

РЕШЕНИЕ

№ 5921

гр. София, 17.10.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 67 състав,
в публично заседание на 27.09.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Лилия Йорданова

при участието на секретаря Мая Георгиева, като разгледа дело номер **2148** по описа за **2022** 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 на ППФ КоЗ ВV, регистрирано в Кралство Н., със съдебен адрес [населено място], бул. Ц. шосе, № 47А, ет.4, чрез адв. М. Р. и адв. Т. Т. от САК, срещу Становище за липса на основания за прилагане на Спогодба за избягване на двойното данъчно облагане (С.) № П-29002921096630-108-001/02.11.2021г., издадено от С. И. И.- Г., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП „ГДО“, потвърдено с Решение № 119/24.01.2022г. на Директора на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП-С., с което е отказано облекчение в общ размер на 493 087, 83 лв. за получени през 2021г. доходи от лихви общо в размер на 4 930 878, 26 лв., реализирани във връзка с притежавана ценна книга Сертификат № 3/2021г., издадена от „Теленор България“ ЕАД на ППФ КоЗ ВV – Н. в съответствие с Програма за инвестиционни сертификати от 25.11.2019г.

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 (С.) между Република България и Х. е немотивирана и погрешна, тъй като са изпълнени всички предпоставки на чл. 136 от ДОПК и са

представени всички предвидени в чл. 138 от ДОПК доказателства за наличие на основания за прилагане на С.. В жалбата са изложени подробни доводи в посока на това, че органите по приходите не са доказали по обективен, бесспорен и непротиворечив начин, че ППФ КоЗ BV не е действителен притежател на дохода с източник в страната. Инвокират се съображения, че специфичната разпоредба на С. между България и Х. не изисква качеството „действителен притежател“ на дохода. Оспорва като необосновани изводите, че за на ППФ КоЗ BV – Н. не е изпълнено условието по чл.136а, ал.1,т.1 ДОПК, т.е. че има право да се разпорежда с дохода, да преценява използването му и да понася съществена част от риска от дейността, от която се реализира доходът. Подчертава се, че не са събрани каквито и да било доказателства, че ППФ КоЗ BV е дружество за насочване на дохода и не е установен нито един факт, от който да се направи извод, че лихвите, събирани като вземане от българското дружество, непосредствено погасяват лихвени задължения на ППФ КоЗ BV към PPF B. a.s. Излагат се подробни съображения във връзка с четирите основни аргументи, въз основа на които е прието, че „ППФ КоЗ BV“ няма право да се разпорежда с дохода, да преценява използването му и да понася съществена част от риска от дейността. Счита за неправилен аргумента на органа по приходите, че процесните доходи на ППФ КоЗ са определени като „доходи от лихви“. Моли се за отмяна на Становището и за присъждане на сторените по делото разноски. В с.з. жалбоподателят чрез адв. Т. и адв. В. поддържа жалбата и моли тя да бъде уважена. Представя писмени бележки.

Ответникът по жалбата, чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата и пледира за отхвърлянето ѝ, като посочва, че становището е правилно и законосъобразно постановено. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение и прави възражение за прекомерност на търсеното от оспорващия адвокатско възнаграждение. Представя писмени бележки.

СГП, редовно призована, не изпраща представител.

Административен съд София – град, след като обсъди релевираните с жалбата основания, прецени становищата на страните и събраните по делото доказателства, намира за установено следното от фактическа страна:

Производството е иницирано с подадено Искане № на С. № 26-Т-6851 от 03.06.2021 г. по чл. 137, ал. 1 от ДОПК. във връзка с чл. 140, ал. 1 от ДОПК за прилагане на С. между Република България и Кралство Х.. С Резолюция за извършване на проверка № П-2900292Ю96630-ОРП001 от 03.06.2021г., издадена от О. М., на длъжност началник сектор при ТД на НАП ГДО, било възложено извършването на проверка за наличие на основания за прилагане на С.. На основание чл. 34, ал. 1, т. 5 от ДОПК със Заповед № П-29002921096630-023-001 от 13.07.2021г. производството е спряно за срок от три месеца. Същото е възобновено със Заповед № П-29002921096630-143-001 от 14.10.2021г. като е определен срок за приключването ѝ до 17.10.2021г.

На 02.11.2021г. е издадено обжалваното Становище № П-29002921096630-108-001/02.11.2021г. за липса на основания за прилагане на С., с което на жалбоподателя е отказано предоставянето на данъчно облекчение за сумата

от 493087,83лв . за реализирания от него доход в размер 4 930 878,26 лв. Мотивите на органите по приходите се свеждат до това, че ППФ КоЗ BV – X. не е действителният получател на реализираните доходи от лихви, поради което не е изпълнено условието на чл. 136, т. 2 от ДОПК във връзка с чл. 11, ал. 1 от С. с Кралство X..

Становището е обжалвано пред директора на Дирекция „ОДОП“ С., който е счел жалбата за неоснователна и с Решение № 119/24.01.2022г. е потвърдил оспорения пред него акт .

Фактическите и правни съображения, с които органът по приходите е мотивирал становището си за липса на основание за прилагане на С. са следните:

Жалбоподателят ППФ КоЗ BV – Н. е специализирано финансиращо дружество, което управлява широкоспектърен портфейл от дългови инвестиции на редица пазари. Дружеството е местно лице за данъчни цели в кралство Н.. То притежава общ портфейл от дългови инвестиции на няколко пазара, включително Европа, А. и Близкия изток. Управлява се и се представлява от двама му директори, които са ангажирани с управлението и на други предприятия от същата група. До 2019г. ППФ КоЗ BV няма назначени служители.

Въз основа на Програмата „ТЕЛЕНОР БЪЛГАРИЯ" ЕАД е издало Сертификат №1/2019 г., Сертификат №2/2020г. и Сертификат №3/2021г. за които PPF С. BV - Н. е подало искания за прилагане на С. с X. по отношение на доходите, реализирани като притежател на всеки един от Сертификатите. Производствата по първите две искания, касаещи Сертификат №1 и Сертификат №2 са приключили с мълчаливо съгласие.

На дружеството е връчено Искане за предоставяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПЗПОЗЛ/ №П-29002921096630-040-001/01.07.2021г. относно условията на полученото от ППФ КоЗ BV финансиране, размера на начисления лихвен процент, в т.ч главница и лихва, както и информацията относно извършените счетоводни операции и метода на изчисляване процента кредитни загуби на годишна база / KRN/,въз основа на който се определя емисионната цена на всеки един от притежаваните Сертификати / № 1/2019; № 2/2020; № 3/2021/ . В отговор ППФ КоЗ BV е посочило, че между Т. България ЕАД и ППФ КоЗ BV съществува договор за записване и покупка на Сертификат №2. Посочено е, че издаденият сертификат е поименна ценна книга във връзка с Програма за инвестиционни сертификати на Т. България ЕАД . Допълнението към горепосочената програма характеризира параметрите на Сертификата – дата на издаване, сума на главница, емисионна цена и др. Основните активи следва да бъдат разгледани като безлихвени вземания на издателя на ценната книга. Съгласно Сертификата ППФ КоЗ BV получава право на всяка дата за изплащане да получава сумата за изплащане. Представена е и информацията относно покупната цена, равняваща се на емисионна, която по силата на договора е в размера на основните активи към 11.06.2020г. и покупната цена, преведена от ППФ КоЗ BV към Т. България ЕАД на 19.06.2020г. Лихви не се начисляват, а доходността във връзка със сертификата се получава като разлика между сумите за изплащане, получени през срока на валидност на сертификата и

емисионната му цена. Това гарантирало, че окончателната доходност на ППФ КоЗ BV би могла да бъде определена едва след изплащането на всички суми от страна на крайните дебитори посредством Т. България ЕАД.

След извършена проверка органите по приходите установили, че придобиването на Сертификатите е финансирано изцяло със средства по кредитна линия, които са предоставени на PPF C. BV - Н. от PPF B. a.s. чрез овърдрафт по банкова сметка на PPF C. BV - Н., открита в банката. PPF C. BV - Н. не влага никакъв собствен ресурс. Направен е извод, че с всички постъпления от секюритизираните вземания регулярно се погасяват задължения за главница и лихва на PPF C. BV - Н. към чешката банка.

С цел преценка на вида и обема на функциите и важността на решенията и отговорностите, които органите на управление на PPF C. BV – Н. поемат, и съответно за естеството и мащабите на дейността на управляваното дружество и за свързаните с тази дейност рискове, е посочено, че чуждестранното лице няма съществена самостоятелна роля нито за вземането и изпълнението на решенията, свързани с неговото финансиране, нито за формирането и осъществяването на инвестиционната му политика. PPF B. a.s. осигурява всички необходими финансови средства за придобиването на въпросните активи и като регулирана финансова институция разполага с необходимия капацитет и в действителност упражнява ефективен контрол върху рисковете, свързани с използването на тези финансови средства. На следващо място, след направена съпоставка със схема за финансиране на Т. България АД, било установено че PPF B. a.s. упражнява в най – голяма степен контрол върху кредитния и ликвидния риск , като печалбата от 4,25 % за чешката банка многократно надвишава този на дружеството жалбоподател, които е едва 0,20%.

След анализ на ангажираните в хода на проверката доказателства органът по приходите е констатирал, че доходът, реализиран от PPF C. BV – Н. за процесния период попада в обхвата на „доходи от лихви“ по смисъла на чл. 12, ал.2 и ал.3 от ЗКПО вр. с чл.7 и чл.13 от С. с Кралство Н.. Посочено е, че легалното определение на „лихва“ е дадено в § 1, т.7 на ЗКПО – лихва е доходът от всякакъв вид вземания за дълг, независимо от това дали е гарантиран с ипотека или с клауза за участие в печалбата на длъжника, включително лихвите по депозити в банки и доходите (премиите) от бонове и облигации. За целите на част трета не се смятат за лихви доходите, които представляват дивидент, наказателните лихви за закъснели плащания и неустойките.

Предвид така изложените факти и обстоятелства издателят на оспорването становище е преценил, че ППФ КоЗ BV – Н. осъществява единствено пренасочване на финансиране, идващо от дружество, регистрирано съгласно законодателството на Република България и предназначено за PPF B. a.s. Такова поставяне на лице между реалния кредитор и длъжника противоречи на концепцията за „действителен получател“ /действителен притежател/ на дохода, което изрично е предвидено като изискване /както в чл. 11 от С. с X., така и в чл. 136, т. 2 във връзка с чл. 136а, ал. 1 от ДОПК/ по отношение на лицето, претендиращо прилагане на С. с X. за доходите от

лихви.

По повод подадената до него жалба срещу становището Директорът на Дирекция „ОДОП“ е приел, че не е доказана хипотезата на чл. 13ба, ал. 2 от ДОПК, а именно, че получателят на дохода „Теленор България“ ЕАД действа като дружество за насочване на дохода, тъй като липсват доказателства получателят на начислените доходи да се контролира от ППФ КоЗ ВV – Н. – дружеството, което фактически извършва финансирането, но не би имало право на претендираното облекчение, ако доходът се реализираше директно от него. Обосновал е обаче заключението, че ППФ КоЗ ВV не доказва качеството на действителен притежател на дохода от лихви по отпуснатия дългосрочен заем на свързаното лице PPF B. a.s. поради което е приел жалбата срещу становището за неоснователна.

По искане на жалбоподателя по делото е допусната съдебно-счетоводна експертиза с вещо лице П. Д. К., което е дало следното заключение:

1. На въпроса дали при изготвянето на отчета за финансовото състояние (счетоводния баланс), съгласно МСФО и ЗСч (счетоводната рамка, приложима при съставянето на отчетите на Т. България) прилагат ли се основополагащите счетоводни принципи за „предимство на съдържанието пред формата“, „вярно и честно представяне“ и „предпазливост“, вещото лице е отговорило, че Финансовият одит, съгласно легалната дефиниция на понятието и термина, което се съдържа в Закона за Сметната палата, „е изразяване на независимо мнение доколко годишният финансов отчет на предприятието дава вярна и честна представа за неговото финансово състояние и имущество в съответствие с идентифицираната обща рамка за финансова отчетност“. Съгласно Закона за независимия финансов одит „Независим финансов одит“ е съвкупност от необходими и взаимосвързани процедури, определени от Международните одиторски стандарти, въз основа на които се изразява независимо мнение относно достоверността във всички аспекти на същественост на финансовите отчети, изготвени в съответствие с българското счетоводно законодателство.

Независимият финансов одит се извършва от регистрирани одитори, членове на Института на дипломираните експерт-счетоводители (И.). Регистрираните одитори и И. на дипломираните експерт-счетоводители подлежат на независим публичен надзор. След като се е запознало с отчета за финансовото състояние (счетоводния баланс) на Т. България ЕАД (от 01.03.2022 г. Й. България ЕАД, У.) за 2021г., вещото лице е установило, че независимият финансов одитор е издал неквалифицирано одиторско мнение на Т. България по отношение на финансовите му отчети за 2021 г.

На подвъпрос а: Прилагат ли се основополагащите счетоводни принципи за „предимство на съдържанието пред формата“, „вярно и честно представяне“ и „предпазливост“?. Правилното и последователно приложение на същите предмет ли е на обективна проверка от страна на независимия финансов одитор, вещото лице е отговорило, че при проверката от страна на независимия одитор се проверява дали се прилагат основополагащите счетоводни принципи за „предимство на съдържанието пред формата“, „вярно и честно представяне“ и „предпазливост“.

Вид одиторски доклад			
Чист отчет			
Квалифициран доклад			
Доклад за отказ от отговорност			
Неблагоприятен одитен доклад			

На подвъпрос б: Независимият финансов одитор издал ли е неквалифицирано одиторско мнение на Т. България по отношение на финансовите му отчети за 2021 г., вещото лице е дало следното заключение: Съществуват четири различни вида становища от одиторския доклад, които могат да бъдат издадени от одитора на дружеството въз основа на анализа на финансовите отчети на дружеството и включват неквалифициран одиторски доклад, квалифициран одитен доклад, неблагоприятен одитен доклад и одиторски доклад. В съвременния корпоративен свят, въз основа на по-долу одиторско мнение, се определят типовете одиторски доклад:

SR N доклад	Мнение	Вид одиторски доклад
1	Неквалифицирано мнение	Чист отчет
2	Квалифицирано становище	Квалифициран доклад
3 Отказ от отговорност	Отказ от становище	Доклад за отказ от отговорност
4 одитен доклад	Неблагоприятно мнение	Неблагоприятен одитен доклад

Съгласно заключението, независимият финансов одитор е издал неквалифицирано одиторско мнение на Т. България по отношение на финансовите му отчети за 2021 г.,

На въпрос № 2: Т. България отчита ли текущо в своя счетоводен баланс, съставен под приложимите счетоводни рамки и счетоводни принципи, задължения по вземания за дълг на ППФ КоЗ?

Отговорът на експертизата на този въпрос е следният:

В счетоводна сметка [ЕГН] ОСИГУРЕНИ (СЕКЮРИТИЗИРАНИ) РАЗСРОЧЕНИ ВЗЕМАНИЯ, Й. България отчита вземания от третите лица, обвързани със Сертификат № 3/2021, и чрез кредитирането на сметката, става и фактическото счетоводно отписване на тези вземания от баланса на Дружеството.

PPF С. В.В. / А. превежда в 5-дневен срок по банковата сметка на Й. България, емисионната цена на Сертификат № 3/2021 в размер на 52,136,997.36 лв.

Й. България не завежда в своя счетоводен баланс задължения по вземания за дълг на ППФ КоЗ.

Съгласно счетоводен запис № [ЕГН]/ 01.02.2021г., видно от приложен скрийншот от документ / стр. 5 от експертното заключение/ .

Дт Б. сметка PPF Е.:CZ72 6000 0000 0020 3002 00 Кт [ЕГН] - PPF С. В.В. / А.

Всички постъпления от третите лица, обвързани със Сертификат № 3/2021г., се отчитат в счетоводен разчет [ЕГН] ОСИГУРЕНИ (СЕКЮРИТИЗИРАНИ) СЪБРАНИ ВЗЕМАНИЯ, представляващ чужди парични средства на трета страна

PPF С. В.В., които се плащат на банката без съществено закъснение в договорно установения срок.

По същество има трансформация на един актив „вземания от трети лица“ в друг актив „пари“, които Дружеството получава по банковата си сметка незабавно е издаването на Сертификата.

Всички последващи постъпления от третите лица, обвързани със Сертификат № 3/2021г., се отчитат в счетоводен разчет, представляващ чужди парични средства на трета страна PPF С. В.В., които се плащат без съществено закъснение на 16-то число на месеца и в срок до 3 (три) работни дни след края на съответния месец.

Събраните постъпления по вземанията от третите лица, обвързани със Сертификат № 3/2021 се отчитат по разчет [ЕГН] ОСИГУРЕНИ (СЕКЮРИТИЗИРАНИ) СЪБРАНИ ВЗЕМАНИЯ, представляващ чужди парични средства на трета страна

PPF С. В.В., и се плащат без съществено закъснение в 3-дневен срок.

Към 30.06.2022, Иеттел България е изплатил на PPF С. В.У. събрани постъпления по вземанията от третите лица обвързани със Сертификат № 3/2021, в размер 47,158,424.20 лв. В заключителната част на така поставения въпрос, съобразно описаното в констативно-съобразителната част на експертизата, е че Т. България не завежда в своя счетоводен баланс задължения по вземания за дълг на жалбоподателя ППФ КоЗ.

3.На въпроса: Ако с оглед на действителното поведение и договореностите на страните съществуваше дългово задължение към ППФ КоЗ, допустимо ли щеше да бъде предвид приложимата счетоводна рамка и счетоводните принципи, вкл. тези на предимство на съдържанието пред формата и консервативност (предпазливост) при

представянето на пасивите/задълженията, Т. България да не го отчита и представя в своя баланс?, вещото лице е отговорило, че при представянето на пасивите/задълженията, ако приемем хипотетично, че Т. България отчита дългово задължение, то няма да бъде допустимо същото да не е отчетено и представено в счетоводния баланс на дружеството.

На следващия поставен въпрос 4, а именно при вземането на счетоводните операции за отчитане на издадения и закупен Сертификат, Т. България правилно ли прилага счетоводната рамка и принципа на предимство на съдържанието пред формата като отъждествява сделката с такава по продажба на вземанията от клиенти, секюритизирани под Сертификата е даден отговор в заключителната част, че след преглед на всички документи по делото и при проверката на място в счетоводството на Т. България, вещото лице е установило, че по същество има трансформация на един актив „вземания от трети лица“ в друг актив „пари“, които Дружеството получава по банковата си сметка незабавно с издаването на Сертификата. Ръководството на дружеството (при вземането на решението за такова отчитане) и независимият финансов одитор (при извършването на одитния ангажимент) са се ръководили от икономическите характеристики на сделката по същество и от нейното съдържание.

Т. България правилно прилага счетоводната рамка и принципа на предимство на съдържанието пред формата като отъждествява сделката с такава по продажба на вземанията от клиенти, секюритизирани под Сертификата.

5. Според експерта, всички последващи постъпления от третите лица, обвързани със Сертификат № 3/2021г., се отчитат в счетоводен разчет, представляващ чужди парични средства на трета страна PPF C. V.V., които се плащат без съществено закъснение на 16-то число на месеца и в срок до 3 (три) работни дни след края на съответния месец.

Събраните постъпления по вземанията от третите лица, обвързани със Сертификат № 3/2021 се отчитат по разчет [ЕГН] ОСИГУРЕНИ (СЕКЮРИТИЗИРАНИ) СЪБРАНИ ВЗЕМАНИЯ, представляващ чужди парични средства на трета страна

PPF C. V.V., и се плащат на банката без съществено закъснение в 3-дневен срок.

Към 30.06.2022, Т. България е изплатил на PPF C. V.V. събрани постъпления по вземанията от третите лица обвързани със Сертификат № 3/2021, в размер 47,158,424.20 лв.

6. На въпроса : Реализирана ли е към момента положителна разлика в полза на PPF C. BV от Сертификат №3/2021 г., т.е. събраните вземания от трети лица по Сертификат №3/2021 надвишават ли емисионната му стойност, ВЛ е установило, че към датата на Искането за прилагане на С. 02.06.2021 и към датата на осъществената проверка от експертизата в счетоводството на жалбоподателя – 28.08.2022г. НЕ Е реализирана положителна разлика в полза на PPF C. BV от Сертификат №3/2021 г., т.е. събраните вземания от трети лица по Сертификат №3/2021 не надвишават емисионната му стойност.

7.Относно въпроса за размера на подлежащите на заплащане лихви по кредита, отпуснат в полза на PPF C. BV от чешката банка PPF B. a.s. за придобиване на Сертификат №3/2021, съгласно клаузите на договора и погасителния план,

надвишава ли горницата над Емисионната цена, която би реализирало PPF C. BV, ако сумите, обвързани със Сертификат №3/2021 г. бъдат събрани изцяло? В какъв размер е евентуалният марж, нещата лице е отговорило, че Информация за лихвата, която PPF C. ще начисли и плати към PPF B. по Сертификат 3: Очакваната лихва за целия транс е 908 хил. евро, от които начислени към 31.07.2022 са вече 894 649 евро, чиято левова равностойност е 1 749 781,35лв.

Емисионната цена се проследява от Договор за записване и покупка на Сертификат № 3/2021, където в чл.3.1 е посочена емисионната цена в размер на 91,36% от сумата на главницата на записания сертификат, която е в размер на 26 657 223,46 евро, чиято левова равностойност по фиксинга е 52 136 997,36лв.

Размерът на подлежащите на заплащане лихви по кредита, отпуснат в полза на PPF C. BV от чешката банка PPF B. a.s. за придобиване на Сертификат №3/2021, съгласно клаузите на договора и погасителния план е В РАЗМЕР НА 908 хил. евро за целия транс като ТЯ НЕ НАДВИШАВА горницата над Емисионната цена, която би реализирало PPF C. BV, ако сумите, обвързани със Сертификат №3/2021 г. бъдат събрани изцяло, която емисионна цена е В РАЗМЕР НА 26 657 223.46 евро.

Съдът кредитира заключението по съдебно-счетоводната експертиза, изцяло като компетентно, обективно и обосновано.

Наред с административната преписка, съдът е приел по делото доказателства, представени от жалбоподателя, послужили за изготвяне на заключението.

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

Съгласно чл.141, ал. 4 от ДОПК становището за липса на основания за прилагане на С. подлежи на обжалване по реда за обжалване на ревизионните актове, т.е. по реда на Глава осемнадесета от ДОПК. Предвидения процесуален ред в случая е спазен, като жалбата е редовна и подадена в срок, от надлежна страна, след изчерпване на административния ред за обжалване, поради което е допустима.

Разгледана по същество, жалбата е основателна.

Становището за липса на основания за прилагане на С. е издадено от компетентен орган по приходите и не се констатира нарушения на изискванията за форма и на административнопроизводствените правила.

Спорът е относно материалната законосъобразност на оспорения акт.

Процедурата за прилагане на спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане на доходите и имуществото по отношение на чуждестранни лица са регламентирани в чл.135 – 142 ДОПК. Съгласно чл.135, ал.1 ДОПК, С. се прилагат след удостоверяване на основанията за това. Основанията за прилагане на С. са посочени в чл. 136 от същия кодекс, който предвижда, че след възникване на данъчно задължение за доход от източник в страната чуждестранното лице следва да удостовери пред органа по приходите, че е местно лице на другата държава по смисъла на съответната С.; 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; че са изпълнени особените изисквания за прилагане на С. или отделни нейни разпоредби по отношение на определени в самата С. лица, когато такива особени изисквания се съдържат в съответната С..

Искането на жалбоподателя, отправено до органите по приходите, е за прилагане на Спогодбата между правителството на Народна република България и правителството на Кралство Х. за избягване на двойното данъчно облагане и предотвратяване на отклонението от облагане с данъци върху дохода (Спогодбата, С.). В чл.11 от същата е предвидено, че 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.

Страните не спорят, че жалбоподателят е местно лице на Кралство Х. и не притежава място на стопанска дейност или определена база на територията на Република България, с които съответният доход е действително свързан. Спорно по делото се явява обстоятелството дали жалбоподателят е притежател на дохода от източник в Република България.

Съгласно чл.136а, ал.1 от ДОПК чуждестранно лице е притежател на дохода, когато: 1. има право да се разпорежда с дохода и да преценява използването му и понася целия или съществена част от риска от дейността, от която се реализира доходът, и 2. не действа като дружество за насочване на дохода. Според ал.2 дружество за насочване на дохода е дружество, което се контролира от лица, които не биха имали право на същите по вид и размер облекчения, ако доходът се реализираше директно от тях, и не осъществява стопанска дейност, извън притежанието и/или администрирането на правата или активите, от които се реализира доходът, и дружеството: 1. не разполага с активи, капитал или персонал, съответстващи на неговата стопанска дейност, или 2. няма контрол върху използването на правата или активите, от които е реализиран доходът. Не е дружество за насочване на дохода чуждестранно лице, когато повече от половината от акциите му с право на глас се търгуват на регулиран пазар (ал.3).

С оглед изложените в Решение № 119/24.01.2022г. мотиви, директорът на Дирекция „ОДОП“ е приел, че доходите реализирани от чуждестранното лице във връзка с притежаваните Сертификати са „доходи от лихви“. Счел е, че жалбоподателят не се явява притежател на дохода, тъй като според него не е доказано от жалбоподателя изпълнението на първото условие по чл.136а, ал.1 ДОПК - че има право да се разпорежда с дохода и да преценява използването му и че понася целия или съществена част от риска от дейността, от която се реализира доходът.

Тежестта за доказване на обстоятелството, че отговаря на условията за ползване на данъчното облекчение и в частност – че се явява притежател на дохода е на лицето, което претендира прилагането на С. – в случая на „ППФ КоЗ BV – Н.“.

С оглед заключението на директора на Дирекция „ОДОП“, че същото действа като дружество за пренасочване на дохода т.е. твърди че е налице отрицателната предпоставка по чл.136а, ал.1, т.2 ДОПК, жалбоподателят следва да докаже, че има право да се разпорежда с дохода и да преценява използването му и понася целия или съществена част от риска от дейността, от която се реализира доходът. Според съда, в хода на настоящото производство това обстоятелство беше установено по

делото с надеждни и убедителни доказателства.

По силата на 12, ал. 5, т. 1 от ЗКПО доходите от лихви, начислени от местни юридически лица на чуждестранни юридически лица, са от източник в страната. Съгласно чл. 195, ал. 1 от ЗКПО доходите от източник в страната, посочени в чл. 12, ал. 2, 3, 5 и 8 на чуждестранни юридически лица, когато не са реализирани чрез място на стопанска дейност в страната, подлежат на облагане с данък при източника, който е окончателен. Съответно данъкът по чл. 195, ал. 1 от ЗКПО се удържа от местните юридически лица, които начисляват доходите на чуждестранните юридически лица, с изключение на доходите по чл. 12, ал. 3 и, ал. 8, т. 2 от с.з. Платците на доходи, удържащи данъка при източника по чл. 195, са длъжни да внесат дължимите данъци в тримесечен срок от началото на месеца, следващ месеца на начисляване на дохода - в случаите, когато притежателят на дохода е местно лице на държава, с която България има влязла в сила Спогодба за избягване на двойното данъчно облагане /С./, респективно в срок до края на месеца, следващ месеца на начисляване на дохода - за всички останали случаи /чл. 202, ал. 2 от ЗКПО/. Съобразно това и на основание чл. 200, ал. 2, във връзка с чл. 195 от ЗКПО, в Становището е прието, че процесните доходи са лихвоносни като е отбелязано, че за лихва следва да се счита всяка сума, получена от PPF C. BV, която надвишава размера на първоначалната му инвестиция.

Видно от обясненията на дружеството – жалбоподател, дадени в отговор на изпратеното ИПДПОЗЛ /л.74- 84/, по силата на договора от 15.06.2020г. за записване и покупка на Сертификат „ППФ КоЗ BV – Н.“ е придобило вземането на „Теленор България“ ЕАД и в резултат на това се е конституирало като кредитор на платеца на вземането. За да придобие прехвърленото вземане, „ППФ КоЗ BV – Н.“ е получило заем чрез овърдрафт от чешката банка PPF B. a.s. по банкова сметка на PPF C. BV - Н., открита в банката.

На първо място, експертизата е установила, че независимият финансов одитор е издал неквалифицирано одиторско мнение на Т. България по отношение на финансовите му отчети за 2021 г.

На второ място, вещото лице е установило, че Т. България не завежда в своя счетоводен баланс задължения по вземания за дълг на ППФ КоЗ.

На следващо място се установява, че ако Т. България отчита дългово задължение, то няма да бъде допустимо същото да не е отчетено и представено в счетоводния баланс на дружеството.

Вещото лице е установило, че Емисионната цена се проследява от Договор за записване и покупка на Сертификат № 3/2021, където в чл.3.1 е посочена емисионната цена в размер на 91,36% от сумата на главницата на записания сертификат, която е в размер на 26 657 223,46 евро, чиято легова равностойност по фиксинга е 52 136 997,36лв. Размерът на подлежащите на заплащане лихви по кредита, отпуснат в полза на PPF C. BV от чешката банка PPF B. a.s. за придобиване на Сертификат №3/2021, съгласно клаузите на договора и погасителния план е в размер на 908 хил. евро за целия транс. като тя не надвишава горницата над Емисионната цена, която би реализирало PPF C. BV, ако сумите, обвързани със Сертификат №3/2021 г. бъдат събрани изцяло, която емисионна цена е в размер на 26 657 223.46 евро.

В тази връзка от страна на органа по приходите е прието погрешно, че Т. България ЕАД е издало дългов инструмент като облигация, на цена по – ниска от номиналната.

Що се отнася до риска от операцията, то няма причина да се смята, че жалбоподателят PPF C. BV, не носи риска вследствие прехвърляне на вземането. При неплащане на финансовия актив от страна на длъжника на „Теленор България“ ЕАД, което несъмнено ще се отрази негативно на имуществената сфера на жалбоподателя, задължението на PPF C. BV към чешката банка ще продължи да съществува, тъй като не са налице данни по делото това задължение да е поставено в зависимост от вземането, за придобиването на което е издаден Сертификат № 3 .

Следователно юридически рискът от извършените стопански операции се носи от жалбоподателя и този извод не се променя от факта, че при неблагоприятен развой, при който длъжниците на PPF C. BV преустановят по една или друга причина погасяването на задълженията си, неговите кредитори също биха били в поставени в риск за събиране на вземанията си. Това обаче е собственият риск на всеки търговец като самостоятелен участник в стопански оборот и няма основания да се счита, че в конкретния случай рискът от дейността не се понася от жалбоподателя като кредитор на съществуващите негови вземания .

Предвид изложеното дотук, съдът намира, че дружеството жалбоподател се явява притежател на дохода от източник в Република България по смисъла на чл.136 вр. чл.136а от ДОПК, с оглед на което не е налице твърдяната от органите по приходите пречка за издаване на положително становище по искането на PPF C. BV с вх. № 26-Т-6851 от 03.06.2021г. за прилагане на С..

Обжалваното становище следва да бъде отменено като незаконосъобразно, а преписката следва да бъде върната на административния орган - ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители” за произнасяне съобразно задължителните указания по тълкуването и прилагането на закона.

С оглед изхода на спора, искането на жалбоподателя за присъждане на разноски следва да бъде уважено, а това на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение следва да бъде отхвърлено. Процесуалният представител на ответника е направил възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение, което съдът намира за основателно, съгласно чл.8.т.5 от Наредба № 1/09.07.2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, поради което на жалбоподателя да бъдат присъдени разноски в общ размер на 10 767,38 лв., от които 50 лева за платена държавна такса и 3 256, 50 лв. за възнаграждение на вещото лице и 7460,88 лв. адвокатско възнаграждение за осъществено процесуално представителство, защита и съдействие по административни дела с определен материален интерес.

Ето защо Административен съд – София-град, 67 състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалбата на ППФ КоЗ BV, регистрирано в Кралство Х. Становище № П-29002921096630-108-001/02.11.2021г. за липса на основания за прилагане на Спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, издадено от директора на Дирекция „ГДО“ при ТД на НАП – С., потвърдено с Решение № 119/24.01.2022г. на

ИЗПРАЩА преписката на компетентния орган при ТД на НАП - [населено място] за издаването на ново становище по искане с вх. № 26-Т-6851 от 03.06.2021г. при спазване на дадените указания по тълкуването и прилагането на закона.

ОСЪЖДА Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. да заплати на ППФ КоЗ BV, регистрирано в Кралство Н. съдебни разноси по делото в размер на 10 767, 38лв. / десет хиляди седемстотин шестдесет и седем лева и тридесет и осем стотинки.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд на Република България, в 14 дневен срок от съобщаването му.

СЪДИЯ: