

# РЕШЕНИЕ

№ 2952

гр. София, 30.09.2010 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 6 състав, в публично заседание на 08.03.2010 г. в следния състав:**

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Боряна Бороджиева**

при участието на секретаря Ася Атанасова, като разгледа дело номер **8334** по описа за **2009** 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. № 1571 от 29.01.2009г. от “К. И.” Г. чрез пълномощника „К. България” ЕООД срещу Становище за липса на основание за прилагане на СИДДО с Германия изх.№ 17-К-532/03.10.2008г., потвърдено с решение № 1887/18.12.2008г. на Директора на Дирекция „О.” – С.. Производството е ново разглеждане по чл. 224 от АПК вр. с пар. 2 от ДР на ДОПК, след като с решение № 13849 от 18.11.2009г. по адм. дело № 7389 по описа за 2009г., Върховният административен съд (ВАС), Първо отделение е отменил решение № 24 от 10.04.2009г. по адм. дело № 707 по описа за 2009г. на Административен съд С.-град (АССГ), I-во отделение, 5-ти състав, със задължителни указания П. по-нататъшното разглеждане на делото.

Жалбоподателят счита, че обжалваното становище е издадено без да са посочени конкретни мотиви относно причините, поради които органа смята, че не са налице основания за прилагане на СИДДО и без да са анализирани всички доказателства по преписката, което го прави немотивирано и в нарушение на изискванията на закона. Намира като изпълнени всички предпоставки на чл.136 от ДОПК за прилагане на Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане (СИДДО) между Република Б и Г. Намира, че между “К. И.” Г. и „К. Б” ЕООД е сключен действителен писмен договор, който съдържа основните елементи на правоотношението, което страните са решили да уредят писмено, като впоследствие поради спецификата му страните са допълвали съдържанието му. Позовава се на неустановени от ЗЗД задължителни реквизити на договорите. Като не е изследвал фактическите отношения между страните и

допълнителните им действия по оформяне съдържанието на правоотношенията между тях, органът неправилно бил приел, че липсва договор между страните и не е приложил чл.20 на ЗЗД във връзка с чл.35 от АПК относно изясняване на всички факти и обстоятелства от значение за случая. Не намира относимо към спора по наличието на договорно правоотношение относно предоставените услуги на начисляване на данък. Иска съдът да се произнесе с решение, с което да отмени обжалвания административен акт и да се произнесе по съществуването на случая, или да отмени акта и да даде задължителни указания по тълкуването и прилагането на закона за наличие на основания за прилагане на СИДДО между Република Б и Г, за възнагражденията, начислени в полза на „К. И.” Г..

Ответникът - Директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – С. чрез процесуалния си представител счита жалбата за неоснователна и недоказана. Поддържа мотивите в свое решение № 1877/18.12.2008г. добавя и че от представените П. новото разглеждане на делото доказателства не можело да се направи извод относно квалификацията на изплатения доход и приложение на конкретна разпоредба.

Представителят на С. изразява становище за неоснователност и недоказаност на жалбата и законосъобразност на акта.

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

Подадено е искане по чл. 137, ал. 1 ДОПК с вх. № 26-К-5231/24.06.2008г., от „К. И.” Г., Г, чрез пълномощника „К. България” ЕООД, С., (с представено на стр. 18 от делото пълномощно) относно прилагането на СИДДО между Република Б и Република Г, по отношение на доходи, начислявани от „К. Б” ЕООД, С.. Видът на доходите е описан като възнаграждение за технически услуги по договор № 2660/12.07.2006г. Сумата на българския данък по вътрешния закон е посочен в размер на 128 819,32 лв., докато сумата на данъка по СИДДО е 0.00 лв. и съответно исканото данъчно облекчение е в размер на 128 819,32 лв. Представени са: Удостоверение за местно лице в страната, декларация от притежателя на дохода, извлечение от търговския регистър, пълномощно и копия от сключения договор № 2660- /12.07.2006г. за проект и планиране на нов завод за гипсови плоскости М..

С резолюция № 801798/30.06.2008г. е възложено на М С С – инспектор по приходите П. ТД „ГДО”, да извърши проверка по искането за прилагане на СИДДО. Резолюцията за извършване на проверка е издадена от П Б – началник отдел „Контрол”(съгласно допълнително споразумение за изменение на трудовото правоотношение – стр. 179), компетентен да издава резолюции за извършване на проверки въз основа на Заповед № 03/03.01.2006 г. от Директора на ТД „ГДО”.

С Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ) изх. № 26-К5231/04.08.2008г. са изискани следните документи: справка за служителите на германското дружество, предоставяли на „К. Б” ЕООД услуги на територията на Б, вида на тези услуги и продължителността на предоставянето им от съответните служители и писмени обяснения относно оказване от трети лица на услуги по внедряване на софтуер в „К. Б” ЕООД от името на „К. информацион Сервис” Г., писмени обяснения относно адрес на оказваните услуги, писмени обяснения относно конкретни проектно-задачи; писмени обяснения относно това дали „К. И. Г. изготвя завършен строителен проект, правата върху който се прехвърлят на „К. Б” ЕООД или германското дружество запазва права и какъв е техния обем върху същия. С молба от 14. 08. 2008г. е поискано удължаване на срока за представяне на документите. Със

Заповед № 54/15.08.2008г. е спряно производството по извършване на проверката, считано от 15. 08. 2008г. до 24.09.2008г. С Резолюция за извършване на проверка № 802580/24.09.2008г. е възобновена проверката.

С молба вх. № 26-К-5231/24.09.2008г. са депозиран писмени обяснения от „К. Б” ЕООД и са представени копие от договор за проект и планиране на нов завод за гипсови плоскости М, сключен между „К. Б” ЕООД и „К. И.”Г., заверени копия от фактури с приложения, както и справки за извършената работа от „К. И.” Г. и от подизпълнителите му. В писмените обяснения се посочва, че предмет на сключения договор между „К. Б” ЕООД и „К. И.” Г. са различни услуги по планиране и проектиране на завода в с.Медникарово, община Гълъбово, както и услуги по контрол на производството и бюджета и координация на транспорта, като прилага копия от фактури за предоставените по договора услуги. От приложенията се установявало в кои случаи услугите са на територията на страната, от кои служители, справки за отработените часове по проекта от страна на „К. И.” Г., с посочени служители на дружеството. Сочи, че основната част от работата е извършвана в Г, без присъствието на персонал на „К. И.” Г. на територията на страната, само отделни задачи са изпълнявани в България, като престоят на служителите имал инцидентен и временен характер за няколко дни. „К. И.” Г. П. извършване работата по договора е ползвало услугите на трети лица като подизпълнители, като е представена справка за отработените часове по поректа и извършената работа. Също основната част от работата на подизпълнителите била извършвана физически от служителите им на територията на Г, само инцидентно посещения на строителния обект в Б. Като място на пребиваване на служителите П. инцидентните им посещения във връзка с проекта е завод за гипсовостроителни плоскости, община Гълъбово, село Медникарово. По отношение на услугите, предоставени от „К. И.” Г. се позовава на справките за извършената работа по проекта от страна на „К. И.” Г. и неговите подизпълнители. „К. Б” ЕООД разполага с изработените от „К. И.” Г. планове, проекти и чертежи. Уточнява, че „К. И.” Г. не прехвърля на „К. Б” ЕООД авторски права върху изработените планове и проекти и същите остават собственост на „К. И.” Г.. Приложените фактури, издадени от „К. И.” Г. на „К. Б” ЕООД през периода 01.2007г. – 31.03.2008г. имат за предмет: разходи по предварителното проектиране, документация за разрешително за строителство, лични разходи, доставка на гориво, куриерски услуги, предпроектни операции, енжинеринг ръководство на проекта, проектиране на носещи механизми за стоманени работи, стоманобетонени работи, студия за електрозахранване.

Издадено е Становище за липса на основание за прилагане на СИДДО изх.№ 17-К-5321/03.10.2008г. на орган по приходите П. ТД на Н. „ГДО” – М С. Същото е мотивирано с това, че във връзка с изисканите с ИПДПО изх.№ 26-К-5231/04.08.2008г. от германското дружество доказателства не са представени необходимите документи, на основание чл. 141, ал. 2 от ДОПК, тъй като не можело да се установи какви точно услуги и къде са оказвани от германското дружество. Счел, е и че „К. И.” Г. не претендира за изчерпателност на предоставените доказателства относно престоят на неговите служители на територията на Б. Липсват доказателства, изискани за установяване на дистанционно предоставяне на услуги от страна на „К. И. Г.”. Становището е връчено на управителя на пълномощника на 21.10.2008г.

Това становище е оспорено от жалбоподателя с жалба вх.№ 26-К-8111/04.11.2008г. пред директора на Дирекция „О.” - С., към която са представени писмени доказателства както следва: справка за времето, през което служители на „К. И.” Г. са работили по

договор № 2660-0 от 12.07.2006г. за проект и планиране на нов завод за гипсови плоскости – М в с.Медникарово, община Гълъбово; Договор № K041/19.12.2007г. между „К. Б” ЕООД и ”Юнг проект” ООД (за адаптиране на проектни работи и получаване на разрешение за строеж – завод К. 2660 М), приемо-предавателни протоколи, справка за изпълнение по договор 2660-0 на „К. И.” Г.. С Решение №1877/18.12.2008г., решаващият орган е потвърдил становището. Решението е подписано със запетая от заместник – директора на Дирекция „ОИУ”, въз основан на представената по делото Заповед № ЗЦУ-890 / 09.12.2008г., поради отсъствието на титуляра, поради отпуск по болест (представен болничен лист). Решаващият орган приема, че становището е мотивирано, макар и с кратки мотиви, от които е видно, че са взети предвид и преценени в цялост всички представени доказателства. Намира, че представеният договор, на който се позовава молителят като правопораждащ извършването на твърдяните технически услуги и изплащането на дължимото възнаграждение, не съдържа ясни клаузи относно страните, предмета, обема и съдържанието на дължимата престация, съдържа подписи на лица, които не са посочени и не е посочено тяхното качество и единствено от печатите на дружествата, по косвен начин указвали страните, между които се сключва договора. Освен индивидуализация на страните, документът не съдържа предмет, описващ основното му съдържание и задължения за страните, основно съдържание на документа според превода е „калкулация според общата цена”. Прилагайки правилата за тълкуване на договорите в чл.20 от ЗЗД, решаващият орган счита, че няма клауза, сочеща за постигнато съгласие относно съществените елементи на договора. И предвид приложимостта на правилата на международното частно право административната инстанцията не е в състояние да прецени приложимия закон и липсва воля на страните в тази връзка. Заклучава, че договорът няма основни белези на договора съгласно общата теория на договорите. От предмета на представените фактури също не се установявал вида основанието на изплатените възнаграждения. Не намира връзка с предмета на доказване и представения договор Договор № K041/19.12.2007г. между „К. Б” ЕООД и ”Юнг проект” ООД и соченото му сключване с оглед адаптиране на проектите, предоставени от „К. И.” Г., тъй като липсват клаузи за съгласие между страните относно датата на влизане в сила на договора и сроковете за изпълнение. Решаващият орган намира, че от представените доказателства не могат да се преценят основни въпроси, свързани с прилагане на СИДДО между Б и Г, като например дали изплатените възнаграждения са за технически услуги или доходът е реализиран чрез място на стопанска дейност. Изказано е и становище, че независимо че има произнасяне по същество по повод подадено искане за прилагане на СИДДО, не съществува правна пречка да бъде подадено ново искане, към което да се представят допълнително доказателства на основание чл.135 и следв. вр. с чл.141 от ДОПК. Решението е връчено на управителя на пълномощника на 07.01.2009г., а на 20.01.2009г., чрез ответника е подадена жалбата, по която е образувано настоящото производство.

В съдебното производство, П. новото разглеждане на делото, съобразно указанията на ВАС, на жалбоподателя е указано да представи всички доказателства относно вида, основанието за реализиране и размера на спорния доход, в това число доказателства по чл.138, ал.2, т.1 от ДОПК, относими към доказване основанията за прилагане на СИДДО между Б и Г. Жалбоподателят е представил и са приети като доказателства по делото допълнителни писмени доказателства: писмо от „К. И.” Г. до „К. България”

ЕООД от 27.01.2010г., удостоверяващо съществуването на договор, изпълнението му и плащането на сумата по него за извършената работа, фактури, платежни нареждания за извършени плащания по фактурите, нотариално заверено изявление на управителя относно наличието на сключен договор № 2660-0.

**П. така установеното от фактическа страна, съдът обосновава следните правни изводи:**

Жалбата изхожда от надлежна съгласно разпоредбата на чл.141, ал.4 страна – получателят на дохода (чрез пълномощник), за който се претендира отказаното прилагане на СИДДО. Подадена е в срока по чл. 156, ал. 1 вр. с чл.141, ал.4 от ДОПК: решението на Директора на Дирекция „О.”-С., с което становището е потвърдено, е връчено на жалбоподателя на 07.01.2009г., а жалбата до АССГ е подадена чрез решаващия орган с вх. № 53-02-27/20.01.2009г. Оспорва се становище за липса за прилагане на СИДДО, което е обжалвано по административен ред и потвърдено. Като **процесуално допустима жалбата** следва да бъде разгледана относно нейната основателност.

Разгледана по същество **жалбата е основателна** по следните съображения:

Съгласно приложимата на основание препращането в чл.141, ал.4, предл. второ разпоредба на чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на становището за липса на основание за прилагане на СИДДО, като преценява дали е издадено от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

**П. преценка основателността на жалбата и дължимата служебна проверка за законосъобразност на оспорвания акт, съдът приема следното:**

Оспорваното в настоящото производство Становище за липса на основание за прилагане на СИДДО изх.№ 17-К-532/03.10.2008г. е издадено от орган по приходите П. ТД на Н. „ГДО” – М С, на длъжност инспектор по приходите (чл.7, ал.1, т.4, предл. последно от ЗНАП) в рамките на изрично възложена ѝ проверка за установяване наличието или липсата на основания за прилагане на СИДДО между Република България и Германия, съгласно резолюция за извършване на проверка № 801798/30.06.2008г., по подадено искане от получателя на дохода. Предвид изложеното съдът намира, че **обжалваното становище е издадено от компетентен орган** по смисъла на чл. 141, ал.1 от ДОПК, който предвижда, че органите по приходите осъществяват контрол по прилагането на СИДДО чрез проверка или ревизия, включително като П. проверка органите по приходите издават становище за наличие или липса за прилагане на СИДДО .

Становището е издадено в писмена форма и е мотивирано, доколкото съдържа, макар и кратки, фактически и правни основания за издаването му.

П. издаването му не е допуснато съществено процесуално нарушение. Същото е издадено П. спазена процедура по чл.141, ал.1 от ДОПК и в рамките на законоустановения 60 дневен срок от подаване на искането (П. съобразяване на спирането със Заповед № 54/15.08.2008г.)

**По приложението на материалния закон:** 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 когато правото за получаване на конкретния доход произтича от договорно правоотношение – писмен договор, а ако няма такъв – доказателства за наличие на договорно правоотношение между платеща на дохода и чуждестранното лице (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.

Органите по приходите издават становище за липса на основания за прилагане на СИДДО, когато чуждестранното лице не е изпълнило изискванията на чл. 136 - 138 и не е отстранило непълнотите в 15-дневен срок от датата на поискване от органа по приходите. В настоящия случай органът по приходите е счел, че след като не са представени в цялост всички, изискани от него ИПДПОЗЛ изх. № 26-K5231/04.08.2008г. документи е налице посочената хипотеза на чл.141, ал.2 от ДОПК и е издал оспореното становище за липса на основания за прилагане на СИДДО с Г.

Тъй като настоящият съд по аргумент от чл.141, ал.4, предл. второ вр. с чл. 160, ал. 2 от ДОПК дължи преценка по законосъобразността и обосноваността на становището за липса на основание за прилагане на СИДДО като следи спазени ли са материалноправните разпоредби за издаването му, съобразявайки събраните в хода на двете административни производства и първоначалното разглеждане на спора в съдебното производство и указанията на ВАС, по приложението на материалния закон приема следното:

За да се прецени приложение или не на съответната СИДДО следва да се прецени **удостоверени ли са основанията за това:**

*1. Чуждестранното лице е местно лице на друга държава по смисъла на съответната СИДДО.* В случая приложима е Спогодбата между Народна Република Б и Федерална Република Г за избягване на двойното данъчно облагане на дохода и имуществото, обн. ДВ. бр.98/1988г., наричана по нататък само Спогодбата или СИДДО. Съгласно чл.4 (1) по смисъла на тази спогодба изразът "местно лице на едната договаряща се държава" означава: а) за Федерална Република Г лице, което съгласно вътрешното законодателство е данъчно задължено там въз основа на неговото местожителство, обичайно пребиваване, мястото на неговото стопанско ръководство, неговото седалище или друг подобен белег. Обстоятелството, че чуждестранното лице е местно лице в друга държава, в случая Г, се удостоверява от чуждестранната данъчна администрация в искането по ал.1 или съобразно обичайната й практика (чл.137, ал.2 от ДОПК). В случая към искането е приложено и в превод на български език, удостоверение за местно лице в страната от 18 февруари 2008г. (л.185 по делото), с което длъжностно лице от данъчната служба в Вюрцбург, Байерн удостоверява, че търговецът с фирма „К. И.” Гмб, с предмет на дейност проучване, развитие, консултиране и планиране на машини, понастоящем е в 97346 Ипхофен, Ам Банхоф 7 и съгласно това е местно лице в страната. Следователно **молителят е удостоверил по**

**съответния ред първо от основанията за прилагане на Спогодбата – чл.136, т.1 от ДОПК – че е местно лице на другата държава – Г.**

2. *Чуждестранното лице е притежател на доход от източник в Б.* Съгласно **чл.137, ал.3 от ДОПК обстоятелство, че е притежател на доход от източник в Б, се декларира от чуждестранното лице. Такава декларация е приложена** към тук разглежданото искане (л.193 по делото). Съгласно наличните по делото извлечения от търговския регистър Б на Районен съд Вюрцбург се установява, че лицето, подписало декларацията от 15.02.2008г. от името на чуждестранното дружество – Болдуин К. като управител притежава необходимата представителна власт по отношение на търговеца. В този смисъл, чуждестранното лице е изпълнило изискването на закона относно удостоверяване наличието на основанието по чл.136, т.2 за прилагане на СИДДО – че е притежател на доход от източник в Б - чрез декларация.

**Тук обаче е необходимо още едно доказване относно дохода, освен предпоставките в чл.136 т.1-4 – доказване на самият доход – като вид, основание за реализиране и размер.** Това се извежда от разпоредбите на чл.136, предл първо (удостоверяване на основанията за прилагане на СИДДО след възникване на данъчно задължение за доход от източник в страната) и чл.138, ал.1 и 3, в този смисъл и задължителните указания на ВАС, дадени в решение № 13849/18.11.2009г. В последните се сочи, че според разпоредбата на чл.136 от ДОПК основен спорен въпрос П. искане за прилагане на СИДДО е възникване на данъчно задължение за доход от източник в страната, в т.2 чуждестранното лице удостоверява, че е притежател на доход с източник в Република Б и съответно основен спорен въпрос освен предпоставките по 1, 3 и 4 на чл.136 е **наличие или не на доход.** Настоящият съд намира, че тук е мястото да се обсъди този въпрос, който предвид становището на органите по приходите, е спорен – било поради твърдяно от приходните органи отсъствие на доказано основание на дохода (липса на валиден договор според решаващия орган), било поради неустановеност на вида на услугите (органа по приходите в обжалваното становище намира, че не е установено какви точно услуги и къде са оказвани от германското дружество). Поради тези констатации на органите по приходите **съдът приема за спорни по делото вида, основанието за реализиране и размера на съответния доход.** Те подлежат на изясняване и установяване заедно и наред с основанията за прилагане на съответната СИДДО, чрез посочените в чл.138, ал.2 от ДОПК доказателства и всякакви други писмени доказателства, които биха послужили затова (чл.138, ал.3 от ДОПК).

С оглед горното съдът съобразява следното в анализа си: 1. Налице ли е доход? За да отговори на този въпрос съдът първо изследва смисъла на понятието доход. В текста на Спогодбата, както и в Модела на данъчна спогодба за доходите и имуществото на ОИСР, а също и в нормите на вътрешното законодателство липсва легална дефиниция на понятието доход за данъчни цели. В този смисъл, като доход може да се определи всяка положителна промяна в имуществената сфера на получателя. В случая в искането се посочва, че доходът е възнаграждения за технически услуги по договор № 2660/12.07.2006г. в размер на 1 288 193, 15 лв. и се представят фактури за разходи по посочения договор и платежни нареждания. Също така получателят на дохода прави извънсъдебно изявление, че е получил плащане по договора по съответните фактури (л.14 по делото, тома от новото разглеждане). Безспорно плащане за извършени услуги съставлява доход за този, който го получава, доколкото е получено от него и е настъпила положителна промяна в имуществената му сфера. 2. Оттук нататък, приемайки в най-общ смисъл, че плащането срещу извършване на услуги по договор е

доход, изследването на съда се съсредоточава върху вида, основанието и размера на така сочения доход и установяването им по делото.

Съгласно чл.138, ал.2 от ДОПК вида, основанието за реализиране и размера на съответния доход се доказват с писмени доказателства, като кодекса прави примерно изброяване какви могат да бъдат тези доказателства. В т.1 от разпоредбата е предвидено, че когато правото за получаване на конкретния доход произтича от договорно правоотношение - доказателство относно вида, основанието за реализиране и размера на дохода е писмен договор, а ако няма такъв - доказателства за наличието на договорно правоотношение между платеща на дохода и чуждестранното лице.

В случая искателят претендира прилагане на СИДДО за доходи, представляващи възнаграждения за оказани технически услуги на „К. Б” ЕООД, възложени му съгласно договор № 2660-0 от 12.07.2006г. за проект и планиране на нов завод за гипсови плоскости – М в село Медникарово, община Гълъбово.

П. анализа на представения договор № 2660-0 за проект и планиране (л.229-л.240) настоящият съд приема следното: В наименованието на договора е формулирано, че е за проект и планиране на нов завод за гипсови плоскости, като в приложение №1 и 2 е направена калкулация по основни и по не непосредствено свързани дейности, което може да се приеме като спецификация. Срещу посочването възложител и изпълнител има положени подписи, като от съдържанието на положените върху тях печати може да се извлече кой е възложител и кой изпълнител ( „К. Б” ЕООД възложител и „К. И.” Гмб изпълнител). От така идентифицираните страни и качествата им може да се изведе, че възложителят „К. Б” ЕООД възлага, а изпълнителят „К. И.” Гмб следва да изпълни описаните в документа дейности. Съдът намира, че приложеният документ съдържа минималното необходимо съдържание за един договор: страни и предмет, макар и да не претендира за прецизно оформяне в писмен документ на договорни правоотношения. Действително, не са посочени имената и качеството на съответните лица, положили подписи за възложител и изпълнител, но това касае въпроса за представителната власт на оформилите договора, която не се оспорва по делото. Действително, не е налице и конкретизация на начина на изпълнение, правата и задълженията на страните, срок, място на изпълнение, начини за отчитане изпълнението, но посочените реквизити не са въздигнати като условие за действителност на такъв вид договор по българското право, с оглед на което съдът прави преценката си (П. липса на друга уговорка за приложимо право, услуги, свързани със завод в Б и липса на доказателства за чуждото право). Касае се за отношения между търговци, чието естество – услуги по проектиране и планиране на строителство, не изискват писмена или друга специална форма като условие за действителност (арг. от чл.293, ал.1 от Търговския закон). Безспорно обаче, че писмената форма за тези договорни правоотношения е условие за доказването им, предвид стойността на плащанията (арг. от чл.164, ал.1, т.3 от ГПК). А писмени изявления на страните относно наличие на такъв договор, а също и издадени въз основа на него фактури са налице по делото.

От приложените фактури № 11239/2660.9/001 от 29.01.2007г., № 118965/2660.9/002 от 30.06.2007г. и № 12727/2660.9/003 от 31.12.2007г. се установява документиране от „К. И.” Гмб на „К. България” ЕООД разходи по проектиране и планиране, проект 2660 Марица – нов завод за гипс, оферта 2660 от 12.07.2006г., заявка от 17.08.2006г., договор № 2660-0.

Приложените в хода на новото разглеждане: писмо от „К. И.” Гмб за потвърждение на



плащания във връзка с договор № 2660 и писмено изявление на управителя на „К. Б” ЕООД относно наличието на посочения договор, представляват частни свидетелстващи документи, изходящи от страните по договора. Частните свидетелстващи документи се ползват с материална доказателствена сила, когато издателят им твърди неизгодни за себе си факти и тогава документа има силата на извънсъдебно признание и важи срещу своя издател, в останалите случаи представляват извънсъдебно писмено твърдение на заинтересувана страна. От една страна съдът съобрази това доказателствено правило, както и обстоятелството, че издателят на втория от документите твърди изгодно за него обстоятелство относимо към настоящия спор, а така също и че посочените частни документи са създадени през 2010г. относно договорни отношения 2006г.-2008г. и най-вероятно са създадени за целите на доказването в съдебното производство. От друга страна това са извънсъдебни изявления от името на страни по спорния договора, който не е сключван/удостоверяван пред трети лица (че кой, ако не страните по един договор могат да удостоверят, че са го сключили) и съответно тези частни документи следва да се кредитират именно като извънсъдебни писмени изявления на страните по договора и следва да се преценяват заедно с останалите доказателства за наличие на договорно правоотношение между тях и предвид неограничителното посочване на писмените доказателства, които могат да се сочат чл.138, ал.2 от ДОПК.

От съвкупната преценка на горните писмени доказателства като съобрази, че не е необходима някаква специална форма за действителност на твърдяното договорно правоотношение и неограниченото изброяване на допустимите доказателства в чл.138, ал.2, т.1 от ДОПК, настоящият състав намира, че по делото се установяват достатъчно данни за наличието на договорно правоотношение между „К. Б” ЕООД като възложител и „К. „К. И.” Гмб като изпълнител относно проект и планиране на завода, обективизирано писмено като договор № 2660-0.

Що се отнася до датата – действително в самия текст на документа договор № 2660-0 няма посочена дата, същевременно в горния десен ъгъл на документа се разчита дата 17 август 2006г. (вероятно на изпращане по факс на посочения документ като заявка). По делото е наличен документ - поръчка от 17.08.2006г., приложение към оферта № 2660 от 12.07.2006г. (л.205 и 206 по делото). Тоест до обективизираното в договор № 2660-0 правоотношение съдът приема, че се е стигнало след размяна на оферта № 2660-0 от 12.07.2006г. и подаване на заявка от „К. Б” ЕООД. Тези насрещни изявления за двете дружества също са доказателства за наличие на договорно отношение, документирано като договор № 2660-0. Същото и в посоченото като основание за издаването фактури № 11239/2660.9/001 № 118965/2660.9/002 и № 12727/2660.9/003 („съгласно наша оферта № 2660 от 12.07.2006г., Ваша заявка от 17.08.2006г.”)

Съдът намира, че няма пречка страните да уредят в по-късен момент с писмена уговорка свои отношения, фактически изпълнявани по рано. Същото се потвърждава и в писменото извънсъдебно изявление на управителя на „К. Б” ЕООД.

На следващо място следва да се установи наред с основанието за реализиране на дохода (горепосоченото договорно правоотношение) и неговия вид и размер.

**Относно вида на дохода:** Искателят сочи, че изплатените от „К. Б” ЕООД възнаграждения са такива за технически услуги по посочения договор, изразяващи се в предоставяне на услуги по планиране и проектиране на завода, работа по идейна скица и изготвяне на проект на идейна разработка, планиране и подготовка по услуги по производството и бюджета, описани в приложение № 1.

Органите по приходите намират, че от представените доказателства, не е възможно да

се установи какви точно услуги и къде са оказани от германското дружество.

Съдът намира, че от съвместния анализ на: документ, именован като договор № 2660-0, представените фактури № 11239/2660-9/001 от 29.01.2007г., № 118965/2660.9/002 от 30.06.2008г. и № 12727/2660.9/003 от 31.12.2008г., издадени въз основа на този договор, и справка за изпълнението по договор 2660-0, може да се направи извод, че се касае за плащания в размер на 646 000 евро за услуги от консултантско естество във връзка с проект и планиране на завод, извършени от чуждестранното лице „К. „К. И.” Гмб чрез негови служители или подизпълнители.

СИДДО с ФР Г не съдържа дефиниране на понятието „техническа услуга”, поради което на основание разпоредбите на Спогодбата (чл. 3, ал. 2 от същата) се прилага дефиницията, която се дава от законодателството на Република Б, след като платещт на дохода е българско местно лице. Съгласно § 1, т.9 от ПЗР на ЗКПО (съответната редакция) възнаграждения за технически услуги са плащания с източник Република Б за всякакви услуги от консултантско и техническо естество, включително поддръжка и инсталиране, както и маркетингови проучвания, извършени от чуждестранно лице, освен ако извършителят на услугата не е служител на лицето, плащащо възнаграждението, или услугата е извършена чрез място на стопанска дейност.

**Фактурираните разходи** са за предварително проектиране, документация за разрешително за строителство, енжинеринг ръководство на проекта, проектиране на носещи механизми за стоманени конструкции, проектиране на носещи механизми и студия за електрозахранване, които дейности според настоящия съд **попадат в обхвата на приложимата широка дефиниция „всякакви услуги от консултантско и техническо естество”** и съответно заплащанията за такива дейности могат да се определят като възнаграждения за технически услуги. В разяснението, дадено в писмените обяснения по ИПДПОЗЛ № 26-К-5231/24.08.2008г. (л.208-209 по делото) се посочва, че с договора не се прехвърлят авторски права върху изработените планове и проекти и същите остават собственост на „К. И.” Г., като „К. Б” ЕООД разполагало с изработените от изпълнителя планове, проекти и чертежи. Оттук и може да се направи извод, че не се касае за авторски и лицензионни възнаграждения.

Що се отнася до навежданата връзка между проектите по разглеждания договор № 2660-0 и тези адаптирани по представения договор № К 041/19.12.2007г., то съдът намира, че П. внимателен анализ на двата документа и представените приемо-предавателни протоколи не може да се направи безспорният извод, че предмет на адаптиране са именно създадените по настоящия договор проекти. Ето защо не кредитира тези документи като доказателство за изпълнение на процесния договор и източник на данни за индивидуализация на услугите.

**Относно размера на дохода:** Като съобрази сумите, посочени в представените фактури ( 70 000 евро + 225 000 евро + 351 000 евро = 646 000 евро x 1.95583 = 1 263 466, 18 лв.), потвърждението от получателя на дохода за плащания по тези фактури и представените банкови извлечения, съдът намира, че установения с данните по делото размер на дохода е 1 263 466, 18 лв., а не както е посочен в искането 1 288 819, 32 лв.

На следващо място, освен доказване на дохода като вид, основание и размер, П. доказване основанията за прилагане на СИДДО е предпоставката:

*3. Чуждестранното лице не притежава място на стопанска дейност или определена база на територията на Република Б, с които съответният доход е действително свързан.*

Съгласно чл.137, ал.3 от ДОПК това обстоятелство **се декларира от чуждестранното**

**лице. Такава декларация е представена към искането (л.192-193 по делото).**

В случая няма изрични констатации на органите по приходите относно това дали лицето е удостоверило това основание, а в становището и потвърждаващото го решение органите по приходите считат, че са недостатъчни или липсват доказателства „К. И.“ Г. да е осъществявал претендираните услуги от място извън територията на Б, за престоя на неговите служители, за дистанционното предоставяне на услугите.

П. преценката дали доходите са реализирани от място на стопанска дейност на територията на страната съдът намира, че следва да се изхожда от легалните дефиниции на това понятие, дадени в допълнителните разпоредби на ДОПК (§1, т.5) и ЗКПО (§1, т.2), както и на чл.5, ал.1 от СИДДО между РБ и ФРГ. За да е налице място на стопанска дейност в страната, чуждестранното лице следва да отговаря на следните кумулативни изисквания: 1. определено място, от което да извършва стопанска дейност - място на управление, клон, търговско представителство, регистрирано в страната, офис, кантора, ателие, завод, работилница и др. помещения, пространство или вещи, фиксирани към определена географска точка; 2. дейността да няма подготвителен или спомагателен характер, а да представлява икономически процес, който е насочен към реализиране на приходи и 3. регулярност или продължителност на дейността.

В конкретния случай няма данни изготвянето на план и проектни работи по договор 2660-0 от страна на „К. И.“ Г. да е осъществявано чрез място на стопанска дейност в Б, напротив. От една страна „К. И.“ Г. декларира в съответния образец и в писмо до „К. България“ ЕООД от 27.01.2010г., че няма място на стопанска дейност на територията на страната, с което да е свързан декларираният доход. Същевременно от представените справки за изпълнение на предпроектни работи съгласно съответните приложения към договор 2660-0 (л.24-80 по делото) в табличен вид с данни с имена на лица, отдел, отработени часове в Г и в Б, място на изпълнение на дейността и задачи, се установява, че служители на „К. И.“ Г. от съответните отдели са осъществявали задачи по проекта на територията на Република Б само за по няколко дни през съответните месеци.

Съгласно т.6 от Коментара по чл. 5, ал. 1 от Модела на данъчна спогодба за доходите и имуществото на ОИСР, общоприетият принцип в СИДДО е, че не е налице място на стопанска дейност, когато определена дейност е осъществена в една държава чрез определено място, което е съществувало по – малко от 6 месеца. П. надвишаване на този срок се счита, че е налице място на стопанска дейност в тази държава. В конкретния случай от анализа на осъществяваната от служители на „К. И.“ Г. дейност в Б е видно, че този праг не е надхвърлен, поради което не е налице един от кумулативно установените критерии за наличие на място на стопанска дейност в страната.

Тъй като услугите касаят предварителна проектна дейност по изграждане на строителен обект (завод) и няма данни по делото към момента на изпълнение на услугите по предварителното проектиране, в Б да е започнало и продължило повече от 12 месеца планираното строителство (чрез съответния обект, например оборудван офис за изготвяне на строителни планове и чертежи) не може да се направи извод, че е налице специалната хипотезата на чл.5, ал.3 от Спогодбата. Събраните по делото данни водят до заключение за дистанционно изпълнение на услугите в Г и инцидентно пребиваване на отделни представители/служители на чуждестранното лице в Б, което само по себе си не формира място на стопанска дейност.

С оглед на горното и липсата на данни за обратното, условието по чл. 136, т. 3 от ДОПК се явява удостоверено от страна на жалбоподателя и не е опровергано от ответника с доказателства в обратния смисъл.

*4. Изпълнени са особените изисквания за прилагане на СИДДО или отделни нейни разпоредби по отношение на определени в самата СИДДО лица, когато такива особени изисквания се съдържат в съответната СИДДО*

В разглеждания случай в СИДДО между РБ и ФРГ съдът не намира никакви специални изисквания по смисъла на чл. 136, т. 4 от ДОПК, които да бъдат установявани съгласно чл. 137, ал.4 от същия кодекс.

Предвид всичко изложено се налага краен извод, че: чуждестранното лице е 1) удостоверено пред органа по приходите основанията по чл. 136 от ДОПК за прилагане на СИДДО, сключена между НРБ и ФРГ и 2) е изяснило с допустимите съгласно чл.138, ал.2, т.1 и ал.3 от ДОПК доказателства вида, размера и основанията за реализиране на дохода, за който претендира в искането за прилагане на Спогодбата. Поради това издаденото становище за липса на основания изх.№ 17-К-532/03.10.2008г. следва да бъде отменено като издадено в нарушение на материалния закон, а преписката да бъде изпратена на органите по приходите за ново произнасяне по искането на жалбоподателя П. спазване на задължителните указания по тълкуване и прилагане на закона, дадени в мотивите на настоящото решение.

Разноски П. това разглеждане на делото не са претендирани от страните и съдът не се произнася.

Воден от изложеното и на основание чл. 160, ал.3 от ДОПК Административен съд С. – град, Първо отделение, 6-ти състав

## **Р Е Ш И:**

**ОТМЕНЯ** по жалба на „К. И.” Г. Становище за липса на основание за прилагане на СИДДО с Германия изх.№ 17-К-5321/03.10.2008г., издадено от М С-орган по приходите П. ТД на Н. „Големи данькоплатци и осигурители” - С., потвърдено с решение № 1887/18.12.2008г. на Директора на Дирекция „О.” – С..

**ИЗПРАЩА** преписката на компетентния орган по приходите П. ТД на Н. „Големи данькоплатци и осигурители” – С. за издаване на ново становище за наличие или липса на основания за прилагане на СИДДО между Република Б и Федерална Република Г по искането на „К. И.” Г., Г с вх. № 26-К-5231/24.06.2008г. съобразно задължителните указания по тълкуването и прилагането на закона, дадени в мотивите на настоящото съдебно решение.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните и получаването на препис от съдебния акт.

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ:**

