

Изх. №20-00-220/ 11.06. 2019 г.

ЗКПО – чл.195, ал.1

В дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ е постъпило Ваше писмено запитване, прието с №20-00-220/29.05.2019 г. относно прилагането на разпоредбите на *Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО)*.

В запитването е изложена следната фактическа обстановка:

„ЕООД, е в процес на подписване на договор за посредничество с чуждестранно юридическо лице от Б. Дейността на посредника според този договор включва проучване на условията и търсене на потенциални купувачи за предлаганите от дружеството стоки и услуги на територията на Б, съдействие при организиране и провеждане на преговори с купувачите и при подписване на договори, съдействие при оформяне на митническите формалности и др. (приложение-проект на договор).

Във връзка с изложената фактическа обстановка са поставени следните въпроси:

1. Попадат ли възнагражденията за услугите, извършени от посредника в определението „възнаграждения за технически услуги“ по смисъла на § 1, т. 9 от допълнителните разпоредби (ДР) на ЗКПО и по-специално могат ли да се тълкуват предоставените от посредника услуги като „всякакви услуги от консултантско естество и маркетингови проучвания, извършени от чуждестранно юридическо лице“?

2. Подлежат ли на облагане с еднократен данък при източника по ЗКПО възнагражденията, дължими на посредника - чуждестранно юридическо лице?

3. Съгласо договора е предвидено посредникът периодично да предоставя обобщена информация за извършеното по договора, а възнаграждението, което му се дължи, се изплаща след подписване на протокол за извършената дейност. Необходими ли са и други документи, с които да се докаже осъществяването на посредничеството и какви са те?

Във връзка с изложената фактическа обстановка, въпросите и относимата нормативна уредба, изразявам следното становище:

По първи и втори въпрос:

На основание чл. 195, ал. 1 от ЗКПО доходите от източник в страната, посочени в чл. 12, ал. 2, 3, 5 и 8 от с.з., 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.

Предвид разпоредбите на чл. 195, ал. 1 и 2 и чл. 202, ал. 2 от ЗКПО, данъчно

задължено лице да удържи и внесе данъка при източника е местното юридическо лице, което начислява доходите на чуждестранно юридическо лице в случаите, при които тези доходи не са реализирани чрез място на стопанска дейност в страната.

Понятието „**възнаграждения за технически услуги**”, дефинирано в § 1, т. 9 от ДР на ЗКПО, определя, че това са услуги 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.

Изрична дефиниция на понятията „консултантски услуги“ и „маркетингови проучвания“ липсва както в ЗКПО, така и в другите данъчни закони, поради което смисълът на тези понятия следва да се извлича от общоприетото им значение.

Консултантски услуги са тези, които се предоставят от лице, което има специални знания и умения в определена област, което дава препоръка, съвети или мнение като специалист, вещо лице, експерт в рамките на професионалната си дейност.

Маркетинг проучването е процес, насочен към системно набиране, обработка и анализ на информация с цел информационното осигуряване за определяне на тенденциите в развитието на бизнеса; за разработване на краткосрочни, средносрочни и дългосрочни прогнози; за изучаване на позиционирането на фирмените и конкурентните продукти на пазара; за анализиране на ценовите равнища и т.н.

В конкретния случай в предмета на договора и възложените дейности липсват услуги, като предоставяне на препоръки или съвети или прилагане на бизнес решение, липсва проучване на пазара, както и анализи, което дава основание за заключение, че услугите по договора не могат да се квалифицират и като технически услуги по смисъла на § 1, т. 9 от ДР на ЗКПО. В този смисъл евентуалните комисионни възнаграждения на чуждестранното лице не би следвало да подлежат на облагане с данък в България съгласно разпоредбите на чл. 195 от ЗКПО.

По трети въпрос:

По принцип, за да бъде признат даден разход за данъчни цели, той следва да е свързан с дейността, да е документално обоснован и да не попада в изрично изброените от ЗКПО хипотези, при които възниква данъчна постоянна разлика, в т.ч. да не е извършен с цел отклонение от данъчно облагане по смисъла на глава четвърта от ЗКПО и/ или на скрито разпределение на печалба съгласно § 1, т. 5 от ДР на ЗКПО.

Понятието „документална обоснованост” е дефинирано в чл. 10 от ЗКПО. По силата на ал. 1 от същата правна норма счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на **Закона за счетоводството (ЗСч)**, отразяващ вярно стопанската операция. Счетоводен

разход се признава за данъчни цели и когато в първичен счетоводен документ липсва част от изискуемата информация по ЗСч, при условие че за липсващата информация са налице документи, които я удостоверяват (чл. 10, ал. 2 от ЗКПО).

Изискванията към реквизитите на първичния счетоводен документ са подробно регламентирани в чл. 6 от ЗСч. Следва да се посочи, че ЗСч има териториален обхват на действие и неговите разпоредби са задължителни в случаите, в които съставители на документите са български предприятия. Предвид това, търговците, установени на територията на друга държава не са задължени да издават фактури, съобразени с изискванията на действащото в Република България законодателство. Трябва да имате предвид и разпоредбата на чл. 5, ал. 2 от ЗСч, съгласно който счетоводните документи, които постъпват в предприятието на чужд език, следва да бъдат придружени от превод на български език когато това е предвидено в закон.

Видно е, че ЗКПО и ЗСч не съдържат изисквания за конкретна документация относно стопанските операции. Съгласно горепосоченото, разходите документиращи от чуждестранните доставчици, подлежат на преценка за данъчното им третиране, съобразно отразените в тях факти и обстоятелства и ведно с всички други относими документи, записванията в регистрите водени от предприятието и съответно включването им в общия счетоводен финансов резултат на дружеството.

Освен първичният документ, издаден от посредника и сключения договор с оглед удостоверяване характера на извършваните услуги следва да са налице доказателства, относими към тези услуги. Такива могат да са: писмена кореспонденция; отчетни документи съставени при доставчика на услугите и др. документи въз основа, на които може да се направи анализ и извод относно изпълнение на договорните задължения.

Следа да имате предвид и възможността за увеличаване на данъчната основа при определени обстоятелства (например ако договорената цена е различна от пазарната) или преквалифициране за данъчни цели на предприетите сделки (чл. 15 и чл. 16 от ЗКПО).

Съгласно чл. 15 от ЗКПО, когато свързани лица осъществяват търговските и финансовите си взаимоотношения при условия, които оказват влияние върху размера на данъчната основа, отличаващи се от условията между несвързани лица, данъчната основа се определя и се облага с данък при условията, които биха възникнали за несвързани лица. С разпоредбата на чл. 15 от ЗКПО в българското данъчно законодателство се въвежда принципа на независимите пазарни отношения при сделките между свързани лица. Този принцип предвижда, че данъчните печалби на две

свързани лица, които имат търговски и финансови отношения по между си, се определят въз основа на тези условия, които биха действали между независими лица.

В чл. 16, ал. 1 от ЗКПО е регламентирано че, когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчната основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане.

Свързани лица са посочените в § 1, т. 3 от ДР на *Данъчно осигурителния процесуарен кодекс (ДОПК)*, към който препраща § 1, т. 13 от ДР на ЗКПО .

По смисъла на § 1, т. 8 от ДР на ДОПК, към който препраща § 1, т. 14 от ДР на ЗКПО „Пазарна цена“ е сумата без данъка върху добавената стойност и акцизите, която би била платена при същите условия за идентична или сходна стока или услуга по сделка между лица, които не са свързани.

Инструментите, чрез които може да се определи дали дадена контролирана сделка отговаря на изискването да има пазарен характер, са методите за определяне на пазарните цени, дефинирани в § 1, т. 10 на ДР на ДОПК и *Наредба №Н-9 от 14 август 2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени (Наредба Н-9/2006 г.)*.

Изискванията за документална обосновааност на цените по сделки със свързани лица, тяхното съответствие с пазарните цени е установено в разпоредбите на чл. 116 от ДОПК. Съгласно чл. 116, ал. 1 от ДОПК в случай, че за установяване на задълженията на ревизирано лице е необходимо да се изяснят факти и обстоятелства извън територията на страната, задължение на ревизирания е да представи доказателства за изясняването им. Когато отношенията или сделките са между свързани лица, както и в случаите на трансфери между място на стопанска дейност на чуждестранно лице в България и други части на същото предприятие в чужбина, смята се, че ревизираното лице е имало възможност да представи доказателства. Когато ревизираното лице извършва сделка със свързани лица, то е длъжно да докаже съответствието с пазарната цена и причините за отклоняване от нея, включително чрез представяне на всички относими доказателства от чужбина (чл. 116, ал. 2 от ДОПК). Когато ревизираното лице не изпълни задълженията си по ал. 1 и 2 на чл. 116, органът по приходите има право да установи пазарните цени въз основа на достъпна информация или доказателства (чл. 116, ал. 4 от ДОПК).

Настоящото становище е принципно и е въз основа на изложената в запитването фактическа обстановка. В случаите, когато в производство, възложено по реда на ДОПК се установи фактическа обстановка различна от посочената, Вие не може да се позовавате на разпоредбата на чл. 17, ал. 3 от ДОПК.