

## ДАНЪКА ПРИ ИЗТОЧНИКА И СПОРТНИТЕ СЪСТЕЗАНИЯ

**Женя Стефанова**

*Минно-геоложки университет "Св. Иван Рилски", 1700 София*

**РЕЗЮМЕ:** Предмет на доклада е данъчното облагане на част от възнагражденията по договорите за придобиване на телевизионни права за пряко излъчване на спортни състезания. Законът за корпоративното подоходно облагане предвижда някои от доходите от „авторски и лицензионни възнаграждения“ да се облагат с данък при източника. Дали приходите по договорите за пряко излъчване на спортни състезания попадат в този обхват? В доклада ще бъде изследван проблемът за същността на правата за телевизионно излъчване на спортни състезания, в светлината на българското данъчно законодателство и конкретно – на данъка при източника.

### **WITHHOLDING TAX AND SPORTS COMPETITIONS**

**Genja Stefanova**

*University of Mining and Geology "St. Ivan Rilski", 1700 Sofia*

**ABSTRACT:** The subject of this paper is taxation of payments coming from broadcasting agreements for sports competitions. The Law for the corporate income tax levying makes provisions that some of royalties and license remunerations should be levied with withholding tax. Do the incomes coming from broadcasting agreements for sports competitions are covered by this legislation? In the paper will be analyzed the problem for the essence of the rights for television broadcasting of sports competitions, in the context of Bulgarian tax legislation and especially withholding tax.

Законът за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО)<sup>1</sup> предвижда някои от доходите от „авторски и лицензионни възнаграждения“ да се облагат с данък при източника. Дали приходите по договорите за директно излъчване на спортни състезания попадат в този обхват?

Според чл. 12, ал. 5, т. 3, във връзка с чл. 195, ал. 1 от Закона за корпоративното подоходно облагане авторските и лицензионни възнаграждения са сред доходите, начислени от местни юридически лица в полза на чуждестранни юридически лица, които се облагат с данък при източника. Същевременно в § 1, т. 8 от ДР на ЗКПО се съдържа легална дефиниция за "авторски и лицензионни възнаграждения", според която това 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“.

Когато се купуват права за излъчване на филми или музика, няма никакво съмнение, че възнагражденията трябва да се обложат с данък при източника. На пръв поглед правата за излъчване на спортни състезания (нека условно ги наречем „спортни права“) не би следвало да имат различен режим, защото става дума за телевизионно излъчване. Но дали е така? В доклада ще направя анализ

на спецификата на спортните права и ще бъде разгледана възможността да попаднат в приложното поле на данъка при източника.

Следва да се направи уточнението, че правната дефиницията в ЗКПО трябва да се разглежда в светлината на принципа за предимство на международното право над вътрешното законодателство, установен в чл. 5, ал. 4 от Конституцията. Принципът е потвърден и в чл. 13 от ЗКПО, според който когато в международен договор, ратифициран, обнародван и влязъл в сила за Република България, се съдържат разпоредби, различни от разпоредбите на този закон, се прилагат разпоредбите на съответния международен договор. Приложимите към случая международни договори са спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане, в които има легални дефиниции за „авторски и лицензионни възнаграждения“ и е предвидена възможност визираната група доходи да се облагат с данък в България, в случая - с данък при източника. Въпреки че дефинициите в спогодбите са почти идентични, те често макар и леко се различават, а това, както ще видим по-надолу, създава предпоставки за нееднозначно правоприлагане.

Ако доходите от предоставянето на телевизионни права за излъчване на спортни състезания, начислени от местни юридически лица в полза на чуждестранни юридически лица, се разглеждат като авторски и лицензионни възнаграждения, то те би трябвало да се обложат с данък при източника. Данъчната основа в този случай е брутният размер на тези доходи, а данъчната ставка е 10 на сто. Когато седалището на чуждестран-

ното юридическо лице е държава, с която Република България е сключила Спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, тя има предимство пред горепосочената уредба. В този случай е възможно в Спогодбата да е предвиден по-нисък процент, с който да се облагат визираните доходи (напр. 5% с Италия<sup>2</sup>), или да е предвидено, че не се облагат (напр. Испания<sup>3</sup>, Обединеното Кралство<sup>4</sup>).

Правният режим на правата за телевизионно излъчване на спортни състезания се обуславя от тяхната спецификата. Основен въпрос при определяне на приложимото право на правната регламентация на данъка при източника е дали спортните състезания следва да се отнесат към обектите, върху които възникват авторски права, или са „обикновени“ права, към които следва да се приложат общите правила на Търговското и на Облигационното право. Съответно дали възнагражденията, получавани за правото да се излъчват спортни състезания могат да се определят като „авторски“ или като „лицензионни“.

**Теорията.** Според Георги Саракинов<sup>5</sup> върху спортните предавания по принцип няма нито авторски права, нито изпълнителски, нито продуцентски, но има сродно право на телевизионната организация, която е откупила от организатора на състезанието или от упълномощена от него търговска фирма. Правото да се показва състезанието по телевизията има чисто облигационен характер и съответно за него се прилага ЗЗД, а не ЗАПСП.

**Правоприлагането.** В мотивите към решение № 331 от 28.12.2006г. на КЗК Комисията се е позовала на становище на Министерство на културата, че спортните събития, включени в препредаваните програми, не са обекти на авторски или сродни права.

**Българско законодателство.** Авторските възнаграждения са възнаграждения за използването на обекти, закриляни от Авторското право. Правният режим на авторските права е уреден в Закона за авторското право и сродните му права (ЗАПСП)<sup>6</sup>, чиято принципна позиция според чл. 3, ал. 1 е, че обект на авторско право са произведенията на литературата, изкуството и науката, които са резултат на творческа дейност, и които са обективирани. Предвиден е и неизчерпателен списък (чл. 3, ал. 1, т.1-10) с възможните обекти, сред които не са спортните състезания<sup>7</sup>. Независимо дали един обект е включен в изброяването от т. 1 до т. 10, то той би могъл да получи защита, ако отговаря на принципните критерии на алинея 1. Възникват ли авторски права върху спортните състезания обаче? Моят категоричен отговор е, че спортните състезания не са обект на авторско право, защото не са произведения на литературата, изкуството и науката. От друга страна, Данъчното право съдържа собствена дефиниция за нуждите на данъчното облагане. Понеже ЗКПО е явява специален закон спрямо ЗАПСП, то той би имал предимство пред ЗАПСП.

Според българския Търговски закон лицензионните възнаграждения са възнагражденията по лицензионни договори. Според чл. 587 от ТЗ предмет на лицензионния договор са правата върху изобретение, полезен модел, промишлен дизайн, марка, топология на интегрална схема или производствен опит. От текста е ясно, че става въпрос за обекти на индустриална собственост<sup>8</sup>, както и че

спортните състезания не биха могли да са сред тях. Както бе посочено, лицензионните възнаграждения са обект на облагане с данък при източника по ЗКПО. Понеже ЗКПО е специален закон спрямо ТЗ, и че той (ако би бил приложим) би имал предимство пред него.

Дефиницията по § 1, т. 8 от ДР на ЗКПО е обща, т. е. авторските и лицензионните възнаграждения не са разграничени. Въпреки това, с оглед вътрешната национална уредба това, не е сложно да се направи.

Авторските възнаграждения по ЗКПО 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“. В случая има пълно съвпадение с понятието за авторски и сродни права по Закона за авторското право и за сродните му права. „Литературно, художествено или научно произведение“ е есенцията на понятието за авторски права според чл. 3, ал. 1 от ЗАПСП. „Кинофилми, записи на радио- или телевизионно предаване“ са визирани в чл. 3, ал. 1, т. 2, 3 и 4 от ЗАПСП, „софтуер“ – в чл. 3, ал. 1, т. 1 от ЗАПСП. Във втората част от дефиницията, която се отнася за лицензионните възнаграждения, се появява един обект, който е присъщ на авторските права - планът. Следва да се направи уточнението, че по чл. 3, ал. 1, т. 8 от ЗАПСП защитените планове са тези, които се отнасят до архитектурата, териториалното устройство, географията, топографията, музейното дело и която и да е област на науката и техниката.

Интерес представлява съпоставката между „записи на радио- или телевизионно предаване“ по § 1, т. 8 от ДР на ЗКПО и „други аудио-визуални произведения“ по чл. 3, ал. 1, т. 4 от ЗАПСП. По ЗАПСП примерното изброяване трябва да се разглежда в контекста на принципната позиция по чл.3, ал. 1 от ЗАПСП, че произведението трябва да е на литературата, изкуството и науката, да е резултат на творческа дейност, както и да е обективизирано. Всъщност, така е и по ЗКПО. Понеже е трудно за всеки конкретен случай да се търси отговор на въпроса дали е става въпрос за „литература“, „изкуство“, „наука“ или „творческа дейност“, законодателят е подхождал по-практично – казал е *записи на предаване*, според мен с идеята, че най-естественото е другите елементи да са налице, още повече че в ЗАПСП е предвиден примерен списък с възможните обекти. Но ако тези записи не са за произведение по смисъла на чл. 3, ал. 1 от ЗАПСП, по те няма да се обложат с данък.

Какви права възникват върху записите на спортно състезание? Мисля, че няма да породи съмнение тезата, че върху записът на един футболен мач, напр., възниква сродно право по чл. 72, ал. 1, т. 4 от ЗАПСП на телевизионната организация, която е извършила първия запис, а не авторско право. Идеята на ЗКПО е да се облагат авторските възнаграждения, затова дори формално да е спазена буквата на закона, то няма да е налице основание за облагане на съответното възнаграждение. Очевидно е, че относно прякото излъчване на спортно

състезание дори максимално широкото тълкуване на текста не попада в обхвата на дефиницията по ЗКПО.

Втората част от дефиницията се отнася до лицензионните възнаграждения. Прави впечатление, че съпоставени с предмета на лицензионния договор по Търговския закон (ТЗ) обектите, посочени в ЗКПО, са повече на брой. Според чл. 587 от ТЗ предмет на лицензионния договор са правата върху изобретение, полезен модел, промишлен дизайн, марка, топология на интегрална схема или производствен опит<sup>9</sup>. В ЗКПО освен тях са добавени „промишлено, търговско или научно оборудване“ – отново с идеята, че това оборудване има качеството обект на правото на индустриална собственост. Този проблем обаче е встрани от предмета на този доклад, затова няма да го разглеждам. Принципната идея, заложена в българското законодателство, е че предмет на лицензионните договори са единствено правата за използване на обектите на индустриална собственост. Това автоматично изключва спортните състезания.

**Данъчните спогодби.** Дефинициите в спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане са идентични или почти идентични с вътрешните ни разпоредби. В техният обхват липсва изрична уредба за излъчването на спортно състезание. Въпросът е дали имплицитно съдържат такава. За нуждите на настоящото изложение ще разгледам две от тях – регламентирани в спогодбите с Чехия и с Ирландия. Според чл. 12, ал. 3 от Спогодбата с Чешката република<sup>10</sup> 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 или филми, магнетофонни или записи на дискове за радио- или телевизионно предаване, на всеки патент, търговска марка, чертеж или модел, план, секретна формула или процес, или на промишлено търговско или научно оборудване или на информацията относно промишлен, търговски или научен опит (know-how)". Тук няма различия със ЗКПО.

Според чл. 12, ал. 3 от Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане с Ирландия<sup>11</sup> 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 или филми, магнетофонни записи, **предавания по сателит, кабел, оптически кабел или други средства за възпроизвеждане на звук или образ за радио- или телевизионно излъчване**, на всеки патент, търговска марка, чертеж или модел, план, секретна формула или процес, или на информацията (ноу-хау) относно промишлен, търговски или научен опит." Дефинициите са почти идентични и са съобразени с българско интелектуално, търговско и данъчно право.

Текстът в Спогодбата с Ирландия е различен. Според чл. 12, ал. 3 от Спогодбата с Ирландия авторските и лицензионни възнаграждения са *плащания за използване на предавания по сателит, кабел, оптически кабел или други средства за възпроизвеждане на звук или образ за радио- или телевизионно излъчване.* За да провера

смисъла, вложен в думата „предавания“, ще съпоставя българския с английския текст. Според английския текст на чл. 12, ал.3 от Спогодбата с Ирландия „предавания“ означава "transmissions"<sup>12</sup>, т. е. „предавания“ означава не някакъв вид произведение, а самото излъчване чрез сателит и т.н. А това автоматично включва излъчването на спортно състезание в обхвата на дефиницията. Оказва се, че в случая възнаграждението за излъчването на спортно състезание може да се обложи с данък при източника.

Означава ли това, че за една и съща дейност ще има различно решение - т.е. за излъчването на спортно събитие, закупено от чешко дружество, няма да се дължи данък, а ако е закупено от ирландско дружество – ще се дължи? В конкретния случай не е така, заради липсата на уредба в ЗКПО за облагане на спортните права. Според чл. 12, т. 2 от Спогодбата с Ирландия авторските и лицензионни възнаграждения „могат да се облагат с данък в договарящата държава, от която произхождат **съобразно законодателството на тази държава**." Следователно СИДДО предвижда възможност за облагане с местен данък. За да се осъществи, обаче, местният закон трябва да е предвидил възможност за облагане, защото данъци се въвеждат само със закон – чл. 60, ал. 2 от Конституцията на република България. Относно колизията между дефинициите в месния закон и СИДДО, предимство ще има дефиницията по СИДДО. Когато в дефиницията по СИДДО са предвидени допълнителни обекти, в сравнение с местния закон, то спрямо тях не може да се приложи данъчното облагане, предвидено за останалите обекти. В този ред на мисли, Спогодбата позволява данъчното облагане, но сама по себе си не е основание за това. Основанието е местният закон. В случая – ЗКПО. След като ЗКПО не предвижда данъчно облагане на спортните права или по-общото на **предаванията по сателит и т. н.**, то съответните разпоредби остават без приложение. При включването им в дефиницията по ЗКПО, ще трябва да се приложи съответната част от Спогодбата, чийто смисъл е данъчното облагане да е в граници, определени на двустранно ниво. Тогава обаче би възникнал проблем със спогодбата с Чехия, която не предвижда възможност за облагане на този вид доходи и като международен договор би имала предимство над вътрешното законодателство.

Неяснотите относно прилагането на данъка при източника се дължат не само на липсата на изрична регламентация, но и поради неразбиране на концептуалните разлики между различните правни системи. Ако както видяхме по-горе за българското законодателство лицензионните договори се отнасят до обектите на индустриална собственост, то не навсякъде по света е така. В значителна част от европейските държави, в САЩ и Обединеното кралство договорите, с които се придобиват права за излъчване на филми, музика спортни състезания, се наричат „лицензионни“ – "license agreements". Когато подобен „license agreement“ бъде преведен от лицензирано преводаческо бюро, в българският вариант неизменно се появява преводът „лицензионен договор“, а страните по този договор – "licensor" и "licensee", се наричат съответно „лицензодател“ и „лицензополучател“.

Преводачът не може да даде друг превод, защото той не е юрист и не разбира проблема, а и не е длъжен.<sup>13</sup> Но когато този превод бъде представен пред данъчните власти, те решават, че е налице лицензионен договор по смисъла на ЗКПО и Спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане и изискват възнаграждението на чуждестранния партньор да бъде обложено с данък при източника. От друга страна, в останалия свят придобиването на спортни права е отдавна разработен бизнес, които се държи от големи компании, с добре подготвени специалисти, на които материята е ясна, и които категорично отказват доходът им да бъде обложен в България. Всичко това затруднява работата на българските дружества.

Има ни значение за данъчното облагане по ЗКПО какво е разбирането за лицензионни права според съответното чуждо законодателство? При действието на двустранна спогодба отговорът е ясен – поради предимството на международните договори над вътрешното законодателство (принцип залегнал в законодателствата на почти всички съвременни държави) водеща е дефиницията в съответната спогодбата.

Въз основа на изложеното, считам че възнагражденията по договорите за телевизионно излъчване на спортни състезания нямат характер на авторски възнаграждения нито по ЗАПСП, нито по ЗКПО. Те не са и лицензионни възнаграждения по ТЗ и ЗКПО. Нещо повече, ЗКПО не предвижда възможност те да се облагат с данък при източника. Регламентацията в Спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане не са основание за данъчно облагане. Те съдържат основни правила, когато такова облагане е предвидено във вътрешното законодателство. Следователно няма правно основание за облагане с данък при източника на възнагражденията по договорите за телевизионно излъчване на спортни състезания.

Предложеното от мен тълкувание е едно от възможните тълкувания на уредбата. Непълната регламентация създава предпоставки за различни тълкувания, което затрудняват правомерното поведение на субектите в обществената сфера. Въпросът с облагането с данък при източника на възнагражденията по договорите за директно излъчване на спортни състезания трябва да се реши еднозначно и изрично. Възможното решение на проблема според мен би било в ЗКПО да се посочи, че възнагражденията по договорите за директно излъчване на спортни състезания не подлежат на облагане с данък при източника. Подобно решение в значителна степен би облекчило правоприлагането. Недопустимо е една и съща дейност да се третира по различен начин в зависимост от седалището на насрещната страна по договора. Погледната в глобален аспект, това създава реални пречки пред свободното развитие на пазарната икономика у нас и ограничава възможностите да се работи с дружества от определени държави. От гледна точка на нашето европейско бъдеще, подобна правна регламентация застрашава нормалното функциониране на открития пазар, който е един от фундаментите на Европейския съюз.

## Бележки

1. ЗКПО - Обн., ДВ, бр. 105 от 22.12.2006 г.
2. СПОГОДБА между Народна република България и Република Италия за избягване на двойното данъчно облагане и предотвратяване отклонението от облагане с данъци върху дохода и имуществото (Ратифицирана с Указ 1565 на ДС на НРБ от 1988 г., обн., ДВ, бр. 66 от 13.08.1991 г., в сила от 10.06.1991 г.)
3. СПОГОДБА между Народна република България и Кралство Испания за избягване на двойното данъчно облагане и предотвратяване отклонението от облагане с данъци на доходите и имуществата (Ратифицирана с Решение на Великото Народно събрание от 4.01.1991 г. - ДВ, бр. 11 от 8.02.1991 г. Обн., ДВ, бр. 11 от 8.02.1991 г. В сила от 14.06.1991 г.)
4. СПОГОДБА между правителството на Народна република България и правителството на Обединеното кралство Великобритания и Северна Ирландия за избягване на двойното данъчно облагане на дохода и печалбите от прехвърляне на имущество (Ратифицирана с Указ № 3419 на Държавния съвет на Народна република България от 16.12.1987 г. - ДВ, бр. 98 от 1987 г. В сила за Народна Република България от 1.01.1988 г. Обн., ДВ, бр. 8 от 29.01.1988 г., попр. бр. 12 от 12.02.1988 г.)
5. Саракинов, Г., Авторско право и сродните му права в Република България, Изд. Сиби, 2007, с. 258.
4. ЗАПСП (Обн., ДВ, бр. 56 от 29.06.1993 г.)
5. Така и Каменова, Цв., Авторско право Международно и национално, Институт за правни науки БАН, С., с. 72; Саракинов, Г., Авторско право и сродните му права в Република България, Изд. Сиби, 2007, с. 39.
6. Златарев, Е, Христофоров, В, Търговско право, изд. Сиела, С, 2001, с. 269.
7. (Има разлика между дефинирането на „ноу-хау“. В ТЗ е явлението е наречено „производствен опит“, а в ЗКПО - „информация, отнасяща се до промишлен, търговски или научен опит, секретна формула или процес“). Съпоставката показва, че в ЗКПО понятието има по-широко съдържание.
8. СПОГОДБА между Република България и Чешката република за избягване на двойното данъчно облагане и предотвратяване на отклонението от облагане с данъци на доходите и имуществото (Ратифицирана със закон, приет от 38-о Народно събрание на 16.06.1999 г. - ДВ, бр. 57 от 25.06.1999 г.)
9. СПОГОДБА 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 (Ратифицирана със закон, приет от 38-о Народно събрание на 20.12.2000 г. - ДВ, бр. 108 от 29.12.2000 г.)

10. Чл. 12, ал.3 от Спогодбата с Ирландия гласи: „The term "royalties" as used in this Art. means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematography films, and films, tapes, transmissions to the public by satellite, cable, optic fibre or other means of image or sound reproduction for radio or television, or any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for information (know how) concerning industrial, commercial or scientific experience.
11. Инерцията е толкова силна, че дори фирмите, занимаващи се с предлагането на права за излъчване на филми или музика, т.н. с безспорни авторски права, сключват „лицензионни договори” и се наричат „лицензодатели”.

Препоръчана за публикуване от катедра “Философски и социални науки”, Хуманитарен департамент