

# Спогодби за Избягване на Двойно Данъчно Облагане (СИДДО)

## ПРЕДМЕТ И ЦЕЛ

Двойно данъчно облагане възниква при налагането на идентични данъци в две или повече държави върху един и същ доход, реализиран от даден данъкоплатец. Целта на СИДДО е да алокират правата за облагане на съответните доходи между държавата на източника на дохода и държавата, на която получателят е местно лице. С други думи, СИДДО дава права на съответната договаряща се държава да облага определени доходи, като дали тези доходи ще подлежат на облагане в тази държава зависи от вътрешното законодателство. Също така СИДДО, съдържат правила за елиминиране на двойното данъчно облагане, т.е. ако един доход е обложен както в държавата на източника на дохода, така и в тази на която получателят е местно лице, двойното данъчно облагане ще се премахва чрез прилагане на определени методи.

## ЛИЦА ИМАЩИ ПРАВО ДА ПОЛЗВАТ ОБЛЕКЧЕНИЯТА ПО СИДДО

За да може дадено лице да ползва облекчение по СИДДО, то следва да е местно лице на едната договаряща се държава и да получава доход от източник в другата договаряща се държава. При доходите от дивиденди, лихви, авторски и лицензионни възнаграждения, бизнес доходи (без случаите на място на стопанска дейност) и други подобни това означава, че получателят следва да е местно лице на едната държава, а платещт на другата.

## ОПРЕДЕЛЕНИЯ

**Лице** - включва физическо лице, дружество или всяко друго сдружение от лица;

**Дружество** – терминът следва да се тълкува разширително и включва всяко юридическо лице, сдружение от лица или общност, която подлежи на данъчно облагане и не се третира като „прозрачно дружество” за данъчни цели.

**Предприятие** – означава извършването на всякакъв бизнес.

**Предприятие на едната договаряща държава и предприятие на другата договаряща държава** означават съответно бизнес извършван от местно лице на едната договаряща държава, и бизнес извършван от местно лице на другата договаряща държава;

**Международен транспорт** означава всеки превоз с морски или речен кораб, самолет, железопътно или шосейно транспортно средство, извършван от предприятие с място на ефективно управление в едната договаряща държава, освен когато морски или речен кораб, самолет, железопътно или шосейно транспортно средство се експлоатира изключително между места, намиращи се в другата договаряща държава.

**Гражданство** включва:

(1) всяко физическо лице, което е гражданин или поданик на съответната договаряща се държава; и

(2) всяко юридическо лице, сдружение от лица или асоциация черпеща юридическия си статут от законодателството в тази договаряща се държава;

**Бизнес** означава всякаква стопанска дейност, включително извършването на професионални услуги и други дейности с независим характер.

## 1. ОБЩИ ПОЛОЖЕНИЯ

### Двойно данъчно облагане

Държавите използват основно два принципа в данъчните си системи:

- доходите, с източник от дадена страна, подлежат на данъчно облагане в съответната страна, независимо от това дали получателят им е местно или чуждестранно лице (принцип на облагане при източника);
- местните лица се облагат за своя световен доход, т.е. както за доходите с източник в страната така и за доходи от източник в чужбина.

Респективно ако дадено лице има доходи от източник в чужбина, то те ще подлежат на облагане както в страната на източника на дохода, така и в тази на която е местно лице (т.е. възниква двойно юридическо данъчно облагане). С цел елиминиране на двойното юридически облагане и създаване на благоприятни възможности за развитие на търговски взаимоотношения страните сключват по между си СИДДО.

България има действащи СИДДО с близо 70 държави, като тези спогодби са базирани на Модела на Организацията за Икономическо Сътрудничество и Развитие (Модела). Единствено спогодбата със САЩ е базирана на модела на СИДДО на Обединените нации.

Както дискутирахме по-горе спогодбите определят коя държава има право да облага даден доход. Именно поради тази причина СИДДО съдържат специфична терминология. Когато съответният доход може да се облага и в двете държави, т.е. и при източника на дохода и при получателя се използва изразът „**може да се облага**” (напр. авторски и лицензионни възнаграждения, произхождащи от едната държава и изплащани на местно лице на другата държава, могат да бъдат облагани в тази друга държава .... Такива авторски и лицензионни възнаграждения обаче могат да бъдат облагани и в държавата, в която възникват, и съобразно законодателството на тази държава, но ако получателят е

действителният ползвател на авторските и лицензионните възнаграждения, така наложеният данък няма да надвишава 10% от общата сума на авторските и лицензионните възнаграждения). В този случай авторските и лицензионни възнаграждения ще подлежат на облагане в държавата на източника на дохода със ставка от 10%, доколкото съгласно вътрешното законодателство на тази държава се предвижда облагане на авторски и лицензионни възнаграждения със ставка 10% или повече. Ако ставката съгласно вътрешното законодателство е 5%, ще се приложи последната. Респективно ако съгласно вътрешното законодателство съответната държава не налага данък при източника за авторски и лицензионни възнаграждения, последните няма да подлежат на облагане с данък при източника, независимо, че СИДДО предвижда ставка от 10%.

Следователно СИДДО водят до по-преференциално данъчно облагане (или освобождават доходите от данъчно облагане) в сравнение с вътрешното законодателство, но не могат да наложат по-тежко данъчно облагане.

Както е видно от гореизложеното терминът „**може да се облага**” не означава по никакъв начин, че данъкоплатецът има право на избор в коя държава да се облага.

Когато за даден вид доходи е предвидено облагане в едната държава се използва изразът „**се облагат само**” (например: печалби от стопанска дейност на предприятие на едната държава се облагат само в тази държава, освен ако .....). Последното означава, че бизнес доходите (печалбите от стопанска дейност) ще се облагат при получателя на дохода, в държавата на която е местно лице, и няма да подлежат на облагане с данък при източника<sup>1</sup>.

За термини (случаи) неуредени в съответната СИДДО се прилага местното законодателство, а при липса на специфична уредба в местното законодателство - Коментара към Модела на ОИСП.

За да се приложи СИДДО тя трябва да е ратифицирана от двете договарящи се държави и обнародвана по съответния ред.

Следва да се има предвид, че наличието на влязла в сила СИДДО не означава, че нейните разпоредби се прилагат автоматично. Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК) съдържа специфична процедура за прилагане на СИДДО както следва.

## 2. ПРОЦЕДУРА ЗА ПРИЛАГАНЕ НА СИДДО

Въпреки че СИДДО са международни актове и имат приоритет над местното законодателство, няма пречки отделните държави да въведат специални процедури с оглед доказване от данъкоплатците на основанията за прилагане на СИДДО. В редица държави тези процедури са доста либерални и е необходимо единствено получателят на дохода да предостави удостоверение, издадено от данъчната администрация на другата държава, че е местно лице на последната за данъчни цели.

В някои държави се изисква заплащане на данъка по ставката съгласно вътрешното законодателство и подаване на искане за възстановяване от получателя за разликата между платения данък и този дължим съгласно ставката предвидена в СИДДО.

България е възприела комбинация между двата подхода, която на практика резултира в доста усложнени процедури по прилагане на СИДДО.

Съгласно ДОПК, платецът на дохода е длъжен да удържи и внесе данъка съгласно българското законодателство, освен ако получателят на дохода не получи становище (разрешение) за прилагане на СИДДО.

За целта чуждестранното лице или негов пълномощник трябва да подаде искане по образец пред НАП, към което прилага доказателства, че са налице основанията за прилагане на спогодбата. Искането трябва да съдържа:

- удостоверение, че получателят на дохода е местно лице по смисъла на конкретната СИДДО за съответната година/години, през която/които е реализиран дохода;
- декларация, от бенефициента по спогодбата, че е действителен получател на дохода и последният не е реализиран чрез място на стопанска дейност в България;
- удостоверение от компетентните органи на другата държава, доказващо представителната власт на лицето/лицата подписали горната декларация (най-често това е извлечение от търговския регистър на съответната държава);
- договор, фактури и други документи доказващи естеството и размера на дохода (документите варират в зависимост от случая);
- справка от счетоводните регистри на платеща, доказваща че доходът е начислен (ако е приложимо);
- пълномощно (при подаване на искането чрез пълномощник);
- друга информация и писмени обяснения (при поискване от страна на органите на НАП).

Напоследък при доходи от лихви и авторски и лицензионни възнаграждения данъчните органи все по-задълбочено изследват дали бенефициента по спогодбата е действителен получател на дохода. Тази практика е възможно да се разшири и да се прилага и в случаите на дивиденди и печалби от продажба на акции/дялове при схеми, които нямат бизнес същност.

Данъчните органи разглеждат искането за прилагане на СИДДО и в 60 дневен срок от неговото подаване се произнасят със становище за наличие/липса на основания за прилагане на СИДДО. Липсата на отговор в законоустановения срок се третира като „мълчаливо съгласие”. Полученото становище, обаче, не е окончателно и може да бъде преразг-

<sup>1</sup> Това не се отнася за случаите, в които чуждестранното лице има място на стопанска дейност.

ледано при данъчна ревизия (т.е. играе ролята на предварително становище). Становище за липса на основания за прилагане на СИДДО може да се обжалва по съответния ред.

Ако до изтичане на срока за плащане на данъка при източника, не е получено положително становище, платещът на дохода е длъжен да удържи данъка и да го плати по ставката, предвидена от българското законодателство. Независимо от това, от практическа гледна точка, често платещът заплаща данъка по ставката предвидена в СИДДО (или не плаща данък при нулева ставка съгласно СИДДО) до получаването на предварителното становище за прилагане на СИДДО. В този случай, страните (т.е. платещът и получателят) са солидарно отговорни за лихвата за забава, която може да им бъде наложена за периода от датата на която данъкът е станала дължим до датата на получаване на положително становище.

Ако данъкът е ефективно внесен по ставката съгласно българското законодателство, чуждестранното лице може да подаде искане за възстановяване на разликата между платения данък и този дължим съгласно СИДДО. Искането за възстановяване следва да е придружено от идентични документи с тези изброени по-горе, както и с доказателство за платения данък (платежно нареждане или декларация за удържан и внесен данък при източника). Данъчните органи разглеждат искането и се произнасят в 30 дневен срок. Отказът за възстановяване може да бъде обжалван.

### Опростена процедура

Когато платещ начислява на чуждестранно лице доходи, подлежащи на облагане с данък при източника, с общ размер до 500 000 лв. на годишна база, искане за прилагане на СИДДО не се подава, а получателят на дохода следва да предостави на платеща:

- удостоверение, че е местно лице по смисъла на конкретната СИДДО за съответната година/години, през която/които е реализиран дохода;
- декларация, че е действителен получател на дохода и последният не е реализиран чрез място на стопанска дейност в България;
- удостоверение, доказващо представителната власт на лицето/лицата подписвали горната декларация.

### Договори с продължително действие

При договори с продължително действие искане за прилагане на СИДДО се подава еднократно. След получаване на положително становище, чуждестранното лице е длъжно да уведоми НАП при промяна на обстоятелствата по отношение на полученото разрешение в 30-дневен срок от настъпването им.

## 3. ПРЕГЛЕД НА ОСНОВНИТЕ ЧЛЕНОВЕ НА СИДДО

Моделът на Спогодба на ОИСР препоръчва при договарянето на конкретните спогодби да са обхванати следните членове.

### Глава I

чл.1. Покрити лица

чл.2. Данъци за които се прилага спогодбата

### Глава II

#### Дефиниции

чл.3. Общи дефиниции

чл.4. Местни лица

чл.5. Място на стопанска дейност

### Глава III

#### Облагане на доходите

чл.6. Доходи от недвижимо имущество

чл.7. Печалби от стопанска дейност

чл.8. Международен транспорт

чл.9. Асоциирани предприятия

чл.10. Дивиденди

чл.11. Лихви

чл.12. Авторски и лицензионни възнаграждения

чл.13. Печалби от прехвърляне на имущество

чл.15. Доходи от трудови възнаграждения

чл.16. Директорски възнаграждения

чл.17. Артисти и спортисти

чл.18. Пенсии

чл.19. Правителствени длъжности

чл.20. Учащи се

чл.21. Други доходи

### Глава IV

#### Облагане на капитала

чл.22. Капитал

## Глава V

### Методи за премахване на двойното облагане

чл.23. А Метода на освобождаване

чл.23. В Метод на данъчния кредит

## Глава VI

### Специални разпоредби

чл.24. Равенство в третирането

чл.25. Процедура по взаимно споразумение

чл.26. Обмяна на информация

чл.27. Взаимопомощ при събирането на данъци

чл.28. Дипломатически представители и консулски служители

чл.29. Териториално разширение

## Глава VII

### Заключителни разпоредби

чл.30. Влизане в сила

чл.31. Прекратяване

По-долу сме разгледали по-важните разпоредби съгласно Модела, като сме коментирали и някои практически аспекти относно спогодбите по които България е страна. Следва да се има предвид, че Моделът е рамка, на която държавите базират своите спогодби, но страните са свободни да се отклоняват от клаузите препоръчани в Модела.

Приложимите ставки за дивиденди, лихви, авторски и лицензионни възнаграждения, плащания за технически услуги и печалби от разпореждането с акции/дялове, по действащите спогоди, по които България е страна, са обобщени в приложение I.

### Чл.1 Покрити лица и чл.2 Данъци за които се прилага спогодбата

СИДДО съдържат дефиниция относно обхвата на лицата покрити от спогодбата (covered persons), така и по отношение на данъците за които тя се прилага.

Най-общо облекченията по СИДДО могат да се ползват от лица, които са местни на едната или на двете договарящи се държави.

Обикновено за да се приложи една спогодба лицето платец на дохода следва да е местно лице на едната договаряща се държава, а получателят да е местно лице на другата държава и да подлежи а данъчно облагане там (например дивиденди, лихви, авторски и лицензионни възнаграждения).

Не винаги, обаче, се изисква лицето, изплащашо дохода, да е местно лице на една от договарящите се държави (например при продажба на недвижимо имущество е важен източника на дохода и статута на неговия получател, а данъчният статут на платеща е без значение). С други думи необходимо е единствено получателят на дохода да е местно лице на едната държава и да получава доход от източник в другата държава, където се намира имота.

Конкретните спогодби изброяват видовете данъци за които се прилагат. При това обикновено е добавена и разпоредба, в смисъл че СИДДО се прилага по отношение на всички идентични данъци, които могат да бъдат въведени след подписването на спогодбата.

### Чл. 4 Местни лица

По смисъла на Модела местно лице на едната договаряща се държава включва лице, което съгласно законодателството на тази държава е обект на облагане с данъци там поради своето местожителство, местопребиваване, седалище на управление или всеки друг критерий от подобен характер. Този термин обаче не включва лица, които подлежат на облагане в съответната държава само по отношение на доходи (или капитал) от източници в тази държава.

В някои случаи едно лице може да е местно лице на двете договарящи се държави. Спогодбите съдържат конкретни правила и йерархия на тяхното прилагане, за да се определи на коя държава лицето ще се счита за местно по смисъла на спогодбата (т.нар. tie-breaker rules). Моделът препоръчва следната йерархия:

- физическо лицето ще е местно на държавата където има постоянно жилище;
- ако има постоянно жилище и в двете договарящи се държави, то ще се счита за местно, където е центърът на жизнените му интереси;

• ако центърът на жизнените му интереси не може да бъде определен или ако няма постоянно жилище в нито една от държавите, то ще се счита за местно на страната по обичайното му пребиваване и т.н.

Лица различни от физически, които са местни и на двете държави, ще се считат за местни само на държавата, където е мястото им на ефективно управление.

С други думи ако едно лице е местно и на двете договарящи се държави, то се счита за местно по смисъла на спогодбата само на едната от държавите в съответствие с конкретните правила.

Някои спогодби, сключени от България, се отклоняват от Модела.

### Чл.5 Място на стопанска дейност (МСД)

От съществено значение при прилагането на СИДДО е изясняването на понятието „място на стопанска дейност". Терминът „място на стопанска дейност" означава определено място, чрез което едно предприятие извършва цялостно или частично стопанската дейност (т.е. за да е налице МСД се изисква определена регулярност на бизнеса).

Целта на дефиниране на понятието МСД е да се алокира правото за облагане на печалбата от определена дейност, извършвана в едната държава, от местни лица на другата държава. Най-общо, за да е налице МСД се изисква:

- наличието на определена място (например: място на управление; клон; офис; фабрика; работилница; мина, нефтен или газов кладенец, кариера или всяко друго място на добиване на природни богатства; строителна площадка или строителен, монтажен обект), от което да се извършва регулярно стопанска дейност; или
- наличието на представител със зависим статут, упълномощен да сключва търговски сделки от името на чуждестранното лице. Тук не е важно дали представителят има формалното право да сключва търговски сделки, а дали участва в договарянето на основни елементи от сделката от името и за сметка на представлявания.

За разлика от ДОПК, Моделът и СИДДО, по които България е страна, не съдържат като критерии за наличие на МСД трайното извършване на търговски сделки с място на изпълнение в страната. С други думи при наличието на СИДДО, място на стопанска дейност ще възникне само ако лицето разполага с постоянен обект или представител със зависим статут, независимо от разпоредбите в ДОПК.

Някои от спогодбите съдържат изрични клаузи за възникване на МСД при предоставяне на услуги (например спогодбите със САЩ, Румъния). За спогодби, в които няма специални клаузи относно МСД при предоставяне на услуги, следва да се има предвид, че България е направила резерва към Коментара на Модела на ОИСР и си запазва правото да счита като МСД извършването на услуги на територията на страната за период по-дълъг от 6 месеца. Поради тази причина, при оказване на услуги следва да се анализират внимателно конкретните факти и обстоятелства, тъй като в някои случаи практиката на данъчната администрация може да се различава от международно установените принципи.

Определени дейности от подготвителен и спомагателен характер не водят до възникване на МСД (например поддържането на офис – търговско представителство – с цел извършване на обща реклама и представяне на продукти, без офиса да участва в договарянето на конкретни сделки).

#### **Чл.6 Доходи от недвижимо имущество**

Терминът „недвижимо имущество“ има съдържанието, което му придава законодателството на държавата - страна по СИДДО, в която се намира въпросното имущество. В повечето СИДДО се доуточнява, че терминът във всички случаи включва имуществото, принадлежащо към недвижимото имущество - добитък и оборудване, използвани в селското и горското стопанство; правата, спрямо които се прилагат разпоредбите на общото законодателство относно поземлената собственост; плодopolзването на недвижимо имущество, както и правата върху променливи или определени по размер плащания, представляващи компенсация за разработване или за предоставяне на правото за разработване на минерални залежи, извори и други природни ресурси. Речни или морски кораби, самолети, железопътни и шосейни транспортни средства не се считат за недвижимо имущество.

В този член попадат доходите, свързани с използване на имущество, а не с неговата продажба/разпореждане. Последните са обект на друга разпоредба - печалби от прехвърляне на имущество.

Съгласно Модела доходите от недвижимо имущество се облагат в държавата, където е разположено недвижимото имущество, съобразно разпоредбите на местното законодателство. Тези доходи се облагат и в държавата на която получателят е местно лице, като двойното данъчно облагане се елиминира чрез процедурите предвидени в чл. 23.

Третирането на доходите от използване на недвижимо имущество, намиращо се в другата държава (включително доходи от отдаване под наем), е еднотипно във всички СИДДО и следва Модела.

#### **Чл.7 Печалби от стопанска дейност**

Печалбите на МСД се облагат в държавата, където е възникнало МСД. Те се облагат и в държавата на която лицето (за което е възникнало МСД) е местно за данъчни цели. Респективно двойното данъчно облагане на доходите от МСД се елиминира съгласно разпоредбите на чл. 23.

При липсата на МСД, всички доходи от стопанска дейност се облагат в държавата, на която получателят е местно лице и са освободени от облагане с данък при източника.

Почти всички СИДДО сключени от България с държави от ЕС, квалифицират доходите от технически услуги като печалби от стопанска дейност и респективно не позволяват на България да налага данък при източника (с изключение на СИДДО с Кипър и Словакия в определени случаи).

#### **Чл.10 Дивиденди**

Съгласно Модела дивидентите платими от местно лице на едната договаряща се държава на местно лице на другата държава се облагат при получателя на дохода.

Независимо от горното дивидентите се облагат и при платеца на дохода със ставка която не може да превишава:

- 5% от сумата на дивидентите ако действителният притежател на дохода е дружество, различно от сдружение (partnership), което притежава пряко поне 25% от дружеството платец на дивидентите;
- 15% във всички останали случаи.

Конкретните спогодби по които България е страна могат да предвиждат различно третиране (например сега действащата спогодба с Австрия и тази с Малта предвиждат нулева ставка за дивиденди платими от български дружества към такива местни лица на Австрия/Малта).

Тъй като ставката за облагане на дивиденди съгласно вътрешно законодателство е 5%, в случай, че спогодба предвижда облагане на дивидентите с данък при източника в България с по-висока ставка, то дивидентите ще се обложат с 5% (независимо от ставката по СИДДО).

### **Чл.11 Лихви**

Съгласно Модела лихвите платими от местно лице на едната договаряща се държава на местно лице на другата държава се облагат при получателя на дохода. Независимо от горното лихвите се облагат и при платеща на дохода, но ако действителният получател е местно лице на другата договаряща се държава така наложеният данък не може да превишава 10% от брутната сума на лихвите.

Като цяло България следва Модела, но има СИДДО които предвиждат ставка по-ниска от 10% (или нулева ставка). Например спогодбите с Холандия, Великобритания, Малта, действащите спогодби с Германия и Австрия, предвиждат нулева ставка за данък при източника относно лихвите.

### **Чл.12 Авторски и лицензионни възнаграждения**

Авторските и лицензионните възнаграждения включват плащания от всякакъв вид получени като възнаграждение за използването или правото на ползване на всяко авторско право за литературно, художествено или научно произведение, включително кинофилми, на всеки патент, търговска марка, дизайн или модел, план, секретна формула или процес или за информация, отнасяща се до промишлен, търговски или научен опит.

В зависимост от конкретния текст на СИДДО в обхвата на авторските и лицензионни възнаграждения могат да се включват и възнагражденията за технически услуги или определени технически услуги (например СИДДО с Кипър). Ако техническите услуги не са приравнени на авторски и лицензионни възнаграждения (т.е. не са изрично посочени, че са в обхвата на авторски и лицензионни възнаграждения), то те се тренират като печалби от стопанска дейност и не подлежат на облагане с данък при източника.

Според Модела авторските и лицензионни възнаграждения се облагат само в държавата на получателя на дохода и респективно не могат да се облагат в държавата на източника (т.е. при платеща на дохода).

Независимо от горното повечето СИДДО, по-които България е страна, предвиждат различно третиране и дават право на България да налага данък при източника при ставки от 5%, 7.5% или 10%.

### **Чл.13 Печалби от прехвърляне на имущество**

Печалби от отчуждаване на недвижимо имущество, реализирани от местно лице на едната договаряща се държава, се облагат в другата държава, доколкото недвижимото имущество е разположено там.

Следва да се има предвид че съгласно Модела, който е имплементиран в някои СИДДО на България (напр. с Израел, Ирландия, Литва, Латвия), се съдържат специфични разпоредби приравняващи разпореждането с акции/дялове в дружества притежаващи основно недвижими имоти (или реализиращи основно доходи от недвижими имоти), на разпореждане с недвижимо имущество (т.е. за целите на облагане с данък при източника продажбата на такива акции/дялове, се третира като доход от недвижимо имущество). При липсата на изричен текст тези доходи се третират като доходи от акции/дялове.

Печалбите от разпореждане с имущество, различно от недвижими имоти, обикновено се облагат в държавата на която получателя на дохода е местно лице, с някои изключения. Така например СИДДО с Кипър предвижда облагане на доходи от разреждане с определени акции/дялове в държавата на източника на дохода (т.е. при продажба на акции/дялове от български дружества, печалбите реализирани от Кипърския собственик, ще подлежат на облагане с 10% данък при източника в България).

### **Чл.15 Доходи от трудови възнаграждения**

Като общ принцип заплати, надници и други подобни възнаграждения се облагат при източника (т.е. там където е положен труда). Те се облагат и в държавата на която получателят е местно лице. Двойното данъчно облагане се елиминира съгласно чл. 23

Независимо от горното възнаграждение, получено от местно лице на едната договаряща държава за полагане на труд в другата държава, се облага само при получателя (т.е. в държавата на която той е местно лице), ако:

- получателят пребивава в другата договаряща държава за период или периоди, ненадвишаващи общо 183 дни във всеки дванадесетмесечен период; и
- възнаграждението се изплаща от работодател или от името на работодател, който не е местно лице на другата договаряща държава; и
- възнаграждението не е за сметка на място на стопанска дейност или определена база, които работодателят притежава в другата договаряща държава.

### **Чл.16 Директорски възнаграждения**

Директорски възнаграждения и други подобни плащания, получени от местно лице на едната договаряща държава в качеството му на член на борд на директорите или на друг подобен орган на дружество, което е местно лице на другата държава, се облагат с данък в държавата, където е източника на дохода. Те се облагат и при получателя (т.е. в държавата където последният е местно лице). Двойното данъчно облагане се елиминира съгласно чл. 23

### **Чл.21 Други доходи**

Като други доходи следва да се квалифицират тези, които не попадат в никой от останалите доходи разгледани в конкретната СИДДО. Случаите на квалифициране на доходи като „други” са твърде редки.

Принципен подход в повечето СИДДО е, че другите доходи се облагат с данъци само в страната на местното лице, а не при източника.

**Чл.23 А Метода на освобождаване и чл.23 В Метод на данъчния кредит**

Моделът предвижда премахване на двойното данъчно облагане чрез прилагане на метода на данъчния кредит или освобождаване с прогресия. Отделните СИДДО изискват прилагането на един от двата метода в зависимост от естеството на дохода.

При метода на данъчния кредит, местното лице има право да приспадне от своето данъчно задължение данъкът платен при източника в чужбина. Този метод има две разновидности:

- метод на пълния данъчен кредит - платеният в чужбина данък се приспада в пълен размер от данъчното задължение на местното лице. Прилага се сравнително рядко.

- метод на частичния данъчен кредит - размерът на данъчния кредит е ограничен до сумата, която би била платима върху този доход в държавата, където се претендира данъчния кредит. Например приход от лихва, получен от българско дружество X в размер на 100 лева е обложен с данък при източника при плащане в размер на 15 единици (т.е. при ставка на данъка при източника от 15%). Размерът на печалбата от тази транзакция на X е 40 единици (след приспадане на относимите лихвени разходи за привличане на отпуснатия ресурс). Респективно дължимият корпоративен данък за лихвения доход в България е 4 единици (40 единици x 10%). Данъчния кредит ще бъде ограничен до 4 единици, а 11 единици платен данък в чужбина остават като невъзстановим данък и на практика водят до двойно данъчно облагане.

В случай на освобождаване с прогресия, обложеният доход при източника се освобождава от облагане в държавата, на която получателят е местно лице. Независимо от това при облагане с прогресивна ставка, освободеният доход се взема предвид с оглед изчисляване на приложимата данъчна ставка. Например печалбата на МСД на българско дружество X от 100 лева е обложена в чужбина при ставка от 30% (т.е. е платен данък в чужбина от 30 единици). Размерът на облагаемата печалбата на българското дружество (включително тази на МСД) е 450 единици. Респективно на облагане в България ще подлежат 350 единици. Тъй като прилагаме единна данъчна ставка от 10%, независимо от размера на печалбата, фактът че за определяне на приложимата данъчна ставка се взема и печалбата на МСД е без значение.

**Чл.30 Влизане в сила**

СИДДО влизат в сила след тяхната ратификация от двете договарящи се държави и обнародването им по предвидения в съответното законодателство ред.

Конкретните СИДДО могат да предвиждат различни срокове за тяхното влизане в сила по отношение на отделните видове доходи.

**Приложение I - Ставки на данък при източника по спогодбите сключени от България**

Ставка (%) *	Дивиденди <sup>1,2</sup>	Лихви <sup>5</sup>	Авторски и лицензионни възнаграждения	Печалби от продажба на акции/дялове <sup>9</sup>	Технически услуги
Държава					
Австрия	0 / 5	5 <sup>6</sup>	5	0 / 10	0
Азербайджан	5	7 <sup>5</sup>	10 <sup>7</sup>	0 <sup>10</sup>	0
Албания	5	10	10	0 <sup>10</sup>	0
Алжир	5	10	10	0	0
Армения	5	10	10	0	0
Беларус	5	10	10	0	0
Белгия	5	10 <sup>6</sup>	5	0	0
Великобритания	5	0	0	0	0
Виетнам	5	10	10	10	10
Германия	5	5 <sup>6</sup>	5	10	0
Грузия	5	10	10	0	0
Гърция	5	10	10	0	0
Дания	5	0	0	0	0
Египет	5	10	10	10 <sup>10,11</sup>	0
Естония	0 <sup>3</sup>	5 <sup>5,6</sup>	5	0 <sup>10</sup>	0
Зимбабве	5	10	10	0 <sup>10</sup>	10
Израел	5	10	7.5	7.5 <sup>10</sup>	0
Индия	5	10	10	10	10
Индонезия	5	10	10	0	0
Иран	5	5	5	0 <sup>10</sup>	0
Ирландия	5	5	10	0 <sup>10,11</sup>	0
Испания	5	0	0	0	0
Италия	5	0	5	0	0
Йордания	5	10 <sup>5</sup>	10	0 <sup>10,11</sup>	0
Казахстан	5	10	10	0 <sup>10</sup>	0
Канада	5	10 <sup>6</sup>	10	0 <sup>10,11</sup>	0
Кипър	5	7	10 <sup>7</sup>	10	10

Китай	5	10	10 <sup>7</sup>	0 <sup>10,11</sup>	0
Кувейт	5 <sup>3</sup>	5	10	0	0
Латвия	5	5	5 <sup>7</sup>	0 <sup>10</sup>	0
Ливан	5	7	5	0	0
Литва	5 <sup>3</sup>	10	10	0 <sup>10</sup>	0
Люксембург	5	10 <sup>6</sup>	5	0	0
Македония	5	10	10	0	0
Малта	0	0	10	0	0
Мароко	5	10	10	0 <sup>10</sup>	0
Молдова	5	10	10	0 <sup>10</sup>	0
Монголия	5	10	10	0	0
Норвегия	5	0	0	0	0
Обед. Арабски Емирства	5 <sup>2</sup>	2 <sup>5</sup>	5 <sup>7</sup>	0 <sup>10</sup>	0
Полша	5	10	5	0	0
Португалия	5	10	10	0	0
Румъния	5	10 <sup>6</sup>	10	0	0
Русия	5	10	10	0	0
САЩ	5 <sup>4</sup>	5 <sup>6</sup>	5	0 <sup>10,11</sup>	0
Северна Корея	5	10	10	10	0
Сингапур	5	5	5	0	0
Сирия	5	10	10	0	0
Словакия	5	10	10	0	0 <sup>12</sup>
Словения	5	5	10 <sup>7</sup>	0 <sup>10</sup>	0
Сърбия	5	10	10	0	0
Тайван	5	10	10 <sup>7</sup>	10	0
Турция	5	10	10	0 <sup>11</sup>	0
Узбекистан	5	10	10	0 <sup>10</sup>	0
Украйна	5	10	10	0 <sup>10</sup>	0
Унгария	5	10	10	0	0
Финландия	0	0	0 <sup>7</sup>	0 10	0
Франция	5	0	5	0	0
Холандия	5	0	0 <sup>8</sup>	0 <sup>11</sup>	0
Хърватска	5	5	0	0	0
Черна гора	5	10	10	0	0
Чехия	5	10 <sup>6</sup>	10	0	0
Швейцария	5	10 <sup>6</sup>	0 <sup>8</sup>	0	0
Швеция	5	0	5	0 <sup>10,11</sup>	0
Южна Африка	5	5	10 <sup>7</sup>	0 10	0
Южна Корея	5	10 <sup>6</sup>	5	0	0
Япония	5	10	10	10	0

### Забележки

\* Където не може да се ползва данъчно облекчение е отбелязана приложимата ставка по вътрешното законодателство (5% за дивиденди, 10% за останалите доходи).

### I. Дивиденди

1. Дивиденди, разпределени в полза на дружества местни лица на държави от ЕС/ЕИП, са освободени от данък при източника съгласно вътрешното законодателство.

2. В определени случаи дивиденди платими към правителства, органи на централната или местната власт, централната банка или институции притежавани изцяло или частично от правителството могат да бъдат освободени от данък при източника.

3. Дивидентите могат да бъдат освободени от данък при източника ако акционерът/ съдружникът притежава минимум определен процент от регистрирания капитал на българското дъщерно дружеството (обикновено най-малко 25%).

4. Дивиденди платими към договорни фондове.

### II. Лихви

5. В много случаи лихви платими към правителства, органи на централната или местната власт, централната банка или институции притежавани изцяло или частично от правителството са освободени от данък при източника.

6. Ставката посочена в таблицата обхваща общия случай на плащания за лихви. В определени специфични случаи, посочени в съответната СИДДО, приложимата ставка може да бъде различна.

### III. Авторски и лицензионни възнаграждения



7. Ставката посочена в таблицата обхваща общия случай на плащания за авторски и лицензионни възнаграждения. В определени специфични случаи, посочени в съответната СИДДО, приложимата ставка може да бъде различна.

8. Ставката ще бъде 5% ако Холандия / Швейцария въведат данък при източника за авторски и лицензионни възнаграждения в местните си законодателства.

#### **IV. Печалби от разпореждане с акции/дялове**

9. Печалби от продажбата на акции/дялове на регулиран пазар в България или друга страна от ЕС/ЕИП са освободени.

10. Освобождаването може и да не е приложимо ако стойността на прехвърлените акции/дялове произтича основно от недвижимо имущество разположено в България.

11. Ставката посочена в таблицата обхваща общия случай. Различна ставка се прилага при определени обстоятелства, изрично описани в конкретната СИДДО.

#### **V. Технически услуги**

12. Освобождаването се прилага само ако услугите се извършени извън България.