

ОКОНЧАТЕЛЕН ДАНЪК ПРИ ИЗТОЧНИКА ПО ЧЛ. 37, АЛ. 1, Т. 7 ЗДДФЛ ЗА ВЪЗНАГРАЖДЕНИЕ НА ЧУЖДЕСТРАНЕН АДВОКАТ

*Любомир Владикин**

1. Недължимост на окончателен данък при източника по чл. 37, ал. 1, т. 7 ЗДДФЛ за начислено/изплатено възнаграждение на чуждестранен адвокат за процесуално представителство извън територията на Република България

Съгласно чл. 37, ал. 1, т. 7 ЗДДФЛ с окончателен данък при източника се облагат „възнагражденията за технически услуги“ от източник в България, начислени/изплатени в полза на чуждестранни физически лица, когато не са реализирани чрез „определена база“ в страната. За да е изпълнен фактическият състав за окончателно облагане с данък при източника по чл. 37, ал. 1, т. 7 ЗДДФЛ, следва да са налице кумулативно следните предпоставки:

1. възнаграждението да е начислено/изплатено на чуждестранно физическо лице. Съобразно чл. 5 ЗДДФЛ чуждестранни физически лица са лицата, които не са местни, както и лицата, които имат постоянен адрес на територията на Република България, но центърът на жизнените им интереси е извън страната¹.

Местно физическо лице, без оглед на неговото гражданство, е лице: което има постоянен адрес на територията на Република България или което пребивава на територията на България повече от 183 дни през всеки 12-месечен период, или което е изпратено в чужбина от българската държава, от нейни органи или организации, от български предприятия, или е член на семейството на такова лице, или чийто център на жизнени интереси се намира в България²;

* Адвокат от София.

¹ Чл. 4, ал. 5 ЗДДФЛ.

² Центърът на жизнените интереси се намира в България, когато интересите на лицето са тясно свързани със страната. При определяне на център на жизнените интереси може да се вземат предвид семейството, собствеността, мястото, от което лицето

2. възнаграждението да е за „технически услуги“. Последните, по силата на препращащата разпоредба на § 1, т. 8 ДР ЗДДФЛ във връзка с § 1, т. 9 ДР ЗКПО, са плащанията с източник Република България за монтаж или инсталиране на материални активи, както и всякакви услуги от консултантско естество и маркетингови проучвания, извършени от чуждестранно лице;

3. възнагражденията да не са реализирани чрез „определена база“ в страната. „Определена база“ представлява:

а) определено място, чрез което чуждестранно физическо лице извършва цялостно или частично независими лични услуги или упражнява свободна професия в страната, като например архитектурно ателие, зъболекарски кабинет, адвокатска или друга кантора на консултант, офис на независим одитор или счетоводител;

б) трайно извършване на независими лични услуги или упражняване на свободна професия в страната, дори когато чуждестранно физическо лице не разполага с определено място³.

Когато не са налице хипотезите по т. 1 и т. 3 от предходното изречение, получените доходи подлежат на облагане в Република България по реда за местните физически лица, а когато не е налице хипотезата по т. 2 – получените доходи подлежат на облагане само в чужбина. Данъчният суверенитет по отношение на чуждестранните физически лица е само за придобити доходи от източник в Република България. Това е така, защото местните физически лица подлежат на облагане за световния доход – дохода, получен в страната и чужбина, докато чуждестранните – само за доходите, получени в страната.

В действащото законодателство липсва легална дефиниция на понятието „консултантска услуга“. Видно от „Съвременен тълковен речник на българския език“, трето издание, издател GABEROFF, „консултант“ е специалист в някоя област, който дава съвети или мнения.

От друга страна, в чл. 24 от Закона за адвокатурата изрично е посочено, че упражняването на адвокатската професия включва: 1. устни и писмени консултации и становища по въпроси на правото; 2. изготвяне на всякакви книжа – молби, тъжби, заявления, жалби и други, свързани с възложената от клиента работа; 3. представителство на доверителите и подзащитните и защита на правата и законните им интереси пред органите на съдебната власт, административните органи и служби, както и пред физически и юридически лица. **Процесуалното представителство не е консултантска услуга, тъй като представлява адвокатска дейност по защита на права и законни интереси пред съд. Няма значение дали съдът действа като държав-**

осъществява трудова, професионална или стопанска дейност, и мястото, от което управлява собствеността си.

³ § 1, т. 7 ДОПК.

на институция, или като арбитраж. При защитата на правата и законните интереси на своите клиенти адвокатът не защитава свои интереси, а чужди, т.е. последният действа от името и за сметка на неговия клиент при условията на пряко представителство.

Съобразно чл. 41 от Закона за адвокатурата адвокат не може да привлича клиенти чрез използването на посредници. Не представляват „техническа услуга“ по § 1, т. 9 ДР ЗКПО и начислените/изплатените суми при косвено представителство – комисионен договор и договор за посредничество. Само когато посредникът освен същинското посредничество, изразяващо се в свързване на страните, извършва консултации, включително маркетингови проучвания или монтаж или инсталиране на материални активи, ще е налице „техническа услуга“. Свързването на страните и подпомагането им да сключат договор не представлява „техническа услуга“⁴.

В случай че комисионер, който не е адвокат и е чуждестранно физическо лице, възлага „технически услуги“ (от консултантско естество) на трето лице адвокат – също чуждестранно физическо лице, по поръчка на доверителя, само върху възнаградението за това ще се дължи данък при източника по § 1, т. 9 ДР ЗКПО, но не и върху комисионното възнаграждение и разходите по сключване на сделката. Окончателният данък ще е дължим от платеща на дохода към по-раната от двете дати: датата на прехвърляне на задълженията по сделката с третото лице адвокат от комисионера към доверителя, съобразно сключения договор или датата на плащане към трето лице от доверителя или комисионера. Дължимият данък се внася от платеща на дохода, когато той е предприятие, до края на месеца, следващ тримесечието⁵.

При тълкуване на волята на страните по един договор не следва да се изхожда от неговото наименование, а от съдържанието му. Ако един договор е наименован като договор за посредничество и съдържа освен клаузи за свързване на страните и други услуги от консултантско естество, той не следва да се разглежда същия изцяло като „техническа услуга“. Само за услугите от консултантско естество ще се дължи данък при източника по § 1, т. 9 ДР ЗКПО (Решение № 14584/29.12.2008 г. на ВАС по адм. д. № 10798/2008 г., I о., докладчик съдията Панайот Генков).

Процесуалното представителство не е консултантска услуга, тъй като адвокатът действа от чуждо име и правата, и задълженията възникват направо за неговия клиент. Следва да се отбележи, че и всички услуги, пряко свързани с дейността по процесуално представителство, не представляват услуги от консултантско естество – възнаграждения на преводачи, вещи лица, свидетели.

Изготвянето на становища и анализи във връзка с евентуално бъдещо завеждане на дела не представлява дейност по процесуално представителство, а типична кон-

⁴ Решение № 16193 от 5.12.2013 г. на ВАС по адм. д. № 8051/2013 г., I о., докладчик съдията Благовеста Липчева.

⁵ Чл. 65, ал. 1 ЗДДФЛ.

султантска услуга. Върху последната се дължи данък при източника по чл. 37, ал. 1, т. 7 ЗДДФЛ. Изготвянето на становища и анализи по вече заведено съдебно производство обаче не представлява консултантска услуга, когато тази дейност е пряко свързана с упражняване на процесуалното представителство.

Поради гореизложеното процесуалното представителство и дейностите, свързани пряко с него, не представляват консултантска услуга и оттам не е налице „техническа услуга“ по смисъла § 1, т. 9 ДР ЗКПО. За доказване на процесуалното представителство от чуждестранния адвокат са необходими: договор за представителство; доказателства, че лицето е адвокат; декларация за липса на „определена база“ на територията на страната (Република България); доказателства, че лицето е местно на държава – членка на ЕС; доказателства за реалното извършване на работата. За последното е необходимо да са налице двустранни протоколи или електронна кореспонденция относно осъщественото представителство – исковата молба, отговорът на исковата молба, съответно жалбата, отговорът на жалбата, протоколите от съдебните заседания, съдебните решения, преводите на документи и др.

II. Процедура по възстановяване на недължимо платен окончателен данък по чл. 37, ал. 1, т. 7 ЗДДФЛ

Окончателният данък за дохода по чл. 37, ал. 1, т. 7 ЗДДФЛ се удържа и внася от предприятието или от самоосигуряващото се лице – платец на дохода, в срок до края на месеца, следващ тримесечието на начисляването на дохода от предприятието или изплащането на дохода от самоосигуряващото се лице.

В случай че е удържан и ефективно внесен в бюджета данък при източника по чл. 37, ал. 1, т. 7 ЗДДФЛ, същият подлежи на възстановяване по реда на глава шестнадесета, раздел първи от ДОПК. Искането се подава от получателя на дохода, като към искането следва да се подадат доказателствата за реално осъществено процесуално представителство по раздел I. Възстановяване се извършва при наличието на две условия – да е осъществено реално плащане на окончателен данък при източника в Република България и да се установи, че същият не е дължим.

След постъпване на искането органът по приходите може да възложи извършването на: данъчна ревизия или проверка. При извършена проверка се издава акт за прихващане или възстановяване в 30-дневен срок от постъпване на искането в случаите, когато в същия срок не е възложена ревизия. Независимо от извършването на прихващане или възстановяване, включително когато актът е обжалван, задължението за данъка или задължителните осигурителни вноски подлежат на установяване чрез извършване на ревизия. Ако актът е обжалван по съдебен ред, издаването на ревизионен акт е допустимо до влизане в сила на съдебното решение.