



**Относно:** Данък при източника за начислени лихви и възнаграждения за технически услуги.

Във връзка с постъпило писмено запитване с вх. № .....09.06.2011г. в Дирекция "ОУИ" – ....., изразяваме следното становище:

В запитването е изложена следната фактическа обстановка: през 2011г. българско юридическо лице ще следва да начисли лихви в полза на съдружник в дружеството – юридическо лице от Холандия, което притежава 40% от капитала на българското предприятие. Лихвите ще се начислят по повод на предоставени от него финансови средства съгласно решение на Общото събрание на съдружниците за периода от 01.01.2011г. – 31.12.2011г. Съгласно решението дължимите лихви са платими след изтичането на текущата 2011г. Холандското дружество – съдружник не извършва никаква дейност в България в т.ч. и чрез място на стопанска дейност на територията на България.

През месец 05.2011г. българското дружество е получило фактура от холандска фирма за извършена услуга – настройка на софтуер на компютърна система за автоматично управление на производствени инсталации. Услугата е била извършена от специалист на холандската фирма на място в България. Холандската фирма не извършва дейност в България чрез място на стопанска дейност.

При така възникналата фактическа обстановка сте поставили два въпроса:

1. След начисляване на лихвите през 2011г. следва ли да удържите данък по чл. 195 от ЗКПО и остатъкът да бъде изплатен през 2012г. или позовавайки се на Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане с Холандия и чл. 13 от ЗКПО не следва да удържите данък?

2. Получената услуга от холандската фирма може ли да бъде определена като възнаграждение за техническа услуга по смисъла на § 1, т. 9 от ДР на ЗКПО и следва ли да удържите данък при източника по чл. 195 от ЗКПО?

Представената от Вас информация е непълна, поради което изразяваме принципно становище по поставените въпроси с оглед приложимата нормативна база за 2011г.

#### Първи въпрос:

В т. 7 от § 1 на Допълнителните разпоредби от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ е дадена легална дефиниция на понятието „лихва" по смисъла на посочения закон. Съгласно цитираната законова норма "Лихва е доходът от всякакъв вид вземания за дълг, независимо от това дали е гарантиран с ипотека или с клауза за участие в печалбата на длъжника, включително лихвите по депозити в банки и доходите (премиите) от бонове и облигации. За целите на част трета не се смятат за лихви, доходите които представляват дивидент, наказателните лихви за закъснели плащания и неустойките".

В чл. 12, ал. 5, т. 1 от ЗКПО е регламентирано, че доходите от лихви, в това число лихви, съдържащи се във вноските по финансов лизинг, начислени от местни юридически лица на чуждестранни юридически лица са от източник в страната. Съгласно чл. 195, ал. 1 от ЗКПО, доходите от източник в страната, посочени в чл. 12, ал. 2, 3, 5 и 8, на чуждестранни юридически лица, когато не са реализирани чрез място на стопанска дейност в страната, подлежат на облагане с данък при източника, който е окончателен. Съответно, данъкът по чл. 195, ал. 1 от ЗКПО се удържа от местните юридически лица, които начисляват доходите на чуждестранните юридически лица, с изключение на доходите по чл. 12, ал. 3 и ал. 8, т. 2 от посочения закон.

Платците на доходи, удържачи данъка при източника по чл.195, са длъжни да внесат дължимите данъци в тримесечен срок от началото на месеца, следващ месеца на начисляване на дохода – в случаите, когато притежателят на дохода е местно лице на държава, с която България

има влязла в сила СИДДО, респективно в срок до края на месеца, следващ месеца на начисляване на дохода – за всички останали случаи /чл.202, ал.2 от ЗКПО/.

Видно от цитираните законови норми, удържането и внасянето на данъка при източника е обвързано с начисляването на дохода.

Съгласно чл.13 от ЗКПО – „Когато в международен договор, ратифициран от Република България, обнародван и влязъл в сила, се съдържат разпоредби, различни от разпоредбите на този закон, се прилагат разпоредбите на съответния международен договор.”

Спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане се прилагат след удостоверяване на основанията за това. В случая, за да не се приложат изискванията на ЗКПО за облагане с данък при източника, пред платеща на данъка в условията на чл. 142 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/ или пред органите по приходите по реда на чл. 135 – чл. 141 от същия кодекс, следва да бъдат доказани основанията за прилагане на съответната СИДДО, преди изтичане на срока за внасяне на данъка при източника.

За целта, чуждестранното юридическо лице или негов пълномощник подава искане по образец, утвърден от изпълнителния директор на НАП, в което той удостоверява пред органите по приходите, че:

- е **местно лице** на другата държава по смисъла на съответната СИДДО – това обстоятелство се удостоверява от чуждестранната данъчна администрация;

- е **притежател** на доход от източник в Република България – това обстоятелство се декларира от чуждестранното лице;

- **не притежава място на стопанска дейност** или определена база на територията на Република България, с които съответният доход е действително свързан – това обстоятелство също се декларира от чуждестранното лице;

- са изпълнени особените изисквания за прилагане на СИДДО или отделни нейни разпоредби по отношение на определени в самата СИДДО лица, когато такива особени изисквания се съдържат в съответната спогодба – удостоверяват се с официални документи, включително с извлечения от публични регистри. Когато това не е възможно, са допустими и други писмени доказателства, но тези обстоятелства не могат да се удостоверяват с декларации /по аргумент от чл.136, т.4 и чл.137, ал.4 на ДОПК/.

Важно условие за прилагане на процедурата по ДОПК във връзка с прякото приложение на изискванията на една спогодба и чл. 13 от ЗКПО е да се докаже, че действителният притежател на дохода е дружеството получаващо дохода. В тази връзка считано от 01.01.2011г. в разпоредбите на ДОПК е включен текст, който пояснява условията, на които следва да отговаря едно чуждестранно юридическо лице, за да бъде прието за действителен притежател на дохода, а именно това е разпоредбата на чл.136а от кодекса. Съгласно чл. 136а. чуждестранно лице е притежател на дохода, когато:

1. има право да се разпорежда с дохода и да преценява използването му и понася целия или съществена част от риска от дейността, от която се реализира доходът, и

2. не действа като дружество за насочване на дохода.

Като дружество за насочване на дохода нормативният акт определя дружество, което се контролира от лица, които не биха имали право на същите по вид и размер облекчения, ако доходът се реализираше директно от тях, и не осъществява стопанска дейност, извън притежанието и/или администрирането на правата или активите, от които се реализира доходът, и дружеството:

1. не разполага с активи, капитал или персонал, съответстващи на неговата стопанска дейност, или

2. няма контрол върху използването на правата или активите, от които е реализиран доходът.

Не е дружество за насочване на дохода чуждестранно лице, когато повече от половината от акциите му с право на глас се търгуват на регулиран пазар.

Принципно искането и приложените към него документи се подават в териториална дирекция на НАП по регистрацията на платеща на дохода или в дирекцията, където подлежи на регистрацията.

**Когато платецът начислява на чуждестранно лице доходи от източник в страната с общ размер до 500 000 лв. годишно, обстоятелствата по чл. 136 от същия кодекс се удостоверяват пред платеща на дохода / чл. 142, ал. 1 от ДОПК/. В този случай искане по чл. 137, ал. 1 от ДОПК не се подава. В случаите по чл.142, ал. 2 от ДОПК, когато общият размер на реализираните доходи надвиши 500 000 лв. в рамките на данъчната година, основанията за прилагане на СИДДО по отношение на общия размер на доходите се удостоверяват по реда на чл. 137-139 от ДОПК пред Националната агенция за приходите.**

В изпълнение на разпоредбата на чл.136 ал.1 от ДОПК и удостоверяване от данъчните власти на другата държава, в удостоверителния документ следва да се посочи, че за съответната година, за която ще се ползва облекчението лицето, получател на дохода е тяхно местно лице.

Видно от изложеното до тук, за да се приложи пряко СИДДО с Холандия и чл. 13 от ЗКПО е необходима обективна преценка на редица факти и обстоятелства, подлежащи на удостоверяване по описания по-горе ред. Не е възможно без наличие на съответните доказателства да се прецени дали са действително основания за необлагане с данък при източника на доходи, изплатени на чуждестранно лице. Следва да се има предвид, че законосъобразното прилагане на СИДДО и необлагането с данък при източника на доходи, начислени в полза на чуждестранно лице подлежи на последващ контрол при извършване на ревизия.

Следва да имате предвид, че считано от 01.01.2011г. данъчната ставка на данъка върху доходите по чл. 195 от ЗКПО е 10 на сто с изключение на случаите по чл. 200а от същия закон.

Най-общо с приемането на новите разпоредби и в частност чл. 200а от ЗКПО се допуска намаление на данъчната ставка от 10 на сто от brutния размер за доходите от лихви за дължимия данък при източника, когато източникът на дохода е от страната. Съгласно чл. 200а на ЗКПО условията за прилагане на намалената ставка са доходът да е начислен в полза на дружество от друга държава-членка, като местното юридическо лице платещ на дохода следва да притежава поне 25 на сто от капитала на другото дружество или обратното, както и когато трето местно юридическо лице или дружество, местно за друга държава-членка притежава поне 25 на сто от капитала и на двете лица. Притежаването следва да е непрекъснато за период поне две години т.е. лицата да са свързани по смисъла на тази разпоредба. Освен това дружеството, получател на дохода от другата държава-членка, не следва да се смята за местно за данъчни цели лице на трета държава по силата на законодателството на другата държавата-членка или СИДДО между другата държава-членка и трета страна. Също така чуждестранното дружество следва да подлежи на данъчно облагане без право на освобождаване в държавата-членка, където е местно лице.

В ал. 3 на чл. 200а от ЗКПО са налице редица предпазни клаузи, които не позволяват прилагане на намалената ставка, когато възнаградението по същество е или прикрива разпределение на печалбата, както и когато по друг начин сделката е мотивирана от избягване на данъчно облагане.

Ако българското юридическо лице попада в хипотезата на чл. 200а от ЗКПО и отговаря на поставените условия, то ще има право да начисли данък при източника в размер на 5% върху brutния размер на доходите от лихви. Същото има право да приложи вече описаната процедура по реда на ДОПК за доказване на основанията за пряко прилагане на СИДДО с Холандия.

В заключение българското дружество няма да дължи данък при източника за начислените доходи от лихви в полза на холандското дружество, ако пред него са доказани изискванията на процедурата по реда на ДОПК от чуждестранното лице. Ако същите не са доказани, българското юридическо лице следва да приложи разпоредбите на чл. 195 и следващите от част трета „Данък, удържан при източника” и да обложи brutния доход с данък при източника със ставка от 10% или 5%, ако са изпълнени условията на чл. 200а от ЗКПО.

Втори въпрос:

Съгласно § 1, т. 9 от ДР на ЗКПО „възнаграждения за технически услуги“ 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. Доколкото в запитването е посочено, че извършената услуга се състои в настройка на вече инсталиран софтуер на компютърна система за автоматично управление на производствени инсталации и не са представени други документи, от които да се направи извод какво точно се извършва от лицето-специалист и получените резултати не можем да се ангажираме с конкретен отговор.

За квалифицирането на извършеното от лицето-специалист и определянето му като възнаграждение за технически услуги, следва да имате предвид договореното съгласно договор за изпълнение и документите /детайлизиран отчет/ за извършената работа. Следва детайлно да се разгледат извършените операции по настройката на конкретния софтуер и доколкото това са чисто механични действия. Настройката на софтуер не е включена изрично в определението за възнаграждение за технически услуги, но ако същата съдържа елементи на услуги и действия от консултантско естество /консултации, обяснения за работа, разрешаване на конкретен проблем и др.подобни/ или пък има елементи свързани с инсталиране на материални активи, които изпълнени в тяхната цялост имат ефект на консултантски услуги, следва начисления доход да бъде определен като такъв за облагане с данък при източника по реда на чл. 195 от ЗКПО.

Предвид гореизложеното, преценка относно квалифицирането на услугата, следва да бъде направена от техническо компетентно лице на базата на извършената работа и създадената в тази връзка документация.

Следва да имате предвид, че за дължимия по реда на ЗКПО данък чуждестранното лице може да ползва предвидените в СИДДО между България и Холандия облекчения, ако изпълнява условията за това. Основанията за прилагане на СИДДО се удостоверяват по реда посочен при отговора на първи въпрос.