

РЕШЕНИЕ

№ 2583

гр. София, 19.04.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 46 състав,
в публично заседание на 23.03.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Красимира Желева

при участието на секретаря Станислава Данаилова, като разгледа дело номер **5674** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно – осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/ вр. чл. 129, ал. 7 от ДОПК.
Образувано е след постановената с Решение № 7170/11.06.2020 г. по адм. д. № 3257/2020 на Върховния административен съд /ВАС/ отмяна на Решение № 458/23.01.2020г., постановено по адм. дело № 9171/2019г. по описа на Административен съд – София град, и връщане на делото за ново разглеждане от друг състав на жалбата от „С. И. Х.“ Б.В., против Акт за прихващане или възстановяване /А./ № П – 22221018213714-004-01/29.03.2019 г., издаден от териториална дирекция /ТД/ на Националната агенция за приходите /НАП/ – „Големи данъкоплатци и осигурители“, потвърден с Решение № 1067/20.06.2019 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ – [населено място].

С жалбата се твърди незаконосъобразност на обжалвания А., поради противоречие с материалния закон /в това число относимата съдебна практика, правото на Европейския съюз /ЕС/ и практиката на Съда на Европейския съюз /СЕС// и противоречие с целта на закона и се иска неговата отмяна и постановяване на решение по същество за възстановяване на данък при източника в размер на 156 830,27 лв., ведно с дължимата законна лихва за забава. В жалбата да изложени аргументи, обосноваващи незаконосъобразност на А., като издаден при неспазване от страна на органите по приходите на задължението им да съберат всички доказателства и да изяснят в пълнота фактическата обстановка. Излагат се аргументи, че дружеството извършва реална икономическа дейност и не е създадено с цел по-благоприятно

третиране, а от реалната потребност на групата, в която е включено дружеството, да осъществява своята икономическа дейност на европейския пазар, както и че не е дружество за насочване на доход.

В съдебно заседание жалбоподателят „Си Би Ес И. Х.“ Б.В. – редовно уведомен, представлява се от адв. С. и адв. В., с пълномощно по делото. Адв. В. поддържа жалбата и претендира направените по делото разноски, за които представя списък с копие до ответника.

Ответникът – директорът на ДОДОП при ЦУ на НАП – С., редовно уведомен, представлява се от юрк. К., с пълномощно по делото. Юрк. К. оспорва жалбата, прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение и претендира юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура – редовно призована, не изпраща представител.

Административен съд – София – град, Трето отделение, Четиридесет и шести състав, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа и правна страна:

Жалбоподателят е подал искане за прихващане или възстановяване с вх. № 26-Ф-15041/29.11.2018 г., с което въз основа на Спогодба за избягване на двойното данъчно облагане /СИДДО/ между Република България и Кралство Х. /Н./ е претендирал на основание чл. 129, ал. 1 от ДОПК възстановяване на удържан данък при източника по реда на чл. 195 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ върху възнаграждения по пет лицензионни договора с продължително изпълнение в размер на 156 830,27 лв. Към искането са приложени необходимите документи.

С Резолюция № П-22220018213714-ОРП-001/04.12.2018 г., издадена от Г. С. С., на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки“ в отдел „Контрол“ при ТД на НАП ГДО, е възложено извършване на проверка за установяване на задълженията на „Си Би Ес И. Х.“ Б.В. за данък върху доходите на чуждестранните юридически лица за периодите от 01.01.2017 г. до 31.12.2017 г. Определен е срок за приключване на проверката до 28.12.2018 г.

На основание чл. 37, ал. 3 вр. чл. 53 вр. чл. 56, ал. 1 от ДОПК са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ) на пълномощник на проверяваното дружество, както и на българския му контрагент [фирма], ЕИК:[ЕИК].

В отговор платецът на доходите е представил изисканите му документи, а пълномощникът на „Си Би Ес И. Х.“ Б.В. – Н. е депозирал искане за спиране на производството на основание чл. 34, ал. 1, т. 4 от ДОПК. Като причина е изтъкнато обстоятелството, че изисканите документи следва да бъдат предоставени от чужбина, легализирани и преведени на български език. Органите по приходите са уважили подаденото искане и със Заповед № П-222200182137714-023-001/10.12.2018 г. производството е спряно на основание чл. 34, ал. 1, т. 4 от ДОПК за срок до 10.03.2019 г. След отпадане на основанията за спиране производството по извършване на проверката е било възобновено. Заповедта за възобновяване е била връчена на упълномощено лице на 11.03.2019 г.

Проверката е приключила със спорния А. № П- 22221018213714-004-001/29.03.2019 г., издаден от М. Г. Т., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП ГДО.

След анализ на ангажираните доказателства органът по приходите е

направил констатация, че начислените в полза на чуждестранното юридическо лице доходи в размер на 156 830,27 лв. попада в обхвата на авторските и лицензионни възнаграждения по смисъла на чл. 12, ал. 5, т. 3 вр. § 1, т. 8 от ДР на ЗКПО. Доходите са реализирани от пет договора за предоставяне на телевизионен лиценз за разпространение на телевизионни програми F. за България, сключени на 01.12.2015 г., 18.12.2015 г., 20.06.2016 г., 01.03.2017 г. и 01.04.2017 г. с българския контрагент [фирма], за които са издадени съответните фактури. Посочено е, че доколкото същите доходи представляват плащания с източник Република България, то по силата на чл. 195 от ЗКПО платещт на дохода е длъжен да удържи и внесе в републиканския бюджет данък при източника в размер на 10% от brutната сума на дохода /чл. 200, ал. 2 от ЗКПО/.

По данни от информационната система на НАП е установено, че за начислените в полза на чуждестранното лице доходи са били подадени декларации по чл. 55, ал. 1 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ и чл. 201, ал. 1 от ЗКПО, с които е деклариран удържаният и внесен по реда на чл. 195 от ЗКПО данък при източника в горепосочения размер.

По отношение претенцията на холандското дружество за възстановяване на удържания данък, респ. за прилагане на СИДДО между Република България и Кралство Х., органът по приходите е посочил, че въз основа на представените доказателства и писмени обяснения не е било възможно да се установят по категоричен начин конкретните условия по сделките между проверяваното дружество и евентуални други членове на групата С., които са източници на правата за разпространение на телевизионната продукция, лицензи за излъчването на която са предоставени на [фирма]. В тази връзка е прието за доказано, че жалбоподателят в действителност не притежава правата, от които произтичат разглежданите в настоящото производство доходи, а изпълнява функцията на посредник между крайния клиент и собственика на авторските и лицензионните права – С. С.. В допълнение към това е посочено, че дружеството не е обезпечено с достатъчно човешки ресурси, които могат да се разпореждат с тези доходи и да преценяват тяхното използване и не поема всички или съществената част от рисковете, свързани с дейността, от която произтичат реализираните доходи. Тези обстоятелства са дали основание да се направи извод, че холандското дружество не е действителният притежател на начислените от [фирма] авторски и лицензионни възнаграждения.

В подкрепа на горното становище органът по приходите се е позовал допълнително и на концепцията за „действителен притежател“ /бенефициент/ на дохода, възприета в Коментара към Модела на СИДДО на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (О.), който по силата на чл. 31, ал. 2, буква „b“ и чл. 32 от В. конвенция за правото на договорите, в сила за България от 21.05.1987 г. се използва като средство за тълкуване на Спогодбите, сключени по Модела на СИДДО на О., вкл. на СИДДО между България и Х.. Посочено е, че съгласно чл. 12, ал. 1 от Модела на СИДДО на О., където е уредено данъчното облагане при източника на доход от авторски и лицензионни възнаграждения, държавата на източника предоставя предвиденото в СИДДО данъчно облекчение само когато местното лице, получател на такъв доход, е и действителен негов притежател /бенефициент/. Уточнено е, че според тълкуването, дадено в Коментара към чл. 12 от Модела на СИДДО на О., в редакцията от 2017 г., терминът „бенефициент“ е използван да покаже ясно, че държавата на източника не е длъжна да се отказва от данъчните си права за облагане на доход от

авторски и лицензионни възнаграждения само защото доходът е получен от местно лице на държава, с която има сключена СИДДО, и в тази връзка, за да са налице основания за прилагане на същата, местното лице, освен получател, следва да бъде и бенефициент на дохода. Приведен е и примерът, описан в § 56 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.

Органът по приходите е посочил още, че правилата на вътрешното законодателство срещу отклонението от данъчно облагане не влизат в противоречие със СИДДО и в тази връзка е аргументирал допълнително направения извод с разпоредбите на чл. 136, т. 2 и чл. 136а от ДОПК, които поставят изискване чуждестранното лице да е притежател на дохода от източник в Република България.

С оглед наличните доказателства и доколкото проверяваното лице не е ангажирало такива, които по безспорен начин да удостоверят, че то е действителният притежател на доходите по смисъла на чл. 136а от ДОПК и чл. 12 от СИДДО между Република България и Кралство Х., органът по приходите е преценил, че не са налице основания за прилагане на цитираната СИДДО, съответно за възстановяване на претендирания от жалбоподателя данък. Направен е извод, че има вероятност дружеството само да насочва средствата към реалния получател, който вероятно е компанията майка – американската С..

С жалба вх. № 26-С-5088/15.04.2019г. на ТД на НАП – ГДО А. е бил оспорен по административен ред пред директора на Дирекция ОДОП – С. при ЦУ на НАП.

Във връзка с жалбата е постановено Решение № 1067/20.06.2019 г., с което А. е потвърден изцяло. Решението на директора на Дирекция ОДОП – С. е постановено в рамките на срока по чл. 155, ал. 1 от ДОПК и от компетентен орган. Същото е връчено по електронен път на 26.06.2019 г.

С оглед гореизложеното и на основание чл. 129, ал. 7 вр. чл. 156, ал. 1 от ДОПК съдът намира, че жалбата е подадена в рамките на законоустановения 14-дневен срок за обжалване на акт за прихващане или възстановяване от надлежна страна – адресат на оспорения административен акт /АА/, с който се засягат нетоги права, и след изчерпване на административния ред за оспорване по чл. 155 от ДОПК, поради което същата е допустима и следва да бъде разгледана по същество.

Разгледана по същество жалбата е основателна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 вр. чл. 129, ал. 7 от ДОПК съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на А. включва преценка дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби при издаването му. Оспореният А. № П-22221018213714-004-001/29.03.2019 г. е издаден от компетентен орган, видно от заповед № ЗЦУ-ОПР-42/19.12.2017 г. Спазена е предвидената в закона писмена форма. Поради това оспорваният А. е валиден АА.

Съгласно чл. 135, ал. 2 от ДОПК СИДДО се прилагат след удостоверяване на основанията за това, като в текста на чл. 136 е конкретизирано, че тези основания се удостоверяват пред органа по приходите от чуждестранното лице след възникване на данъчно задължение за доход от източник в страната. Чуждестранното лице следва да удостовери, че е местно лице на другата държава по смисъла на съответната СИДДО;

че е притежател на дохода от източник в Република България; че не притежава място на стопанска дейност или определена база на територията на Република България, с които съответният доход е действително свързан; и че са изпълнени особените изисквания за прилагане на СИДДО или отделни нейни разпоредби по отношение на определени всамата СИДДО лица, когато такива особените изисквания се съдържат в съответната СИДДО. Към искането се прилагат и писмени доказателства относно вида, основанието за реализиране и размера на съответния доход, като при доход от договорни правоотношения – следва да бъде приложен договорът, а ако такъв няма – доказателства за наличието на договорно правоотношение между платещия на дохода и получателя /чл. 138, ал. 2, т. 1 от ДОПК/. Могат да се представят освен посочените и всякакви други писмени доказателства, които биха послужили за изясняване и установяване на основанията за прилагане на съответната СИДДО и на вида, размера и основанието за реализиране на съответния доход.

Облагането на доходите от лицензионни възнаграждения е уредено в чл. 12 от Спогодбата между Република България и Кралство Х. за избягване на двойното данъчно облагане и предотвратяване на отклонението от облагане с данъци върху дохода /Спогодбата/, като съгласно чл. 12, ал. 1 лицензионни възнаграждения, произхождащи от едната държава и изплащани на местно лице на другата държава, могат да бъдат облагани в тази друга държава, ако това местно лице е действителният ползвател на лицензионни възнаграждения. Ал. 2 предвижда, че такива авторски и лицензионни възнаграждения могат да бъдат облагани и в държавата, в която възникват, и съобразно законодателството на тази държава, но ако получателят е действителният ползвател на авторските и лицензионните възнаграждения, така наложеният данък няма да надвишава 5% от общата сума на авторските и лицензионните възнаграждения. Компетентните органи на държавите ще определят начина за приложението на ал. 2 посредством взаимно споразумение. Разпоредбите на ал. 1 и 2 не се прилагат, ако действителният ползвател на авторските и лицензионните възнаграждения, местно лице на едната от държавите, извършва стопанска дейност в другата държава, от която произхождат авторските и лицензионните възнаграждения, посредством място на стопанска дейност, разположено там, или извършва в тази друга държава независими професионални услуги чрез определена база, разположена там, и правото или собствеността, във връзка с които се изплащат авторските и лицензионни възнаграждения, е действително свързано с такова място на стопанска дейност или определена база. В такъв случай се прилагат съответно разпоредбите на чл. 7 или 14 съобразно случая.

С разпоредбата на ал. 4 на чл. 12 е дадена дефиниция на термина „авторски и лицензионни възнаграждения“, използван в този член – означава плащания от всякакъв вид, получени за използването или правото на използване на всяко авторско право за литературно, художествено или научно произведение, включително кинофилми, на всеки патент или свидетелство за изобретение или рационализация, търговска марка, дизайн или модел, компютърна програма, план, секретна формула или процес, или за информация, отнасяща се до промишлен, търговски или научен опит. Терминът „авторски и лицензионни възнаграждения“ включва също плащания от всякакъв вид за използването или правото да се използват промишлено, търговско или научно оборудване, но само доколкото такива плащания са в изпълнение на договор за трансфер на ноу-хау.

Като неразделна част от Спогодбата следва да се има предвид и

Протокола към Спогодбата, в т. VIII от който е предвидена забележка към чл. 12, съгласно която независимо от разпоредбите на ал. 2 на чл. 12 авторски и лицензионни възнаграждения възникващи в една от държавите и платени на местно лице на другата държава, се облагат само в тази друга държава, доколкото съобразно разпоредбите на холандското данъчно законодателство X. не облага авторските и лицензионните възнаграждения с данък при източника.

Между страните не се спори, че [фирма] е местно лице за Република България и същото е платец на доход от лицензионни възнаграждения, с получател „Си Би Ес И. Х.“ Б.В. Видно от представените в хода на проверката от данъчните органи документи, ангажирани от платеща на дохода, същият е начислен за периода от 01.01.2017 г. до 31.12.2017 г. Не се спори, че „Си Би Ес И. Х.“ Б.В. е местно лице за Кралство X., както и че същото е титуляр по вземане за възнаграждения във връзка със сключени базови договори за телевизионен лиценз – 062495/01.12.2105 г., 062496/18.12.2015 г., 062553/20.06.2016 г., 062629/01.03.2017 г. и 062630/01.04.2017 г. Спорът между страните е дали по отношение на „Си Би Ес И. Х.“ Б.В. е изпълнено изискването същото да е реален ползвател на дохода от лицензионните възнаграждения. Ако същото е реален ползвател, то на основание на горесцитираната забележка VIII от Протокола към Спогодбата, следва да се обложат в държавата, на която е местно лице – X..

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 на 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 България 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 Република България и Кралство X. 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 Република България 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 да са получени и действително ползвани от местно лице; лицето да не притежава място на стопанска дейност, с което този доход да е свързан.

Разпоредбите на вътрешното законодателство, чл. 135 и сл. 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. 12, ал. 1 от Спогодбата авторски и лицензионни възнаграждения, произхождащи от едната държава и изплащани на местно лице на другата държава, могат да бъдат облагани в тази друга държава, ако това местно лице е действителен ползвател на авторските и лицензионните възнаграждения. 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 България; не притежава място на стопанска дейност или определена база на територията на Република България, 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 особенни 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 авторски и лицензионни възнаграждения съгласно чл. 138, ал. 2, т. 1 следва да бъде представен договор или доказателства за наличието на договорно правоотношение между платеща на дохода и чуждестранното лице. 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 България се декларират от чуждестранното лице.

В случая чуждестранното лице „Си Би Ес И. Х.“ Б.В. чрез своя пълномощник е подало искане за прихващане или възстановяване по чл. 129, ал. 1 от ДОПК. Като основание за плащането на лицензионните възнаграждения са представени пет базови договора за телевизионен лиценз, сключени на 01.12.2015 г., на 18.12.2015 г., на 20.06.2016 г., на 01.03.2017 г. и на 01.04.2017 г. между „Си Би Ес И. Х.“ Б.В. и [фирма]. Представена е и декларация от платеща на дохода, удостоверяваща начисляване на доход от лицензионни такси в полза на „Си Би Ес И. Х.“ Б.В. Обстоятелството, че „Си Би Ес И. Х.“ Б.В. е местно лице за Кралство Х. е удостоверено с удостоверения от данъчната администрация на Кралство Х. и нотариално заварено копие на извлечение от Търговския регистър на Х.. Обстоятелствата, че „Си Би Ес И. Х.“ Б.В. няма

място на стопанска дейност на територията на Република България, както и че е действителен притежател на дохода от лицензионни възнаграждения 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 лицензионни възнаграждения, начислени от [фирма] в полза на „Си Би Ес И. Х.“ Б.В., с аргумента, че не е доказано, че регистрираното в Кралство Х. дружество е действителен притежател на дохода. Този извод е основан на анализ на представените от жалбоподателя писмени доказателства и на непредставянето на част от поисканите доказателства, като е направено заключение, че „Си Би Ес И. Х.“ Б.В. има вероятност само да насочва средствата към реалния им получател, който вероятно е компанията-майка – американската корпорация С. С..

Страните по същество спорят единствено относно изпълнението на изискването местното лице на едната договаряща държава, на което е изплатен доход от лицензионни възнаграждения, произхождащ от другата държава, да е действителен ползвател на дохода. 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 прихващане или възстановяване е приложена и декларация от „Си Би Ес И. Х.“ 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 предвидена 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, 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. 12, 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. 12, ал. 1 от Модела е предвидено, че авторски и лицензионни възнаграждения, произхождащи от едната договаряща държава и притежавани от местно лице на другата договаряща държава, се облагат с данък само в тази друга държава.

В коментара към чл. 12 от Модела е посочено, че изискването за бенефициент на дохода е въведено в ал. 1 но чл. 12, за да се изясни как се прилага този член по отношение на плащания, извършени на посредници. Посочено е, че държавата, източник на дохода не е задължена да се отказва от данъчнооблагателните си права по отношение на дохода от авторски и лицензионни възнаграждения 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 изводът, 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.

Като се има предвид горепосоченото тълкуване на разпоредбата на чл. 12, ал. 1 от Модела на СИДДО относно изискването за бенефициент на дохода от авторски и лицензионни възнаграждения и във връзка с изискването по ал. 1 от чл. 12 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. 12, ал. 2 от СИДДО между Република България 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 Република България и Кралство Х., следва да се приеме, че изискването за действителен ползвател на дохода по смисъла на чл. 12, ал. 2 от тази Спогодба, 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 оспорения АА е изложил съображения за наличие на съмнения в тази насока, тъй като жалбоподателят в хода на административното производство и при административното обжалване не е представил доказателства за основанието, на което „Си Би Ес И. Х.“ Б.В. ползва авторските права по договора и правата на интелектуална собственост върху програмите, които е предоставил на платеща на дохода. Не са представени доказателства за стопанската дейност, която холандското дружество осъществява в Х., както и финансов отчет, с оглед доказване, че то е притежател на дохода. При това положение органът по приходите законосъобразно е направил заключение, че не са установени от молителя предпоставките за прилагане на Спогодбата.

Съгласно чл. 136а 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. 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.

Съгласно чл. 136а, ал.1 от ДОПК, чуждестранно лице е притежател на дохода, когато отговаря на две кумулативно изискуеми предпоставки – 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. По смисъла на ал. 2 на чл. 136а от ДОПК 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. Според ал. 3 на същия член 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.

„Си Би Ес И. Х.“ Б.В. е с едноличен собственик на капитала – друго холандско дружество – „Си Би Ес И. (Холдингс) Б.В. /съгласно представеното извлечение от търговския регистър на Н./.

Видно от представеното в съдебното производство извлечение от учредителния договор/устав на жалбоподателя, предметът на дейност на дружеството включва: внос и износ, използване, разпространение и копиране на филми (включително създадени за телевизионни продукции) и пускане на филмови заглавия, създадени за телевизионни продукции и свързани с това дейности; участие в, финансиране, сътрудничество с и управление на други юридически лица и дружества и предоставяне на други услуги; даване на заеми, вземане на заем и набиране на средства, включително издаване на облигации, записи на заповед или други ценни книжа или доказателства за задължения, както и сключване на договори във връзка с посочените дейности; предоставяне на консултации и услуги на дружества и компании, с които Дружеството образува група и на трети страни; предоставяне на гаранции, поемане на задължения от страна на Дружеството и залагане на неговите активи срещу задължения на дружества и компании, с които Дружеството образува група и от името на трети страни; придобиване, отчуждаване, учредяване на тежести, управление и експлоатация на регистрирано имущество и всякакви други вещи като цяло; търговия с чуждестранна валута, ценни книжа и вещи като цяло; разработване и търговия с патенти, търговски марки, лицензи, ноу-хау и други права на индустриална собственост; и др.

Видно от годишния доклад на дружеството към 31.12.2016г., дружеството е направило инвестиции, получило е разпределения от свои дъщерни дружества в размер на 159 159 000 щатски долара, няма преустановени дейности. Също така, дружеството понася рисковете от осъществяваната от него дейност, поради което е разработило съответните счетоводни политики. Поемането на рискове от дружеството е посочено и в пояснителното приложение към доклада и функционалния анализ, където в т.1.1.3 „Рискове“ се сочи, че дружеството поема определен пазарен и валутен риск, както и кредитен риск. Видно от финансовите отчети на дружеството, дейността му през годините се развива, което води до увеличение на броя на служителите и обема на продажбите. Печалбата през 2016г. е в размер на 44 094 000 щатски долара. През 2015г. дружеството е имало 13 служители, а през 2016г. – 22. Дружеството разполага със съответстващи на стопанската дейност активи, както и с контрол върху използването на правата, от които е реализиран доходът. Видно от бележките към финансовия отчет приходите от основна дейност на проверяваното дружество са формирани изцяло от продажби на телевизионни лицензи, правата върху които са уредени с договор за суб-лиценз.

От годишният доклад на „Си Би Ес И. Х.“ Б.В. към 31.12.2017 г. се установява, че дружеството понася рисковете от осъществяването от него дейност, поради което е въвел политики, които изискват извършването на подходящи кредитни проверки на потенциалните клиенти преди извършването на продажби. Годишният резултат е нетна печалба в размер на 24 282 000 щ.д. Видно от финансовия отчет и баланса на дружеството към 31.12.2017 г., „Си Би Ес И. Х.“ Б.В. притежава активи в размер на 1 231 281 щ.д.

От данните в Доклада на директорите /част от годишния доклад/ е видно, че макар и дружеството изцяло да се притежава от „Си Би Ес И. (Холдингс) Б.В. /което само по-себе си не е спорно, а и са налични и други доказателства/, всъщност крайната компания-майка е „С. К.“, дружество учредено и със седалище в Ню Й., САЩ, а от пояснителните приложения към Финансовия отчет се установява и че крайното контролиращо лице на дружеството е Н. А. И., действителният собственик на мнозинството от акции с право на глас на С. К.. Въпреки това, не е доказано, че жалбоподателят се контролира от лице без право на същото по вид или размер облекчение при пряко получаване на дохода. Контролът върху „Си Би Ес И. Х.“ Б.В. се осъществява от друго холандско дружество, което е в персоналният обхват на СИДДО с Х..

Не съществуват информационни източници да се осъществява контрол от „крайната компания-майка“ С. С. със седалище Ню Й., САЩ. На наличието на контрол върху използването на правата, от които е реализиран доходът, сочи съдържанието на базовите договори, които предвиждат санкции при неизпълнение и задължението на Ф. Н. за представяне на месечни отчети. Не съществува информационен източник за факта, че „Си Би Ес И. Х.“ Б.В. няма право да се разпорежда с дохода и да преценява ползването му. Обратно, според от устава на дружеството решението за разпределяне на резултата за годината се разпределя от общото събрание на акционерите. Това дисквалифицира дружеството като номиниран вместо собственика на дохода /така в Коментара към чл. 12 на Модела на СИДДО на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие/. Холандското дружество не е с ограничените правомощия на формален собственик - то не насочва дохода за друго лице, което фактически получава изгодата; не действа като фидуциар или администратор за сметка на заинтересованите страни.

Дейността, от която се реализира доходът е такава по предоставяне на права по базови договори за телевизионен лиценз. Съответен на тази дейност е и рискът, посочен в документацията за трансферно ценообразуване – рискът на развитието, пазарен риск, валутен риск, операционен риск, кредитен риск. Нито жалбоподателят, нито администрацията са твърдели холандското дружество да има отношение към създаването на правата, от чието предоставяне е възникнал доходът. Органите по приходите не отричат и правото на това дружество да предостави на българското дружество ползването на обектите на авторско право срещу насрещна престация, представляваща доходът, върху който е удържан данъкът при източника. Обратното би представлявало твърдение за липса на основание за имущественото разместване, а съответно и на обект на облагане.

Жалбоподателят изпълнява ролята на регионална централа за бизнеса на групата, изпълняваща редица функции, свързани с лиценза на медийно съдържание, както и крайното разпространение към трети лица. Това е подборно описано в документацията за трансферно ценообразуване на Групата, от която става ясно, че функции на жалбоподателя в нея са разработване на стратегия за международните пазари, разпространение на медийно съдържание на местните пазари, предоставяне на услуги на международни клиенти във връзка с материали за излъчване и предоставяне на обща и специфична информация на клиентите. С оглед на представените годишни финансови отчети и доклади се установява, че в действителност жалбоподателят осъществява значими за дейността на Групата бизнес функции, а управителните му органи имат право да взимат самостоятелни решения и да встъпват в права по договори. От данните, съдържащи се в ГФО към 31.12.2017 г. се установява не само че жалбоподателят развива и разширя своята дейност с оглед предходната година, но и че не е разпределян дивидент към дружеството-майка, а и разпределянето на дивидент има за получател друго холандско дружество – С. И. /Холдингс/ Б.В., а не американското дружество.

От така посочените обстоятелства се установява, че не е налице първият признак за дружество за насочване на дохода съгласно чл. 136а, ал. 2 от ДОПК, тъй като и дружеството на което жалбоподателят е подразделение и собственикът на това дружества са все холандски дружества и по отношение на реализираните от тях доходи в Република България биха били налице основанията за прилагане на Спогодбата, както и че не е налице и другият кумулативно предвиден признак на дружество за насочване на дохода, предвиден в чл. 136а, ал. 2 ДОПК – дружеството да не осъществява стопанска дейност, извън притежанието и/или администрирането на правата или активите, от които се реализира доходът.

Предвид гореизложеното оспореният А. се явява издаден в противоречие с чл. 12 от СИДДО с Х. и следва да бъде отменен. Доколкото естеството на акта не позволява решаването на спора по същество, следва съдът да изпрати преписката на съответния компетентен административен орган със задължителни указания по тълкуването и прилагането на закона.

С оглед изхода на спора и при направено искане за присъждане на разноски на жалбоподателя

се дължат такива. Съгласно представения списък по чл. 80 от ГПК същият претендира разноски за адвокатско възнаграждение по адм. д. 9171/2019 в размер на 10 279, 84 лв. и държавна такса 50 лева; адвокатско възнаграждение по адм. д. № 3257/2020 по описа на I отделение на ВАС в размер на 10 268, 11 лв.; адвокатско възнаграждение по адм. д. № 5674/2020 по описа на 46 състав на АССГ в размер на 10 268,11 и разноски в размер на 975,00 лв. за които са представени доказателства за реалното им плащане от жалбоподателя. С оглед направеното възражение от ответника за прекомерност на адвокатското възнаграждение, което съдът намира за основателно, то същото следва да се определи на 4098 лв. адв. възнаграждение по адм. д. 9171/2019 по описа на 4 състав на АССГ; 4098 лв. адв. възнаграждение по адм. д. № 3257/2020 по описа на I отделение на ВАС; 4098 лв. адв. възнаграждение по адм. д. № 5674/2020 по описа на 46 състав на АССГ – минималният минималният размер по чл. 8, ал. 1, т.5 от НАРЕДБА № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения. Общо на жалбоподателя се дължат разноски в размер на 13 294 лв.

По изложените съображения и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд – София град

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ Акт за прихващане или възстановяване № П-22221018213714-004-001/29.03.2019г., издаден от ТД на НАП – „Големи данъкоплатци и осигурители“, потвърден с Решение № 1067/20.06.2019г. на директора на Д“ОДОП“-гр.С., с който е отказано на „С. И. Х.“ Б.В., със служебен номер [ЕГН], със съдебен адрес: [населено място], [улица], П. офис център, ет. 4 възстановяване на данък при източника, удържан по реда на чл. 195 от ЗКПО, в размер на 156 830,27 лв.

ВРЪЩА преписката на ТД на НАП - ГДО [населено място] за издаване на нов административен акт – А., съобразно задължителните указания по тълкуването и прилагането на закона, установени в настоящето решение.

ОСЪЖДА Д"ОДОП" [населено място] да заплати на „Си Би Ес И. Х.“ Б.В. със служебен номер [ЕГН], сумата от 13 294 лв. разноски в производството.

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

СЪДИЯ: