



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

1000 София, бул. "Княз Дондуков" № 52 Телефон: 0700 18 700 Факс: (02) 9859 3099

Изх. № 17-00-100

Дата: 24.07.2018 год.

ЗКПО, чл. 12, ал. 5 във връзка с § 1, т. 7 от ДР на ЗКПО;

ЗКПО, чл. 156, ал. 3;

ЗКПО, чл. 195, ал. 4;

ЗКПО, чл. 195, ал. 7 и чл.12;

ДР на ЗКПО, § 1, т. 15;

ДОПК, чл. 142, ал. 1.

ОТНОСНО: данък, удържан при източника по *Закона за корпоративното подоходно облагане* (ЗКПО) върху сделки между клонове на едно и също лице, разположени в различни държави-членки на Европейския съюз (ЕС)

В Централно управление на Националната агенция за приходите е постъпило Ваше писмено запитване с вх. №17-00-100/19.04.2018 г., в което е изложена следната фактическа обстановка:

„С.....БАНК“ АД, КЛОН БЪЛГАРИЯ (С..... България) е клон на „С.....банк Европа“ АД, Ирландия (С...bank Europe plc), което дружество оперира на територията на цяла Европа. С.... България осъществява дейност в страната от 2014 г. като клон на ирландската централа за Европа на международната банкова група С.... Клонът предлага финансови услуги, обособени в три отдела – Глобални транзакции, Финансови пазари и Корпоративно банкиране.

С.... България поддържа непрестанни взаимоотношения с другите клонове на „С.....банк Европа“ АД. Сделките между различните части на ирландското предприятие, разположени в ЕС, включват както административно-управленски услуги, така и предоставяне на парични средства.

Предвид изложеното са поставени следните въпроси:

1. Представлява ли доход с източник в страната по смисъла на чл. 12, ал. 5 от ЗКПО във връзка с §1, т. 7 от ДР на ЗКПО отрицателната лихва, начислена от С.... България в полза на друг клон в рамките на същото предприятие по средства, предоставени под формата на кредит от С.... България?



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

2. *Как следва да се облагат с данък при източника лихвите, начислявани между клонове, разположени на територията на ЕС на едно и също предприятие, местно лице за данъчни цели на държава-членка на ЕС и приложими ли са разпоредбите на чл. 195, ал. 7 и сл. от ЗКПО?*

3. *Коя е приложимата разпоредба на Спогодбата между правителството на Република България и правителството на Ирландия за избягване на двойното данъчно облагане и предотвратяване отклонението от облагане с данъци на доходите и печалбите от прехвърляне на имущество (СИДДО между България и Ирландия) в случай на трансфери (начисляване на лихви и предоставяне на консултантски и подобни услуги) към С.... България от друга част на „С.....банк Европа“ АД, Ирландия?*

4. *В случай че дадени доходи, начислявани от С..... България на други части на същото предприятие, подлежат на облагане с данък при източника, как следва да се изчислява достигането на прага от 500 хил. лв., над който опростената процедура, изложена в чл. 142, ал. 1 от ДОПК, е неприложима?*

На основание чл. 10, ал. 1, т. 10 от **Закона за Националната агенция за приходите**, въз основа на изложената фактическа обстановка и съобразявайки относимата нормативна уредба, изразявам следното принципно становище по направеното запитване:

Правната уредба на клоновете се съдържа в глава пета на **Търговския закон**, като правилата по отношение на клоновете на чуждестранно лице са установени в чл. 17а от същия закон. Клонът на чуждестранно лице не представлява самостоятелно юридическо лице по смисъла на българското законодателство, но има свое седалище и адрес на управление, управители, обособено имущество и подлежи на вписване в търговския регистър към Агенцията по вписванията.

ЗКПО разглежда клон на чуждестранно лице като място на стопанска дейност (МСД) в страната. В § 1, т. 2 от ДР на ЗКПО понятието „място на стопанска дейност“ е дефинирано чрез препратка към разпоредбата на § 1, т. 5 от Допълнителните разпоредби на **Данъчно-осигурителния процесуален кодекс** (ДР на ДОПК). В определенията са изброени възприетите възможности за формиране на МСД, като една от тях е регистрирането на клон в страната (§ 1, т. 5, б. „а“ от ДР на ДОПК). Следователно чуждестранното юридическо лице има МСД в България. На основание



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

чл. 1, т. 3, чл. 2, ал. 1, т. 2 и чл. 4, ал. 2 от ЗКПО чуждестранно юридическо лице, разполагащо с МСД в България, е данъчно задължено лице по реда на този закон.

По първи въпрос:

В описания случай относима е разпоредбата на чл. 12, ал. 5, т. 1 от ЗКПО, според която лихви, начислени от чуждестранни юридически лица чрез място на стопанска дейност в страната в полза на чуждестранни юридически лица, следва да се считат за доходи от източник в страната и съответно, на основание чл. 195 от същия закон, да подлежат на облагане с данък, удържан при източника. Съгласно разпоредбата на чл. 195, ал. 4 от ЗКПО, когато МСД начислява доходите, посочени в чл. 12, ал. 2, 3, 5 и 8 от ЗКПО, на други части на предприятието си, разположени извън страната, следва да удържи и внесе данък при източника.

Според дефиницията, дадена в § 1, т. 7 от ДР на ЗКПО, „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 облагането с данък, удържан при източника, не се смятат за лихви доходите, които представляват дивидент, наказателните лихви за закъснели плащания и неустойките.

От анализа на посочените разпоредби е видно, че сумите, които се заплащат от Сити България в полза на друг клон в рамките на същото предприятие като отрицателна лихва, не са изрично изброени сред доходите, облагаеми с данък, удържан при източника. В частност те не могат да се квалифицират като доход от лихва, тъй като доходът на чуждестранните лица не се реализира от вземания за дълг. Това означава, че не подлежат на облагане с данък при източника по реда на чл. 195 във връзка с чл. 12, ал. 5, т. 1 от ЗКПО. Както е посочено във Вашето запитване, становище в същия смисъл е изразено и в писмо изх. № 17-00-362/20.01.2015 г., което е публикувано в системата „Въпроси и отговори“ на интернет страницата на НАП.

По втори въпрос:

Съгласно разпоредбата на чл. 195, ал. 4 от ЗКПО, когато МСД начислява доходите, посочени в чл. 12, ал. 2, 3, 5 и 8 от ЗКПО, на други части на предприятието си, разположени извън страната, следва да удържи и внесе данък при източника. Изключение от това правило са случаите, когато начислените суми са счетоводни разходи, които не се признават за данъчни цели или са счетоводни разходи или активи,



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

отчетени по действително понесените разходи (себестойност), които се признават за данъчни цели при МСД.

Цитираното изключение е в пряка връзка с част втора, глава двадесета „Специфични правила за определяне на данъчния финансов резултат при трансфери между МСД в страната и друга част на същото предприятие, разположена извън страната“ на ЗКПО. Съгласно §1, т. 15 от ДР на ЗКПО „трансфер между МСД и друга част на същото предприятие“ е понятието, дефинирано в §1, т. 6 от ДР на ДОПК, а именно: всяко предаване на вещи, осигуряване ползването на нематериални блага, фактическо извършване на услуги или предоставяне на парични средства между МСД на територията на страната и друга част на предприятието, разположена извън територията на страната.

По отношение на получаването на парични средства в МСД от друга част на същото предприятие, разположена извън страната, разпоредбата на чл. 156, ал. 6 от ЗКПО предвижда, че не се признават за данъчни цели счетоводните разходи, произтичащи от получени парични средства в МСД от друга част на същото предприятие, разположена извън страната, с изключение на:

1. финансовите институции, за които набирането на парични средства и предоставянето на кредити е основна дейност, или
2. случаите, когато паричните средства са предоставени от трето лице като лихвоносен заем за целите на мястото на стопанска дейност и се използват изключително в дейността на мястото на стопанска дейност; в този случай счетоводно начислените разходи в размер на дължимите лихвени плащания към третото лице се признават за данъчни цели и при спазване на другите разпоредби на ЗКПО.

От изложената фактическа обстановка става ясно, че конкретният случай попада в първата хипотеза на предвидените в чл. 156, ал. 6 от ЗКПО изключения, тъй като банката е финансова институция по смисъла на § 1, т. 26, буква „а“ от ДР на ЗКПО, за която набирането на парични средства и предоставянето на кредити е основна дейност.

От тази разпоредба е видно, че е допустимо да се признаят за данъчни цели счетоводни разходи, включително и определените лихви по вътрешните финансиралия, възникнали между МСД, какъвто е клонът на чуждестранната банка, и централата (или друга част на банката на територията на ЕС).



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

За пълнота на отговора следва да се има предвид и разпоредбата на чл. 17 от ЗКПО, която постановява, че глава четвърта “Предотвратяване на отклонение от данъчно облагане“ се прилага съответно и за трансферите между МСД и други части на предприятието на чуждестранно лице, разположени извън страната, съобразно спецификата на МСД.

С оглед изложеното дотук, начислените лихви от българския клон на банката в полза на други части на предприятието на територията на ЕС, се квалифицират като доход с източник в страната (чл. 12, ал. 5, т. 1 от ЗКПО), който подлежи на облагане с данък при източника по реда на чл. 195, ал. 4 от ЗКПО.

Съгласно чл. 195, ал. 6, т. 3 от ЗКПО с данък при източника не се облагат доходите от лихви и авторски и лицензионни възнаграждения, когато са изпълнени условията на ал. 7-12 от същия член.

В ал. 7 на чл. 195 от ЗКПО са посочени условията, които трябва да са налице едновременно по отношение на притежателя и платеща на дохода – първият следва да е чуждестранно юридическо лице (ЧЮЛ) от държава-членка на ЕС или място на стопанска дейност в държава-членка на ЕС на ЧЮЛ от държава-членка на ЕС. Платецът на дохода следва да е свързано лице с ЧЮЛ – притежател на дохода или с лицето, чието място на стопанска дейност е притежател на дохода.

В разпоредбите на т. 1 - т. 4 на ал. 12 на чл. 195 от ЗКПО са въведени за целите на закона критерии съответно по отношение на ЧЮЛ като такова от държава-членка на ЕС, свързаност между платеща и притежателя на дохода, както и относно действителния притежател на дохода и място на стопанска дейност като притежател на дохода.

Видно от посочените разпоредби, ал. 7 на чл. 195 от ЗКПО е приложима единствено при начисляване на доходи между различни юридически лица или между места на стопанска дейност на различни юридически лица, в рамките на ЕС. Следователно не е налице правна възможност за освобождаване от данък при източника, в случай че не са спазени изискванията на закона. Съгласно чл. 60 от **Конституцията на Република България** данъчните облекчения и утежнения могат да се установяват само със закон. От този текст следва също, че данъчни задължения не могат да се извличат по тълкувателен път, данъчните закони не могат да се тълкуват стеснително,



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

разширително или да се прилагат по аналогия (Тълкувателно решение на ВАС № 3 от 06.06.2008 г.).

По трети въпрос:

Във връзка с поставения въпрос, свързан с прилагането на СИДДО между България и Ирландия в случай на трансфери (предоставяне на консултантски и подобни услуги) към С.... България от друга част на „С.....банк Европа“ АД, Ирландия, на първо място следва да се има предвид данъчното третиране на тези доходи съгласно българското вътрешно законодателство. Принципно, за да се квалифицира видът на възнаграждението, е необходимо да се прецени естеството на извършените услуги, да се анализират сключените договори, уговорените права и задължения, както и действителната воля на страните.

Възнагражденията за технически услуги са определени като доход от източник в страната (чл. 12, ал. 5, т. 4 от ЗКПО), който подлежи на облагане с данък при източника по реда на чл. 195 от ЗКПО. На основание чл. 195, ал. 4 от ЗКПО, в случай че МСД начислява доходи, посочени в чл. 12, ал. 5 от ЗКПО, попадащи в обхвата на трансфери между МСД и централата или други части на предприятието извън България, следва да удържи и внесе данък при източника. При тези взаимоотношения е възможно да няма данък при източника: когато счетоводни разходи не се признават за данъчни цели или счетоводни разходи или активи, отчетени по действително понесените разходи (себестойност), които се признават за данъчни цели на МСД.

Законодателната възможност, предвидена в разпоредбата на чл. 156, ал. 2 от ЗКПО, счетоводните разходи, отчетени по пазарна стойност и възникнали при трансфер на стоки и услуги от друга част на предприятието, разположена извън България, към мястото на стопанска дейност в страната, да се признават за данъчни цели в мястото на стопанска дейност по пазарни стойности, би могла да се приложи когато:

1. конкретният трансфер съвпада с обичайните сделки на частта на предприятието, разположена в чужбина, насочени към трети лица, или
2. обичайната дейност на тази част на предприятието се състои от подобни трансфери към други части на предприятието.

На практика, за да бъдат изпълнени горните критерии, то основната (обичайна) дейност би трябвало да се състои в доставка на подобни стоки или услуги към трети лица или към други части на предприятието.



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

Съгласно чл. 156, ал. 3 от ЗКПО счетоводните разходи, отчетени по действително понесените разходи (себестойност) и възникнали при трансфер на услуги от друга част на същото предприятие, разположена извън страната, извън случаите на ал. 1 и 2, се признават за данъчни цели в мястото на стопанска дейност в страната.

С оглед изложеното дотук, следва да се анализира дали е допустимо начислените от българския клон счетоводни разходи да се признаят за данъчни цели в МСД и съответно дали попадат в хипотезата на чл. 195, ал. 4 от ЗКПО за облагане с данък при източника.

Приложимите разпоредби от СИДДО с Република Ирландия, с изключение на случаите, в които ще е налице отклонение от облагане, са разпоредбите на чл. 7 „Печалби от стопанска дейност“ на Спогодбата. В случая е без значение това, че „С....банк Европа“ АД, Ирландия (С....bank Europe plc) разполага с място на стопанска дейност в България. Клонът на банката е за данъчни цели единствено и само платец и за дохода няма основания да се счита, че е реализиран „чрез“ този клон. Необходимо е да се отчита и фактът, че СИДДО и в частност чл. 7 ще намерят приложение само в случаите, в които в България е налице претенция за облагане на съответните суми. В случаите, в които доходът е необлагаем съгласно разпоредбите на българското вътрешно законодателство, до реално прилагане на СИДДО за целите на облагането в България не е възможно да се стигне.

По отношение на доходите от лихви, изложеното от Вас разбиране в запитването е неправилно. Фикцията за самостоятелно предприятие съгласно чл. 7, ал. 2 от *Модела за СИДДО на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие* (ОИСР) се прилага само спрямо мястото на стопанска дейност, което подлежи на данъчно облагане за своите печалби. Във Вашия случай това е мястото на стопанска дейност на „С....банк Европа“ АД в България. Дори и предвиденото в Коментара от 2014 г. изключение, относно прилагането на чл. 23А или 23Б, в този случай няма да е приложимо, защото е свързано с промяна в текста на чл. 7, ал. 2 от Модела за СИДДО.

Във връзка с посоченото, неправилно приемате, че чл. 7 е приложим и по отношение на доход от друга част на предприятието, разположена в Ирландия. По отношение на облагането с данък при източника и ако се приеме, че липсата на фикция за самостоятелно предприятие и за реализиран по този начин доход е проблем за



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

прилагането на СИДДО, това ще бъде проблем за прилагането на СИДДО по принцип (извън случаите, уредени с разпоредбата на чл. 7, ал. 2.), а не единствено на разпоредбата на чл. 11 от СИДДО между България и Ирландия. Всъщност същият проблем е налице и при разгледаните по-горе доходи от консултантски и други подобни услуги. Тяхното съществуване в рамките на едно и също лице, също е фикция, създадена за данъчни цели в ЗКПО, и тази фикция не се подкрепя изрично от нито един текст в СИДДО между България и Ирландия. Като последица от това, ако все пак се приеме че има частично основание във Вашето разбиране, ще е налице задължение за облагане на презюмирания доход на „С...банк Европа“ АД съгласно ЗКПО и невъзможност за прилагане на разпоредбите на СИДДО с Република Ирландия, тъй като същата не предвижда такава правна възможност.

Считам, че такъв подход би бил краен и това няма да е от полза за „С...банк Европа“ АД. Несъмнено, за целите на корпоративното облагане е създадена фикцията за мястото на стопанска дейност като самостоятелно предприятие и за произхождащия от него доход от лихви, съответно доход от технически услуги. В тази връзка тези доходи следва да се разглеждат като съществуващи именно за целите на прилагането на СИДДО. В противен случай, както бе посочено, би се стигнало единствено до невъзможност да бъде приложена СИДДО, съответно до невъзможност да се предоставят предвидените в нея облекчения.

По четвърти въпрос:

Независимо дали се касае за доходи в рамките на едно и също предприятие или платецът и получателят на дохода са отделни лица, прагът от 500 000 лева, предвиден в чл. 142, ал. 1 от ДОПК, следва да се определя по един и същ начин. Това следва да се извърши на базата на всички доходи от източник в България, които мястото на стопанска дейност е начислило на други части на предприятието през съответната календарна година.

ЗАМ. ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА НАП:
(АЛЕКСАНДЪР ГЕОРГИЕВ)