ако бъде издадено становище за наличие на основания за прилагане на СИДДО. Данъчното задължение се носи от получателя на дохода, но според по принцип в повечето норми от вътрешното данъчно законодателство, следва да бъде начислено и внесено от платеща на дохода.

Подаването на искане за прилагане на СИДДО не е обвързано с конкретен, нормативно установен срок. Изцяло в преценката на лицето, което е данъчно задължено лице по българското законодателство, е как да създаде организация и към кой момент чуждестранното лице – получател на дохода, да подаде искане за прилагане на СИДДО.

Ако са били налице основания за прилагане на СИДДО, но не е подадено искане за това, са възможни две хипотези:

- данъчно задълженото лице по българското законодателство внася съответния данък, като искане за СИДДО се подава по-късно /това може да стане дори и за отдалечени назад във времето периоди, но за не повече от 5 г., доколкото ще се приложи чл.129, ал.1, изр.второ от ДОПК/. Ако бъде получено становище, че СИДДО действително е приложимо,

отпада основанието, на което е внесен вече данък. За лицето, което го е внесло, възниква право на основание чл.129 от ДОПК да поиска възстановяване или прихващане, като това следва да стане до изтичането на 5 години, считано от 1 януари на годината, следваща годината на възникване на основанието за възстановяване /чл.129, ал.1, изр.второ/.

- данъчно задълженото лице по българското законодателство не внася съответния данък и искане за СИДДО се подава по-късно.

Основното задължение за внасяне на данък ще се погаси със задна дата, от която се приеме, че е налице основание за прилагане на СИДДО. Прилага се общият принцип в правото, че с погасяване на основното задължение се погасява и акцесорното такова /в случая за лихва/.

Законодателно изключение от общия принцип е въведено с разпоредбата на чл.175, ал.2, т.3 от ДОПК /аналогична бе тази на чл.144, ал.2, т.3 от отм. ДПК/, според която върху задълженията на чуждестранно лице **за данъци, подлежащи на удържане при източника** - от датата на изтичането на срока за внасянето им съгласно българското законодателство до деня, когато чуждестранното лице докаже наличието на основание за прилагане на СИДДО, по която Република България е страна, включително в случаите, когато съгласно спогодбата данък не се дължи или се дължи в по-нисък размер. Т.е. лихва е дължима само в един от случаите, при които данък е дължим – такъв при източника.

Естествено за всеки отделен вид доход, за който се подава искане за прилагане на СИДДО, съществуват особености, както при доказване вида на съответния доход, така и относно субектите, носители на съответните задължения. Целта на настоящото изложение обаче е да се обсъдят особеностите в самата процедура, които са важни за упражняване на права от страна на лицата.