БЪЛГАРСКА АКАДЕМИЯ НА НАУКИТЕ
ИНСТИТУТ ЗА ДЪРЖАВАТА И ПРАВОТО
СЕКЦИЯ ПО ПУБЛИЧНОПРАВНИ НАУКИ

.....

Велина Петрова Спирова

ЧУЖДЕСТРАННИТЕ ЛИЦА КАТО СУБЕКТИ НА ДАНЪЧНОТО ПРАВО НА РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ

АВТОРЕФЕРАТ
НА
ДИСЕРТАЦИОНЕН ТРУД
за придобиване на образователна и научна степен „доктор“

Научна област: 3. Социални, стопански и правни науки

Професионално направление: 3.6. Право

Научна специалност: Административно право и административен процес

Научен ръководител:

Проф. д-р Ганета Минкова

София

2018 г.

Докторантката е зачислена в задочна докторантура в научна област: Право, научна специалност: Административно право и административен процес със Заповед № РД-09-107/20.12.2013 г. на директора на ИДП при БАН, считано от 01.01.2014 г. Крайният срок за обучение, съгласно Заповед № РД-09-88/17.10.2017 г. на и.д. директор, за удължаване на срока на обучение, е 31.12.2018 г.

Темата на дисертационния труд е „Чуждестранните лица като субекти на данъчното право на Република България“. Научен ръководител проф. д-р Ганета Минкова. Със Заповед № РД – 09 - 120/13.12.2018 г. на директора на ИДП при БАН е утвърден състав на научно жури и е определена дата за провеждане на открито заседание за защита на дисертационния труд.

Вътрешни членове на научното жури са:

Проф. д-р Ганета Минкова – научен ръководител,

Проф. д-р Дарина Зиновиева;

Доц. д-р Надежда Йонкова - резервен член.

Външни членове на научното жури:

Проф. д-р Сашо Пенов;

Проф. д-р Валери Димитров;

Доц. д-р Евелина Стоева – Димитрова;

Проф. д-р Димитър Радев – резервен член.

Дата за провеждане на открито заседание на научното жури за защита на дисертационния труд – 10.04.2019 г. Дисертационният труд и материалите по защитата са на разположение в Института за държавата и правото при Българската академия на науките (гр. София, ул. „Сердика” №4) и на интернет страниците на ИДП и БАН.

Съдържание

I. ОБЩА ХАРАКТЕРИСТИКА НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД 4

1. Обем и структура на дисертацията 4

2. Актуалност на темата 4

3. Цели, предмет и задачи на работата 5

4. Методи на изследване 6

5. Научна новост и приноси на изследването 7

6. Предложения de lege ferenda 10

7. Практическо значение на изследването 12

II. КРАТКО СЪДЪРЖАНИЕ НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД 13

Увод 13

Глава първа 13

Данъчно правоотношение. Субекти на данъчното право 13

Глава втора 17

Местни и чуждестранни лица 17

Глава трета 21

Правно положение на чуждестранните лица при облагане с подоходни данъци 21

Глава четвърта 23

Правно положение на чуждестранните лица при облагане с косвени данъци 23

Глава пета 28

Правно положение на чуждестранните лица при облагане с местни данъци 28

Заключение 30

III. ПУБЛИКАЦИИ НА АВТОРА ПО ТЕМАТА НА ДИСЕРТАЦИЯТА 31

I. ОБЩА ХАРАКТЕРИСТИКА НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

1. Обем и структура на дисертацията

Дисертацията е в общ обем от 174 страници (включително съдържанието и библиографията). Към дисертационния труд е приложена декларация за оригиналност и достоверност. Библиографската справка е разделена в четири раздела:

- **Научна литература** по темата, в т.ч. статии, с посочени 46 заглавия на български език и 9 заглавия на английски и италиански език;

- **Съдебна практика** – 2 решения по конституционни дела, 50 решения на българските съдилища и 26 решения на Съда на Европейския съюз;

- **Разяснения** на Националната агенция по приходите – 19;

- **Източници от интернет** – 3 връзки.

Бележките под линия са с общ брой – 406. Дисертационният труд е структуриран в увод, пет глави, състоящи се от отделни раздели, параграфи и заключение.

2. Актуалност на темата

Темата на изследването е повлияна от необходимостта за цялостен и систематичен анализ на правните въпроси, които възникват във връзка с данъчното облагане на чуждестранни лица по българското данъчно право. Въпросът е изключително актуален предвид динамиката на обществените отношения, непрекъснато развиващия се Единен европейски пазар и хармонизацията на законодателствата на държавите - членки на Европейския съюз и Европейското икономическо пространство. Хармонизацията на вътрешното право на Република България е от значение и за развитието и на данъчното право, тъй като новите тенденции на сближаване имат пряко отношение върху съдебната практика и от там върху

стопанското присъствие на чуждестранните физически и юридически лица на територията на страната.

Изследването е фокусирано върху преходния период около приемането на Република България като пълноправен член на Европейския съюз и след това. Недостатък в тази посока е обстоятелството, че изследваният период е сравнително кратък и съдебната практика по въпросите на данъчното облагане на чуждестранните лица по българските данъчни закони е сравнително оскъдна. Спецификата на този аспект на данъчното облагане прави нецелесъобразен историческия преглед на материята, с изключение на институтите, които са съществували и преди 2007 г., каквито са например теоретичните въпроси относно данъчното правоотношение, субектите на данъчното право, правосубектността, категориите „местно лице“, „чуждестранно лице“ и други.

3. Цели, предмет и задачи на работата

Научното изследване има за **цел** да очертае правното положение на чуждестранните физически и юридически лица като субекти на данъчно облагане по българското данъчно право.

Предмет на изследването е нормативната уредба, регламентираща статуса „чуждестранно лице“ и специфичните права и задължения на тези лица, които възникват във връзка с данъчното им облагане съгласно националното законодателство.

Обектът на изследването включва само специфичните въпроси относно правното положение на чуждестранните лица и не засяга общите въпроси, които регламентират правното положение на всеки един субект на данъчното право, независимо от категорията, към която се причислява.

Анализирани са нормативните актове, съдебната практика на българските съдилища и разясненията на органите по приходите, както и практиката на Съда на Европейския съюз по сходни въпроси, относно

прилагането на общностното право в областта на облагането с преки подоходни данъци, косвените данъци и данъците върху имуществата на чуждестранните лица.

Основните задачи на представения дисертационен труд са:

- проследяване на възникването и историческото развитие на някои специфични за данъчното право институти, какъвто е центърът на жизнени интереси;

- преглед и анализ на постиженията на данъчноправната теория в областта на данъчното правоотношение и субектите на данъчното право;

- преглед и анализ на развитието на данъчното право в областта на облагане на чуждестранните лица по Закона за данък върху доходите на физическите лица, Закон за корпоративното подоходно облагане, Закон за данък върху добавената стойност, Закон за акцизите и данъчните складове, Закон за данък върху застрахователните премии и Закона за местните данъци и такси.

Допълнителни задачи са идентифицирането на значими правни проблеми, които възникват поради слабости в нормативната уредба и предложения de lege ferenda за усъвършенстване на законодателството.

4. Методи на изследване

В дисертационния труд са използвани следните **методи**:

4.1. Правно-догматичният метод.

Този традиционен метод за извършване на правни изследвания е в основата на анализа на функционирането на данъчното право и отделни данъчноправни институти. Чрез този метод са изследвани различните категории субекти на данъчното право, направени са отграничения между сходни понятия. Правно – догматичният метод е приложен при анализа на нормативната уредба като са следвани и утвърдените в юридическата наука и практика способи за тълкуване.

4.2. Исторически метод на изследване.

Поради спецификата на целите и задачите на дисертационния труд, историческият метод на изследване е възможно да бъде приложен когато се проследява развитието на установени в теорията и практиката правни институти. Историческият метод на изследване намира основно приложение в теоретичната част на настоящия труд при проследяването на развитието на българската и чуждестранна правна теория по въпросите за субектите на данъчното право, данъчното правоотношение, данъчната правосубектност и категориите местни и чуждестранни лица.

Чрез този метод на изследване са анализирани и промените в данъчното законодателство, включително относно някои аспекти при прилагането на Спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане. По този начин, където е било възможно, са очертани динамиката и причините, които са наложили промяна в съответния правен акт.

4.3. Сравнителноправен метод.

Този метод дава възможност да бъде анализирано до каква степен българското право отразява тенденциите, които настъпват в резултат на развитието на сходни обществени отношения или институти, които са уредени в други държави по различен начин.

В допълнение към посочените методи са използвани и логически способи (езиково, систематическо, телеологическо тълкуване с оглед целта на закона) за интерпретация на доктрината и практиката.

5. Научна новост и приноси на изследването

Дисертационният труд представлява първото цялостно и систематично изследване у нас на правното положение на чуждестранните лица в контекста на данъчното право на Република България. Той съдържа следните основни научни приноси:

5.1. Разгледани са две от основните теории за субектната структура на данъчното правоотношение, базирани на различни критерии. Една от теориите е основана на властническото правомощие на държавата. Друга от теориите е определена като цивилистична и застъпва становището, че структурата на правоотношението се определя от направлението на паричните средства. Аргументи могат да се изведат в полза и на двете теории, поради което би могло да се изведе теоретична концепция, обединяваща двете виждания, които макар да са основани на различни критерии, водят до извода, че положението на публичната власт /държавата или общината/ в данъчното правоотношение е винаги тя да има ролята на активен субект.

5.2. Направена е класификация на видовете субекти на данъчното право.

Изследвани са обстойно активните и пасивните субекти на данъчното право гледна точка на динамиката на данъчното правоотношение. Характеризирани са активните субекти, с оглед на тяхната компетентност да упражняват властническото правомощие на държавата за установяване и събиране на данъци, включително чрез правната принуда, и пасивните субекти от гледна точка на тяхното място в системата на данъчното право.

5.3. В хода на работата е обърнато внимание на данъчната правосубектност и необходимостта да бъде уредена експлицитно като самостоятелна.

5.4. Направено е разграничение между категориите местно и чуждестранно лице по смисъла на вътрешното законодателство и Спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане. Проведено е цялостно изследване върху критерия „център на жизнени интереси“ като възникване на понятието, елементи, функция и правни проблеми при определянето му.

5.5. Извършено е сравнение между правното положение на местните и чуждестранните лица при облагане с подоходни данъци като е направено допълнително разграничение между чуждестранно лице, установено в държава – членка на Европейския съюз и такова, което е установено в трета държава. Направен е анализ на хармонизирането на националното данъчно право с правото на Европейския съюз относно различното третиране на данъчните субекти.

5.6. Очертано е правното положение на чуждестранните лица при облагане с косвени данъци като са изведени най-съществените разлики в сравнение с облагането с преки данъци. Обхватът на отговорността не се обуславя от мястото на установяване на лицето, а от извършването на облагаеми доставки на територията на страната. При облагането с косвени данъци не са въведени самостоятелни категории „местно и чуждестранно лице“.

5.7. Съществена особеност при данъчното облагане на чуждестранни лица е правото, а в някои случаи задължението за определяне на акредитиран (данъчен представител). С представения труд за първи път е изследвана фигурата на акредитирания представител по всички приложими закони регламентиращи облагането с косвените данъци. Засегнати са въпросите за отговорността на акредитирания представител, същността на този вид представителство и неговите задълженията. Направени са отграничения от други сходни форми на данъчно представителство.

5.8. При облагането на чуждестранните лица с местни данъци са очертани случаите, в които едно чуждестранно лице може да бъде носител на право на собственост върху недвижим имот по българското законодателство и от там задължено за данък. Проследени са законодателните промени, произтичащи от членството на Република България в Европейския съюз.

5.9. Анализирана е възможност за намаляване на данъчната тежест при поредно наследяване на имущество от чуждестранно лице, когато през определен период от време въпросното имущество вече е било обложено с данък върху наследството.

5.10. Когато едно чуждестранно физическо лице осъществява дейности, които подлежат на облагане с патентен данък е предвидено специфично задължение за деклариране чрез пълномощник. Във връзка с това е направено разграничение на задължението за деклариране чрез пълномощник и акредитираното представителство при данъчното облагане с косвени данъци.

5.11. Въз основа на проведеното научно изследване са направени редица предложения de lege ferenda за усъвършенстване на правната уредба.

6. Предложения de lege ferenda

6.1. Относно данъчната правосубектност е удачно de lege ferenda, тя да бъде уредена експлицитно като правно признатата възможност на физическите лица и организациите, независимо от правно организационната им форма, да се свързват с обекта на данъчно облагане и да са носители на права, задължения и юридическа отговорност чрез управителните им органи.

6.2. При определянето на центъра на жизнени интереси de lege ferenda е препоръчително да бъде разрешено по пътя на законовото уреждане или на съдебното тълкуване на кой от двата елемента на центъра на жизнени интереси следва да се даде приоритет (личните връзки или икономическите интереси), когато и двата са налице и са отнесени към различни държави.

6.3. Поради установените в практиката недостатъци на формулировката относно определянето на 183 – дневния период на пребиваване на лицето в съответната договаряща държава, de lege ferenda е препоръчително българската държава да следва усъвършенствания модел на

СИДДО на ОИСР и да преразгледа тези спогодби, които не препятстват в достатъчна степен възможностите за отклонение от данъчното облагане.

6.4. По отношение на трансграничното преместване на седалище на търговско дружество се препоръчва да се създаде ясна правна регламентация, която обхваща всички случаи на трансгранично преместване, а не само на преместването на седалище на европейско дружество или кооперативно сдружение.

6.5. При анализа на друг от критериите, за определяне на едно лице като местно или чуждестранно по националния закон, е предложено да се преосмисли мястото и важността на критерия пребиваване повече от 183 дни в страната през последния 12 месечен период.

6.6. В контекста на облагането на доходите на чуждестранните физически лица с окончателен данък е препоръчително de lege ferenda дефиницията за „възнаграждения за технически услуги“ да бъде прецизирана, за да бъде избегнато смесването на понятия, които са приложими в корпоративен контекст.

6.7. Във връзка с деклариране и внасянето на данъка при източника, с оглед на особеностите на този вид данък, законът не предвижда изрично къде се прави плащането, когато данъкът не подлежи на удържане от платеца на дохода, например в случаите при доход от разпореждане с недвижимо имущество. Тази празнота създава предпоставки за неправилно приложение на материалния закон и административни затруднения при погасяване на данъчните задължения от чуждестранните субекти по ЗКПО. Поради тази причина е препоръчително да се уреди de lege ferenda, коя е компетентната ТД на НАП, пред която данъчнозадълженото лице може да погаси задължението си.

6.8. По отношение на косвените данъци, въпреки липсата на определяне на чуждестранните лица по обективни признаци, те могат да бъдат субекти на съответния данъчен закон във връзка с осъществяваната от

тях стопанска дейност с облагаеми стоки и доставки, която се извършва на територията на страната. Тук централно място при проведените законодателни реформи заема и либерализацията на пазарите на енергийни продукти, застрахователни услуги и др.

6.9. При косвените данъци, когато чуждестранно лице извършва облагаеми доставки на територията на страната, за него възниква правната възможност да определи данъчен (акредитиран) представител, а в някои случаи - задължение. По ЗДДС е налице недостатък при регламентирането на задълженията на акредитирания представител. За да бъде преодолян, de lege ferenda, на законодателно ниво следва да се уредят изчерпателно задълженията на акредитирания представител. Удачно е да бъде предвидено кои от задълженията възникват по силата на закона и кои на договорно основание. Във връзка с отпадането на солидарната отговорност на акредитирания представител, за правилното и точно прилагане на закона, както и за избягване на противоречива практика се предлага да бъде изменен текстът на т. 63 от ДР на ЗДДС, като изрично се посочи, че трета държава, с която страната ни има правни инструменти за взаимопомощ, е и всяка държава, присъединена и ратифицирала Конвенцията за взаимно административно сътрудничество по данъчни въпроси, изменена с Протокола, влязъл в сила на 1 юни 2011 г.

6.10. При облагането с данък върху наследствата на чуждестранните лица, когато в относително кратък период от време едно и също имущество е последователно наследено, de lege ferenda е удачно да се уреди тази допълнителна възможност за намаляване на данъчната тежест, предвид динамичното развитие на правните отношения с международен елемент.

7. Практическо значение на изследването

Дисертационният труд може да бъде полезен, както на практикуващи юристи в областта на данъчното право, в частност данъчно облагане на

чуждестранни лица, така и на юристи занимаващи се с теоретично изследване на правната същност на данъчното правоотношение, субектите на данъчното право и данъчната правосубектност. Изследването допринася за задълбоченото изясняване на същността и функциите на специфичните за данъчното право категории „местни и чуждестранни лица“.

Представеният дисертационен труд анализира съществена част от практиката на българските съдилища, Съда на Европейския съюз и разясненията на органите по приходите. В резултат на това, е даден значителен принос при идентификацията и систематизацията на актуалните проблеми при облагането на чуждестранни лица по българското законодателство и предложените насоки за усъвършенстването му.

II. КРАТКО СЪДЪРЖАНИЕ НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

Увод

Уводът очертава предмета, обхвата, целите, задачите и основните методи на научното изследване. То съдържа кратка обосновка на актуалността на изследването и неговото теоретическо, и практическо значение.

Глава първа

Данъчно правоотношение. Субекти на данъчното право

В тази глава се изследва общата теоретична концепция за правната същност на данъчното правоотношение и субектите на данъчното право. Ползвани са теоретичните основи на общата теория на правото и финансовото и данъчното право. За изясняване на правната природа на данъчното правоотношение и субектите на данъчното право са направени съответните отграничения от други видове правни отношения и правни субекти с тяхната правосубектност. В резултат на извършените анализи са формирани предложения за усъвършенстване на посочените понятия.

Данъчното правоотношение заема централно място в процеса на правно регулиране в областта на данъчното право. Данъчното правоотношение е вид правно отношение, за което са характерни общите за него белези като наличие на правни субекти и правна връзка между тях. Както при всяко правно отношение, така и тук, едната страна по правоотношението е носител на субективното право, а другата на правното задължение. Данъчното правоотношение е властническо правно отношение и представлява правната връзка, възникваща между държавата, в лицето на компетентните органи, и данъчните субекти при установяването и плащането на данъци. Правото на държавата да събира данъци е нейно суверенно право, срещу което стои задължението на гражданите, съгласно чл. 60, ал. 1 от Конституцията на Република България (КРБ), за заплащане на данъци и такси, установени със закон, съобразно своите доходи и имущество. В контекста на принципа на законоустановеност на данъците следва да се прави разлика между установяване и определяне на данъка. Тази разлика е възприета и от Конституционния съд, обективирана в Решение № 10 от 26 юни 2003 г.[1]

Представени са юридическите факти, необходими за възникване на данъчното правоотношение както и последиците от това.

Данъчното правоотношение се разглежда като резултат от задължаване на определена от закона категория лица - данъчно задължени лица. Определянето и събирането на данъка е акт на управленската дейност на изпълнителната власт , което обуславя правното положение на държавата в данъчното правоотношение, както и на останалите субекти, които данъчната правна норма определя.

От структурна гледна точка, данъчното правоотношение като вид правно отношение следва общата структура на правните отношения.

[1] Обн. ДВ. Бр. 60/2003

Структурата на данъчното правоотношение се състои от субекти, обект и съдържание.

Относно субектите на данъчното правоотношение, от едната страна стои една публична власт /държава или община/, в лицето на компетентния приходен орган. Като такава тя представлява винаги активен субект. Пасивни субекти в данъчното правоотношение са данъчнозадължените лица. Съществуват две теории по отношение на субектната структура на данъчното правоотношение, базирани на различни критерии. Една от теориите е основана на властническото правомощие на държавата. Друга от теориите е определена като цивилистична и застъпва становището, че структурата на правоотношението се определя от направлението на паричните средства. Аргументи могат да се изведат в полза и на двете теории, поради което би могло да се изведе теоретична концепция, обединяваща двете виждания, които макар да са основани на различни критерии, водят до извода, че положението на публичната власт /държавата или общината/ в данъчното правоотношение е винаги тя да има ролята на активен субект.

Характеризирано е процесуалното данъчно правоотношение като е изследвана и ролята на чуждестранните лица в данъчния процес.

Определено е значението на разграничението активен и пасивен субект на данъчното право. Това положение определя динамиката на данъчното правоотношение и спомага за правилното и точно прилагане на данъчния закон. Свойствата „активност“ и „пасивност“ не са предварително дадени качества на правните субекти. Те ги придобиват под въздействието на правната норма.

Активните и пасивните субекти в данъчните правоотношения се структурират по модела „власт и подчинение“, което означава, че активен субект е органът, който упражнява властническа компетентност, а пасивният субект е адресат на тази компетентност. Това означава, че по този

критерий публичната власт /държавата или общината/ е винаги активен субект в данъчното правоотношение.

По критерия „направление на средствата“, държавата или общината може да бъде носител на правни задължения, например, в случаите на данъчен кредит или при възникване на задължението за връщане на надвнесен данък. Данъчният длъжник би могъл да е титуляр на права и да има положението на активен субект в данъчното правно отношение, например като носител на правото на ползване на данъчни облекчения и най-вече за възстановяване на надвнесени или недължимо внесени данъци. Въпреки това, тази хипотеза има характер на изключение от традиционното съдържание на данъчното правоотношение и няма самостоятелно значение, а по-скоро допълва модела „власт и подчинение“.

Въз основа на изложеното е изведено едно комплексно разбиране за субектната структура на данъчните правоотношения, основано на критериите за „компетентност“ и „направление на средствата“. Заради властническия характер както на данъчните актове, така и природата на самия данък, за активна страна в правоотношението по презумпция се определя компетентният орган. Данъците традиционно се усвояват от една публична власт и като такива са обект на административните ѝ и властнически правомощия, които имат едностранен характер. Като правило следва да се има предвид, че активният субект на данъчното правоотношение съвпада с титуляра на вземането и на правото на данъчно облагане. Затова, активен субект в данъчното правоотношение е този субект, в чийто патримониум се отразява незабавно резултатът, предвиден от правната норма, а за пасивен субект се обозначава носителят на данъчни задължения за плащане в данъчното правоотношение.

Разгледани са видовете активни и пасивни субекти на данъчното право с оглед на тяхната данъчна правосубектност.

Глава втора

Местни и чуждестранни лица

В тази глава се изследват понятията за местно и чуждестранно лице за целите на данъчното облагане в контекста на законите, регламентиращи подоходното данъчно облагане и Спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане (СИДДО).

Проследени са историческото развитие на понятието „местно лице“ и специфични за определянето на правното положение на данъчния субект критерии, един от които е центърът на жизнени интереси.

Действащият ЗДДФЛ, в чл. 4, разширява критериите, въз основа на които едно лице може да бъде определено за местно лице на Република България (РБ), като са въведени алтернативни критерии, всеки от които има самостоятелно значение. Критериите са подредени в логическа последователност и имат значение и за определянето на това кое лице е чуждестранно, тъй като лицето, което не е местно, е чуждестранно.

Направено е отграничение на категорията чуждестранно лице по смисъла на данъчния закон от други сходни понятия по други закони. За да бъде определено дали едно лице е местно за данъчни цели, се прави оценка, без оглед на гражданството, по определените в закона критерии. В другия полюс е критерият по Закона за чужденците в Република България (ЗЧРБ). Съгласно чл. 2, ал. 2 от ЗЧРБ чужденец е всяко лице, което не е български гражданин. Изследвани са също и другите критерии - постоянният адрес, пребиваването на определена територия, място на установяване и др. Задълбочено са изследвани правните проблеми, които възникват при прилагането на гореописаните критерии, анализирана е съдебната практика, по поставените въпроси. В резултат са направени предложения за изменение на действащото законодателство.

Анализирано е развитието на позитивното право в областта на корпоративното и подоходно облагане и въвеждането на понятията местно и чуждестранно лице.

За да бъде определено едно юридическо лице като местно, то трябва да е учредено съгласно българското законодателство, не е достатъчно да бъде установено на територията на страната. Този критерий изхожда от един от принципите на международното частно право при определяне на приложимото право при юридическите лица. Съгласно чл. 56, ал. 1 от КМЧП, юридическите лица се уреждат от правото на държавата, в която са регистрирани. Съгласно българското право юридическите лица възникват с вписването им в търговския регистър или регистъра на юридическите лица с нестопанска цел. В случая, преплитането между международното частно право и данъчното право има една съществена особеност. При определянето на приложимото право в контекста на международното частно право, целта е да се определи приложимият закон във връзка членствените права, управлението и др. или за решаване на правен спор и определяне на компетентния съд да го реши. Обаче в контекста на данъчното право, и в частност на корпоративното данъчно облагане, целта е да се определи компетентността на приходните органи. Това, което трябва да бъде установено, е връзката на дадено юридическо лице с определена територия или юрисдикцията на държавата, която облага с данък съответното юридическо лице по правилата на местното си данъчно законодателство.

Различните държави могат да установят различни свързващи критерии и така юридическото лице да бъде задължено едновременно в различни държави. Това е основата за възникването и на двойното данъчно облагане. Най-съществения критерий за установяване на юрисдикцията на дадена държава е мястото на установяване, което включва и мястото на учредяване и регистрация. Тъй като мястото на установяване е определяемо, е необходимо въвеждането на критерии за „локализацията“ на

юридическите лица. Следователно задачата на националните закони и международните данъчни спогодби е да създадат механизъм за определянето на място на установяване.

Анализирано е законодателното решение за определяне на мястото на учредяване като привръзка към българската държава. Направен е сравнително правен анализ при правна уредба в други държави, които прилагат критерия „място на действително управление“. Изследвано е значението мястото на установяването на едно юридическо лице, както и основните теории и подходи при определянето на приложимото право. В контекста на данъчното право, определянето на приложимото право и на правното положение на юридическите лица и неперсонифицираните образувания има значение основно за правосубектността им, тъй като данъчната правосубектност е производна на гражданската.

Поставен е въпросът дали е възможно дали е възможно по време на съществуването на едно юридическо лице, мястото на учредяване (първоначална регистрация) да се различава от мястото на последваща регистрация? Възможно ли е седалището на едно юридическо лице да бъде преместено от една държава в друга и по този начин да бъде променена компетентната държава да облага доходите на чуждестранното лице? Българското търговско право няма специална правна уредба относно международното преместване на седалището по отношение на българските дружества. Единствено за трансграничното преобразуване с участие на дружества от държави членки на Европейския съюз, или от друга държава - страна по Споразумението за европейското икономическо пространство, е предвидена правна уредба. От своя страна, международното преместване е възможно, само ако се допуска от правото и на двете заинтересовани държави. Българският съд обаче счита, че тази норма противоречи на правото на установяване, заложено в чл. 49 от ДФЕС.

Определянето на едно лице като местно за целите на избягване на двойното данъчно облагане има значение, когато се прекъсва връзката с една от двете държави. Разгледано е понятието „местно лице“ по модела на спогодба на ОИСР и коментарите към него, по който модел са структурирани и останалите спогодби, подписани между Република България и друга държава без да са анализирани поотделно.

Съгласно Коментарите към модела на СИДДО на ОИСР концепцията „местно лице на договаряща държава“ има разнообразни функции като най-съществените са при определянето на персоналния обхват на спогодбата, разрешаване на случаите, в които е налице двойно данъчно облагане, в резултат на двойно местожителство и на случаите, в които възниква двойно данъчно облагане поради облагане в държавата по местожителство и в държавата, в която е източникът на дохода.

Чуждестранните лица са специфична категория субекти на данъчното облагане. Необходимо е наличието на определени условия, за да бъдат обложени от българската държава с данък, т.е. да се прояви нейният данъчен суверенитет. Такива условия са реализирането на доходи с източник в страната, извършването на доставки и/или предоставяне на услуги с притежаването на имущество на територията на страната. Чуждестранните лица носят ограничена данъчна отговорност, за разлика от местните при облагането им с преки подоходни данъци. Същото обаче не се отнася до косвените данъци, където няма разграничение в данъчната основа от гледна точка на това дали данъчният длъжник е местно или чуждестранно лице.

Аналогично на ЗДДФЛ, ЗКПО определя за чуждестранни лица, тези които не покриват критериите за местни лица. Чуждестранните юридически лица се облагат с данъци по ЗКПО за печалбите, реализирани чрез място на стопанска дейност в Република България, или от разпореждане с имущество на такова място на стопанска дейност, както и за доходите, посочени в този закон, с източник в Република България. Изследвано е понятието „място на

стопанска дейност“, като е подкрепена тезата, че мястото на стопанска дейност е самостоятелен субект на облагане, който притежава самостоятелна правосубектност. Очертана е обаче съществената разлика при облагането на дейността, извършвана от място на стопанска дейност с ДДС. Основание за това разграничение е решение на Съда на Европейския съюз, според което не се допуска данъчната администрация на държава - членка да приеме, че дружество със седалище в друга държава – членка на ЕС, както и притежаваният от него клон в първата от тези държави, са две отделни данъчнозадължени лица и в този смисъл да притежават самостоятелна правосубектност.

Глава трета

Правно положение на чуждестранните лица при облагане с подоходни данъци

В тази глава са разгледани само хипотезите, които поставят чуждестранните лица в особено положение спрямо местните. За да се придържаме към предмета на разработката не са разглеждани общите хипотези, при които чуждестранните лица са пасивни субекти на българското данъчно право.

Разлика в данъчното облагане на местните и на чуждестранните лица при преките подоходни данъци възниква при връзката между обекта на облагане и определена територия – облагане при източника или на световния доход. Съгласно действащото данъчно законодателство, местните лица са задължени за данъци върху всички доходи от източник в страната и в чужбина. За разлика от тях, чуждестранните физически лица са носители на задължението за данъци за придобити доходи от източници в Република България. За доходи с източник в страната се приемат доходите, реализирани чрез определена база по смисъла на ДОПК. Печалбата на чуждестранни юридически лица от място на стопанска дейност в България или от разпореждане с имущество на това място на стопанска дейност

подлежи на облагане с корпоративен данък. Определени доходи на местните и чуждестранните лица с източник в РБ подлежат на облагане по ЗКПО и по ЗДДФЛ с данък при източника. Съществуват разлики по отношение на ползването на данъчни облекчения по ЗДДФЛ и при освобождаването от данък. Чуждестранните лица, които са установени в трета страна, която не е членка на Европейския съюз (ЕС) или членка на Европейското икономическо пространство (ЕИП) не могат да ползват освобожданията от облагане по чл. 13 от ЗДДФЛ, за разлика от местните лица и от чуждестранните установени в държава-членка на ЕС или ЕИП. Облекчението за млади семейства може да бъде ползвано от местни лица, а от 2014 г. и от чуждестранни физически лица, установени за данъчни цели в държава - членка на ЕС, или в друга държава - страна по Споразумението за ЕИП. Чуждестранни физически лица, установени за данъчни цели в трети страни нямат право да ползват това облекчение. Условията за ползване на данъчни облекчения по ЗКПО не се основават на качеството на лицето дали е местно или чуждестранно. Няма разлика при определяне на данъчна основа за местни и за чуждестранни лица, както и при данъчната ставка. Причините за това са наличието на обща забрана за дискриминация по ДФЕС и форма на гаранция за упражняване на основните свободи в ЕС. Би се считало за пряка дискриминация, ако националния данъчен закон третира по различен начин граждани на различните държави – членки, които се намират в обективно сравними ситуации. На практика, сравнителните двойки за преценка на това обстоятелство се формират трудно, тъй като по правило местните и чуждестранните лица, бъдейки изначално носители на задължението за облагане на световния доход или дохода при източника, не се намират в сравними ситуации. Пример за сходни ситуации, в които могат да се намират данъчните субекти, които са местни и чуждестранни, са случаите, когато при формиране на данъчната основа, на местното лице е предоставена възможност да приспадне свързаните с дейността разходи,

което не е било допустимо за чуждестранните субекти на данъчното право. Това е било причина и за последващи изменения на българското данъчно право, които са коригирали тази възможност за неравно третиране на данъчните субекти.

За местните физически лица съществува възможност за ползване на данъчен кредит за идентични или подобни чуждестранни данъци, наложени в чужбина от съответните компетентни органи. По ЗКПО, общо за двете групи лица, при определяне на корпоративния данък, данъчно задължените лица имат право на данъчен кредит за всеки подобен на корпоративния или наложен вместо него данък, платен в чужбина.

По ЗДДФЛ, ЗКПО са изложени някои разлики по отношение на деклариране на съответния вид данък.

Глава четвърта

Правно положение на чуждестранните лица при облагане с косвени данъци

За разлика от преките данъци при данъчното облагане с косвени данъци законът не прави разграничение между местните и чуждестранните лица в контекста на възникването на данъчните им задължения. При облагането с косвени данъци значение имат облагаемата доставка и мястото на извършването й. Поради това законът не борави със собствени категории на субектите на облагане, обусловени от място им на установяване.

Не се смята за установено на територията на страната чуждестранно лице, което има обект на територията на страната, който не взема участие в извършването на доставката. Следователно чуждестранно лице, по смисъла на ЗДДС, е лице, което не е установено на територията на страната, чието седалище и адрес на управление не са в Република България и то няма постоянен обект на територията на страната.

В ЗДДС данъчнозадължени лица са определени в зависимост от извършването на независима икономическа дейност, съгласно

определението й дадено от закона. Задължението за регистрация на чуждестранните лица, които не са установени в страната, е обусловено от наличието на постоянен обект на територията на страната, от който извършват икономическа дейност и/или извършването на облагаеми доставки с място на изпълнение на територията на страната. Кумулативно и в двата случая лицата трябва да отговарят на условията на ЗДДС за задължителна регистрация или регистрация по избор.

Законът за данък върху добавената стойност и Законът за акцизите и данъчните складове съдържат специфични изисквания по отношение на чуждестранните лица. Става дума за регистрацията им по тези закони, тъй като са предвидени специални правила за лицата, които не са установени на територията на Република България, или са чуждестранни физически лица.

По отношение на облагаемите доставки обаче няма значение дали данъчнозадълженото чуждестранно лице е физическо или юридическо.

Законът за данъците върху застрахователните премии предвижда чуждестранните застрахователни дружества да бъдат субекти на облагане, когато сключват облагаеми застрахователни договори на територията на страната и предоставят услуги по силата на правото на установяване или свобода на предоставяне на услуги.

В тази глава са изследвани спецификите по отношение на регистрацията на чуждестранни лица и във връзка с изпълнението на задълженията им за косвени данъци. При този вид данъчно облагане възниква фигурата на акредитирания (данъчния) представител. Той е особен вид представител, който е солидарно и неограничено отговорен с чуждестранното лице за задълженията му по тези закони. Направен е обстоен анализ на този вид представителство и е отграничен от други сходни форми. Разгледани са промените в законодателството и преглед на релевантната практика на съдилищата и на приходните органи.

Разгледани са и въпросите относно прекратяването на регистрацията на чуждестранното лице.

Подобно на правното положение на чуждестранните лица във връзка с извършването на облагаеми доставки по ЗДДС, чуждестранните лица могат да бъдат субекти на ЗАДС във връзка с производството, съхранението и търговията с акцизни стоки. Макар хипотезите, в които едно чуждестранно лице може да бъде данъчнозадължено по смисъла на този закон, да са ограничени, са разгледани специфичните случаи, при които чуждестранните лица могат да придобият това качество.

Законът за акцизите и данъчните складове също не борави с категориите „местно“ и „чуждестранно“ лице, но те биха могли да бъдат изведени от разпоредбите, в които адресати са чуждестранни търговци, лица установени на територията на друга държава, или са чуждестранни граждани. По смисъла на ЗАДС е по-правилно да се говори за „чуждестранен търговец“ с оглед на специфичния обект на облагане по този закон.

За да се установи както качеството данъчнозадължено лице по чл. 3 от ЗАДС, така и възникването на задължението за заплащане на акциз, следва да се докаже, че стоката, предмет на производство, държане или разпореждане от съответното лице, е акцизна стока.

Както при другите данъчни закони, така и при акцизите, с приемането на Република България като пълноправен член на ЕС, през 2007 г. са приети редица изменения и допълнения в ЗАДС. Действащия до 2007 г. ЗАДС допускаше функциониране на данъчни складове само на територията на страната. В резултат на приетите промени са въведени нови режими на движение на акцизните стоки в рамките на вътрешния пазар. Тези режими обуславят качеството данъчнозадължено лице на чуждестранните лица (търговци), установени в държава членка на ЕС или по Споразумението за ЕИП. Така за чуждестранните лица могат да възникнат редица задължения

по ЗАДС. Това са задължения във връзка със: задължителната регистрация на чуждестранно лице по ЗАДС; лицензиран складодържател; освобождаването от облагане с акциз за крайни потребители; регистрация на данъчен склад при движение на стоки при отложен режим на плащане; регистрация на специализиран малък обект за дестилиране; извършване на доставки на акцизни стоки при условията на дистанционна продажба по смисъла на ЗДДС. В последната хипотеза е задължително тези лица да се представляват от данъчни представители, които са солидарно отговорни с тях.

Аналогично на режима по ЗДДС, така и по ЗАДС, чуждестранните лица, установени в ЕС или държава – членка по Споразумението за ЕИП, могат да извършват доставки на акцизни стоки на територията на Република България чрез акредитиран представител. Разликата между двата режима е, че по ЗАДС това е задължителна предпоставка, а не правна възможност, както е по ЗДДС.

За чуждестранните търговци, удостоверението за освободен от акциз краен потребител, се издава на лице, което е търговец по законодателството на държава членка на ЕС или на друга страна по Споразумението за ЕИП.

Търговците по смисъла на законодателството на друга държава членка на ЕС или на Споразумението за ЕИП, осъществяват дейност като освободен от акциз краен потребител чрез клон в Република България. Тази възможност е нова и е въведена с промените в ЗАДС, в сила от 01.01.2017 г. Мотивите на законодателя за промяната са твърде оскъдни, но от тях става ясно, че целта на промяната е свързана с хармонизирането на вътрешното законодателство в областта на търговията с природен газ и предвид либерализацията на електроенергийния пазар. Новата уредба изрично регламентира статуса на лицата-търговци по смисъла на законодателството на друга държава членка или държава – страна по Споразумението на ЕИП, които могат да осъществяват дейност по ЗАДС. Тъй като нормата е нова,

към настоящия момент няма достатъчно съдебна практика на българските съдилища относно нейното приложение.

Чуждестранните лица могат да бъдат субекти и на Закона за данъка върху застрахователните премии. Той въвежда за първи път нов вид данък върху застрахователните премии за определен вид облагаеми застрахователни договори.

Чуждестранните лица - застрахователи могат да бъдат субекти на данъчно облагане, в случаите когато застраховател, установен в друга държава - членка, предоставя застрахователни услуги на територията на Република България при свобода на предоставяне на услуги или свобода на установяване. Когато чуждестранното лице е установено в трета държава, то развива дейност в Република България чрез клон. Когато застраховател работи при условията на свободата на предоставяне на услуги, може да определи данъчен представител.

Във всички случаи, когато гореизброените застрахователи са изразили намерение да извършват дейност при условията на правото на установяване или на свободата на предоставяне на услуги, Комисията за финансов надзор, пред която се развива нотификационната процедура по реда на Кодекса на застраховането, уведомява Националната агенция по приходите за тези намерения.

За да възникне задължение за облагане с данък върху застрахователната премия, е необходимо данъчнозадълженото лице да застрахова рискове, които са разположени на територията на страната. Този принцип е доразвит от Съда на Европейския съюз, Според практиката на СЕС, компетентна да облага застрахователните премии би следвало да бъде държавата членка, към територията на която титулярът на полицата има привръзка, под формата на обичайно местопребиваване, към датата на плащането на тези премии.

Глава пета

Правно положение на чуждестранните лица при облагане с местни данъци

Задължението за данък върху недвижимите имоти е пряко свързано с правото на собственост, притежавано от съответното лице. Наличието на право на собственост върху недвижим имот е абсолютна предпоставка за възникването на данъчно задължение и за придобиването на качеството на данъчно задължено лице на собственика на недвижимия имот. С развитието на обществените отношения правната уредба, регламентираща придобиването на право на собственост от чужди граждани и организации, претърпя редица изменения, които са изследвани в рамките на тази глава. С приемането на Република България като пълноправен член на ЕС се приеха и редица изменения на вътрешното право, за да се гарантират основните права и свободи залегнали в ДФЕС. Така съгласно чл. 22 от КРБ, чужденци и чуждестранни юридически лица могат да придобиват право на собственост върху земя при условията, произтичащи от присъединяването на Република България към Европейския съюз, или по силата на международен договор, ратифициран, обнародван и влязъл в сила за Република България, както и чрез наследяване по закон. След 1.01.2014 г. сделките със земя попадат в обхвата на свободното движение на капитали в рамките на ЕС, уредено в чл. 64 и следващите от ДФЕС, освен в случаите, когато ограничителните мерки са оправдани с оглед на обществения ред или националната сигурност.

С оглед на гореизложеното е обобщено, че субекти на правото на собственост, респективно на задължение за данък върху недвижимите имоти, могат да бъдат собствениците на недвижими имоти - чуждестранни граждани и юридически лица, установени на територията на ЕС или на държава – членка по споразумението за ЕИП. При учредено вещно право на ползване данъчно задължен е ползвателят. За новопостроените или

новопридобитите имоти, собственикът, съответно носителят на ограниченото вещно право, уведомява за това писмено в 2-месечен срок общината по местонахождението на имота, като подава данъчна декларация за облагане с годишен данък върху недвижимите имоти. Разгледани са и другите особености относно данъчното облагане на чуждестранните лица с имуществени данъци.

Чуждите граждани са задължени за данъци върху наследствата, които са наследени по закон или по завещание в страната. Облагаемата наследствена маса включва притежаваните от наследодателя движими и недвижими вещи и права върху такива вещи, както и другите му имуществени права, вземания и задължения към момента на откриване на наследството, освен ако със закон е предвидено друго.

В случаите, когато наследник е чуждестранен гражданин, е налице международен елемент, който може да обуслови прилагането на СИДДО, поради обстоятелството, че е възможно наследството, придобито при наследяване в страната, да бъде обект на двойно данъчно облагане и в държавата, на която лицето е местно за данъчни цели. Необходимо е обаче за всеки отделен случай да се изследва дали спогодбата, действаща между Република България и държавата, на която е местно лице съответното чуждестранно лице, предвижда данъкът върху наследството като данък, за който може да се избегне двойното данъчно облагане.

Когато едно чуждестранно физическо лице извършва дейност, облагаема с патентен данък се проявява особеност, при деклариране на данъка. При местните лица, данъчната декларация се подава в общината, на чиято територия се намира обектът или по постоянния адрес на лицето, в случаите когато дейността не се извършва чрез определен обект. Когато обаче данъчно задълженото лице е чуждестранно, данъчната декларация трябва да бъде подадена от пълномощник с постоянен адрес в страната, в общината по неговия постоянен адрес. Нормата е императивна и не дава

възможност за друг избор. Това е една от разликите с данъчното и акредитираното представителство при косвените данъци.

Освен това макар подаването на данъчната декларация чрез пълномощник да е задължително, ЗМДТ не предвижда солидарна отговорност на пълномощника за задължението на чуждестранното лице.

Независимо, че данъкът ще бъде внесен в приход на общината по постоянния адрес на пълномощника, каквото е изискването на закона, той не предвижда задължение данъкът да бъде внесен чрез пълномощник. В този случай няма да възникне отговорност за чужд дълг, тъй като носител на задължението за внасяне на патентния данък е чуждестранното лице, което извършва патентната дейност.

Заключение

Правното положение на чуждестранните лица по българското данъчно право е сложна и многопластова тема. Сам по себе си всеки един от засегнатите въпроси е дава възможност за самостоятелно изследване. Това беше и едно от най-сериозните предизвикателства при извършването на научното изследване – да бъде запазен фокусът, за да се избегнат отклоненията от обхвата и поставените задачи.

Изследването обръща внимание на няколко специфични за данъчното право въпроси – центърът на жизнени интереси и фигурата на акредитирания представител.

Въпреки това, при преките данъци, най – съществените аспекти по отношение на данъчното облагане на чуждестранните лица се очертават в две посоки. От една страна е тяхната ограничена данъчна отговорност за доходи, които са с източник в страната, или върху имущества, находящи се в страната. Това е най-значимата разлика в правното положение на двете категории субекти на правото, която служи за отправна точка на цялостното изследване.

По отношение на преките данъци се наблюдава тенденция за сближаване на правилата за формиране на данъчна основа, ползване на данъчни облекчения, деклариране и внасяне на данъка от чуждестранни лица, установени на територията на ЕС или ЕИП, сходни с тези при местните лица, докато при чуждестранните лица, установени на териториите на трети държави, се стига до извода, че тези правила не се прилагат.

В хода на научния анализ са идентифицирани редица несъвършенства в действащото законодателство, за които са дадени предложения de lege ferenda.

III. ПУБЛИКАЦИИ НА АВТОРА ПО ТЕМАТА НА ДИСЕРТАЦИЯТА

1. „Данъчно правоотношение и субекти на данъчното право“, Научни трудове на Института за държавата и правото. БАН. Том XIV, София, 2016 г., с. 36 – 43;

2. “Център на жизнени интереси - проблеми при определянето му”, сп. „Правна мисъл“, кн. 2/2017, БАН, София, с. 18 – 27;

3. „Представителство на чуждестранните лица чрез акредитиран представител“, Сборник с доклади от VII национална конференция на докторантите в областта на правните науки, БАН, София, 2017 г., с. 24 - 31