



Изх. №53-04-285

16.05. 2018г.

В дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ е постъпило Ваше писмено запитване, прието с №53-04-285/03.05.2018 г. във връзка с прилагането разпоредбите на *Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) и Спогодбата между Република България и Република Полша за избягване на двойното данъчно облагане и предотвратяване на отклонението от облагане с данъци на доходите и имуществата (СИДДО с Република Полша)*.

В запитването е изложена следната фактическа обстановка:

ЗОО е дружество с ограничена отговорност, установено по седалище и извършващо дейност в Република Полша. През 2017 г. дружеството сключва договор с ЕООД (Възложител) за инженерингови и помощни услуги по изграждане на нов завод за производство на малц на територията на България. Договорът предвижда изпълнение от страна на ЗОО на два етапа:

1. Да разработи идеен проект и цялостна проектна документация по поръчка на клиента за неговия проект за изграждане на нов завод за малц;
2. Да упражнява надзор със свои специалисти по време на строителството на обекта във връзка с безопасността и координация по време на работа.

Работата по разработване на проектната документация се извършва от специалистите на ЗОО в Полша. През м.юли и м.септември 2017 г. дружеството издава две фактури към клиента в България, съответстващи на извършената работа по изготвяне на проектната документация. До този момент ЗОО няма място на стопанска дейност в България.

Във връзка с изложената фактическа обстановка е поставен следният въпрос:

Попада ли доходът от изготвяне на проектна документация в обхвата на „авторски и лицензионни възнаграждения“ по смисъла на § 1, т. 8 от допълнителните разпоредби (ДР) на ЗКПО и дължи ли се за него данък при източника по чл. 195 от ЗКПО или се третира като печалба от стопанска дейност по смисъла на параграф 10.2 от Коментара към чл. 12 от Модела на



данъчна спогодба на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (Модела на СИДДО на ОИСР)?

Предвид изложената фактическа обстановка, въпросът и относимата към тях нормативна уредба, изразявам следното становище:

От изложената фактическа обстановка в запитването, както и от приложения договор между страните, е видно че същият е с предмет - инженерни услуги, необходими за изграждане до началото на експлоатацията на завод за малц. В обхвата на услугите, които се предоставят от Изпълнителя на първи етап (относими към поставения въпрос) се включват: изготвяне на идеен проект, основен проект, технически проект, подготовка на тръжна документация, валидиране на работен проект и др. съпътстващи дейности (техническо съдействие). По смисъла на представения договор Възложителят е собственик на проекта.

От изложеното в запитването се установява, че чуждестранното юридическо лице няма място на стопанска дейност на територията на страната.

На основание чл. 195, ал. 1 от ЗКПО доходите на чуждестранни юридически лица от източник в страната, посочени в чл. 12, ал. 5 от ЗКПО, които не са реализирани чрез място на стопанска дейност в страната, подлежат на облагане с данък при източника, който е окончателен.

В т. 3 на ал. 5 от чл. 12 на ЗКПО са посочени доходите от „авторски и лицензионни възнаграждения“.

За целите на данъчното облагане определящо е квалифицирането на дохода предвид договореното и естеството на извършената услуга. Доколкото конкретния доход е свързан с плащания за **проект (чертеж)**, основателен е въпросът дали същия попада в обхвата на „Авторски и лицензионни възнаграждения“ съгласно чл. 12, ал. 5, т. 3 от ЗКПО.

По смисъла на дефиницията в § 1, т. 8 от ДР на ЗКПО „авторски и лицензионни възнаграждения“ са плащанията от всякакъв вид, получени за: **използването или за правото на използване на всяко авторско право** за литературно, художествено или научно произведение, включително кинофилми, записи на радио- или телевизионно предаване или софтуер; на всеки патент, топологии на интегралните схеми, марка, промишлен дизайн или полезен модел, **план**, секретна формула или процес или за използване на или за правото на използване на промишлено, търговско или научно оборудване, или за информация, отнасяща се до промишлен, търговски или научен опит.



Следва да се има предвид и разпоредбата на чл. 13 от ЗКПО, която указва, че 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. Това означава, че когато се реализира доход, облагаем с данък при източника по реда на ЗКПО от чуждестранно лице, местно на държава, с която Република България има сключена СИДДО и същата съдържа разпоредби, различни от разпоредбите на ЗКПО, се прилагат разпоредбите на спогодбата.

В случая такава спогодба е СИДДО с Република Полша, ратифицирана и обнародвана в ДВ, бр. 58 от 1995 г., в сила от 10 май 1995 г. Според чл. 12, ал. 3 от спогодбата терминът „авторски и лицензионни възнаграждения“, означава плащания от всякакъв вид, получени за **използване или за правото на използване на всяко авторско право** за литературно, художествено или научно произведение, включително кинофилми и филми или записи за радио- или телевизионно предаване, на всеки патент, търговска марка, **чертеж или модел, план**, секретна формула или процес или за използването на или за правото на използване на промишлено, търговско или научно оборудване, или за информация, отнасяща се до промишлен, търговски или научен опит.

По силата на чл. 12, ал. 1 от спогодбата авторските и лицензионните възнаграждения, произхождащи от едната договаряща държава и изплатени на местно лице на другата договаряща държава, могат да се облагат в тази друга държава.

При наличието на обект на облагане, следва да се определи дали доходът е за **изготвяне** на проект (чертеж или план) или за **използването** на чертеж или план.

Тълкуването на разпоредбите на СИДДО, се съдържа в *Коментарите към Модела на данъчна спогодба на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (Модела на СИДДО на ОИСР)*, които се ползват и в практиката на съда по силата на чл. 32 от Виенската Конвенция за правото на договорите (в сила за България от 21.05.1987 г.).

В тази връзка § 10.2 от глава 12 „Авторски и лицензионни възнаграждения“ от Коментарите към Модела на ОИСР указва, че не следва да се счита, че е налице плащане за право на ползване на модел или план, ако плащането е за **разработване** на модел или план, който **още не е създаден**. Коментарът допълва, че в този случай това плащане е компенсация за услугите, в резултат на които е бил разработен/сздаден планът или моделът. В допълнение е посочено, че такова ще бъде положението, дори



създателят/разработчикът на тези интелектуални продукти да запазва всички права, вкл. авторското право върху тях.

Анализът на дефиницията за „Авторски и лицензионни възнаграждения“ както по смисъла на ЗКПО така и по смисъла на СИДДО показва, че същата определя авторските и лицензионните възнаграждения като възнаграждения, които се плащат за **използването или за правото на използване на такива права**. Когато тези права обаче са прехвърлени изцяло не е налице използване на правата.

В тази връзка т. 15 от Коментара към чл. 12 на Модела на СИДДО на ОИСР, предвижда, че доколкото действително възнаграждението е заплатено срещу прехвърляне на авторското право в пълен обем, вкл. и правото на разпореждане с него, подобно на продажба, то същите следва да бъдат третираны като доходи от стопанска дейност по смисъла на чл. 7.

Следователно, когато плащането е за проект или чертеж, които тепърва се разработват или създават, тези доходи попадат в обхвата на чл. 7 от Модела на СИДДО на ОИСР, т.е. представляват печалби от стопанска дейност, които могат да се облагат в държавата на източника на дохода, само ако чуждестранното лице притежава място на стопанска дейност, чрез което доходът е реализиран.

Доколкото, в конкретния случай съгласно приложения към запитването договор е налице заплащане за прехвърляне на права в пълен обем върху новосъздадени за целите на строителството проекти **по индивидуална поръчка на българско местно лице, като собствеността се прехвърля на българското дружество**, съобразявайки се с направените разяснения в Коментара към Модела на СИДДО на ОИСР, считам, че възнагражденията във връзка с услугите по изготвяне на инженерен проект следва да се квалифицират като печалби от стопанска дейност и спрямо тях следва да намери приложение разпоредбата на чл. 7 от СИДДО между България и Полша.

Според чл. 7, ал. 1 от спогодбата печалбите на предприятие от едната договаряща държава (в случая Полша) се облагат само в тази държава, освен ако предприятието извършва стопанска дейност в другата договаряща държава (България) чрез намиращо се там място на стопанска дейност.

В този смисъл е и практиката на Върховния административен съд (ВАС) - решение [№7758 от 01.06.2012 г.](#), [решение №9542 от 02.07.2012 г.](#) и [решение №10792 от 16.10.2015 г.](#) както и разяснение на изпълнителния директор на Националната агенция по приходите (НАП) [№ М-26-Р-168 от 01.09.2016 г.](#)

Настоящото становище е принципно и е въз основа на изложената в запитването фактическа обстановка. В случаите, когато в производство, възложено по реда на



Данъчно осигурителния процесуарен кодекс (ДОПК) се установи фактическа обстановка различна от посочената, Вие не може да се позовавате на разпоредбата на чл. 17, ал. 3 от ДОПК.