

РЕШЕНИЕ

№ 3550

гр. София, 27.05.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 18 състав, в публично заседание на 12.09.2012 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Росица Драганова

при участието на секретаря Мая Миланова, като разгледа дело номер **4813** по описа за **2012** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба вх. № 11639 от 14.05.2012 г., подадена от С. И. Т., холандско дружество, със седалище А., Х., чрез упълномощения адв. Б. С., срещу Становище за липса на основания за прилагане на СИДДО с изх. № 26-Т-3349/07.09.2011 г., издадено от Г. Д. – орган по приходите в ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители” С., мълчаливо, а впоследствие и изрично потвърдено с решение № 805/10.04.2012 г. на директора на дирекция „О.” - С..

Жалбоподателят счита, че становището е издадено при съществени нарушения на административнопроизводствените правила и противоречие с материалноправни разпоредби. Излага съображения, че оспореният акт е в противоречие с разпоредбите на сключената СИДДО между Република Б. и К. Х. и по-конкретно с разпоредбата на чл. 12 от Спогодбата. Дружеството е представило всички, предвидени в чл. 138 от ДОПК доказателства за наличие на основания за прилагане на СИДДО. Налице е неправилно тълкуване и прилагане на разпоредбите на СИДДО, в резултат на погрешно интерпретиране от страна на органите по приходите на Коментарите на разпоредбите на Модела на данъчна спогодба на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие, по отношение на това дали С. И. Т. трябва да се квалифицира като действителния притежател на дохода. Искането до съда е Становище за липса на основание за прилагане на СИДДО с изх. № 26-Т-3349/07.09.2011 г. да бъде отменено като издадено в противоречие с материалния

закон и съществено нарушение на административно–производствените правила, както и съдът да реши спора по същество като потвърди правото на дружеството-жалбоподател да ползва пълно освобождаване от данък в Р. Б. върху процесните доходи, като издаде становище за наличие на основания за прилагането на СИДДО с Х. по отношение на доходите, които С. И. Т. е реализирало по Лицензионни споразумения с номера 204608, 204610 и 204609, сключени с [фирма], или върне преписката на административния орган със задължителни указания по тълкуването и прилагането на закона.

В съдебно заседание по делото жалбоподателят се представлява от упълномощения адв. С., който поддържа жалбата. Претендира разноски.

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

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

Началото на административното производство е поставено с искане по чл. 137, ал. 1 от ДОПК с вх. № 26-Т-3349/28.02.2011 г., от С. И. Т., К. Х., относно прилагането на СИДДО между Република Б. и К. Х. по отношение на доходите, начислени от ТВ СЕДЕМ ЕАД, [населено място]. Видът на доходите е описан като доход от лицензионни възнаграждения: по договор 204608, начислени към 01.07, 01.09 и 1.12.2010 г. в размер на 320 675,20 U.; по договор 204610, начислени към 01.09.2010 г. – в размер на 10 500 U.; и по договор 204609, начислени към 1.07 и 1.09.2010 г. – в размер на 60 000 U.. Общата сума на доходите по искането е 391 175,20 U., а сумата на българския данък по вътрешния закон е посочен в размер на 39 117,52 лв., докато сумата на данъка по СИДДО е 0,00 лв. Към искането е приложена декларация от притежателя на доходите, с която С. И. Т. декларира, че е притежател на посочения в искането доход и не притежава място на стопанска дейност или определена база в Р. Б., от които произхождат съответните доходи. Приложени са и удостоверение от Данъчна служба Р., кантора Р.; Лицензионни споразумения за свободно достъпна телевизия договори № 204608 от 02.06.2010 г., № 204609 от 02.06.2010 г. и № 204610 от 02.06.2010 г., сключени между С. И. Т. и ТВ СЕДЕМ ЕАД.

С резолюция за извършване на проверка /Р./ № 1101292/07.03.2011 г. е възложено на Г. А. Д. – главен инспектор по приходите при ТД на НАП ГДО С., да извърши проверка относно наличие на основания за прилагане на СИДДО между Б. и Х.. Във връзка с молба вх. № 26-Т-3349/20.04.2011 г. от С. И. Т., на основание чл. 34, ал. 1, т. 4 от ДОПК, е издадена Заповед № 1100035/21.04.2011 г. за спиране на производството по извършване на проверка, поради необходимост от допълнително технологично време за набавяне на изисканите документи по преписката за срок до 21.07.2011 г. Със Заповед № 1103629-В/21.07.2011 г. производството по извършване на проверка е възобновено. С Р. № 1103630/21.07.2011 г. е определен срок за извършване на проверката до 20.09.2011 г. Р. и заповедите са издадени от П. Д. Б. - началник отдел „Контрол“ в ТД на НАП ГДО, компетентен орган, съгласно Заповед № 071/12.04.2010 г. на директора на ТД на НАП ГДО С..

С Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ) изх. № 26-Т-3349/06.04.2011 г. са изискани от С. И. Т. допълнителни доказателства: извлечение от търговския регистър на Х., от което да са видни

собствениците и директорите на С. И. Т.; структурата на групата от свързани лица С. /органограма/ в Х., от които да са видни крайните собственици на групата; какъв е източникът на правата, които С. И. Т. лицензира на ТВ СЕДЕМ ЕАД; в случай, че са получени от трети лица, да бъде представена информация кои са тези трети лица и при какви условия са получили правата; да бъдат представени съответните лицензионни договори; в случай, че правата са лицензирани от външни източници, какви са причините за избягване на директното им лицензиране на българското дружество от тези външни източници; финансов отчет на С. И. Т. за 2010 г.; договорите за управление на директорите на холандското дружество, както и справка за служителите и техните длъжности, основни отговорности и функции; кое лице е взело решение за сключване на лицензионните договори с българското дружество; какви точно са функциите, които холандското дружество изпълнява по повод предоставянето на правата на ТВ СЕДЕМ ЕАД; какво налага включването му като посредник между българското дружество и източника на правата; какви точно рискове понася С. И. Т. и с какво точно ги обезпечава, в случай, че ТВ СЕДЕМ ЕАД спре да изпълнява задълженията си по договорите; какво би се променило за българското дружество, ако С. И. Т. не опосредяваше търговските отношения с праводателя; каква точно дейност, извън администрирането на предоставените телевизионни права, осъществява холандското дружество С. И. Т..

В отговор на това искане са депозиран писмени обяснения и допълнителни доказателства.

Органът по приходите е извършил анализ и преценка на всички събрани доказателства и е направил заключение, че следва да бъде издадено становище за липса на основания за прилагане на СИДДО. Провереният орган е приел, че за С. И. Т. липсват основания за прилагане на СИДДО по отношение на посочените в искането доходи, тъй като от С. И. Т. не са представени част от поисканите документи и информация, поради което не може да се направи заключение, че дружеството е действителен получател на дохода, а не действа като посредник.

Становището е връчено на упълномощено от дружеството-жалбоподател лице на 12.09.2011 г. и е оспорено пред директора на Дирекция „О.“ - С. град с жалба вх. № 26-Т-15663 от 28.09.2011 г. Към жалбата са приложени заверен финансов отчет за 2006 г. и проекти на финансов отчет за 2007 г., 2008 г. и 2009 г. На основание чл. 156, ал. 7 от ДОПК, срокът за произнасяне по жалбата е продължен по взаимно писмено съгласие за срок до три месеца – до 04.03.2012 г. В срока по споразумението директорът на Д. не се е произнесъл с решение.

С вх. № 53-00-248/03.04.2012 г. по регистъра на дирекция О. С., в срока по чл. 156, ал. 5 от ДОПК е подадена жалбата до съда.

С Решение № 805/10.04.2012 г., издадено в срока по чл. 156, ал. 6 от ДОПК, директорът на дирекция „О.“ - С. е потвърдил становището. Решението е връчено на пълномощник на жалбоподателя на 11.04.2012 г., след което с вх. № 53-00-248 от 25.04.2012 г., чрез административния орган е постъпило допълнение към жалбата до съда.

Жалбата е подадена в срок, срещу подлежащ на оспорване административен акт и от лице, което има правен интерес от оспорването, поради което като допустима, следва да бъде разгледана по същество.

С оспореното в настоящото производство Становище за липса на основание за прилагане на СИДДО с изх. № 26-Т-3349/07.09.2011 г. органът по приходите е

установил следното:

От депозираните в отговор на ИПДПОЗЛ № 26-Т-3349/06.04.2011 г. писмени обяснения от 19.07.2011 г. става ясно, че С. И. Т. е част от група дружества, изцяло притежавани от американската корпорация С. С.. Собственик на правата, които са предоставени на българското дружество е друго американско дружество – С. S. I.. В конкретния случай С. I. Т. В.В. действа единствено като посредник между американския собственик на правата и българското дружество. Холандското дружество не е представило изисканите с ИПДПОЗЛ № 26-Т-3349/06.04.2011 г. договори, от които да се установи, че то има право да разпространява съответните права, от кои лица и при какви условия ги е получило. Холандското дружество изрично е отказало да представи и изисканите финансови отчети, вероятно за да не може да бъде направен анализ на това дали то е „дружество за насочване на доходи” по смисъла на чл. 136а, ал. 2 от ДОПК. Анализ на този въпрос е изключително важен, особено с оглед на обстоятелството, че холандското дружество е единствено посредник между американското дружество-правоносител и ТВ СЕДЕМ ЕАД. Освен отказ да представи тези документи, холандското дружество заявява, че тази информация следва да бъде събрана по силата на процедура по обмен на информация с К. Х.. Със своите действия холандското дружество възпрепятства законосъобразното приложение на Спогодбата. Не са представени договори за управление на директорите на дружеството, които са необходими за преценката какви точно са правомощията и функциите им, доколкото имат самостоятелна възможност да управляват холандското дружество. Представени са обяснения, че такива договори не са сключвани, а те осъществяват функции в качеството им на служители на групата С.. Това обстоятелство поражда въпроси относно тяхната независимост и възможност да вземат самостоятелни решения. По отношение на въпросите за функциите на холандското дружество, ролята му на посредник и необходимостта от поставянето му между българското и американското дружество – собственик на правата, холандското дружество е посочило, че ролята му на посредник гарантира по-ниска цена на предоставените права за ТВ СЕДЕМ ЕАД.

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

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

Чл. 141 от ДОПК предвижда че овластени да издават становище за наличието или липсата на основание за прилагане на СИДДО са органите по приходите. Съгласно чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за Националната агенция за приходите, издателят на обжалваното становище – главен инспектор по приходите в дирекция „Големи данъкоплатци и осигурители” С. е орган по приходите и следва да се счита овластен да издава такива становища.

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

че е притежател на дохода от източник в Република Б.; че не притежава място на стопанска дейност или определена база на територията на Република Б., с които съответният доход е действително свързан; и че са изпълнени особените изисквания за прилагане на СИДДО или отделни нейни разпоредби по отношение на определени в самата СИДДО лица, когато такива особени изисквания се съдържат в съответната СИДДО. Към искането се прилагат и писмени доказателства относно вида, 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 правителството на Н. република България и правителството на К. 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 която 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 ТВ СЕДЕМ ЕАД е местно лице за Република Б. и същото е платец на доход от лицензионни възнаграждения, с получател С. И. Т.. Видно от представената декларация от платеща на доходите, доходът е начислен, съответно на 1.07.2010 г., 1.09.2010 г. и на 1.12.2010 г. Не се спори, че С. И. Т. е местно лице за К. Х., както и че същото е титуляр по вземане за лицензионни възнаграждения по лицензионни споразумения за свободно достъпна телевизия №№ 204608, 204609 и 204610 от 02.06.2010 г. Спорът между страните е дали по отношение на С. И. Т. 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 – Х..

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

Всяка спогодба има определен персонален обхват и определен обхват

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

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

От гореизложеното е видно, че при прилагането на Спогодбата между Н. Република Б. и К. 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. 135-142 от ДОПК, уреждат процедурни правила относно удостоверяване наличието на предпоставките, за да бъде приложена съответната СИДДО по отношение на начисления от местно лице, в полза на чуждестранно

лице доход, попадащ в обхвата на спогодбата.

Съгласно чл. 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 Б.; не притежава място на стопанска дейност или определена база на територията на Република Б., с които съответният доход е действително свързан, както и че са изпълнени особените изисквания за прилагане на СИДДО или отделни нейни разпоредби по отношение на определени в самата СИДДО лица, когато такива особени изисквания се съдържат в съответната СИДДО. Наличието на конкретните, изрично посочени обстоятелства в разпоредбата на чл. 136 от ДОПК се доказва посредством представяне на изрично указани в ДОПК писмени доказателства. По отношение на доходите от 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 й практика, а обстоятелствата, че лицето е действителен притежател на дохода, както и че няма място на стопанска дейност на територията на Република Б. се декларират от чуждестранното лице.

В случая, чуждестранното лице С. И. Т., чрез своя пълномощник е подало искане за прилагане на СИДДО между Р. Б. и К. Х.. Като основание за плащането на лицензионните възнаграждения са представени три лицензионни споразумения за свободно достъпна телевизия, сключени на 02.06.2010 г. между С. И. Т. и ТВ СЕДЕМ ЕАД. Представена е и декларация от платеща на дохода, удостоверяваща начисляване на доход от лицензионни такси в полза на С. И. Т.. Обстоятелството, че С. И. Т. е местно лице за К. Х. е удостоверено с удостоверение от Данъчна служба Р., кантора Р. и удостоверение от Търговско-промишлената камара на А., досие № 33122106. Обстоятелствата, че С. И. Т. няма място на стопанска дейност на територията на Република Б., 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 К. Х..

Органът по приходите е издал становището за липса на основания за приложение на СИДДО по отношение на доходите от лицензионни възнаграждения, начислени от ТВ СЕДЕМ ЕАД, в полза на С. И. Т., с аргумента, че не е доказано, че регистрираното в К. 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 С. И. Т. 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 издаване на становище за прилагане на СИДДО е приложена и декларация от С. И. Т., 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 К. 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.

Съдът не споделя доводите на жалбоподателя, че релевантен следва да е коментарът на Модела на СИДДО към момента на сключване на Спогодбата, тъй като обществените отношения се променят бързо, а СИДДО между Р. Б. и К. Х. е ратифицирана 1995 г. 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 Р. Б. и К. Х. предвид изискването за тълкуване на международните договори в чл. 31, ал. 1 от

В. конвенция, и като се съобразят целите и духа на Спогодбата между Р. Б. и К. 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 оспореното становище 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 С. И. Т. 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, органа 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.

С. И. Т. е подразделение на Си Би Ес И. (Н.) Б.В., което е с едноличен собственик на капитала – друго холандско дружество – Си Би Ес И. Х. Б.В. /съгласно представеното извлечение от търговския регистър на Н. – с. 170 -171 от приложението/. Следователно 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 Б. биха били налице основанията за прилагане на Спогодбата.

Видно от представеното в съдебното производство извлечение от учредителния договор на С. И. (Х.) Б.В. /с. 134 - 135/, 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.

От годишният доклад на С. И. (Х.) Б.В. към 31.12.2010 г. /с. 91-139 от делото/ се установява, че дружеството понася рисковете от осъществяването от него дейност, поради което е въвело политики, които изискват извършването на подходящи кредитни проверки на потенциалните клиенти преди извършването на продажби. Размерът на експозицията на всеки отделен контрагент подлежи на ограничение, което се преоценява ежегодно от съвета /наличия на условието по чл. 136а, ал. 1, т. 1 от ДОПК. Годишният резултат е нетна печалба в размер на 30 352 000 щ.д. Дружеството, на което жалбоподателя е подразделение, през 2010 г. е учредило С. И. Т. Я. Д. в Т., Я. и е продало своя дял в С. Х. ПП Б.В. Направило е капиталови вноски на обща стойност 237 598 000 щ.д. в Г. & У. И. Н.В. Дъщерното му дружество У. Е. Г. се е сляло с друго дъщерно дружество Ч. С. АГ в резултат на което собствеността на С. И. (Х.) Б.В. в Ч. С. СА се е увеличила на 99,95%. Видно от финансовия отчет и баланса на дружеството към 31.12.2010 г., С. И. (Х.) Б.В. притежава активи в размер на 964 455 000 щ.д.

От така посочените обстоятелства се установява, че не е налице и другият кумулативно предвиден признак за наличие на дружество за насочване на дохода, предвиден в чл. 136а, ал. 2 от ДОПК – дружеството да не осъществява стопанска дейност, извън притежанието и/или администрирането на правата или активите, от които се реализира доходът.

По изложените съображения, настоящата инстанция намира, че в

конкретния случай, С. И. Т., като местно лице на К. Х. и получател на доходи от лицензионни възнаграждения, на основание чл. 12, ал. 1 от Спогодбата между Н. Република Б. и К. Х. за избягване на двойното данъчно облагане и предотвратяване на отклонението от облагане с данъци върху дохода подлежи на облагане в страната, на която е местно лице. Издаденото становище за липса на основание за прилагане на СИДДО е незаконосъобразно и като такова следва да бъде отменено. С оглед спецификите на акта, спорът не може да бъде решен от съда по същество, поради което преписката следва да бъде върната на административния орган - ТД на НАП – С. град за произнасяне съобразно задължителните указания по тълкуването и прилагането на закона.

С оглед изхода на спора и направеното от жалбоподателя искане за присъждане на направените по делото разноски, съдът намира, че същото е неоснователно. При този изход на спора ответникът има право да му бъдат присъдени направените по делото разноски за юрисконсултско възнаграждение, в размер на 1 556 лв. /определено при интерес 55 303,57 лв./, дължимо на основание чл. 161, ал. 3 от ДОПК, тъй като основната част от аргументите на съда за отмяна на оспорения акт се основават на доказателства, представени с жалбата пред съда, които е могло да бъдат представени в хода на административното производство.

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

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалбата на С. И. Т., Х., Становище за липса на основание за прилагане на СИДДО с изх. № 26-Т-3349/07.09.2011 г. по описа на ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители” - С., издадено от Г. Д. – орган по приходите при ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители” - С., потвърдено с решение № 805/10.04.2012 г. на директора на дирекция „О.” - С..

ВРЪЩА преписката на ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители” - С. за издаване на нов административен акт, съобразно дадените от съда указания по тълкуването и прилагането на закона.

ОСЪЖДА С. И. Т., Х. да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” - [населено място] при Централно управление на Националната агенция за приходите, сумата в размер на 1 556 лв. (хиляда петстотин петдесет и шест лева, осемнадесет стотинки), представляваща направени по делото разноски.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните и получаването на препис от съдебния акт.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: