

РЕШЕНИЕ

№ 2813

гр. София, 26.04.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 18 състав, в публично заседание на 16.05.2012 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Росица Драганова

при участието на секретаря Мая Миланова и при участието на прокурора Явор Димитров, като разгледа дело номер **3224** по описа за **2010** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161, във вр. с чл. 141, ал. 4 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба вх. № 8499 от 27.04.2010 г., подадена от С. Д. Ф. Б.В., холандско дружество, със седалище А., Х., чрез упълномощения адв. Б. С., срещу Становище за липса на основания за прилагане на СИДДО с изх. № 2553-06-1002#6/11.01.2010 г. по описа на ТД на НАП – С.-град, дирекция „Средни данъкоплатци и осигурители“, издадено от М. М. – директор на дирекция „Средни данъкоплатци и осигурители“, при ТД на НАП – С.-град, потвърдено с решение № 378/19.03.2010 г. на директора на дирекция „О.“ - С..

Жалбоподателят счита, че становището е в противоречие с разпоредбите на сключената СИДДО между Република Б. и Кралство Х.. Дружеството е представило всички, предвидени в чл. 138 от ДОПК доказателства за наличие на основания за прилагане на СИДДО. Налице е неправилно тълкуване и прилагане на разпоредбите на СИДДО, в резултат на погрешно интерпретиране от страна на органите по приходите на Коментарите на разпоредбите на Модела на данъчна спогодба на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие, по отношение на това дали С. Д. Ф. Б.В. трябва да се квалифицира като действителния притежател на дохода от лихви. Искането до съда е Становище за липса на основание за прилагане на СИДДО с изх. № 2553-06-1002#6/11.01.2010 г. да бъде отменено като издадено в противоречие с материалния закон и съществено нарушение на административно–производствените правила, както и съдът да реши спора по

същество като потвърди правото на дружеството-жалбоподател да ползва пълно освобождаване от данък в Р. Б. върху доходи от лихви, считано от момента на подаване на искането, като издаде становище за наличие на основания за прилагането на СИДДО с Х. по отношение на доходите от лихви, които С. Д. Ф. Б.В. е реализирало по договор за заем от 21.07.2009 г., сключен с [фирма], или върне преписката на административния орган със задължителни указания по тълкуването и прилагането на закона. Претендира разноски.

Ответникът – Директорът на Дирекция „О.“ – С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител юрк. Б., оспорва жалбата и моли същата да бъде отхвърлена по съображенията, изложени в потвърдителното решение на директора на Дирекция „О.“. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Представителят на СГП дава становище за неоснователност на жалбата.

Съдът, след като обсъди доводите на страните и прецени представените по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Началото на административното производство е поставено с искане по чл. 137, ал. 1 от ДОПК с вх. № 2553-06-1002/13.11.2009 г., от С. Д. Ф. Б.В., Кралство Х., относно прилагането на СИДДО между Република Б. и Кралство Х. по отношение на доходите, начислени от ПРО БГ М. Е., [населено място]. Видът на доходите е описан като доход от лихви по договор от 21 юли 2009 г., начислени към 31.08.2009 г. в размер на 16 428,97 лева, начислени към 30.09.2009 г. – в размер на 67 231,66 лв. и начислени към 31.10.2009 г. – в размер на 109 379,79 лв. Общата сума на доходите по искането е 193 040,42 лв., а сумата на българския данък по вътрешния закон е посочен в размер на 19 304,05 лв., докато сумата на данъка по СИДДО е 0,00 лв. Към искането е приложена декларация от притежателя на доходите, с която С. Д. Ф. Б.В. декларира, че е притежател на посочения в искането доход и не притежава място на стопанска дейност или определена база в Р. Б., от които произхождат съответните доходи. Приложени са и удостоверение от Данъчна служба Р., кантора Р.; извлечение от Търговския регистър на Търговската камара; договор за заем от 21.07.2009 г., сключен между С. Д. Ф. Б.В. и ПРО БГ МЕДИЯ Е. (бивша ПРО БГ М. Е.), и изменение на договор за заем от 21.07.2009 г.

С резолюция за извършване на проверка № 902077/16.11.2009 г. е възложено на М. И. И. – старши инспектор по приходите при ТД на НАП – С., дирекция СДО, да извърши проверка относно наличие на основания за прилагане на СИДДО между Б. и Х.. Резолюцията е издадена от Т. Т. В. – началник сектор „Ревизии“ в дирекция СДО, компетентен орган, съгласно Заповед № РД-01-102 от 08.03.2007 г. на директора на ТД на НАП – С. град.

С Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ) изх. № 2553-06-1002#3/10.12.2009 г. са изискани от С. Д. Ф. Б.В. допълнителни доказателства относно обстоятелствата дали е свързано лице с платеща на дохода; относно произхода на предоставените средствата, и подробна информация относно самото дружество – предмет на дейност, наети лица, управление, размер на собствения капитал и на активите, баланс и отчет за приходите и разходите за 2008 г. и 2009 г., и др. В отговор на това искане са депозиран писмени обяснения и допълнителни доказателства.

Органът по приходите е извършил анализ и преценка на всички събрани доказателства и е направил заключение, че следва да бъде издадено становище за липса на основания за прилагане на СИДДО. Проверяващият орган е приел, че за С. Д.

Ф. Б.В. липсват основания за прилагане на СИДДО по отношение на посочените в искането доходи, тъй като не е действителен притежател на дохода, а е единствено дружество за насочване на доходи (conduit company). Аргументирал се е с текстове от Коментара към Модела на данъчна спогодба за доходите и имуществото на О., относим при тълкуване на СИДДО, съгласно чл. 31 и чл. 32 от В. конвенция за правото на договорите.

Становището е връчено на упълномощено от дружеството-жалбоподател лице на 19.01.2010 г. и е оспорено пред директора на Дирекция „О.” - С. град с жалба вх. № 2553-06-1002#7 от 02.02.2010 г. С Решение № 378/19.03.2010 г., издадено в срока по чл. 155, ал. 1 от ДОПК, директорът на дирекция „О.” - С. е потвърдил становището. Решението е връчено на пълномощник на жалбоподателя на 24.03.2010 г., след което с вх. № 53-00-255 от 07.04.2010 г., чрез административния орган е постъпила настоящата жалба. Същата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, срещу подлежащ на оспорване административен акт и от лице, което има правен интерес от оспорването, поради което като допустима, следва да бъде разгледана по същество.

С оспореното в настоящото производство Становище за липса на основание за прилагане на СИДДО с изх. № 2553-06-1002#6/11.01.2010 г. органът по приходите е установил следното:

На 21.07.2009 г. С. Д. Ф. Б.В. сключва договор за заем с [фирма] на стойност 17 000 000 евро.

Съгласно писмените обяснения от 23.12.2009 г., СМЕ D. F. B.V. е част от група дружества, регистрирани в Х., като единствената му цел е да бъде холдингово и финансово дружество. Дружеството е използвано да държи собствеността и да финансира други дружества от СМЕ G.. От справка в Интернет (<http://www.cmem-oup.com/company/history/global-offices.html>) може да бъде установено, че СМЕ G. е американска група от дружества, като главният офис на групата е разположен в [населено място]. В страницата на групата липсва информация за СМЕ D. F. B.V. или за други дружества, регистрирани в Х..

Собственик на СМЕ D. F. B.V. е друго холандско дружество – С. М. Е. В.V., което от своя страна е собственост на две други дружества, регистрирани на Холандските А., а краен собственик на групата холандски дружества е регистрираното на Б. С. Е. М. Е. L.. Т.е., видно от приложената органограма, лицето, което се явява краен юридически собственик на групата холандски дружества е разположено в офшорна данъчна юрисдикция.

Видно от представеното извлечение от търговския регистър на Х., СМЕ D. F. B.V. има внесен капитал в размер едва на 18 009,45 евро. Дружеството разполага с един назначен служител. С оглед уточняване на това кое е това лице, какви са основните му функции и отговорности не е предоставена информация. Неясно остава как точно дружеството осъществява активна икономическа дейност в Х. и чужбина и прави инвестиции за милиони евро, при условие че няма персонал.

За управители на СМЕ D. F. B.V. са назначени две холандски лица (Р.-І. В.V. и А. ван С.) и британският поданик Д. С.. Р.-І. В.V. рекламира своята дейност на „професионален управител” в Интернет страницата си (<http://www.pi.nl/homepage-main.htm>), от която е видно, че дружеството предоставя услуги по техническо администриране, управление и настаняване на дружества, регистрирани в Х.. От представения договор за управление между някои от дружествата от групата на СМЕ и Р.-І. В.V. е видно, че правомощията, възложени на

управителя, са формулирани най-общо. Не са упоменати изрично и конкретно правата и задълженията по повод управлението на СМЕ D. F. B.V., които са му възложени, какви стратегически и оперативни решения може да взема, какви сделки и до какъв размер може да сключва, как може да се разпорежда с имуществото на дружеството и т.н. Чл. 2 „Задължения” от Договора гласи: Р.-І. В.В. се задължава да управлява делата на Дружествата и да предоставя допълнителни услуги, които са уговорени между Страните. Уговорено е също така, че правомощията за вземане на решение са ограничени от холандското законодателство, учредителните документи и от решенията на оправомощените органи на дружествата. В Приложението към договора са изброени по-конкретно услугите, които Р.-І. В.В. ще предоставя, от които също не е видно какви управленски правомощия изпълнява то. Освен това точка 2 от Приложението ограничава рутинната оперативна дейност на Р.-І. В.В. до дейността на Дружествата само на територията на Х.. Ограничените управленски функции на Р.-І. В.В. са видни и от клаузата на чл. 2.2 от приложения договор, съгласно която управителят не може да сключи договор дори с консултанти, одитори, адвокати, данъчни експерти без предварителното съгласие на възложителя, т.е. липсва оперативна самостоятелност, която е характерна за управителя на дружество. Горните съображения са валидни и по отношение на управленските правомощия на г-н А. С. по договор за управление от 01.08.2007 г., предвид обстоятелството, че правата и задълженията на г-н С. и на Р.-І. В.В. по двата договора са уговорени по идентичен начин. От това е направен извод, че холандските лица имат чисто формални управленски функции, които не дават възможност те самостоятелно да се разпореждат с инвестиции за милиони евро, а следват указанията и разпорежданията на едноличния собственик на холандската група регистрираното на Б. С. Е. М. Е. Л..

По отношение на третия управител на СМЕ D. F. B.V. е представен трудов договор (на английски език) между британското дружество СМЕ М. S. L.. и Д. С. от 19.07.2009 г. (три дни преди сключването на договора за заем с [фирма]). От този договор е видно, че той е назначен като финансов директор на британското дружество и заместник-главен финансов ръководител на групата СМЕ. В своята дейност той изпълнява задачите и отговорностите, възложени му от главния финансов ръководител на групата СМЕ, пред когото пряко отговаря. От договора е заличен адресът на Д. С., но от т. 3 е видно, че основното му работно място е офисът на СМЕ М. L.. в Л.. Отново задълженията му във връзка с управлението на дружествата от групата СМЕ (сред които вероятно попада и СМЕ D. F. B.V.) са формулирани общо, като не са упоменати изрично и конкретно правата и задълженията, както и какви стратегически и оперативни решения може да взема, какви сделки и до какъв размер може да сключва, как може да се разпорежда с имуществото на дружеството. От естеството на трудовите правоотношения, следва че служителят Д. С. е длъжен да изпълнява задачите и спазва указанията, възложени му от работодателя.

Проверяващият орган извършва анализ на размера на получаваните от управителите възнаграждения за управлението на активи за повече от 250 000 000 щ.д. На г-н С. възлиза на 6 660,60 евро годишно за управлението на няколко холандски дружества, а това на Р.-І. В.В. е фиксирано на 1 400 евро годишно за всички дружества с изключение на С. Медия Е. Б.В., което дължи възнаграждение в размер 2 500 евро. Заплатата на Д. С. е заличена от трудовия договор, но е изплащана от британското дружество. Органите по приходите са направили извод, че тези възнаграждения в никакъв случай не могат да бъдат адекватна компенсация за функциите на

управителите, ако те в действителност ръководеха дейност, чието финансово изражение възлиза на милиони евро (много повече от 250 млн. щ.д. в рамките на цялата група). Размерът на възнаграждението на органите на управление е показателен за обема на функциите и важността на решенията и отговорностите, които те поемат. В допълнение е отбелязано, че през 2008 г. никой от Директорите не е получил дължимото му възнаграждение.

По отношение на произхода на средствата, с които СМЕ D. F. B.V. финансира заемите към другите дружества от групата, разположени извън Х., в това число и [фирма], от обяснения на пълномощниците на чуждестранното лице е видно, че те са осигурени от С. М. Е. B.V. чрез извършването на допълнителна парична вноска от 250 000 000 щ.д. Дали тази сума съставлява част от капитала на СМЕ D. F. B.V., както твърдят пълномощниците, или има характера на допълнителна парична вноска, която подлежи на връщане (така както е уредена например в чл. 134 от българския ТЗ) е обстоятелство, което допълнително може да бъде уточнено. Този въпрос възниква с оглед на отразената в извадката от търговския регистър информация. Източникът на финансиране е регистрираното в Б. С. Е. М. Е. L..

Към преписката не са представени, въпреки че са изискани, съответните договори за заем или други основания, на които са предоставени средствата от бермудското дружество на холандската група, за да могат да бъдат проследени финансовите взаимоотношения между свързаните лица, при какви условия са получени тези средства, каква е цената на тяхното използване и т.н.

В становището са изложени мотиви, че групата от свързани лица СМЕ в Х. е структурирана по начин, способстващ избягването на плащане на данъци, както в Б., така и в Х.. Тя е разположена в Х. единствено поради специалния преференциален данъчен режим, приложим в тази държава, както по отношение доходите от дивиденди (заради правилото за освобождаване на дивидентите от корпоративно облагане или т.нар. participation exemption), така и по отношение доходите от лихви. Х. има широка мрежа от СИДДО, които без изключение предвиждат пълно освобождаване от данък при източника за доходи от лихви, като по-интересното е, че същото правило се прилага и за страни, с които няма сключена СИДДО (каквото е офшорната юрисдикция Б.). В Х. съществува и специален данъчен режим за облагане на доходи от лихви, получени от група холандски дружества (group interest income), даващ възможност данъчната основа да бъде намалена с 80%, а корпоративният данък е едва 5%. Считано от 29.04.1997 г. СМЕ D. F. B.V. и останалите холандски дружества на СМЕ формират фискално единство (fiscal unity). Този режим на облагане в Х. създава възможност група от свързани лица, които са установени на територията на тази държава да формират обща данъчна основа за облагане с корпоративен данък, като се елиминират сделките и ефектите от приходите и разходите, начислени между тези дружества. В случая компанията от групата, в чието лице се формира общата данъчна основа и се извършва облагането, е дружество-майка С. М. Е. B.V. За 2008 г. провизиите за корпоративен данък възлизат на 2 073 млн.щ.д., а за 2007 г. – на 2 003 млн.щ.д. В същото време в т. 8 от финансовия отчет на С. М. Е. B.V. за 2008 г. е посочено, че размерът на дължимия корпоративен данък е предмет на споразумение с холандската данъчна администрация, поради което за периода 2004 – 2008 г. се дължи минимален данък в размер на около 2 млн.щ.д. годишно. Нетната печалба преди данъци на фискалното единство за 2008 г. е в размер на около 57 000 000 щ.д. В становището е направено заключение, че самият факт, че за цялата развивана дейност

от холандската група с милиони долари печалба е дължим едва 2 млн.щ.д. корпоративен данък, който е в резултат на споразумение, показва, че не се касае за ефективно облагане с корпоративен данък в Х.. Още повече, че размерът на корпоративния данък в Х. е 25,5%, а ефективно платеният от холандската група е около 3,5%.

След извършена преценка на основанията за прилагане на СИДДО, органът по приходите е достигнал до извода, че чуждестранното лице не е действителен притежател на дохода от лихви по отпуснатия заем и съответно не покрива изискванията на чл. 136, т. 2 от ДОПК и чл. 11, ал. 1 от СИДДО с Х.. Изводът на органите по приходите е, че действителен получател на доходите се явява регистрираното в Б. С. Е. М. Е. Л..

За да достигне до този извод, органът по приходите е приел, че при тълкуване на понятието „действителен притежател” на дохода по смисъла на СИДДО, следва да се анализират както чисто икономическите функции на лицето, претендиращо прилагане на данъчна спогодба, от гледна точка на поети рискове и използвани активи, така и характерът на осъществените сделки и процеса на вземане на решение по отношение на начина на използване на активите и доходите, генерирани от тези активи. Също така е отчетено, че само анализът на всички горецитирани елементи в тяхната цялост може да доведе до правилното заключение относно кое лице изпълнява критериите за „действителен притежател” на доход, заложен в Модела на СИДДО на О. и Коментара към него, който по силата на чл. 31, ал. 2, буква "b" и чл. 32 от В. Конвенция за правото на договорите /в сила за Б. от 21.05.1987 г./ се използва като средство за тълкуване на Спогодбите, сключени по Модела на СИДДО на О., вкл. на СИДДО между Б. и Х..

Според становището, концепцията относно „действителен притежател” /бенефициент/, приета в теорията и практиката по прилагане на СИДДО от държавите се изразява най-общо в следното:

Според принципите, залегнали в СИДДО и по-конкретно чл. 11, ал. 2 от Модела на СИДДО, където е уредено данъчното облагане при източника на доходи от лихви, държавата на източника предоставя предвидените в СИДДО данъчни облекчения само когато местното лице, получател на лихвите е и действителен техен притежател /бенефициент/. Този принцип е отразен и във всички СИДДО, по които Република Б. е страна, включително и в СИДДО с Х., където освобождаването от данък при източника е изрично поставено в зависимост от условието лицето, което получава лихвите да бъде и „бенефициент” на дохода. Според тълкуването, дадено в Коментара към чл. 11 от Модела на СИДДО на О. /по-специално в § 9 и § 10/, терминът „бенефициент” е използван да покаже ясно, че държава на източника не е длъжна да се отказва от данъчните си права за облагане на лихвите, само защото доходът е получен от местно лице на държава, с която има сключена СИДДО.

Напротив, необходимо е местното лице, освен получател, да бъде и бенефициент на дохода, за да има основания държавата на източника да се откаже от данъчното си облагане. Терминът „бенефициент” се тълкува в контекста на целите на СИДДО, вкл. предотвратяване на избягването от данъчно облагане. По тези причини, когато доходът е получен от местно лице на едната държава в качеството му на агент или представител, би било несъвместимо с предмета и целите на Спогодбата. Затова, при наличието на дружество за насочване на дохода или агент, данъчните облекчения в държавата на източника се отказват, тъй като в противен случай ще се окаже, че икономически тези облекчения са предоставени на лице, което не е оправомощено да ги получи. Облекченията се отказват винаги, когато между платеща на дохода и бенефициента е поставено друго лице - то може да бъде агент, представител, попечител, а според Коментара на Модела на О. и докладите към него, дори и дружество, което не е видимо агент, а встъпва в договори, поема задължения и така привидно действа самостоятелно, включително и като формален собственик на съответните активи, но същевременно има ограничени права да се ползва или разпорежда с тези активи, защото икономическият собственик е различен. Подобен пример е приведен и в §9 от Коментара към чл. 1 от Модела на СИДДО на О., според който, когато едно лице /независимо дали е местно лице или не на една договаряща държава/, действа посредством юридическо лице, регистрирано в едната държава, единствено с цел да получи данъчни облекчения, които иначе пряко не му се полагат, е налице заобикаляне на данъчни спогодби и данъчни преференции не следва да се предоставят.

Облекченията по СИДДО не бива да се предоставят с оглед на формалното право на някое лице да получи напр. дивидент, лихви или авторско и лицензионно възнаграждение. Правото да се получи определен доход има две основни характеристики. Първата е свързана с правото да се прецени дали дохода/изгодата/благого може или не може да се реализира, т.е. дали даден актив се използва или ще бъде отдаден за използване. Вторият аспект е свързан с правото да се разпореждаш с това благо/изгода. Собствеността/притежанието е просто формална, ако собственикът/притежателят е ограничен де факто или де юре да се възползва от правото, описано и в двете хипотези коментирани по-горе. Следователно „действителен притежател” е лицето, което е свободно да прецени дали даден актив да се използва или да бъде отдаден за използване и как да се използва изгодата от тези активи.

В контекста на горното действителният притежател на дохода, включително доходи от лихви, е лицето, което получава дохода, може да го използва самостоятелно, поема риска във връзка с използването

на дохода и контролира неговото използване. Това лице следва да може самостоятелно и неограничено да се разпорежда с правото си на собственост. Същото не следва да е отговорно и да се отчита пред никое друго лице, относно начина на използване на дохода.

Предвид изложеното, в становището е застъпена тезата, че дружеството-жалбоподател не разполага с права - нито чрез управителите си, нито чрез едноличния си собственик - самостоятелно да преценява /взема решения/ и контролира начина на използването на икономическото благо /паричните средства, с които е увеличен капиталът му/, нито права да преценява как ще се използват изгодите от това икономическо благо /лихвите по отпуснатия заем/, а само действа по инструкции и указания на трети лица и изпълнява решения, взети на по-високо йерархично ниво в групата. Дори доходите от лихви да влизат в патримониума на холандското дружество, същото няма реални права да се разпорежда с тях. Поради горните съображения не се приема и за действителен притежател на доходите от лихви по отпуснатия от [фирма] заем.

На база представените към искането доказателства е прието, че цялата група от свързани лица в Х. е структурирана по начин, способстващ избягването на плащане на данъци, както в Б., така и в Х..

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт (в настоящия случай становището за липса на основания за прилагане на СИДДО), като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Чл. 141 от ДОПК, предвижда че овластени да издават становище за наличието или липсата на основание за прилагане на СИДДО са органите по приходите. Съгласно чл. 7, ал. 1, т. 3 от Закона за Националната агенция за приходите, издателят на обжалваното становище – директор на дирекция „Средни данъкоплатци и осигурители“ е орган по приходите и следва да се счита овластен да издава такива становища. От ответника е представена като доказателство и Заповед № РД-01-102/08.03.2007 г. на директора на ТД на НАП С.-град, с която е определено, че такива становища, в случаите, когато искането е за реализиран доход от чуждестранно лице под 300 000 лв. за календарната година за конкретно основание, следва да бъдат издадени от Директор /Ръководител/ офис „Средни данъкоплатци и осигурители“ при ТД на НАП – С. град. Оспореното становище е издадено именно от лице, заемащо посочената длъжност, следователно е издадено от компетентен орган.

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 Б.; че не притежава място на стопанска дейност или определена база на територията на Република Б., 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, основаниято за реализиране и размера на съответния доход, като при доход от лихви върху отпуснат заем – следва да бъде приложен договорът и доказателства за начислените лихви (чл. 138, ал. 2, т. 6 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 основаниято за реализиране на съответния доход.

Облагането на доходите от лихви е уредено в чл. 11 от Спогодбата между правителството на Н. република България и правителството на Кралство Х. за избягване на двойното данъчно облагане и предотвратяване на отклонението от облагане с данъци върху дохода (Спогодбата), като съгласно чл. 11, ал. 1 лихви, произхождащи от една от държавите и изплатени на местно лице на другата държава, се облагат само в тази друга държава, ако местното лице е действителен ползвател на лихвите. Разпоредбите на ал. 1 не се прилагат, ако действителният ползвател на лихвите, местно лице на едната държава, извършва стопанска дейност в другата държава, от която произхождат лихвите, посредством място на стопанска дейност, разположено там, или извършва в тази друга държава независими професионални услуги чрез определена база, разположена там, и задължението, във връзка с което се плаща лихвата, е действително свързано с такова място на стопанска дейност или определена база. Когато, поради особените взаимоотношения между платеща и действителния собственик на лихвите или между тях двамата и някое друго лице, сумата на лихвите, като се има предвид задължението, за което те се изплащат, надвишава сумата, която би била договорена от платеща и действителния собственик при липсата на тези особени взаимоотношения, разпоредбите на този член се прилагат само по отношение на последната сума. В такъв случай надвишаващата сума се облага съобразно законодателството на всяка от държавите, като съответно се

имат предвид останалите разпоредби на тази спогодба.

Между страните не се спори, че [фирма] е местно лице за Република Б. и същото е платец на доход от лихви, с получател С. Д. Ф. Б.В. Видно от представената декларация от платеща на доходите, доходът от лихви е начислен, съответно на 31.08.2009 г., 30.09.2009 г. и на 31.10.2009 г. Не се спори, че С. Д. Ф. Б.В. е местно лице за Кралство Х., както и че същото е титуляр по вземане за лихви по договор за заем от 31.07.2009 г. Спорът между страните е дали по отношение на С. Д. Ф. Б.В. е изпълнено изискването същото да е реален притежател на дохода от лихви.

Нормите на СИДДО не създават ново данъчно право. Те само разпределят компетентността на държавите по отношение на данъчното облагане на съответните субекти. Изхождайки от тази цел, нормите на СИДДО определят съдържанието на онези понятия, които имат пряко отношение към индивидуализирането на субекта и обекта на облагането и регламентират подробно материята, свързана с предпоставките за прилагане на СИДДО. Предпоставките, чието наличие обуславя приложението на СИДДО се извличат от текстовете на спогодбите. Последните съдържат редица идентични разпоредби, независимо че са сключени между различни страни и това е така защото съществуващите СИДДО са изготвени по модел за спогодба за избягване на двойното данъчно облагане на доходи и имущества приет от О.. Позоваването на Модела за спогодба на О. при тълкуването и прилагането разпоредбите на отделните СИДДО е възприето като практика и допустимо, на основание правилата за тълкуване на международните договори, визирани във В. конвенция за правото на договорите от 1969 г., ратифицирана с Указ № 503 на Държавния съвет от 12.02.1987 г., публикувана в „Държавен вестник“ бр. 87 от 1987 г. и в сила за Република Б. от 21.05.1987 г. Съгласно чл. 31, ал. 1 от нея, договорите трябва да се тълкуват добросъвестно, в съответствие с обикновеното значение, което следва да се дава на термините на договора в техния контекст, а също така в духа на обекта и целите на договора.

Всяка спогодба има определен персонален обхват и определен обхват по отношение доходите на облагане. В разпоредбите на самите спогодби са визирани условия за прилагане на редуцираната данъчна основа, а именно: само ако се касае за доход, изплатен на местно лице на другата договаряща държава, което е и действителен притежател на дохода, както и че това лице не притежава място на стопанска дейност, с което този доход е свързан. Т.е. предпоставките обуславящи приложението на съответната спогодба са: получателят на дохода да е местно лице на другата договаряща държава; да няма място на стопанска дейност на територията на Б. и да е действителен получател на дохода.

Спогодбата между Н. Република Б. и Кралство Х. за избягване на двойното данъчно облагане и предотвратяване на отклонението от облагане с данъци върху дохода е обнародвана 28.07.1995 г., като е в сила от 11.05.1994 г. В чл. 1 от Спогодбата е посочено, че тази спогодба се прилага спрямо лица, които са местни лица на едната или и на двете държави. В чл. 3, ал. 2 от Спогодбата е визирано, че при прилагането на спогодбата от една от държавите всеки термин, който не е изрично определен, ако контекстът не изисква друго, има значението, което му придава законодателството на тази държава по отношение на данъците, спрямо които се прилага спогодбата. По смисъла на чл. 4, ал. 1, б. „а” от Спогодбата е регламентирано, че за целите на същата терминът “местно лице на една държава” означава за Х. - всяко лице, което съобразно законодателството на Х. подлежи на облагане там поради неговото местожителство, местопребиваване, седалище на управление или всеки друг критерий от подобен характер. В чл. 5. ал. 1 от Спогодбата е дадено определение на термина “място на стопанска дейност”. Същият за целите на спогодбата означава определено място, посредством което се извършва цялостно или частично стопанската дейност на едно предприятие. По реда на чл. 26 от Спогодбата, компетентните органи на държавите си разменят необходимата информация за изпълнение на разпоредбите на тази спогодба.

От гореизложеното е видно, че при прилагането на Спогодбата между Н. Република Б. и Кралство Х. за избягване на двойното данъчно облагане и предотвратяване на отклонението от облагане с данъци върху дохода е необходима информация, предоставена от компетентен орган, удостоверяваща, че лицето е местно лице на договарящата се държава, доходите са получени и действително ползвани от местно лице, лицето не притежава място на стопанска дейност, с което този доход да е свързан.

Разпоредбите на вътрешното законодателство, чл. 135-142 от ДОПК, уреждат процедурни правила относно удостоверяване наличието на предпоставките, за да бъде приложена съответната СИДДО по отношение на начисления от местно лице, в полза на чуждестранно лице доход, попадащ в обхвата на спогодбата.

Съгласно чл. 11, ал. 1 от Спогодбата лихви, произхождащи от една от държавите и изплатени на местно лице на другата държава, се облагат само в тази друга държава, ако местното лице е действителен ползвател на лихвите. По силата на чл. 135, ал. 2 от ДОПК, спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане се прилагат след удостоверяване на основанията за това. Предвид разпоредбата на чл. 136 от ДОПК, за целите на чл. 135, ал. 2 след възникване на данъчно задължение за доход от източник в страната чуждестранното лице удостоверява пред органа по приходите, че е местно лице на другата

държава по смисъла на съответната СИДДО; притежател е на дохода от източник в Република Б.; не притежава място на стопанска дейност или определена база на територията на Република Б., с които съответният доход е действително свързан, както 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. Наличието на конкретните, изрично посочени обстоятелства в разпоредбата на чл. 136 от ДОПК се доказва посредством представяне на изрично указани в ДОПК писмени доказателства. По отношение на доходите от лихви, съгласно чл. 138, ал. 2, т. 6 следва да бъде представен договор и доказателства за начислените лихви. На основание чл. 137, ал. 2 и 3 от ДОПК, обстоятелството „местно лице на другата договаряща държава“ се удостоверява от чуждестранната данъчна администрация в искането по ал. 1 или съобразно обичайната ѝ практика, а обстоятелствата, че лицето е действителен притежател на дохода, както и че няма място на стопанска дейност на територията на Република Б. се декларират от чуждестранното лице.

В случая, чуждестранното лице С. Д. Ф. Б.В., чрез своя пълномощник е подало искане за прилагане на СИДДО между Р. Б. и Кралство Х.. Като основание за плащането на лихви е представен договор за заем /споразумение за заем/ на стойност максимум 7 000 000 евро, сключен на 21.07.2009 г. между С. Д. Ф. Б.В. и [фирма]. Представена е и декларация от платеща на дохода, удостоверяваща начисляване на доход от лихви в полза на С. Д. Ф. Б.В. Обстоятелството, че С. Д. Ф. Б.В. е местно лице за Кралство Х. е удостоверено с удостоверение от Данъчна служба Р., кантора Р. и удостоверение от Търговско-промишлената камара на А., досие № 33297959. Обстоятелствата, че С. Д. Ф. Б.В. няма място на стопанска дейност на територията на Република Б., както и че е действителен притежател на дохода от лихви са удостоверени с декларация, съгласно изискванията на чл. 137, ал. 3 от ДОПК. Следователно, чуждестранното лице е изпълнило поставените от разпоредбите на ДОПК изисквания за удостоверяване наличие на предпоставките за приложение на СИДДО с Кралство Х..

Органът по приходите е издал становището за липса на основания за приложение на СИДДО по отношение на доходите от лихви, начислени от [фирма], в полза на С. Д. Ф. Б.В., с аргумента, че регистрираното в Кралство Х. дружество не е действителен притежател на дохода. Този извод е основан на анализ на представените от жалбоподателя писмени доказателства, като е направено заключение, че С. Д. Ф. Б.В. само насочва средствата към реалния им получател, който е компания, учредена и оперираща от Б. – С. Е. М. Е. Л..

Страните по същество спорят единствено относно изпълнението на изискването местното лице на едната договаряща държава, на което е изплатен доход от лихва, произхождащ от другата държава, да е действителен ползвател на лихвите. Подобно изискване е предвидено и в чл. 136, т. 2 от ДОПК, като в чл. 137, ал. 2 от ДОПК е регламентирано, че обстоятелството по чл. 136, т. 2 се декларира от чуждестранното лице. В случая е безспорно, че заедно с искането за издаване на становище за прилагане на СИДДО е приложена и декларация от С. Д. Ф. Б.В., че е действителен ползвател на дохода. Декларацията по своето естество представлява подписан частен писмен документ, който не се ползва с материална доказателствена сила, което означава, че документът не доказва съответствието на отразените в него факти и обстоятелства с обективната действителност. Частният писмен документ се ползва само с формална доказателствена сила и при оспорването му доказателствената тежест за доказване истинността му се носи от лицето, което го е представило. Обстоятелството, че в приложимия процесуален закон - ДОПК, декларацията е предвидено като доказателствено средство за установяване на обстоятелството по чл. 136, т. 2 от ДОПК /че чуждестранното лице е действителен получател на дохода/, не променя доказателствената сила на декларацията като вид писмен документ. Наред с това, чуждестранното лице се позовава на изгодния за него факт, че е действителен ползвател на дохода от лихви, поради което именно това лице следва да докаже твърдения положителен факт. В този смисъл са общите правила за разпределение на доказателствената тежест по ГПК, които намират субсидиарно приложения в административното производство. Във връзка с тълкуването на понятието "действителен ползвател на дохода", употребено в разпоредбата на чл. 11, ал. 1 от СИДДО липсва легално определение, поради което следва да се приложат общите правила за тълкуване на международните договори, дадени във В. конвенция за правото на договорите от 1969 г. В тази връзка, напълно обосновано от страна на органа по приходите е съобразена една от основните цели на СИДДО с Кралство Х., която е да се предотврати отклонението от данъчно облагане. При тълкуване на разпоредбите на СИДДО в практиката е прието да се взема предвид Коментара на Модела на данъчна спогодба на доходите и имуществото на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие /Модел на СИДДО на О./. В чл. 11, ал. 1 от Модела е предвидено, че лихвите, произхождащи от едната договаряща държава и платени на местно лице на другата договаряща държава, могат да се облагат с данък в тази друга държава, а според ал. 2, въпреки това, тези лихви могат да се облагат с данък и в договарящата държава, в която възникват и съобразно законодателството на тази държава, но когато

бенефициентът на лихвите е местно лице на другата договаряща държава, така наложеният данък няма да надвишава 10 процента от brutната сума на лихвите. В коментара към чл. 11 от Модела е посочено, че за изясняване значението на израза "платени на местно лице", използван в ал. 1 на този член, с ал. 2 от същия е въведено изискването за бенефициент на дохода. Посочено е, че държавата, източник на дохода не е задължена да се отказва от данъчно облагателните си права по отношение на дохода от лихва, само защото този доход е моментно получен от местно лице на държава, с която държавата, източник на дохода, е сключила спогодба. В тази връзка е разяснено, че освобождаването от данък в държавата, източник на дохода, не може да бъде приложено, когато местното лице на другата държава, което е получател на дохода действа в качеството си на посредник /например агент или посочен /номиниран/ вместо собственик/, т.е. просто действа като насочващ дохода за друго лице, което фактически получава изгодата от съответния доход. Направен е извода, че дадено дружество за насочване на доход не може да бъде възприемано като бенефициент на доход, тъй като формалният собственик практически има много ограничени правомощия, които го правят във връзка с въпросния доход, обикновен фидуциар или администратор, действащ за сметка на заинтересованите страни.

Съдът не споделя доводите на жалбоподателя, че релевантен следва да е коментарът на Модела на СИДДО към момента на сключване на Спогодбата, тъй като обществените отношения се променят бързо, а СИДДО между Р. Б. и Кралство Х. е ратифицирана 1995 г. Като се има предвид горепосоченото тълкуване на разпоредбата на чл. 11, ал. 2 от Модела на СИДДО относно изискването за бенефициент на дохода от лихви и във връзка с изискването по ал. 1 от чл. 11 от Модела доходът от лихви да е получен от местно лице, като се отчете обикновеното значение на израза "действителен ползвател на дохода", използван в чл. 11, ал. 1 от СИДДО между Р. Б. и Кралство Х. предвид изискването за тълкуване на международните договори в чл. 31, ал. 1 от В. конвенция, и като се съобразят целите и духа на Спогодбата между Р. Б. и Кралство Х., следва да се приеме, че изискването за действителен ползвател на дохода по смисъла на чл. 11, ал. 1 от тази Спогодбата, не е изпълнено по отношение на случаите, при които чуждестранното лице, посочено като получател на дохода, е поставено между платеща на дохода и бенефициента. Издателят на оспореното становище е изложил съображения в тази насока, тъй като жалбоподателят в хода на административното производство и при административното обжалване не е представил доказателства за основанието, на което С. Д. Ф. Б.В. е придобило от С. Медия Е. Б.В. – Х. сумата от двеста и петдесет милиона долара, послужила и при даване на заем по договор за заем

/споразумение за заем/ на стойност максимум 7 000 000 евро, сключен на 21.07.2009 г. между С. Д. Ф. Б.В. и [фирма]. Органите по приходите са се обосновавали, че от представените доказателства не е станало ясно дали това е бил паричен заем или извършването на допълнителна парична вноска в капитала на С. Д. Ф. Б.В.

В съдебното производство от жалбоподателя са представени Протокол от извънредно общо събрание на акционерите на С. У. Холдинг Б.В. /с ново наименование С. Д. Ф. Б.В./, проведено в А. на 30.06.2009 г. /л. 214-215/, на което е взето решение дружеството да емитира един брой акция с номинална стойност четиридесет и пет евро цента срещу задължението на акционера С. Медия Е. Б.В. да плати сумата от двеста и петдесет милиона щатски долара, като разликата в стойностите бъде вписана като премия върху акцията, основана на обменния курс долар-евро, определен за 30.06.2009 г. Представен е и Акт за емитиране на акция от С. У. Холдинг Б.В., съставен от нотариус, практикуващ в У., Х. на 01.07.2009 г., с който е изпълнено решението на общото събрание на С. У. Холдинг Б.В. /л. 212-213/. От тези доказателства се установява фактът, че предоставените от дружеството-жалбоподател заемни средства по договор за заем, сключен на 21.07.2009 г. между С. Д. Ф. Б.В. и [фирма] е могло да бъдат предоставени от собствения капитал на заемотателя. Към датата на договора дружеството-жалбоподател е разполагало с достатъчно собствени средства, за да предостави средства по договорения заем.

По време на съдебното производство от жалбоподателя е инициирана процедура по взаимното споразумение, на основание чл. 25 от СИДДО с Кралство Х.. Видно от представеното на л. 510 и сл. от делото заверен превод от писмо от 28.01.2011 г. от разменената кореспонденция с НАП, органите на данъчната и митническа администрация / О., Централно звено за връзка А., Х., след извършен данъчен одит в офиса на холандските дружества от групата СМЕ, са установили, че С. Д. Ф. Б.В. не е разпределило никакви печалби за 2008-2009 г., което означава, че такива не са получени от основния акционер С. Медия Е. Б.В. и оборва извода в Становище за липса на основания за прилагане на СИДДО с изх. № 2553-06-1002#6/11.01.2010 г. по описа на ТД на НАП – С.-град, дирекция „Средни данъкоплатци и осигурители“, че действителен краен получател на дохода от лихви е регистрираното в Б. дружество С. Е. М. Е. Л.. Този извод се оборва и от установеното при извършения одит, че от баланса на С. Медия Е. Б.В. се установява, че дружеството има повече от 500 000 000 щатски долара собствен капитал и значителни активи. Т.е. дори да се приеме, че дружеството жалбоподател не разполага с достатъчно собствени средства за отпускането на процесния заем, то неговият собственик С. Медия Е. Б.В. – Х., определено притежава такива и ако същото е действителен получател

на дохода също би била приложима СИДДО с Кралство Х.. В писмото също така е посочено, че това дружество също не е разпределило никакви печалби за 2008 – 2009 г. Холандската данъчна администрация прави заключение, че от отчетите и от холандските данъчни декларации за корпоративен данък се установява, че дружеството С. Медия Е. Б.В. е извършило значителни сделки с трети страни от създаването си /3 август 1994 г./, притежава много други филиали и е предоставило много други заеми, освен българските инвестиции. Не е открито нищо, от което да може да се види, че съответните дружества не носят инвеститорски риск и не се възползват от ползите от инвестициите. Следователно не е налице твърдяното избягване на данъчно облагане в Р. Б..

По изложените съображения, настоящата инстанция намира, че в конкретния случай, С. Д. Ф. Б.В., като местно лице на Кралство Х. и получател на доходи от лихви, на основание чл. 11, ал. 1 от Спогодбата между Н. Република Б. и Кралство Х. за избягване на двойното данъчно облагане и предотвратяване на отклонението от облагане с данъци върху дохода подлежи на облагане в страната, на която е местно лице. Издаденото становище за липса на основание за прилагане на СИДДО е незаконосъобразно и като такова следва да бъде отменено. С оглед спецификите на акта, спорът не може да бъде решен от съда по същество, поради което преписката следва да бъде върната на административния орган - ТД на НАП – С. град за произнасяне съобразно задължителните указания по тълкуването и прилагането на закона.

С оглед изхода на спора и направеното от жалбоподателя искане за присъждане на направените по делото разноски, съдът намира, че същото е основателно. По делото са направени разноски за заплащане на държавна такса в размер на 50,00 лв. и разноски за адвокатско възнаграждение – 58 964,36 лв. Съгласно чл. 161, ал. 1, изр. 1 от ДОПК, на жалбоподателя се присъждат разноските по делото и възнаграждението за един адвокат за всяка инстанция съразмерно уважената част на жалбата. В настоящия случай жалбоподателят се е представлявал от двама адвокати /с представеното на л. 444-446 упълномощеният адв. С. е преупълномощил Адвокатско дружество „Д., Г. и В.“/, поради което следва да се присъди адвокатско възнаграждение в размер на 29 482,18 лв. Следователно, на жалбоподателя следва да се присъдят направените разноски в размер на 29 532,18 лв.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, предл. 2 и чл. 161 от ДОПК, Административен съд София - град, I отделение, 18 състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалбата на С. Д. Ф. Б.В., Х., Становище за липса на

основание за прилагане на СИДДО с изх. № 2553-06-1002#6/11.01.2010 г. по описа на ТД на НАП – С.-град, издадено от М. М. – директор на дирекция „Средни данъкоплатци и осигурители“, при ТД на НАП – С.-град, потвърдено с решение № 378/19.03.2010 г. на директора на дирекция „О.“ - С..

ВРЪЩА преписката на ТД на НАП – С.-град за издаване на нов административен акт, съобразно дадените от съда указания по тълкуването и прилагането на закона.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” - [населено място] при Централно управление на Националната агенция за приходите да заплати на С. Д. Ф. Б.В., Х., сумата в размер на 29 532,18 лв. (двадесет и девет хиляди петстотин тридесет и два лева, осемнадесет стотинки), представляваща направени по делото разноски. Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните и получаването на препис от съдебния акт.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: