

РЕШЕНИЕ

№ 5053

гр. София, 02.08.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 54 състав,
в публично заседание на 20.05.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Атанас Николов

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **7885** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на Дял трети, Глава деветнадесета от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба „С. Е.“ Г. („С. инженеринг“) - чуждестранно юридическо лице със служебен номер от регистъра на НАП [ЕГН], предявена чрез адв. Д. Й. срещу СТАНОВИЩЕ за липса на основания за прилагане на Спогодба за избягване на двойно данъчно облагане № П-29002920021248-108-001/31.03.2020г. на главен инспектор по приходите, потвърдено с Решение № 1027 от 29.06.2020 г. на директора на Дирекция“ОДОП“ при ЦУ на НАП.

Жалбоподателят счита, че обжалваното становище е незаконосъобразно и неправилно, поради допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила и неправилно тълкуване на фактическата обстановка и доказателствата по преписката, за което са изложени конкретни аргументи. Посочва, че преценката на органа по приходите за липса на основания за прилагане Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане (СИДДО) между Република България и А. е немотивирана и погрешна, тъй като са изпълнени всички предпоставки на чл. 136 от ДОПК. Искането до съда е за отмяна на обжалвания административен акт, като преписката се върне на компетентния орган по приходите за издаване на ново становище, със задължителни указания по тълкуването и прилагането на закона. Претендира присъждане на разноските по делото съобразно представен списък. Представя писмени бележки.

Ответникът, чрез процесуален представител, счита жалбата за неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

По фактите.

Подадено е искане по чл. 137, ал. 1 ДОПК от „С. Е.“ Г. за прилагане на СИДДО между Република България и А., с вх. № 26-К-1727 от 31.01.2020 г. по регистъра на ТД на НАПГДО, с което дружеството претендира ползване на данъчни облекчения за доходи в размер на 661 151,99 лв., начислени от [фирма] с ЕИК[ЕИК] за услуги по надзор и текущ контрол, извършени по индивидуални поръчки, касаещи реализирането на цялостен проект Aspiration MDF – Materials I. V.Tarnovo.

С Резолюция за извършване на проверка Резолюция за извършване на проверка №П-29002920021248-ОРП-001/05.02.2020 г., изменена с Резолюция за извършване на проверка №П-29002920021248-ОРП-002/11.03.2020 г. издадени от М. В. С., на длъжност началник сектор при ТД на НАП ГДО, съгласно Заповед №ГДО-31 от 13.03.2018 г. на директора на ТД на НАП ГДО, е възложено извършването на проверка на С. Е. Г. за наличие на основания за прилагане на СИДДО между Република България и А..

В резултат на извършената проверка за наличие или липса на основания за прилагане на СИДДО е издадено процесното Становище № П-29002920021248-108-001/31.03.2020г. на главен инспектор по приходите Същото е мотивирано с това, че австрийското дружество е формирало място на стопанска дейност чрез предоставяне на услуги на обект на [фирма] в [населено място] и посочените в искането по чл. 137, ал. 1 от ДОПК доходи са реализирани именно чрез това място на стопанска дейност. Във връзка с посоченото, С. Е. Г. не изпълнява изискванията на чл. 136, т. 3 от ДОПК, и на основание чл. 141, ал. 2 от ДОПК и чл. 7 от СИДДО му е отказано претендираното данъчно облекчение в размер на 661 151,99 лв. Посочено е също, че С. Е. Г. е изпълнявало дейностите в полза на българското дружество по индивидуални поръчки, без наличието на един общ договор, а така представените поръчки за линията за производство на М. на [фирма] в [населено място] са свързани помежду си, тъй като касаят реализирането на един цялостен проект, което се потвърждава от прегледа на поръчки с №№346449, 346454, 364376, 373087, 376798, 376800 и 350229, в които е записано, че се отнасят за проект Aspiration MDF – Materials I. V.Tarnovo и включват идентични дейности по надзор на монтажа при определена в тях цена, включваща всички допълнителни разходи по пътуване, билети за паркинг, цена на километър при собствен превоз и т. н. Във връзка с посоченото, ревизиращият орган е приел, че са налице „търговска“ и „географска“ цялост по смисъла на т. 51 от Коментара към чл. 5 от Модела за СИДДО на О..

Това становище е оспорено от жалбоподателя с жалба вх. № 26 – К – 3663 1/21.04.2020 г. по регистъра на ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители“ /ГДО/ - С. и вх. № 23-29-21 от 29.04.2020 г. по регистъра на дирекция ОДОП С..

С Решение № 1027/29.06.2020 г., решаващият орган е потвърдил становището.

В хода на съдебното производство по искане на жалбоподателя е допусната и назначена съдебно техническа експертиза (СТЕ) и допълнително прието заключение към същата, в която са описани естеството и целите на всяка една от поръчките, изпълнени от жалбоподателя. Експертът е заключил, че търговските

взаимоотношения между С. Е. Г. и [фирма] са започнали от 2017 г. и са продължили до 2020 г. и след това. Определен е точният брой дни за всички услуги по поръчките. Вещото лице е изразило становище, че присъствие на оторизираните лица е било необходимо при монтаж на доставените съоръжения, в периода на изграждане и пуск на съоръжението. Посочил е, че производствените линии за ПДЧ, М. и ОЦБ са различни, независими една от друга и производеният от всяка от тях продукт е краен – продукт предлаган на пазара за реализация. По – нататък в експертизата е посочил, че от техническа гледна точка напълно възможно аспирационните съоръжения на от различните участъци на всяка производствена линия да бъдат поръчани и възложени на различни доставчици, отговарящи на изискванията за избор на доставчик. В съпоставителна таблица са посочени броя дни на престой на лицата участвали в надзор по инсталиране на нови съоръжения и преработка на вече работещи съоръжения, подмяна на части и компоненти на съществуващи съоръжения и др. Съдът я кредитира до колкото същата отговаря на поставените въпроси.

По делото е проведен и разпит на свидетел А. Г. П., който обяснява, че работи в компания [фирма] на длъжност мениджър инвестиционни проекти от 12 години. Длъжността включва да се осъществяват контакти с доставчици на инвестиционни съоръжения, да координирам с колегите, които са отговорници по зони, кога да се монтират тези съоръжения, да се събират оферти, да се оценяват от техническа и икономическа гледна точка. Инвестицията на „К.“ за В. Т. представлява да се направи най-големият завод на Б. за производство на плоскости от дървесни частици. Посочва, че са възлагани са поръчки на „С. И.“ за доставка и супер вайзинг и пуско-монтаж на технологични аспирационни съоръжения в различни зони от производството. Могат да работят такива аспирационни съоръжения в различни зони с цел да се опази здравето на персонала и да не се влошава качеството на продукцията. Не е правена цялостна поръчка към „С. И.“ за изграждане на всички аспирационни модули за производствените линии. По нататък разказва, че линиите са две, едната за производство на ПВЦ плоскости и една за производство на М. плоскости, те нямат нищо общо помежду си. На една линия е възможно да има аспирационни модули от различни производители. Те работят независимо една от друга. Това е свързано от избора на „К.“ на доставчика на такива модули, основава се на техническата съвместимост. Съоръженията да отговарят на изискванията от икономическа гледна точка. „К.“ решава къде, на коя точка, кога, на какъв етап от изграждането на база как върви изграждането на зоните се решава кога и как да се поставят и в зависимост от финансирането. При решение да се постави такава аспирация на определена зона се събират оферти от различни доставчици и се оценяват, следи се и цената на металите.

По приложимото право.

Оспорва се в срок подлежащ на обжалване акт, от надлежна страна, за която е налице и интерес от обжалването, поради което жалбата е процесуално допустима.

Разгледана по същество жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА по следните съображения: Жалбата е подадена е в срока по чл. 156, ал. 1, вр. с чл. 141, ал. 4 от ДОПК. Решението на директора на дирекция ОДОП - С., с което становището е потвърдено, е връчено на жалбоподателя на 03.07.2020 г., а жалбата до АССГ е подадена чрез решаващия орган с вх. № 53 – 04 – 560/15.07.2020 г. Оспорва се становище за липса за прилагане на СИДДО, което е обжалвано по административен ред и потвърдено. Като процесуално

допустима жалбата следва да бъде разгледана относно нейната основателност.

Съгласно разпоредбата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, приложима на основание препращането в чл. 141, ал. 4, пр. Второ, съдът преценява законосъобразността и обосноваването на становището за липса на основание за прилагане на СИДДО, като преценява дали е издадено от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

При преценка основателността на жалбата и дължимата служебна проверка за законосъобразност на оспорвания акт, съдът приема следното:

Оспорваното в настоящото производство Становище за липса на основание за прилагане на СИДДО изх. № П-29002919092106-108-001 от 30.09.2019 г. е издадено от орган по приходите при ТД на НАП ГДО – К. Ю. П., на длъжност главен инспектор по приходите (чл. 7, ал. 1, т. 4, предл. последно от ЗНАП) в рамките на изрично възложена ѝ проверка за установяване наличието или липсата на основания за прилагане на СИДДО между Република България и А., съгласно резолюция за извършване на проверка №П-29002920021248-ОРП-002/11.03.2020 г., по подадено искане от получателя на дохода. Предвид изложеното съдът намира, че обжалваното становище е издадено от компетентен орган по смисъла на чл. 141, ал. 1 от ДОПК, който предвижда, че органите по приходите осъществяват контрол по прилагането на СИДДО чрез проверка или ревизия, включително като при проверка органите по приходите издават становище за наличие или липса за прилагане на СИДДО.

Становището е издадено в писмена форма и е мотивирано, доколкото съдържа, фактически и правни основания, позволяващи да бъде направена проверка за спазване на горепосочените изисквания на закона при издаването му.

При издаването му не са допуснати съществени процесуални нарушения. Спазена е процедурата по чл. 141, ал. 1 от ДОПК и в рамките на законоустановения 60-дневен срок от подаване на искането.

Съгласно чл. 135, ал. 2 от ДОПК, СИДДО се прилагат след удостоверяване на основанията за това, като в текста на чл. 136 е конкретизирано, че тези основания се удостоверяват пред органа по приходите от чуждестранното лице, след възникване на данъчно задължение за доход от източник в страната. Чуждестранното лице следва да удостовери, че е местно лице на другата държава по смисъла на съответната СИДДО; че е притежател на дохода от източник в Република България; че не притежава място на стопанска дейност или определена база на територията на Република България, с които съответният доход е действително свързан; и че са изпълнени 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. Към искането се прилагат и писмени доказателства относно вида, основанието за реализиране и размера на съответния доход, като когато правото за получаване на конкретния доход произтича от договорно правоотношение - писмен договор, а ако няма такъв - доказателства за наличие на договорно правоотношение между платеща на дохода и чуждестранното лице (чл. 138, ал. 2, т. 1 от ДОПК). Могат да се представят освен посочените и всякакви други писмени доказателства, които биха послужили за изясняване и установяване на основанията за прилагане на съответната СИДДО и на вида, размера и основанието за реализиране на съответния доход. Съобразно доказателствените правила, качеството местно лице на едната договарящите държави по смисъла на спогодбата се удостоверява от чуждестранната

данъчна администрация (чл. 137, ал. 2 от ДОПК). Обстоятелствата, че чуждестранното лице е притежател (бенефициент) на дохода и че не разполага с място на стопанска дейност се установяват чрез декларация (чл. 137, ал. 3 от ДОПК). Спазването на особените изисквания на конкретна СИДДО, ако такива се съдържат в нея, се удостоверяват с официални документи, включително извлечения от публични регистри. Когато такива документи не се издават, допустими са и други писмени доказателства. Тези обстоятелства не могат да се удостоверяват с декларации (чл. 137, ал. 4 от ДОПК).

Член 138, ал. 1 от ДОПК предвижда към искането по чл. 137, ал. 1 да се прилагат писмени доказателства относно вида, основанието и размера на съответния доход, каквито в случая са представени. Независимо от представената декларация по чл. 137, ал. 3 от ДОПК, с която жалбоподателят е декларирал, че не разполага с място на стопанска дейност в страната, на база на представените доказателства се стига до извод, че доходът е реализиран именно чрез такова място на стопанска дейност.

Концепцията за „място на стопанска дейност“ е разработена и възприета в Коментара към модела на СИДДО на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие /О./, който по силата на чл. 31, ал. 2, буква „б“ и чл. 32 от В. конвенция за правото на договорите, в сила за България от 21.05.1987 г., се използва като средство за тълкуване на Спогодбите, сключени по модела СИДДО на О., вкл. СИДДО между България и А.. Посочено е, че според т. 10-12 от Коментара към чл. 5 от Модела на СИДДО, предприятието осъществява своята дейност посредством мястото. Това означава, че лицата, които по един или друг начин са зависими от предприятието /персонал или подизпълнители/, упражняват дейността на това предприятие в държавата, в която е разположено мястото.

Видно от представената справка за престоя в България и отчетите за извършени услуги се установява, че чуждестранното лице е извършвало надзорни дейности върху монтажа на оборудването по направените поръчки, чрез точно определено място в България – територията на завода на [фирма] в [населено място], като декларираната продължителност на извършване на надзорни дейности от месец 19.08.2018 г. до 07.12.2019 г.

Важното в случая е, че посоченото място е използвано ефективно от австрийското дружество до такава степен и с такава продължителност, каквито са били необходими за оказване на съответните услуги. По силата на чл. 31, ал. 2, буква "b" и чл. 32 от В. Конвенция за правото на договорите /в сила за България от 21.05.1987 г./, Коментарът се използва като средство за тълкуване на спогодбите, сключени по Модела на СИДДО на О., вкл. на СИДДО между Република България и А..

Първите плащания от страна на [фирма] към австрийското дружество са свързани с реализацията на един цялостен проект –“Aspiration MDF – Materials I. V.Tarnovo, за който в периода 2018 г. и 2019 г. и м.01.2020 г. са правени множество поръчки. Предметът на поръчките включва както проектиране на филтри, аспирации и вентилатори, така и доставка на оборудване и консумативи за неговото използване, и надзор при монтажа на оборудването. Обхванатите от искането за прилагане на СИДДО услуги, които са предпоставка за издаване на процесното становище за липса на основания за прилагане на СИДДО, са такива за надзор при монтажа, осъществяван в предприятието на [фирма] в [населено място] и включват помощ на обекта и услуги за въвеждане в експлоатация и стартиране на доставените материали и оборудване.

В чл. 5 от СИДДО е посочено, че „място на стопанска дейност“ означава определено място на дейност, чрез което се извършва цялостно или частично стопанската дейност на едно предприятие. Терминът „място на стопанска дейност“ включва по-специално: място на управление, клон, офис, фабрика, работилница, мина, нефтен или газов кладенец, кариера или всяко друго място за добиване на природни богатства. Съгласно чл. 5, ал. 3 от спогодбата, терминът „място на стопанска дейност“ включва и строителна площадка, строителен или монтажен обект, само когато продължават за повече от девет месеца. Приложимата СИДДО не съдържа дефиниция на понятието строителна площадка, строителен или монтажен обект, но Коментарът на О. дава примерно изброяване на понятията, които попадат в приложното поле на чл. 5, т. 1 от СИДДО.

Мястото на стопанска дейност, съобразно коментара на т. 5 от Модела на О. може да съществува независимо от факта, дали има помещения или се изискват помещения за осъществяване на дейността на едно предприятие. Без значение е също така дали предприятието е собственик или наемател на помещението, средствата или съоръженията или пък разполага с тях по друг повод. Мястото на дейност на едно предприятие може да се намира и в помещения на друго предприятие. Изискването, че мястото на дейност трябва да бъде „определено“ /т. 6 от Модела на О./, води до извода, че е налице място на стопанска дейност само ако това място има в определена степен постоянство, а не ако по същество има временен характер. Временните прекъсвания не означават край на съществуването на мястото на стопанска дейност. Също така, както е отразено в т. 6 на модела, когато определено място на дейност се използва за много кратки периоди, но това става периодично и редовно в продължение на дълъг период от време, това място на дейност не бива да се счита, че има само временен характер.

Коментарът към чл. 5 от Модела на СИДДО на О. разяснява кога е налице търговска и географска свързаност между обектите чрез конкретни примери, съдържащи се в параграфи 23 - 26. Така например по аргумент за противното от текста на т. 24 от Коментара към чл. 5 от модела на О., който гласи: „Обратното, когато няма търговско единство, фактът, че могат да извършват дейности на ограничена географска площ не бива да означава, че тази площ ще се възприема като едно място на стопанска дейност. Следователно според коментара търговско единство ще е налице, дори ако работата се извършва въз основа на различни договори, с различни възложители стига да касае един общ проект

Налага се извода, че дейностите, които са осъществени в изпълнение на услугите, са такива за надзор при монтажа, осъществявани в предприятието на [фирма], в [населено място]. Дейността е осъществявана от фиксирано място на стопанска дейност, тъй като е налице конкретно определено място, посредством което се осъществява стопанската дейност.

Също така, съобразно модела на О., практиката на държавите - членки не е последователна с оглед изискването за време, но опитът показва, че обикновено се счита, че е налице място на стопанска дейност, ако извършената дейност чрез това място е продължила повече от 6 месеца.

От представените от процесното дружество отчетни протоколи и информация за място на извършване на услугите и отработените часове. Видно е, че М. Корайник е осъществявал надзор на територията на страната през периодите от 19.06.2018 г. до 02.08.2018 г./ 45 дни/, от 20.05.2019 г. до 26.06.2019 г. / 38 дни/, от 08.07.2019 до

24.08.2019 г./ 48 дни/ и от 21.10.2019 г до 24.10.2019 г. /4 дни/, МТР Plauven G. от 21.10.2019 г. до 31.10.2019 г./11 дни/, от 01.12.2019 до 07.12.2019 г. /7 дни/ и от 05.11.2019 г. до 30.11.2019 г. / 26 дни/, Heidmair Instalationen e.U. от 01.10.2018 г. до 24.10.2018 г. /24 дни/. Следователно дните, които служителите ефективно са прекарвали на територията на страната надхвърлят шест месеца. Същите възлизат на 140 дни за 2018 г. и 69 дни за 2019 г. или общо 209 дни. Вещото лице посочва, че [фирма] е собственик на три независими една от друга, поточни линии, произвеждащи съвсем различни крайни продукти, както и че времето присъствие в България се определя от датата на съответната поръчка и необходимото време за проектиране, инженеринг и най – вече датата на доставка на поръчания модул и по – никакъв начин не е със сезонен характер.

Броенето на срока, прекаран от един изпълнител на строителен или монтажен обект, се осъществява в съответствие с разясненията, съдържащи се в пар. 55 от Коментара към чл.5 от Модела на СИДДО на О.. Срокът изтича с приключването на всички работи на обекта или с окончателното им прекратяване или напускане на обекта. Основно правило в случая е, че обектът не се смята за прекратен, когато дейността в него е временно преустановена.

Нито временните прекъсвания на дейността, нито липсата на непрекъснатост на операциите, означават край на съществуване на мястото на стопанска дейност, както се сочи в Коментара към чл.5 . Също там е посочено, че строителната площадка или обект следва да се разглеждат като едно цяло дори и ако се основават на няколко договора, при положение, че всички отделни части са свързани в едно цяло в търговски и географски смисъл. Правилна е констатацията на органа, че е надхвърлен времеви период, поради което и този критерий за наличие на „място на стопанска дейност“ в страната е изпълнен.

С оглед на горното, условието по чл. 136, т. 3 от ДОПК не е удостоверено по надлежен начин от страна на жалбоподателя, тъй като изразеното волеизявление за липса на място на стопанска дейност не съответства на фактическата обстановка и представените доказателства.

Изпълнение на особените изисквания за прилагане на СИДДО или отделни нейни разпоредби по отношение на определени в самата СИДДО лица, когато такива особенни изисквания се съдържат в съответната СИДДО.

В разглеждания случай в СИДДО между България и А., съдът , счита че не са налице специални изисквания по смисъла на чл. 136, т. 4 от ДОПК, които да бъдат установявани съгласно чл. 137, ал. 4 от същия кодекс.

От съществено значение е и обстоятелството, че стопанската дейност, осъществявана на мястото, не е една от видовете дейности, посочени в чл. 5, ал. 4 от СИДДО между Република България и А., които дори и да покриват първите три критерия, се считат за дейности, чието упражняване не води до формирането на място на стопанска дейност.

С. Е. Г. е покрило критериите за наличие на място на стопанска дейност по смисъла на §1, т. 5 от ДОПК, във връзка с §1, т. 2 от ЗКПО и чл. 5 от СИДДО с Германия. Немското дружество не изпълнява изискванията на чл. 136, ал. 1 от ДОПК, поради което издаденото становище за липса на основания за прилагане на СИДДО, е законосъобразно.

По изложените съображения, оспореното Становище за липса на основания за прилагане на СИДДО изх. № П-29002920021248-108-001/31.03.2020 г., издадено от орган по приходите при ТД на НАП - ГДО е издадено от компетентен орган, в

предвидената от закона форма, в съответствие с материално-правни разпоредби и целта на закона, поради което жалбата следва да бъде отхвърлена.

Относно разноските.

При този изход на спора и при своевременно заявеното искане на ответника се следва юрисконсултско възнаграждение в размер 9 141,52 /девет хиляди сто четиредесет и един лева и петдесет и две стотинки/., изчислено съгласно Наредба № 1 от 9.07.2004 г.

С тези мотиви, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на жалба на „С. инженеринг“-чуждестранно юридическо лице със служебен номер от регистъра на НАП [ЕГН], предявена чрез адв. Д. Й. срещу СТАНОВИЩЕ за липса на основания за прилагане на Спогодба за избягване на двойно данъчно облагане № П-29002920021248-108-001/31.03.2020 г. на главен инспектор по приходите, потвърдено с Решение №1027 от 29.06.2020 г. на директора на Дирекция“ОДОП“ при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА „СЕАТЕС инженеринг“-чуждестранно юридическо лице със служебен номер от регистъра на НАП [ЕГН], чрез процесуалния представител адв. Д. Й., в качеството на пълномощник, да заплати на Национална агенция за приходите сумата 9 141,52 /девет хиляди сто четиредесет и един лева и петдесет и две стотинки/ лева юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд на Република България, в четиринадесетдневен срок от връчването му на страните.

СЪДИЯ: