

РЕШЕНИЕ

№ 56

гр. София, 06.01.2012 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 9 състав, в публично заседание на 13.12.2011 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Камелия Серафимова

при участието на секретаря Анжела Савова, като разгледа дело номер **9648** по описа за **2011** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Настоящото административно производство е по реда на чл.156 и сл.ДОПК,вр.с чл.141 ДОПК .

Образувано е по жалба на „Р. Л.” срещу Становище за наличие или липса на основания за прилагане на СИДДО изх.№26-К-6048/30.06.2011, издадено от П. А.-орган по приходите пир ТД „ГДО”, потвърдено с Решение №1623/19.09.2011 година на Директор на Дирекция”ОУИ”.

Развитите в жалбата оплаквания са за незаконосъобразност на обжалваното становище. Твърди се, че неправилно органът по приходите е прел, че не са налице основания за прилагане на СИДДО по отношение на доходите ,посочени в Искането като противно на всички доказателства ,приложени в хода на административното производство приемат, че дружеството не е действителен притежател на доходите.Иска се отмяна на становището и връщане на преписката на органа, издал становището за ново произнасяне при спазване на дадените указания. Претендират се и сторените по делото разноски.

В съдебно заседание,жалбоподателят-„Р. Л.”-М. редовно и своевременно призван, се представлява от адвокат Б., редовно упълномощен с пълномощно по делото, който поддържа жалбата на заявените основания и моли становището да бъде отменено.Претендира и направените по делото разноски.

Ответникът по жалбата-Директор на Дирекция”Обжалване и управление на изпълнението”при ЦУ на НАП-гр.С.,редовно и своевременно призван представлява от юрисконсулт П., редовно упълномощена,която оспорва жалбата като

неоснователна.Претендира заплащането на юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София-град след като прецени събраните по делото доказателства,ведно с доводите, възраженията и изразените становища на страните,при условията на чл.142,ал.1 АПК,вр. с чл.188 ГПК, прие за установено следното:

От приложения превод на Удостоверение, издадено от Търговския регистър на М. е видно, че Р. Л. е регистрирано в Търговския регистър на 11 април 2005 година .

Със Заповед №114/20.05.2009 година на Изпълнителен директор на НАП- [населено място], П. С. А. е назначена на длъжността инспектор по приходите към ТД-ГДО считано от 01.06.2009 година.

Със Заповед №25/20.05.2009 година на Изпълнителен директор на НАП- [населено място] Д. Б. е назначен на длъжността- Началник отдел”Контрол” при ТД на НАП-ГДО” ,считано от 01.06.2009 година.

Със Заповед №071/12.04.2010 година Директор ТД на НАП- ГДО” упълномощил органа по приходите, заемащ длъжността Началник отдел” Контрол” да издава заповед за възлагане на ревизии и резолюции за извършаване на проверки.

На 12.04.2011 година,жалбоподателят депозирал Искане за прилагане на Спогодба за избягване на двойно данъчно облагане между РБ и М. по отношение на доходи от лихви по два договора – от 10.01.2009 година,начислена към 31.12.2009 година в размер на 24 407.98 евро и по договор от 10.01.2009 година до 31.10.2010 година в размер на 29166.36 евро или в общ размер на 53 574.34 евро от страна на платеца-[фирма]/ в левова равностойност 104 782.30 лева.

Към искането си приложил Договор за заем от 10.01.2009 година, Удостоверение от данъчната администрация на държавата, на която притежателят на доходите е местно лице, декларация от притежателя на доходите.

На 14.04.2011 година, П. Д. Б. – Началник отдел”Дирекция” ГДО”при ТД „ГДО” [населено място] с Резолюция за извършване на проверка определил П. С. А. на длъжност- Старши инспектор по приходите да извърши проверка на Р. Л. по СИДДО с вх.№26-К-6048/12.04.2011 година и определил срок за завършване на проверката -11.06.2011 година.

На 30.05.2011 година,К енд К-ЛТД”ООД дружеството- начислило дохода и пълномощник на жалбоподателя депозирало Искане за спиране на процедурата по прилагане на СИДДО за горепосочените доходи до представяне на исканите допълнителни документи и писмени обяснения, поради технологично необходимото време за снабдяването с такива.

Със Заповед № 110046/31.05.2011 година, П. Д. Б.- Началник отдел”Дирекция” ГДО” спрял производството по извършване на проверка на Р. Л. за времето от 31.05.2011 година до 31.08.2011 година.

Със Заповед №1103144-В/21.06.2011 година,П. Д. Б. – Началник отдел” Дирекция” ГДО” при ТД на НАП-„ ГДО” възобновил производството по извършване на проверка, спряна със Заповед № 1100046/31.05.2011 година на Р. Л., считано от 21.06.2011 година.

С Резолюция за извършване на проверка № 1103145/21.06.2011 година, П. Д. Б.- Началник отдел”Дирекция”ГДО”при ТД на НАП ГДО-С. определил П. С. А. на длъжност- Старши инспектор по приходите да извърши проверка на Р. Л. и определил срок за завършването на проверката -01.07.2011 година.

На 30.06.2011 година, П. С. А. на длъжност- старши инспектор по приходите издала Становище за наличие или липса на основания за прилагане на Спогодба за избягване

на двойно данъчно облагане, с което приела, че не са налице основания за прилагане на СИДДО между РБ и М. по отношение на Р. Л..

Становището е връчено на пълномощник на жалбоподателя на 04.07.2011 година. На 14.07.2011 година жалбоподателят депозирал жалба до Директор на Дирекция ОУИ” срещу издаденото становище, а последният с Решение № 1623/19.09.2011 година потвърдил обжалваното становище.

По делото са приложени всички събрани в хода на производството доказателства.

С оглед на така установената фактическа обстановка, Административен съд София-град намира предявената жалба за процесуално допустима, подадена в преклузивния срок по чл.156, ал.1 ДОПК от процесуален представител на легитимирана страна и при наличие на правен интерес от обжалване. Разгледана по същество, същата се явява неоснователна. Съображенията за това са следните:

В раздел III на ДОПК е визирана Процедурата за прилагане на спогодбите за избягване на международното двойно данъчно облагане на доходите и имуществото по отношение на чуждестранни лица от чл.135- до 141 от ДОПК, като по отношение на обжалването на становището, се прилага субсидирано разпоредбите относно ревизионния акт.

При преценката законосъобразността и обосноваването на становището, съдът следва да извърши проверка дали е издадено от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуално-правните и материално правните разпоредби при издаването му-това са така наречените условия за редовно действие на ревизионния акт, залегнали в разпоредбата на чл.160, ал.2 ДОПК, приложима по силата на препращащата норма на чл.141, ал.4 ДОПК.

Обжалваното Становище, изх.№ 26-К-6048/30.06.2011 година, е издадено от компетентен орган- това е Старши инспектор по приходите- П. С., на когото Началник отдел”Контрол” при ТД на НАП”ГДО” е възложил извършването на проверка относно прилагането на СИДДО между РБ и М. по отношение на „Р. Л.- М. / аргумент от разпоредбата на чл.139, ал.2 ДОПК, в с чл.141, ал.1 ДОПК. Наред с това, между страните няма спор, а и от приложените по делото доказателства, се установява, че лицето П. А. заема длъжността- старши инспектор по приходите към ТД на НАП-ГДО.

При издаването на становището, органът по приходите е спазил процесуално правните разпоредби на ДОПК. В разпоредбата на чл.141 от ДОПК е посочено, че органите по приходите осъществяват контрол по прилагането на СИДДО, като извършват проверка или ревизия. Когато се извършва проверка, становище за наличие или липса на основания за прилагане на СИДДО се издава на чуждестранното лице в 60-дневен срок от подаване на искането по чл. 137, ал. 1. Копие от становището се изпраща и на платеща на дохода

В настоящия случай, от събраните доказателства е видно, че административното производство е иницирано от страна на жалбоподателя чрез подаване на Искане за прилагане на СИДДО между РБ и М. на 12.04.2011 година. След подаване на Искането, с Резолюция за извършване на проверка от 14.04.2011 година, Началник отдел Контрол при ТД на НАП- „ГДО” и осигурители – [населено място]-П. Д. Б./ упълномощен от Директор ТД „ГДО” да издава заповеди за извършване на проверки” определил П. С. А.- старши инспектор по приходите за орган, който следва да извърши проверка за прилагане на СИДДО между РБ и М. по отношение на Р. Л.. По искането на пълномощник на жалбоподателя, проверката е спряна и то за представяне на

доказателства. След представяне на доказателствата, със Заповед за възобновяване на производството, проверката е възобновена от органа, който я възложил-П. Д. Б. Началник отдел” Дирекция” Контрол” при ТД на НАП- „ГДО” и с нова резолюция за извършване на проверка от 21.06.2011 година отново определил П. С. А. – старши инспектор по приходите за орган, който следва да извърши проверката по депозираното искане от страна на „Р. Л.”.Становището е издадено в предвидения 60 дневен срок/ при съобразяване с обстоятелството ,че проверката е спряна и при спирането сроковете не текат.

При издаването на становището , органът по приходите е спазил и материално правните разпоредби.

Разпоредбата на чл.136 от ДОПК предвижда , че за целите на чл.135 от ДОПК след възникване на данъчно задължение за доход от източник в страната, чуждестранното лице удостоверява пред органа по приходите, че е местно лице на друга държава по смисъл на съответната СИДДО, че е притежател на дохода от източник в РБ, че не притежава място на стопанска дейност или определена база на територията на РБ, с които съответният доход е действително свързан,и че по отношение на него 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.

В настоящия случай, от събраните по делото доказателства е видно ,че Р. Л. е регистрирано холдингово дружество в М. през 2005 година, не осъществява стопанска дейност, освен предоставяне на заеми, няма назначени служители. Наред с това,от доказателствата по делото също се установява,че собственици на Р. Л. са 3 дружества, регистрирани в офшорната юрисдикция на Р. С.- Т. Л., Ламарина И. Л. и К. И. Л., като се твърди само, че собственик на трите дружества е Ф. Л./ но по отношение не това дружество не е представена никаква информация и не е ясно кой в крайна сметка е собственик на Р. Л..

В хода на административното производство ,жалбоподателят е представил и три броя Договора за заем от 10.01.2009 година,сключени с трите посочени по- горе фирми, по силата на които жалбоподателят е получил заеми от страна на заемодателите- трите фирми, посочени по- горе и то с цел погасяване на кредита на българското дружество [фирма]. Наред с това, на 10.01.2009 година между жалбоподателя и [фирма] е сключен Договор за заем, по силата на който малтийското дружество е предоставило на българското дружество сумата от 14 583 182 евро.В този договор обаче липсва обезпечаване на риска от евентуално непогасяване на заема,каквато е обичайната практика между несвързани лица. Уговорка в посока обезпечаване на заема липсва и при трите договора за заем, сключени със сейшелските дружества. Наред с това, от събраните доказателства е установено, че между жалбоподателя и посочения като негов управител не е сключван Договор за управление, при което не може да се установи какви са действителните функции на управителя,задълженията и отговорностите по повод управлението на малтийското дружество. Що се касае до представените фактури- издадени на управителя на дружеството ,то те касаят технически дейности, но не и дейности по управление на многомилionни инвестиции, вземане на решение къде и как, при какви условия да бъдат отпуснати, съответно поети задължения за заеми.

Член.10 от СИДДО между РБ и М. обаче не регламентира конкретно, че получателят на дохода следва да е действителен притежател на дохода, а поставя условия за това той

да е местно лице на другата договаряща държава. В чл.136 от ДОПК изрично е посочено, че чуждестранното лице следва да бъде притежател, а не получател на дохода от източник в РБ. Легално определение на понятието – действителен притежател на дохода няма, при което следва да намерят приложение общите правила за тълкуване на международните договори, дадени във В. конвенция за правото на договорите от 1969г., ратифицирана от Р Б., обн., ДВ, бр. 87/1987г., която предвижда в чл. 31, ал. 1, че 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. 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 ОИСР/. 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 брутната 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.

В случая представената от страна на жалбоподателя- декларация, че е притежател на дохода от лихва само по себе си не може и няма как да го направи действителен притежател на дохода от лихва, защото на първо място, тази декларация по естеството си е подписан частен документ, който не се ползва с материална доказателствена сила и по същество не доказва съответствието на отразеното в него с обективната действителност, защото частният документ се ползва само с формална доказателствена сила и жалбоподателят- чуждестранно лице сочи само и единствено изгодни за него факти- че е действителен притежател на дохода от лихва. На второ място, представената само кратка извадка от годишен финансов отчет на дружеството- жалбоподател по никакъв начин не може да обуслови и да доведе до подробен анализ на финансовото състояние на жалбоподателя. На следващо място, във всички случаи при тълкуването на понятието– действителен притежател на дохода по смисъла на СИДДО, следва да се анализират както чисто икономическите функции на лицето, претендиращо прилагането на данъчната спогодба от гледна точка на

поети рискове и използвани активи и характерът на осъществените сделки и процесът на вземане на решение по отношение на начина на използване на активите и доходите, генерирани от тези активи. От анализа на всички приложени доказателства и чисто икономическата функция на жалбоподателя е видно, че той е само формален/ недействителен притежател на дохода от лихви по осигуреното финансиране – по Договора от 10.01.2009 година с българското дружество и е поставен между платеща на дохода и бенефициента- аргумент в тази посока е учредяването на дружеството през 2005 година ,не осъществяване на стопанска дейност, освен предоставянето на заеми, а основните средства по предоставения договор за заем от 10.01.2009 година са привлечени от дружествата – майки- трите сейшелски дружества- собственици на капитала, и са свързани лица по смисъла на параграф 1,т.3 от ДР на ДОПК. Следва да се отбележи , че при наличните доказателства, няма как малтийското дружество самостоятелно да осигури финансиране в размер на 14 583 182 евро на българското дружество, при съобразяване с обстоятелството, че дружеството изпълнява поставените му задачи от другите дружества- заемодатели - именно да финансира [фирма], няма назначени служители, няма офис,а адресът му е адресът на управителя. Наред с това, всички приходи от лихви се използват за погасяване на задълженията и на практика, всички получени доходи се пренасочват към компаниите- заемодатели, като уговореният лихвен процент на заема между „Р. Л. и [фирма] е 2%, докато лихвеният процент по заемите между Р. Л. и сейшелските дружества е в размер на 1.8% ,като размерът на нетния лихвен доход ,реализиран от жалбоподателя е в размер на 0.2% и безспорно не му позволява да формира солиден собствен доход от дейността по предоставянето на заема. От всичко това следва изводът ,че финансирането на българското дружество е извършено чрез дългов инструмент, а не чрез собствен капитал, и рискът от предоставянето на заема се понася от сейшелските дружества.Финансовите отношения между трите групи лица са конструирани по начин, прикриващ реалния получател на дохода, като малтийското дружество е само организатор на заема на българското дружество. С оглед на това, съвсем законосъобразно органът по приходите е приел ,че малтийското дружество не е действителен притежател на дохода, а от там по отношение на него не са налице основания за прилагане на СИДДО между РБ и М..

В контекста на всичко изложено дотук ,настоящата съдебна инстанция намира ,че Становището отговаря на условията за редовно действие и предполага отхвърляне на предявената срещу него жалба.

С оглед изхода на спора, в полза на ответника по жалбата следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение в размер на 150 лева.

Воден от гореизложеното и на основание чл.160,ал.1 ДОПК,Административен съд-София град

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ ЖАЛБАТА НА „Р. Л.”М. срещу Становище за наличие или липса на основания за прилагане на СИДДО изх.№26-К-6048/30.06.2011, издадено от П. А.- орган по приходите при ТД „ГДО”, потвърдено с Решение №1623/19.09.2011 година на Директор на Дирекция”ОУИ”.

ОСЪЖДА „Р. Л.”М. ДА ЗАПЛАТИ НА ДИРЕКТОР НА ДИРЕКЦИЯ”ОУИ”ПРИ ЦУ НА НАП-ГР.С. СУМАТА ОТ 150 ЛЕВА ЮРИСКОНСУЛТСКО ВЪЗНАГРАЖДЕНИЕ.

На основание чл.138 АПК,препис от решението да се изпрати на жалбоподателя,на ответника по жалбата.

Решението подлежи на касационно обжалване пред ВАС на РБ в 14-дневен срок от получаване на препис от същото,съгласно разпоредбата на 160,ал.6 ДОПК,вр.

с чл.211,ал.1 АПК.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: