

РЕШЕНИЕ

№ 605

гр. София, 06.02.2015 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 15 състав, в публично заседание на 27.01.2015 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Полина Якимова

при участието на секретаря Ина Андонова, като разгледа дело номер **12274** по описа за **2014** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл.226 от АПК.

С решение № 8267/ 21.12.2013 г. по адм. дело № 7362/ 2013 г. на АССГ, I отделение, 13 състав, е отменен, по жалбата на Р. Х. Ю. Ш., АУЗД № 1203135/ 16.04.2013 г., издаден от З. В., инспектор по приходите в ТД на НАП С., потвърден с решение № А-11/ 19.06.2013 г. на директора на цитираната дирекция в частта, с която е отказано данъчно облекчение за лице с намалена работоспособност в размер на 7920 лв заедно с произтичащите от това задължения за данък и закъснителни лихви и жалбата на временно пребиваващия в Б. гражданин на Федерална република Г. е отхвърлена в останалата част.

Това решение е отменено с решение № 15042/ 11.12.2014 г. на ВАС, I отделение по адм. дело № 2164/ 2014 г. в частта, в която е отхвърлена жалбата на Р. Х. Ю. Ш. срещу цитирания АУЗД за установено данъчно задължение за внасяне на данък върху доход в деклариран от лицето размер от 9 622,68 лв с произход от трудово възнаграждение с източник в Г. поради съществени нарушения на съдопроизводствените правила – неизлагане на мотиви относно тези доходи и тяхното облагане, необсъждане на относимите доказателства по делото и на възраженията на Р. Ш., че органите по приходите не му предоставили възможност да отстрани несъответствията в декларацията относно доходите му с източник в Г., съответно липса на преценка относно приложимостта на чл.103 ДОПК. Указано е при новото разглеждане на делото да бъдат изложени мотиви относно данъчното облагане за доходите на лицето с източник в Г. след обсъждане на всички относими за тези доходи доказателства и

възраженията и доводите на страните в тази насока.

Според Р. Ш. тезата на приходния и решаващ орган, че като местно лице за Република Б. жалбоподателят е носител на задължението за данък върху придобитите в Б. и чужбина доходи е възприета единствено от гледна точка на националния ЗДДФЛ, без фактите по преписката да бъдат разгледани в контекста на СИДДО между РБ и Ф.. Съгласно чл.22, т.2, б.„а“ от СИДДО в Б. двойното данъчно облагане се избягва както следва – когато местно лице на Б. получава доходи или притежава имущество, които съгласно разпоредбите на спогодбата могат да се облагат с доход в Г., Б., спазвайки разпоредбите на букви „б“ и „в“ ще освободи такива доходи и имущество от облагане с данък. С позоваване на законодателството на Ф., /§ 42d, ал.1 от Закона за данъците върху доходите/ се настоява, че за доходи над 450 евро данък върху дохода дължи само работодателят, а тезата за облагаемост в Б. на получените в Г. доходи противоречи на целта на всяка СИДДО да се блокират правата за облагане на съответните доходи между държавата на източника на дохода и държавата, чието местно лице е получателят му.

Искането до съда е за отмяна на АУЗД и във визираната част и за присъждане на разноски.

Ответникът, директорът на ТД на НАП С., чрез представител по пълномощие, отрича основателността на жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

От фактическа страна се установява:

С вх. № 224391200577671/ 25.04.2012 г. в офис „Ц.“ на ТД на НАП С. е приета подадената от Р. Х. Ю. Ш. годишна данъчна декларация по чл.50 ЗДДФЛ за 2011 г., в приложение № 1а от която са вписани доходи от източник [фирма] /S. G./, Г. в общ размер на 9622,68 лв и удържани осигурителни вноски в размер на 1065,77 лв, годишната основа за които /доходи/, в размер на 8556,91 лв, сумирана с годишната основа по приложение № 1 за доходи от източник в Б., дава резултат 16536,14 лв според изчисленията в декларацията.

На 02.07.2012 г. началник сектор „Обслужване“ при офис „Ц.“ при ТД на НАП С. издава Резолюция за извършване на проверка спрямо жалбоподателя с обхват възстановяване на Д. за 2011 г. със срок за приключване 02.08.2012 г. Проверката е възложена на З. В., инспектор приходи в ТД на НАП С..

Според издаденото на 08.10.2012 г. от директор Дирекция „СИДДО“ при ЦУ на НАП удостоверение Р. Х. Ю. Ш. е българско местно лице за данъчни цели по смисъла на СИДДО между Република Б. и Г..

Преписката съдържа придружени с превод на български език карта на лице с тежко увреждане, валидна безсрочно, според която степента на същото е 90 %; отчет за brutните и нетни доходи на декларатора, издадена от З. О. /S. G./, Г., според отразяванията за м. декември от която brutното годишно възнаграждение на Р. Ш. е 4920 евро, които, по фиксирания курс 1,95583 е равностойни на 9622,88 лв – така, както е декларирано в приложение № 1а от Г..

На 19.03.2013 г. пълномощник на жалбоподателя е получил съобщение по чл.103, ал.1 ДОПК за отстраняване на несъответствия в подадената декларация, изразяващи се в неправилно попълнена част V, таблица 1 Данъчно облекчение за лица с 50 и над 50 на сто намалена работоспособност съгласно Становище на Дирекция „ОДОП“ С..

На 01.04.2013 г. е получено второ съобщение по чл.103, ал.1 ДОПК относно неправилно попълнено приложение № 9 за прилагане на методите за избягване на двойното данъчно облагане – таблица 2.1 за доходи, подлежащи на облагане с данък

върху общата годишна данъчна основа.

На 30.04.2013 г. Р. Ш. е депозирал Г. с вх. № 10 94 17 196, чието приемане е отказано от органа по приходите по аргумент от чл.104, ал.3 ДОПК.

Акт за установяване на задължение по декларация № 1203135/ 16.04.2013 г. съдържа следните фактически установявания: Р. Ш. е подал Г. по чл.50 ЗДДФЛ за 2011 г., в която са вписани доходи от източници в Б. и в чужбина; в приложение № 1а от която е деклариран доходи с източник Г., облагаем, в размер на 9622,88 лв; представено е удостоверение, че жалбоподателят е българско местно лице по СИДДО между Б. и Г.. Констатирано е, че при попълване на Г. е допусната грешка в приложение 1 част втора, таблица 1 ред 1.1 вместо сумата по служебната бележка /1177,77 лв/ е вписана сумата 1150,77 лв. Грешка имало и в част втора, таблица 4, ред 4.1 годишна данъчна основа по чл.25 ЗДДФЛ за доходите от източник в Б. – записана е сумата 7979,23 лв, която не съответства на тази по служебната бележка /7952,23 лв/. В основната част на Г. по част четвърта Изчисляване на данъка върху общата годишна данъчна основа неправилно била попълнена сумата 16536 лв вместо вярната 16509,14 лв което обусловило некоректно пресмятане в размера на данъка. Като последица от непризнаване на данъчно облекчение за лица с трайно намалена работоспособност са установени допълнителни задължения за данък върху доходите на физическите лица със закъснителни лихви

Фактически и правни основания относно доходите от източник Г., изплатени от З. О./С. Г. актът за установяване на задължение по декларация № 1203135/ 16.04.2013 г. не съдържа.

Недоволен от засягащите го констатации и изводи на органа по приходите, Р. Ш. оспорил АУЗД пред териториалния директор, който го потвърдил с решение № АУ 11/ 19.06.2013 г. – именно в този акт са отразени съображенията на приходната администрация в частта, касаеща доходите на Ш. от източник в Г. и те са следните: като местно лице на Б. жалбоподателят на основание чл.6 ЗДДФЛ е носител на задължението за данъци върху доходите, придобити от източник в Б. и Г.. Обект на облагане по чл.12 ЗДДФЛ са доходите от всички източници, придобити от ДЗЛ през данъчната година с изключение на тези, които са необлагаеми по силата на закона. Доходите от трудови правоотношения се облагат с данък върху годишната данъчна основа на основание чл.14, ал.1 ЗДДФЛ. След като лицето е получило доход с източник чужбина и той е облагаем по българския закон, подлежи на включване в годишната данъчна основа. Действащото законодателство не познава института необлагаем минимум, а размерът на данъка по общата годишна данъчна основа по чл.17 следва да се умножи по 10 %. С тези съображения АУЗД е потвърден в разглежданата част.

При установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Бе посочено, че при попълване на Г. за 2011 г. жалбоподателят е отнесъл получения във Ф. от З. О. /С. Г./ доход в приложение № 1а на годишната данъчна декларация. В рамките на съдебното контролно производство позицията на Р. Ш. е, че се касае за техническо несъответствие – че е следвало цитираният доход да бъде нанесен в приложение 9 на Г. „за прилагане на методите за избягване на двойното данъчно облагане“ и ред 6.7 Данъчни облекчения при прилагане на метод за избягване на ДДО „Освобождаване с прогресия“ от таблица № 6 на част 5 „Данъчни облекчения“. Въпреки пропуска горната информация да бъде отразена в приложение № 9 към Г. по чл.50 ЗДДФЛ, сумата на данъчната основа на дохода от Ф. 8556,91 лв, получена след

приспадане на внесените задължителни осигурителни вноски в размер на 1065,77 лв, фигурира на ред 6.7 „Данъчни облекчения при прилагане на метод за избягване на двойно данъчно облагане „освобождаване с прогресия“ от Таблица № 6 от част 5 „Данъчни облекчения“ в основната част на декларацията – това според жалбоподателя означава, че неговата воля е да бъде освободен от двойно данъчно облагане по отношение на дохода от трудово правоотношение в Г.. От друга страна органът е приел за установено от фактическа страна, че е представено удостоверение, че Р. Ш. е местно лице за Република Б. по смисъла на СИДДО между Б. и Г., но тази констатация не е отнесена към конкретни установявания по декларацията. Касае се за несъответствия, за чието отстраняване органът по приходите е следвало да отправи до жалбоподателя съобщение по чл.103 ДОПК. Макар да са изпратени две съобщения с цитираното правно основание, те не касаят изложеното тук несъответствие - първото от тях е за отстраняване на несъответствие в част V, таблица 1 –за данъчно облекчение за лице с 50 и над 50 на сто намалена работоспособност, а второто касае приложение № 9 за прилагане на методите за избягване на двойно данъчно облагане таблица 2.1 за доходи, подлежащи на облагане с данък върху общата годишна данъчна основа и следователно се отнася за доходите на Ш. от дивиденди в Полша. При тези данни се налага заключение, че двете указания на органите по приходите, дадени по реда на чл.103 ДОПК, не касаят информацията във връзка с дохода на жалбоподателя от Г.. Пропускът на органа да отстрани изложеното несъответствие е съществен, защото е повлиял върху съдържанието на крайния акт, в който липсва анализ дали са предпоставките за прилагане на Спогодбата между Република Б. и Федерална република Г. за избягване на двойното данъчно облагане и на отклонението от облагане с данъци на доходите и имуществото по отношение на доходите от труд на Ш. с източник германското търговско дружество. Постановеният от жалбоподателя за разрешаване въпрос подлежи ли на облагане с данък върху дохода на физическите лица възнаграждението, получено в Г. от З. О. /S. G./ от гледище на СИДДО между РБ и Ф., не е намерил отговор нито в оспорения акт, нито в контролния – те съдържат анализ единствено на разпоредбите на ЗДДФЛ.

Двойно данъчно облагане възниква при преплитане на териториалното и персонално действие на данъчните закони на една държава чрез прилагането им по отношение на нейните местни лица и спрямо чуждестранните /физически и юридически/ лица за доходите, произхождащи от нейната територия. За да елиминират двойното данъчно облагане, държавите се споразумяват на двустранна основа чрез сключване на СИДДО, възприемани в доктрината като компромисно споразумение между две държави относно доходите, които всяка държава ще има право да облага и тези, за които държавата се отказва да събира данъци. Касае се за частичен отказ от данъчен суверенитет. СИДДО не създават възможност за изборност на данъчните субекти да избират къде да плащат данъците си. По същността си спогодбите представляват детайлна схема, която определя как и коя държава облага всеки конкретен доход. Чрез изразите „се облагат в“ и „могат да се облагат в“ държавите разпределят данъчнооблагателните си правомощия. Специфичният за спогодбите израз „могат да се облагат в“ означава, че и двете държави имат право да облагат конкретен доход – едната прави това при източника на дохода, в качеството ѝ на държава на източника на дохода, а другата го облага като държава на местното лице. Тъй като на практика се получава двойно данъчно облагане, държавата на местното лице приспада така обложения в държавата на източника доход или наложения там данък при

окончателното определяне на данъчното задължение на своето местно лице. Това приспадане /на дохода или данъка/ се осъществява по силата на методите за избягване на ДДО.

При липсата на спор, че жалбоподателят е местно лице за Република Б. съгласно издаденото му удостоверение, доходът, получен от германското дружество З. О. попада в обхвата на чл.14 от Спогодбата, ал.1 от която определя, че /като се вземат предвид разпоредбите на чл.15 до чл. 18/ заплати, надници и други подобни възнаграждения, получени от местно лице на едната договаряща държава въз основа на трудово правоотношение се облагат с данък само в тази държава, освен ако трудът се полага в другата договаряща държава. Ако трудът се полага по този начин, така получените възнаграждения могат да се облагат с данък в тази друга държава – именно такъв е разглежданият случай. Жалбоподателят е местно лице за Република Б. /защото пребивава в страната повече от 183 дни годишно/, но доходът за труда, положен за [фирма], подлежи на облагане във Ф. като държава на полагане на труда по смисъла на чл.14, ал.1 от СИДДО. Това е така, доколкото не се твърдят и не се установява кумулативното даденост на трите предпоставки на чл.14, ал.2 СИДДО. Доказателствата за заплащане на дължимия по германския данъчен закон /Е./ данък върху възнаграждението на Ш. с източник З. О./ S. G. са налични в преписката, но не са намерили отражение в мотивите на приходния/решаващия орган. Касае се за извлечение от бруто и нето-доходи на жалбоподателя към м. декември 2011 г. /л.123 от адм. дело № 7362/ 2013 г. на АССГ, I отд, 13 с-в, придружено с точен превод на български език на л.119-121 и пояснения на преводача на л.144/ и О. доклад от 08.10.2012 г. на W+ST Q.&K. и извлечение от финансовата служба на З. /л.91/, че работодателят на Ш. е внесъл дължимите данъци и той няма задължения.

Методите за избягване на двойното данъчно облагане са два – методът на освобождаване и методът на данъчния кредит. Съгласно първия от тях държавата на местното лице освобождава от данъчно облагане дохода, който в съответствие със СИДДО е обложен в другата държава /на източника на дохода/. Методът на освобождаване има две разновидности – пълно освобождаване и освобождаване с прогресия /последният е релевантен само към прогресивна данъчна скала, но не и при плосък данък, където има ефекта на пълно освобождаване/.

Приложима към случая е разпоредбата на член 22, ал.2, буква „а“ от СИДДО, определяща, че когато местно лице на Б. получава приходи или притежава имущество, които в съответствие с разпоредбите на Спогодбата могат да се облагат с данък в Г., Б., спазвайки разпоредбите на букви „б“ и „в“ от същата алинея, ще освободи такива приходи или имущество от облагане с данък.

Следователно предвиденият в СИДДО метод за избягване на двойното данъчно облагане е пълно освобождаване – полученият доход от източници във Ф. няма да бъде взет предвид от държавата на местното лице – получател на този доход при окончателното определяне на неговото задължение, т.е. този доход подлежи на пълно изключване от данъчната основа на задължението на лицето.

По изложените съображения съдът приема, че в разглежданата част досежно данъчното облагане на доходите на оспорвания с източник З. О. /S. G., Г., актът за установяване на задължение по декларация е издаден от компетентен орган, при спазени изисквания за форма, но при съществено нарушение на разпоредбата на чл.106, ал.1 вр. чл.103, ал.1 и 2 ДОПК, в резултат на което материалният закон е приложен неправилно в частта досежно отказаното приложение на СИДДО между

РБ и Ф. за доходите на жалбоподателя с източник З. О.. Преписката следва да бъде върната на органа по приходите за изпълнение на процедурата по чл.106, ал.1 вр. чл.103 ДОПК и преценка на предпоставките за прилагане на СИДДО между Република Б. и Федерална република Г. за избягване на двойното данъчно облагане и на отклонението от облагане с данъци на доходите и имуществото при спазване на настоящите указания.

При този изход на спора само жалбоподателят има право на разноски, включително сторените в касационното производство – чл.226, ал.3 АПК. При първоначалното разглеждане на делото такива са направени само за заплащане на държавна такса 10 лв и са присъдени с решението по адм. дело № 8267/ 21.12.2013 г. по адм. дело № 7362/2013 г. на АССГ, I отд., 13 с-в. С оглед частичната отмяна на решението в касационното поризводство на Ш. са присъдени разноски 50 лв, съставляващи половината от заплатеното адвокатско възнаграждение. По настоящето поризводство не се представиха доказателства за направени разноски. По тези съображения е дължимо присъждането на 50 лв разноски за касационното производство.

Воден от изложеното, съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ, по жалбата на Р. Х. Ю. Ш., АУЗД № 1203135/ 16.04.2013 г., издаден от З. В., инспектор по приходите в ТД на НАП С., потвърден с решение № А-11/ 19.06.2013 г. на директора на цитираната дирекция в частта на установено данъчно задължение за внасяне на данък върху доход в деклариран от лицето размер от 9 622,68 лв с произход от трудово възнаграждение с източник в Г. и

ВРЪЩА преписката на органа по приходите за изпълнение на процедурата по чл. 106, ал.1 вр. чл.1 03 ДОПК и преценка на предпоставките за прилагане на СИДДО между Република Б. и Федерална република Г. за избягване на двойното данъчно облагане и на отклонението от облагане с данъци на доходите и имуществото при спазване на изложените указания по приложението на процесуалния и материалния закон.

ОСЪЖДА Териториална дирекция на НАП С. да заплати на Р. Х. Ю. Ш. 50 /петдесет/ лева разноски по делото.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: