

Изх. №53-04-630 / 19.06. 2019 г.

чл. 12, ал. 5, т. 5, чл.195 от ЗКПО

чл.135-141 ДОПК

СИДДО с Великобритания

В дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ е постъпило Ваше писмено запитване, прието с №53-04-630/05.06.2019 г. относно прилагането на разпоредбите на *Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) и Спогодбата между Република България и Обединеното Кралство Великобритания и Северна Ирландия за избягване на двойното данъчно облагане и предотвратяване отклонението от облагане с данъци на доходите и печалбите от прехвърляне на имущество (СИДДО с Обединеното Кралство Великобритания и Северна Ирландия).*

В запитването е изложена следната фактическа обстановка:

„Х“ ООД е местно данъчно задължено юридическо лице, регистрирано по *Закона за данъка върху добавената стойност (ЗДС)*, извършващо независима икономическа дейност, с място на стопанската дейност на територията на България. Дейността на дружеството е товарен автомобилен транспорт с маршрут предимно извън територията на страната, в Европейския съюз и трети страни.

Дружеството има договор за ползване на „франчайз“ с N.A за територията на ЕС и . Собственик на марката е UK (приложен е сертификат за местно лице на Великобритания, в съответствие с чл. 4 на СИДДО с Обединеното Кралство Великобритания и Северна Ирландия).

„Х“ ООД използва имената, знаците, и всички други търговски марки, търговски наименования, логотипи, дизайни, символи, емблеми, знаци, надписи, лозунги, цветове и други идентифициращи марката материали. За целта N.A. е предоставил стратегии, техники, методи, процеси, ноу-хау, планове, насоки, спецификации, политики, ръководства стандарти и др. Съгласно договора за франчайз, на всяко тримесечие се начислява такса „франчайз“ на базата на издадена фактура (инвойс) от франчайзодателя.

До настоящия момент „Х“ ООД удържа и внася за така начислените такси „франчайз“ данък при източника по чл. 195 от ЗКПО.

Във връзка с изложената фактическа обстановка са поставени следните въпроси:

1. Дължи ли се данък при източника по чл. 195 от ЗКПО?

2. При условие, че за таксите „франчайз“ не следва да се удържа и внася данък при източника по чл. 195 от ЗКПО, какъв е редът и начина за корекция?

3. Понятието „франчайз“ (така както е описано по-горе) влиза ли в обхвата на СИДДО с Обединеното Кралство Великобритания и Северна Ирландия?

Предвид изложената непълна фактическа обстановка, въпросите и относимата нормативна уредба, изразявам следното принципно становище:

По първи въпрос:

По силата на чл. 195, ал. 1 от ЗКПО на облагане с данък при източника, който е окончателен, подлежат доходите на чуждестранни юридически лица от източник в страната, посочени в чл. 12, ал. 5 от същия закон, когато не са реализирани чрез място на стопанска дейност в Република България.

На основание чл. 201, ал. 1 и чл. 202, ал. 2 от ЗКПО дружеството платец на дохода е длъжно да декларира и внесе дължимия данък в срок до края на месеца, следващ тримесечието на начисляване на дохода.

Възнагражденията по договори за франчайз са посочен в чл. 12, ал. 5, т. 5 от ЗКПО като обект на облагане с данък при източника.

В [§ 1](#), т. 10 от ДР на ЗКПО е дадена дефиниция на **франчайз**, като съвкупност от **права** на индустриална или интелектуална собственост, отнасящи се до търговски марки, търговски имена, фирмени знаци, изработени модели, дизайни, авторско право, ноу-хау или патенти, предоставени срещу възнаграждение, за да се използват за продажба на стоки и/или за предоставяне на услуги.

При договора за франчайз лице, което притежава права на индустриална или интелектуална собственост (франчайзодател) предоставя при определени условия марката си на контрагент (франчайзополучател), а възнаграждението обикновено се договаря като:

- първоначално твърдо възнаграждение и
- постоянни франчайзни такси; те имат текущ характер (тримесечен, годишен)

и като правило се определят в процент към оборота, респективно печалбата, реализирана от дейността на франчайзополучателя.

Освен посочените две такси, във франчайз договора доста често има и уговорени и други възнаграждения, най-често свързани с:

- периодични инспекции и одит на нивото на спазване на изискванията на франчайзодателя,

- възможни възнаграждения за обучения на персонала,
- както и са възможни допълнителни консултации.

Същевременно ключовите възнаграждения, свързани с договора за франчайз (първите два вида такси) по съществото си влизат и в обхвата на **авторските и лицензионните възнаграждения**, доколкото съдържателно са **плащания за търговска марка и ноу-хау**.

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.

Авторските и лицензионни възнаграждения са посочен в чл. 12, ал. 5, т. 3 от ЗКПО като обект на облагане с данък при източника по чл.195 от с.з.

По втори и трети въпрос:

В запитването се поставя въпрос как удържаният данък при източника по ЗКПО може да бъде намален и/или елиминиран.

Нормативното основание за това е чл. 13 от ЗКПО, който предвижда при наличие на обнародван и влязъл сила международен договор, по който Република България е страна, да се прилага съответният международен договор. Такъв международен договор са спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане.

За разлика от ЗКПО, обаче спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане не съдържат специфични разпоредби за франчайзинга, а това поражда трудности при преценяването на приложимите разпоредби. За целите на СИДДО франчайзинговото възнаграждение следва да се раздели на отделните видове услуги, предоставяни на получателя (например авторски и лицензионни възнаграждения, консултантски услуги и т.н.) и за всеки вид да се приложат съответните правила на СИДДО. В случай че част от тези услуги са с незначителен и спомагателен характер, за тях ще се приложат разпоредбите на СИДДО, които се отнасят до основната услуга, предоставена на франчайзополучателя по съответния договор.

В текстовете, предвиждащи прилагането на методи съгласно действащите в България СИДДО, се съдържа ограничение, че тези методи се прилагат само ако

съответният доход подлежи на облагане съгласно разпоредбите на съответната спогодба в държавата на източника. Извън тези случаи, т.е. когато данъчното облагане се извършва в нарушение на текстовете на приложимата СИДДО, държавата на местното лице, **не следва да признава и прилага метод за избягване на двойното данъчно облагане**. В тези случаи лицето подлежи на данъчно облагане съгласно разпоредбите на законодателството, на която е местно лицето, като то може да се обърне към държавата, от която произхожда дохода, с искане за възстановяване на недължимо събрания данък.

За да се избегне некоректното прилагане на методи за избягване на двойното данъчно облагане, във връзка с посоченото до тук, следва да имате предвид, че съгласно Модела на СИДДО на ОИСР, а съответно и в сключените от Република България СИДДО, се срещат обичайно следните два изрази, които определят правомощията на държавите да облагат конкретен доход: **„се облага само“** и **„може да се облага“**.

Когато е посочено, че даден доход **„се облага само“** в едната договаряща държава, това означава, че в другата договаряща държава този доход следва да бъде освободен от данъчно облагане.

Когато е използван изразът **„може да се облага“** по отношение на определен доход, това означава, че и двете държави облагат с данък този доход по следния начин: държавата на източника на дохода облага посочения доход със съответния данък, предвиден във вътрешното ѝ законодателство (като се съобразява и с разпоредбите на конкретната СИДДО), а държавата на местното лице - бенефициент на дохода облага същия доход и едновременно с това прилага предвидения в СИДДО метод за избягване на двойното данъчно облагане.

В чл. 12 от СИДДО с Обединеното Кралство Великобритания и Северна Ирландия (ратифицирана със закон, Обн. ДВ. бр. 10 от 5 февруари 2015 г.) е предвидено облагането на авторски и лицензионни възнаграждения. Понятието „авторски и лицензионни възнаграждения“, използвани в този член, означава плащания от всякакъв вид, получени за използването или за правото на използване на всяко авторско право за литературно, художествено или научно произведение, включително кинофилми, на всеки патент, търговска марка, чертеж или модел, план, секретна формула или процес, или за информация (ноу-хау), отнасяща се до промишлен, търговски или научен опит (чл. 12, ал. 3 от спогодбата).

Съгласно ал. 1 от чл. 12, авторските и лицензионните възнаграждения, произхождащи от едната договаряща държава и платени на местно лице на другата

договаряща държава, **могат да се облагат** с данък в тази друга държава като в ал. 2 е уредено, че такива авторски и лицензионни възнаграждения **могат да се облагат** с данъци и в договарящата държава, в която възникват и съобразно законодателството на тази държава, но когато бенефициентът на авторските и лицензионните възнаграждения е местно лице на другата договаряща държава, така наложеният данък няма да надвишава 5% от брутната сума на авторските и лицензионните възнаграждения.

Авторските и лицензионните възнаграждения се считат за възникнали в едната договаряща държава, когато платецът е местно лице на тази държава. Когато, обаче, платецът на авторските и лицензионните възнаграждения, независимо дали е местно лице на едната договаряща държава или не, притежава в едната договаряща държава място на стопанска дейност, с което правото или собствеността, във връзка с които се изплащат авторските и лицензионните възнаграждения, е действително свързано и тези авторски и лицензионни възнаграждения са за сметка на такова място на стопанска дейност, то тогава ще се счита, че тези авторски и лицензионни възнаграждения възникват в държавата, в която се намира мястото на стопанска дейност (чл.12, ал. 5 от Спогодбата).

В Спогодбата са регламентирани методи за избягване на двойното данъчно облагане, като в България двойното данъчно облагане се избягва по реда на чл. 21, ал. 1 и чл. 22, от СИДДО с Обединеното Кралство Великобритания и Северна Ирландия.

Следва да имате предвид, че съгласно разпоредбата на чл. 135, ал. 2 от *Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК)* данъчните облекчения, предвидени в СИДДО, могат да се ползват само след удостоверяване на основанията за това.

Процедурата за прилагане на СИДДО е уредена в глава XVI, раздел III от ДОПК. Редът за удостоверяване на основанията за прилагане на съответната СИДДО е в зависимост от размера на реализирания доход. Съгласно чл. 142, ал. 1 от ДОПК, при положение че общият размер на доходите на някое от чуждестранните лица с източник от България не надвишава 500 000 лв. годишно, какъвто е случаят от запитването, то обстоятелствата по чл. 136 от ДОПК за съответното дружество следва да се удостоверят пред платеща на дохода, който съхранява предоставените доказателства.

Основанията за прилагане на СИДДО са регламентирани в чл. 136 от ДОПК, съгласно който, за целите на чл. 135, ал. 2 след възникване на данъчно задължение за доход от източник в страната, чуждестранното лице удостоверява пред органа по приходите, че:

1. е местно лице на другата държава по смисъла на съответната СИДДО;
2. е притежател на дохода от източник в Република;
3. не притежава място на стопанска дейност или определена база на територията на Република, с които съответният доход е действително свързан;
4. изпълнени са 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 СИДДО.

При условие, че са налице основанията за прилагане на СИДДО с Обединеното Кралство Великобритания и Северна Ирландия, българското дружество платец на дохода следва да приложи редуцирана данъчна ставка в размер на 5% по отношение облагането на възнагражденията за франчайз.

При условие, че не са доказани основанията за прилагане на разпоредбите на СИДДО с Обединеното Кралство Великобритания и Северна Ирландия пред българското дружество, данък се дължи по реда и в сроковете на ЗКПО, като удържаният данък не е неправомерно удържан и не са налице основания за корекция на подадените декларации по чл. 201, ал. 1 от ЗКПО.

За платените данъци в България чуждестранното дружество или от упълномощено от него лице може да подаде искане за възстановяване по реда на Раздел I от глава шестнадесета на ДОПК.

Установяването на основанията за прилагане на облекченията по СИДДО изисква много по-детайлно запознаване с всички относими факти и обстоятелства по случая и договорености между страните, включително разпределение на функции и отговорности. За целта е необходимо по-подробно описание на вида на изплатения доход и предоставяне на копие от договора, сключен между дружеството и чуждестранното лице. Необходимо да бъде конкретизиран статута на чуждестранното лице, действителен притежател на дохода по смисъла на чл. 136а от ДОПК.

В описаната фактическа обстановка липсва информация, която би била ключова за определянето на това кое чуждестранно лице UK или N.A е притежател на дохода, както и на коя страна е местно лице N.A, поради което настоящото становище има принципен характер.

Следва да имате предвид, че на основание чл. 4 и чл. 37, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК, обективна проверка и конкретна преценка на тези обстоятелства може да се извърши в хода на административно производство, когато органът по приходите извършва съвкупен и цялостен анализ, съобразно установените факти и обстоятелства.

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.

Предвид разпределението на компетентности Ви уведомяваме, че по въпроси относно данъчното третиране и тълкуване на конкретна СИДДО, следва да адресирате запитването си до Дирекция СИДДО при ЦУ на НАП - гр. София 1000, бул. „Княз Ал. Дондуков” №52, като въпросите следва да бъдат подкрепени с необходимите писмени документи.