

РЕШЕНИЕ

№ 4388

гр. София, 29.06.2017 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 16 състав,
в публично заседание на 03.05.2017 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ралица Романова

при участието на секретаря Гергана Мартинова , като разгледа дело номер **9661** по описа за **2016** 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. № 24847 от 30.09.2016 г., подадена от И.М.А. И. М. А. С.п.А., Италия, VIN IT005000931209, адрес за кореспонденция: V. E. 428-442, 40064 O. E. (B.), I., чрез процесуалния представител адв. И. Д. срещу Становище за наличие или липса на основание за прилагане на Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане с Република Италия изх. № П-29002916016533-108-001/16.06.2016 г., потвърдено с решение № 1491/29.08.2016 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика” (ОДОП) – София при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП).

Жалбоподателят счита, че обжалваното становище е незаконосъобразно и неправилно, поради допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила и неправилно тълкуване на фактическата обстановка и доказателствата по преписката, за което са изложени конкретни аргументи. Посочва, че преценката на органа по приходите за липса на основания за прилагане Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане (СИДДО) между Република България и Република Италия е немотивирана и погрешна, тъй като са изпълнени всички предпоставки на чл. 136 от ДОПК. Намира, че в случая става въпрос за изпълнение на отделни и независими поръчки между него и Б. Д. АД,

поради което се явява необоснован изводът, че чуждестранното лице е формирало място на стопанска дейност в страната. В тази връзка се позовава на тълкуванията на конкретни разпоредби, дадени в Коментара към Модела на СИДДО на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (О.). По отношение на сключеното Рамково споразумение с А. посочва, че с него се уреждат единствено бъдещи търговски отношения между страните и същото не може да бъде прието като източник на извършените сделки. Като не е изследвал съдържанието на конкретните заявки, органът неправилно е приел, че липсват отделни договори между страните, доколкото по смисъла на сключеното Рамково споразумение под „договор“ се разбира всяка отделна заявка и съответстващите ѝ документи. Развиват се доводи, че търговските отношения между страните преди 2015 г. са ирелевантни към преценката на фактите и произнасянето от страна на приходната администрация по тях е извън обхвата на проверката, респективно съставлява съществено процесуално нарушение. Изразено е искане за отмяна на обжалвания административен акт, като преписката се върне на компетентния орган по приходите за издаване на ново становище, със задължителни указания по тълкуването и прилагането на закона.

Жалбоподателят, редовно призован за съдебното заседание се представлява от адв. Й., която поддържа доводите, изложени в жалбата и искането за отмяна на оспорения акт. Претендира сторените разноски по делото, за което представя списък.

Ответникът - директор на дирекция ОДОП-София при ЦУ на НАП чрез процесуалния си представител счита жалбата за неоснователна и недоказана и изразява искане същата да бъде отхвърлена. Възразява срещу размера на адвокатското възнаграждение поради прекомерност. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

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. № 25-Б-725/19.01.2016 г., от И.М.А. И. М. А. С.п.А., Италия, чрез пълномощника Н. К., (с представено на стр. 133 от делото пълномощно) относно прилагането на СИДДО между Република България и Република Италия, по отношение на доходи, начислени от Б. Д. АД. Видът на доходите е описан в Част III от искането като възнаграждение за технически услуги по различни договори. Брутната сума на доходите е в размер на 636 114,17 лв., сумата на българския данък по вътрешния закон е посочен в размер на 63 631,42 лв., докато сумата на данъка по СИДДО е 0,00 лв. и съответно исканото данъчно облекчение е в размер на 63 631,42 лв. Представени са: Удостоверение за местно лице за 2015 г., заверено от италианската данъчна администрация, Декларация от притежателя на доходите и 13 броя заявки (purchase orders) за различни видове технически услуги – инсталация, настройка, тест и други технически услуги.

С резолюция № П-29002916016533-ОРП-001/21.01.2016 г. е възложено на Р. Й. Б. – главен инспектор по приходите при ТД на НАП Големи данъкоплатци и осигурители (ГДО), да извърши проверка по искането за прилагане на СИДДО. Резолюцията за извършване на проверка е издадена от О. К. М. - началник сектор при ТД на НАП ГДО.

С Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ) № П-29002916016533-040-001/03.02.2016 г. са изискани следните документи: справка за присъствието на служители и подизпълнители на И.М.А. И. М. А. С.п.А., Италия на територията на България, периодите, имената и вида на оказаните услуги и писмени обяснения приключили ли са дейностите по инсталация,

тестване и стартиране на производството на Б. Д. АД през 2015 г., относно това дали продължават през 2016 г. и дали през 2014 г. са извършвани подобни дейности от същото дружество, през кои периоди и на каква стойност. С молба вх. № 26-Б-725/25.02.2016 г. е поискано спиране на започналото производство по прилагане на СИДДО на основание чл. 34, ал. 1, т. 4 от ДОПК. Със Заповед № П-29002916016533-023-001/29.02.2016 г. е спряно производството по извършване на проверката, считано от 29.02.2016 г. до 29.05.2016 г. Със Заповед П-29002916016533-143-001/30.05.2016 г. е възобновена проверката.

С молба вх. № 26-Б-6384/27.05.2016 г. са депозиран писмени обяснения от името на чуждестранното лице и са представени изисканите справки за периода 2014 г. – 2016 г. В писмените обяснения се посочва, че съгласно подписано корпоративно споразумение между А. G. PTC ehf. и I.M.A. INDUSTRIA M. A. S.P.A. този вид договореност отговаря напълно на определението за договор с продължително действие съгласно чл. 140, ал. 1 от ДОПК. Доходите на това чуждестранно лице се реализират на едно и също основание, като на база корпоративното споразумение, Б. Д. АД подписва поръчки за доставка с И.М.А. И. М. А. С.п.А., Италия за конкретни видове доставки и дейности. Тази практика продължава над 10 години, като за този период са получавани нееднократно становища за прилагане на СИДДО в предходните години или са подавани съответните декларации по чл. 142, ал. 5 от ДОПК. Съгласно писмените обяснения от Я. Ф. – ръководител проекти, дирекция „И. и поддръжка“ в Б. Д. АД, през 2014 г. и 2015 г. служители и подизпълнители на И.М.А. са извършили технически услуги на територията на фармацевтичното предприятие, състоящи се в инсталиране и пускане в експлоатация на ново оборудване за опаковане на лекарствени продукти. През 2016 г. са заявени нови поръчки за технически дейности и услуги към И.М.А.

Издадено е Становище за липса на основание за прилагане на СИДДО П-29002916016533-108-001/16.06.2016 г. на орган по приходите при ТД на НАП ГДО – Р. Й. Б.. Същото е мотивирано с това, че според изискванията на § 1, т. 5 от ДР на ДОПК и чл. 4 от СИДДО с Италия, дружеството е формирало място на стопанска дейност в България, поради което реализираните доходи според спогодбата следва да се обложат в страната. Изискванията за формиране на място на стопанска дейност са изпълнени, поради следните обстоятелства: 1. Оказваните услуги са част от обичайната стопанска дейност на италианското дружество, осъществявана с цел реализиране на приходи; 2. И.М.А. И. М. А. С.п.А., Италия е осъществявал дейността си чрез точно определено място (адрес) – производствената площадка на Б. Д. АД. Съгласно т. 4 от Коментара към чл. 5 от Модела за СИДДО на О., фактът, че лицето не е собственик или наемател на тази база не е от значение при квалификацията за наличие на място на стопанска дейност. По силата на чл. 31, ал. 2, б. „b” и чл. 32 от В. Конвенция за правото на договорите /в сила за България от 21.05.1987 г./ Коментарът се използва като средство за тълкуване на спогодбите, сключени по Модела на СИДДО на О., вкл. на конкретната СИДДО между България и Италия. Същественото в случая е, че италианското дружество е получило достъп до базата на Б. Д. АД и е използвало същата за извършване на договорените услуги; и 3. Дейността е с достатъчно постоянство, тъй като е продължила през целия период 2014 г. – 2015 г. и продължава да се осъществява и през 2016 г. Минималният период, през който следва да продължи дейността, за да се приеме, че е възникнало място на стопанска дейност е 6 месеца – в тази връзка отново е направено позоваване на т. 6 от

Коментара към чл. 5 от Модела за СИДДО на О.. Според мотивите на органа по приходите, наличието на прекъсвания в дейността не означава, че не е налице място на стопанска дейност. Становището е връчено на управителя на пълномощника на 16.06.2016 г.

Това становище е оспорено от жалбоподателя с жалба вх. № 26-Б-725/30.06.2016 г. пред директора на дирекция ОДОП – София при ЦУ на НАП, към която са представени писмени доказателства както следва: Рамково споразумение за закупуване на оборудване и услуги от 15.04.2014 г., справки относно извършените дейности във връзка с машинни линии 1, 2, 3 и 4, справки относно извършените дейности във връзка с извършените дейности по проекти BV2C56, BV2C70, BV2C90 и BV210C и заявка за сключване на договори за предоставяне на технически услуги във връзка с машинни линии 1, 2, 3 и 4. Според аргументите в жалбата, за всеки инсталационен проект служители на дружеството са прекарвали в България по-малко от 12 месеца през 2014 г. и 2015 г., а именно: за машинна линия № 1 – 47 дни; за машинна линия № 2 – 80 дни; за машинна линия № 3 – 75 дни; за машинна линия 4 – 20 дни; по проект BV2C56 – 15 дни, по проект BV2C70 – 35 дни, по проект BV2C90 – 43 дни и по проект BV210C – 17 дни.

С Решение № 1491/29.08.2016 г., решаващият орган е потвърдил становището. Решението е подписано при условията на заместване от заместник - директора на дирекция ОДОП -София, въз основа на представената по делото Заповед № 3ЦУ-1374/28.11.2013 г., поради отсъствието на титуляра, поради законоустановен отпуск по чл. 56, ал. 1 от ЗДСл за периода от 22.08.2016 г. до 02.09.2016 г. (представена е Заповед № 5670/21.07.2016 г., с която е разрешен отпуск за периода). Решаващият орган приема, че в случая е установено и не е било спорно, че услугите са изпълнявани между страните, за които И.М.А. И. М. А. С.п.А., Италия е претендирало прилагане на Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане и предотвратяване на отклонението от облагане с данъци върху дохода и имуществото, сключена между България и Италия (обн. ДВ, бр. 66 от 13.09.1991 г.) и същите са инсталация /монтаж/ и последваща поддръжка на машини и оборудване на територията на Б.. Изразил е несъгласие с доводите на жалбоподателя, че отделните заявки следва да се считат за самостоятелни, отделни договори, като е посочил, че такива договори не са представени нито в хода на проверката, нито пред тази инстанция. Направено е позоваване на данните от справките за присъствие на служители и подизпълнители на италианското дружество на монтажния обект за периода 01.01.2014 г. – 31.12.2015 г., като е посочил, че такива не са пребивавали на територията на Б. единствено за месеците 05, 09 и 12.2014 г. Възприети са аргументите на органа по приходите в обжалваното становище, че наличието на отделни прекъсвания на дейностите в случая не е достатъчно, за да отрече изпълнението на условията за формиране на място на стопанска дейност, като се е налице и позоваване на насоките, дадени в т. 6, 11 и 19 от Коментара към Модела на СИДДО. Решението е връчено на електронния адрес за кореспонденция на 02.09.2016 г., а на 16.09.2016 г., чрез ответника е подадена жалбата, по която е образувано настоящото производство.

В съдебното производство, на жалбоподателя е указано да представи всички доказателства относно вида, основанието за реализиране и размера на процесните доходи в превод на български език, относими към доказване основанията по чл. 136 от ДОПК за прилагане на СИДДО. Жалбоподателят е представил под опис съответните

документи, които са приети без оспорване като доказателства по делото.

За изясняване на фактическата обстановка по делото е назначена съдебно-техническа експертиза. След запознаване с доказателствата и извършване на посещение на производствената площадка на Б. Д. АД, вещото лице представя заключение за естеството на процесните дейности, респективно кои от тях представляват монтаж и пуск на ново оборудване, за продължителността на престоите на работници по изпълнението на дейностите за 2015 г., механизмът на започване/приключване на дейностите и за това, че в случая са налице отделни проекти. Заключение е прието в с.з. на 22.03.2017 г. без да е оспорено от страните. Констатациите и изводите на експертното заключение ще бъдат обсъдени в мотивите по съществото на спора.

При така установеното от фактическа страна, съдът обосновава следните правни изводи:

Жалбата е подадена от надлежна страна - получател на доход от източник в Р.България (чрез пълномощник), за който е отказано 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 ОДОП - София, с което становището е потвърдено, е връчено на жалбоподателя на 02.09.2016 г., а жалбата до АССГ е подадена чрез решаващия орган с вх. № 53-04-680/16.09.2016 г. 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.

Съгласно разпоредбата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, приложима на основание препращането в чл. 141, ал. 4, пр. Второ, съдът преценява законосъобразността и обосноваността 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.

При 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. № П-29002916016533-108-001/16.06.2016 г. е издадено от орган по приходите при ТД на НАП ГДО - Р. Й. Б., на длъжност главен 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 Италия, съгласно резолюция за извършване на проверка № П-29002916016533-ОРП-001/21.01.2016 г., 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 при 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, фактически и правни основания, позволяващи да бъде направена проверка за спазване на горепосочените изисквания на закона при издаването му.

При издаването му не са допуснати съществени процесуални нарушения. Спазена е процедурата по чл. 141, ал. 1 от ДОПК и в рамките на законоустановения 60-дневен срок от подаване на искането (съобразявайки спирането със Заповед № П-29002916016533-023-001/29.02.2016 г. и възобновяване на производството). По наведените с жалбата възражения за допуснати съществени процесуални нарушения,

настоящата инстанция приема, че същите са неоснователни. Според жалбоподателя, органът по приходите е анализирал извършените дейности между страните и през 2014 г., като така се е произнесъл извън обхвата на проверката, която обхваща само 2015 г. По този начин бил проверен период по-дълъг от 12 месеца, единствено с цел формално да се докаже, че за дружеството е налице място на стопанска дейност в България. Следва да се има предвид, че административният орган е задължен служебно по силата на чл. 5 от ДОПК, дори когато няма искане от заинтересованите лица, да изясни фактите и обстоятелствата от значение за установяване на публичните вземания, включително за прилагането на определените в закона облекчения. Доколкото в случая е проверен период, през който от евентуалното наличие или липса на определени факти и/или отношения между страните зависи преценката на органа, респективно правилното приложение на материалния данъчен закон и липсва законова норма в противна насока, то възраженията за съществени нарушения на процедурните правила са неоснователни.

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 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 в самата СИДДО лица, когато такива особени изисквания се съдържат в съответната СИДДО. Към искането се прилагат и писмени доказателства относно вида, основаниято 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 основаниято за реализиране на съответния доход. Съобразно доказателствените правила, качеството местно лице на едната договарящите държави по смисъла на спогодбата се удостоверява от чуждестранната данъчна администрация (чл. 137, ал. 2 от ДОПК). Обстоятелствата, че чуждестранното лице е притежател (бенефициент) на дохода и че не разполага с място на стопанска дейност се установяват чрез декларация (чл. 137, ал. 3 от ДОПК). Спазването на особените изисквания на конкретна СИДДО, ако такива се съдържат в нея, се удостоверяват с официални документи, включително извлечения от публични регистри. Когато такива документи не се издават, допустими са и други писмени доказателства. Тези обстоятелства не могат да се удостоверяват с декларации (чл. 137, ал. 4 от ДОПК).

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 извършил проверка по подаденото от И.М.А. И. М. А. С.п.А., Италия искане за прилагане на данъчно третиране в съответствие с разпоредбите на СИДДО между България и Италия, като е направил извод, че претендираното от дружеството данъчно облекчение не следва да бъде предоставяно, тъй като са налице данни, сочещи че доходите от източник в страната са реализирани чрез място на стопанска дейност. Поради изложените обстоятелства е приел, че е налице посочената хипотеза на чл. 4 от СИДДО и/или чл. 141, ал. 2 от ДОПК и е издал оспореното становище за липса на основания за прилагане на СИДДО с Италия.

Тъй като настоящият съд по аргумент от чл. 141, ал. 4, пр. второ във вр. с чл. 160, ал. 2 от ДОПК дължи преценка по законосъобразността и обосноваването 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 производството пред административния орган и пред съда доказателства, по приложението на материалния закон приема следното:

За да се прецени дали СИДДО е приложена правилно и законосъобразно в случая, 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 Н. Република България и Република Италия за избягване на двойното данъчно облагане и предотвратяване отклонението от облагане с данъци върху дохода и имуществото (обн. ДВ., бр. 66 от 13.08.1991г.), наричана по нататък само Спогодбата или СИДДО. Съгласно чл. 1, ал. 2 по смисъла на тази спогодба изразът „местно лице на едната договаряща държава” означава: б) по отношение на Република Италия - всяко лице, което съгласно италианското законодателство е данъчно задължено в Италия на основание неговото местожителство, местопребиваване, седалище на ръководство или всеки друг критерий от подобен род. Обстоятелството, че чуждестранното лице е местно лице на друга държава, в случая Италия, се удостоверява от чуждестранната данъчна администрация в искането по ал. 1 или съобразно обичайната ѝ практика (чл. 137, ал. 2 от ДОПК). В случая към искането е приложено Удостоверение от 11.02.2015 г., заверено от италианската данъчна администрация (л. 138 по делото), с което съответното длъжностно лице удостоверява, че I.M.A. INDUSTRIA M. A. S., I. е местно лице в страната за 2015 г. и подлежи на данъчно облагане в същата държава. Следователно молителят е удостоверил по съответния ред първото от основанията за прилагане на Спогодбата - чл. 136, т. 1 от ДОПК - че е местно лице на другата държава – Италия.

2. Чуждестранното лице е притежател на доход от източник в България. Съгласно чл. 137, ал. 3 от ДОПК обстоятелство, че е притежател на доход от източник в България, се декларира от чуждестранното лице. Такава декларация е приложена към разглежданото искане (л. 137 по делото). Съответствието между направеното изявление от председателя на борда на

директорите на италианското дружество със събраните доказателства предпоставя извод за изпълнение на 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 България.

Преди да бъдат изяснени докрай предпоставките на чл. 136, т. 1 – 4, следва да бъде направена квалификация и на самия доход - като вид, основание за реализиране и размер. Това се извежда от разпоредбите на чл. 136, пр. 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 от ДОПК. Не е спорно по делото наличието на начислен доход през 2015 г., изплатен от Б. Д. АД на жалбоподателя, неговия вид – за извършени технически услуги и размера на начислените доходи – 636 114,17 лв. От представените доказателства и извършената съдебно-техническа експертиза се установява, че техническите услуги се изразяват в предоставяне на услуги по 19 бр. поръчки за 2015 г., които включват инсталиране и пускане в експлоатация на ново оборудване за опаковане на лекарствени продукти в блистер, кутия, пачка и кашон; инсталиране и настройка на форматни части за опаковане на лекарствени продукти и инсталиране и пускане в експлоатация на подобрения на вече инсталирано оборудване, поради променени изисквания за производство.

СИДДО с Италия 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 България, след като платецът на дохода е българско местно лице. Съгласно § 1, т. 9 от ПЗР на ЗКПО възнаграждения за технически услуги са плащания с източник Република България за монтаж или инсталиране на материални активи, както и всякакви услуги от консултантско естество и маркетингови проучвания, извършени от чуждестранно лице. Фактурираните разходи са за извършване на инсталационни услуги, като в представените в превод фактури с издател чуждестранното лице са посочени периода на извършване на работата, името на съответния техник, модела на машините, единичната цена и общата сума на услугите. Дейностите според настоящия съд попадат в обхвата на приложимата дефиниция на § 1, т. 9 от ПЗР на ЗКПО и съответно заплащанията за такива дейности могат да се определят като възнаграждения за технически услуги.

В разяснението с вх. № 26-Б-6384/27.05.2016 г., дадено в писмените обяснения на чуждестранното лице в хода на административното производство (л. 117 по делото) се посочва, че съгласно подписано корпоративно споразумение между А. G. PTC ehf. и I.M.A. INDUSTRIA M. A. S.P.A. този вид договореност отговаря напълно на определението за договор с продължително действие съгласно чл. 140, ал. 1 от ДОПК. Доходите на това чуждестранно лице се реализират на едно и също основание, като на база корпоративното споразумение Б. Д. АД подписва поръчки за доставка с И.М.А. И. М. А. С.п.А., Италия за конкретни видове доставки и дейности. Тази дейност продължава повече от 10 години. Пред настоящата съдебна инстанция се поддържа от страна на жалбоподателя, че дейностите не са изпълнявани въз основа на един и същ договор, а въз основа на отделни поръчки, правени в

различно време и през различни интервали и задоволяващи различни текущи производствени нужди, следователно услугите не са изпълнявани въз основа на Р. споразумение между страните. Органът по приходите не е засегнал този въпрос, а решаващият административен орган намира за неоснователна претенцията, че отделните поръчки ще се считат за самостоятелни, отделни договори, тъй като в т. 2.3. от рамковото споразумение е записано, че оборудването и услугите ще бъдат описани в един или повече договори, но такива договори не са ангажирани. По отношение на конкретното основание за извършване на услугите, съдът намира, че от съвместния анализ на: Рамково споразумение от 15.04.2014 г., подписано между А. G. PTC ehf. и I.M.A. INDUSTRIA M. A. S.P.A., представените поръчки за 2015 г. с № 124EM-15 от 21.01.2015 г., № 370EM-15 от 18.02.2015 г., № 355EM-15 от 16.02.2015 г., № 121EM-15 от 21.01.2015 г., № 736EM-15 от 09.04.2015 г., № 726EM-15 от 08.04.2015 г., №604EM-15 от 23.03.2015 г., № 1147EM-15 от 22.06.2015 г., № 977EM-15 от 22.05.2015 г., № 1310 EM-15 от 16.07.2015 г., № 1309EM-15 от 16.07.2015 г., № 1456EM-15 от 13.08.2015 г., № 1194EM-15 от 29.06.2015 г. и № 1230EM-15 от 03.07.2015 г., фактури към тях и справка за дейностите за 2015 г., може да се направи извод, че се касае за направени въз основа на посоченото рамково споразумение поръчки, имащи за предмет различни видове инсталационни и тестови услуги, изпълнявани на територията на Б. Д. АД от чуждестранното лице И.М.А. И. М. А. С.п.А., Италия чрез негови служители. Различните становища на страните по делото - за значението на обстоятелството дали са сключени отделни договори, спазена ли е предвидената помежду им форма и дали същите са представени – не са пряко свързани с разрешаването на главния спор по делото – спазване на изискванията за прилагане на СИДДО и конкретно за наличие/липса на изискванията за формиране на място на стопанска дейност на чуждестранното дружество в страната. От съвкупната преценка на горните писмени доказателства като съобрази, че не е необходима някаква специална форма за действителност на твърдените договорни правоотношения 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 договорни правоотношения между Б. Д. АД като възложител и И.М.А. И. М. А. С.п.А. като изпълнител относно инсталиране и пускане в експлоатация на ново оборудване и поточни линии, настройка на форматни части и подобрения на вече инсталирано оборудване. Съдът намира, че приложените документи съдържат необходимото съдържание за един договор: страни и предмет, конкретизация на начина на престиране, правата и задълженията на страните, срокове и отчитане изпълнението. Касае се за отношения между търговци, чието естество не изисква 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). От гледна точка на застъпеното от жалбоподателя разбиране, че се касае за отделни заявки и за различни обекти, нямащи обща връзка помежду им е очевидно, че същото е в противоречие с направените от него твърдения в

хода на административното производство. Тълкуването, прието в чл. 1, чл. 2.1-3, чл. 3 от Р. споразумение относно вложения смисъл за „договор“ и „договорна документация“, на което се позовава и страната в жалбата и представените писмени бележки, както и подробното уреждане на отношенията между страните в следващите му текстове (условия за разплащане, изпълнение, гаранционно обслужване, модификации, транспорт, персонал, тестове, кореспонденция, одобрение на документи и др.) показва, че основата и организацията на отношенията между страните се развиват върху утвърдени и ясни правила и търговски практики. Представените пред настоящата съдебна инстанция протоколи за извършена работа по отделните поръчки следва да бъдат преценявани, доколкото реалното извършване на дейностите не е оспорено, и тяхното значение към вземане на решение бе отбелязано по-горе. Изразеното от ответника становище за липса на отделни писмени договори за конкретно извършените инсталационни дейности също не може да бъде възприето като меродавно поради тази причина.

На следващо място, при доказване основанията за прилагане на СИДДО е предпоставката:

3. Чуждестранното лице не притежава място на стопанска дейност или определена база на територията на Република България, 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. 137 по делото).

След извършване на проверка, органът по приходите е достигнал до извода, че дейността на И.М.А. И. М. А. С.п.А. в страната е осъществена от служители на дружеството чрез точно определено място (адрес) – производствената площадка на Б. Д. АД, съответно че декларираното обстоятелство от чуждестранното лице не отговаря на действителната фактическа обстановка и реализираните доходи са свързани с място на стопанска дейност в България. При 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 § 1, т. 2 от ЗКПО във вр. с § 1, т. 5 от ДОПК, както и на чл. 4 от действащата СИДДО между България и Италия, нормите на която следва да се приложат с предимство пред националното законодателство, което им противоречи. Тълкуването на разпоредбите на СИДДО следва да отговаря също така, според принципите на националното и международното право, на смисъла на конкретните понятия и насоките, дадени в Коментара от Модела на данъчна спогодба за доходите и имуществото на О., на заявените позиции и резерви от участващите държи, ако такива са направени. За да е налице място на стопанска дейност в страната, чуждестранното лице следва да отговаря на следните кумулативни изисквания: 1. да е налице 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 определена

продължителност на дейността.

Не е повдигнат спор по отношение на обстоятелството, че оказаните услуги са част от обичайната икономическа дейност на чуждестранното лице, осъществявана с цел реализиране на приходи, т.е. че същите нямат характер на подготвителни или спомагателни дейности. Дейността на И.М.А. И. М. А. С.п.А. по производство на машини за фармацевтичната индустрия се извършва в Италия. Дружеството осигурява на клиентите и услуги по монтаж, инсталация, пуск и ремонт на произведените от него машини и оборудване, като очевидно същите дейности се извършват в производствените бази на крайните възложители. Именно такъв е характерът на процесните услуги, установен и от вещото лице по делото.

Краен получател на услугите в случая е Б. Д. АД и изпълнението им е извършено от служители/подизпълнители на чуждестранното лице на територията на производствената площадка на клиента. Този факт е установен по делото и не се оспорва от страните, но различното му тълкуване от страна на жалбоподателя поражда спор, който е с правно естество. Разрешаването му е определящо при преценката на първия и третия критерии за „място на стопанска дейност“ – наличието на конкретно място, чрез което се извършва стопанска дейност и известна регулярност или достатъчна времева продължителност при извършването на тази дейност. От представените в хода на административното производство справки за присъствие на служители/подизпълнители на И.М.А. И. М. А. С.п.А. за 2014 г. и 2015 г. във връзка с изпълнение на услугите на територията на производствената площадка на Б. Д. АД, както и констатациите на вещото лице за механизма на изпълнение и присъствието на служителите за 2015 г. се установява, че различните montaje, тестове, модификации и ремонти са извършени именно на това място. Няма как чуждестранното лице да е извършвало своята стопанска дейност в тази географска точка, без да разполага с определено пространство за тази цел. Обстоятелството, че изпълнителят е разполагал само с дадено пространство, а не с цялата работна площадка или както е посочено в писмените бележки, присъствието на служителите и подизпълнителите на И.М.А. „не води до извод, че заводът на Б. е бил поставен на разположение на жалбоподателя по начин, че той да извършва по относително постоянен начин услуги на платеща на дохода“ не може да отрече ползването на такова пространство, необходимо за целите на стопанската му дейност в България. Във връзка с доводите на жалбоподателя следва да се посочи и, че не е необходимо целият завод на Б. Д. АД да е на разположение на И.М.А. И. М. А. С.п.А. По смисъла на националното законодателство, определенията дадени в § 1, т. 3, б. „а“ и „б“ от ДОПК се придържат към смисъла на понятието „място“, вложен в чл. 4 от СИДДО между България и Италия. Съгласно т. 4 от Коментара по чл. 5, ал. 1 от Модела на данъчна спогодба за доходите и имуществото на О. (изд. 2010 г.), мястото на дейността включва всяко помещение, други средства или технически съоръжения, използвани за дейността на предприятието, независимо дали служат пряко или непряко за тази цел. Място на дейност може да съществува също така независимо от факта дали има помещения, или дали се изискват помещения за осъществяване на дейността на едно

предприятие в друга държава или то само разполага с някакво пространство, без оглед на правното основание на което пространството се ползва. С оглед на изложеното и писмените доказателства по делото, съдът приема, че в случая е правилен извода на органа по приходите за осъществяване на дейността на И.М.А. И. М. А. С.п.А. в страната от служители на дружеството чрез точно определено място (адрес) – производствената площадка на Б. Д. АД и това обстоятелство изпълнява първото посочено по-горе условие, за наличие на място на стопанска дейност по смисъла на СИДДО с Италия.

От констатациите на вещото лице по т. 1 от съдебно-техническата експертиза се установяват видовете дейности по всяка поръчка (описани в табличен вид на стр. 2-3 от СТЕ) – инсталация на форматни части, ремонти и тест на фармацевтично оборудване, добавяне на принтер към капсулираща машина. При фактическото описание на механизма на извършване на дейностите, вещото лице констатира, че началото на проекта се поставя с изготвяне на задание от клиента, което производителят приема. След монтаж, пуск и тестване се изготвя и приемо-предавателен протокол, с който възложителят приема извършената дейност, одобрява я и следва да я плати. Изпълнителят изготвя чертежи по заданието и ги връща за одобрение от Б. Д. АД, като при положение, че липсват забележки, изпълнителят изготвя съответните форматни части, които са уникални за всяко лекарство. Те се тестват при производителя в присъствие на представители на клиента. Следва монтаж в Д. и тестване в реални условия. След приемането им проектът приключва. Вещото лице е представило в календарен вид по дни присъствието на служители на И.М.А. И. М. А. С.п.А. за 2015 г. във връзка с работа по конкретните услуги и дава заключение, че процесните заявки отговарят на характеристиките за отделен проект. Съдебно-техническата експертиза е изследвала пълно и всеобхватно поставените въпроси, поради което следва да бъде кредитирана с уточнението, че изследване на дейностите е извършено само за 2015 г., но не и за предходните периоди, през които също е установено безспорно, че съществуват търговски взаимоотношения между страните. За изясняване на фактическата обстановка в хода на проверката, чуждестранното лице е представило данни за периодите през 2014 г. и 2015 г., служителите/подизпълнителите, вида на извършваните от тях дейности в България на територията на производствената площадка на Б. Д. АД. От приложените справки за 2014 г. и 2015 г., подписани от Я. Ф. (л. 119-120 по делото), се установява, че служители/подизпълнители на И.М.А. И. М. А. С.п.А. са присъствали в страната във връзка с изпълнение на работни задачи през всички месеци на 2014 г., без м. 05 и м. 12 или общо за 2014 г. – 152 дни и през всички месеци на 2015 г., без м. 08, м. 09 и м. 10 или общо за 2015 г. – 131 дни. Тези данни се потвърждават и от представените таблици към жалбата до административния орган, където са обобщени дните на престой в страната във връзка с изпълнение на дейности по производствени линии № 1 – 54 общо за 2014 г., 2015 г. и 2016 г. (справката е до 13.03.2016 г.), № 2 – 80 дни общо за 2014 и 2015 г., № 3 – 87 дни общо за 2014 г., 2015 г. и 2016 г. (справката е до 22.01.2016 г.) и № 4 - 41 дни общо за 2015 и 2016 г. (справката е до 12.04.2016 г.), както и на периодите по проекти ВВ2С56 – 26 дни общо за периода 2015 г. и 2016 г. (справката е до 28.01.2016 г.), ВВ2С70 – 37 дни общо

за 2014 г. и 2015 г., BB2C90 – 43 дни общо за 2014 г. и 2015 г. и BB210C – 17 дни за 2015 г.

Във връзка с времевия период, разпоредбата на чл. 4, ал. 2, б. „ж“ от СИДДО с Италия предвижда, че когато се касае за монтажен обект, то за да представлява същият „място на стопанска дейност“ необходимата продължителност е дванадесет месеца. Никъде в разпоредбите на приложимото законодателство не е посочено, че дванадесетмесечния период следва да е в рамките на една календарна година – в случая 2015 г. Подобно разбиране би обезсмислило напълно изискването за времеви период и би направило тези норми неприложими на практика. В точка 5.3 от Коментара на чл. 5 от Модела на СИДДО, разработен от О. с цел тълкуване на нормите на сключените между държавите спогодби, са дадени два ясни примера, които разрешават част от възникващите въпроси във връзка с прилагането на времевите критерии. Двата примера са пряко относими и следва да бъдат използвани в случая, предвид установената по делото фактическа обстановка. Първият е когато са сключени различни договори с различни клиенти и нямащи връзка помежду си, при които не възниква място на стопанска дейност. Вторият е при сключване на един договор с един клиент – в която ситуация възниква място на стопанска дейност. Представителят на жалбоподателя в писмени бележки поддържа тезата, че всяка отделна поръчка следва да се разглежда като отделен договор. В тази връзка следва да се подчертае, че дадените примери не игнорират възможността за възникване на място на стопанска дейност в случай на сключени няколко договора с един клиент. Тази възможност изрично се разглежда на друго място в Коментара, а именно в т. 18, отново от Коментара към чл. 5 от Модела за СИДДО. Там ясно и конкретно е посочено, че строителен или монтажен обект следва да се разглежда като едно цяло „дори ако се основават на няколко договора, при положение че по същество всички отделни части са свързани в едно цяло в търговски и географски смисъл“. Това, че извършените работи по различните поръчки, дори и те да можеше да се приемат за отделни договори, са свързани в географски смисъл, е без съмнение, тъй като всички дейности са извършени в една географска точка, на един адрес, а именно на производствената площадка на Б. Д. АД. На следващо място, следва да се определи доколко е налице и търговско единство между дейностите по отделните поръчки. В случая са налице еднотипни и повтарящи се дейности, които по своето съдържание се характеризират като инсталация на форматни части и линии, дългосрочно и текущо обслужване и поддръжка, ремонти и тест на фармацевтично оборудване и използването на тях форми за опаковане на продукцията на Б. Д. АД, поради което следва да се заключи, че и такова търговско единство или цялост е налице. В тази връзка следва да се имат предвид и представените в хода на извършената проверка писмени обяснения, съгласно които рамковият договор следва да се разглежда като договор с продължително действие (обясненията на чуждестранното лице към молба вх. № 26-Б-6384/27.05.2016 г.). В хипотезата, в която е налице договор с продължително действие, това ще е аргумент както за това, че в случая не се касае за множество напълно изолирани и отделни договори (по всяка отделна поръчка), така и че е налице

търговско единство относно услугите извършени по отделните поръчки. В допълнение, констатацията в изготвената съдебно-техническа експертиза, че са налице основания дейностите извършени от И.М.А. И. М. А. С.п.А. да се разглеждат като отделни от инженерна и техническа гледна точка, не кореспондират с разглеждания проблем. Както вече бе посочено по-горе, Коментарът към Модела за СИДДО на О. търси наличието на търговско и географско единство, чието съдържание не се припокрива с това дали между услугите по отделните поръчки е налице единство от техническа и инженерна гледна точка. Във връзка с изложените аргументи и на база анализа на осъществяваната от служители на И.М.А. И. М. А. С.п.А. дейност на производствената площадка на Б. Д. АД се установява, че времевият праг е надхвърлен, поради което и този критерий за наличие на място на стопанска дейност в страната е изпълнен. Тъй като услугите имат търговски характер (част от обичайната дейност на предприятието), извършват се редовно през 2014 г., 2015 г. и към 2016 г. между страните и на една и съща географска територия в страната, то заключението на органа по приходите е обосновано и в съответствие с фактите.

Твърденията за инцидентен или случаен характер на извършваните услуги, източник на печалби за италианското дружество не могат да бъдат споделени. В хода на административното производство, лицето е заявило изрично, че тази практика продължава над 10 години, а при проверката през 2016 г. е установено, че и към този момент се извършват дейности. Следва да бъде отбелязано също така, че тези изводи не се оборват, а напротив – се потвърждават отново от установените факти и обстоятелства посредством заключението на съдебната експертиза за дейностите през 2015 г. След като са събрани безспорни доказателства, че дейностите по определени проекти продължават през 2014 г., 2015 г. и към 2016 г., то да бъде направен противоположен извод означава да бъде дадено предимство на доказателства, събрани в съдебната фаза на процеса пред тези, събрани в хода на административното производство, което е недопустимо. От съвкупната преценка на доказателствата не се установяват противоречащи факти, а и твърдения за погрешно установена фактическа обстановка не са направени по делото. Всички направени възражения от страна на жалбоподателя се свеждат до правната квалификация на тези факти, но от изложеното по-горе може да се направи извод за тяхната неоснователност. С оглед нормата на чл. 6, ал. 1 от СИДДО с Италия, печалбите на предприятие на едната договаряща държава се облагат само в тази държава, освен ако предприятието упражнява дейността си в другата договаряща държава посредством разположено там място на стопанска дейност. В последния случай печалбите следва да бъдат обложени в държавата-източник, но само до размера, който може да се отнесе към това място на стопанска дейност. Именно поради наличието на пряка и непосредствена връзка между дейностите по инсталиране и пускане в експлоатация на ново оборудване и поточни линии, настройка на форматни части и подобрения на вече инсталирано оборудване, извършени от И.М.А. И. М. А. С.п.А. и мястото на стопанска дейност в България е издаден отказ за прилагане на претендираното от дружеството данъчно облекчение по спогодбата,

позволяващо търговските му печалби да бъдат обложени в Италия, а не в България.

С оглед на горното, условието по чл. 136, т. 3 от ДОПК не е удостоверено по надлежен начин от страна на жалбоподателя, тъй като изразеното волеизявление за липса на място на стопанска дейност не съответства на фактическата обстановка и представените доказателства.

4. Изпълнение на 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 България и Италия, 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.

По изложените съображения, оспореното Становище за липса на основания за прилагане на СИДДО изх. № П-29002916016533-108-001/16.06.2016 г., издадено от орган по приходите при ТД на НАП ГДО е издадено от компетентен орган, в предвидената от закона форма, в съответствие с материално-правни разпоредби и целта на закона, поради което жалбата следва да бъде отхвърлена.

При този изход на спора и при своевременно заявеното искане на ответника се следва юрисконсултско възнаграждение в размер на 2 439 лв., изчислено съгласно Наредба № 1 от 9.07.2004 г.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, пр. 4 от ДОПК, Административен съд София град, III отделение, 16 състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на И.М.А. И. М. А. С.п.А., Италия, VIN IT005000931209, адрес за кореспонденция: V. E. 428-442, 40064 О. Е. (В.), I. срещу Становище за липса на основания за прилагане на СИДДО изх. № П-29002916016533-108-001/16.06.2016 г., издадено от орган по приходите при ТД на НАП ГДО, потвърдено с решение № 1491/29.08.2016 г. на директора на дирекция ОДОП София при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА И.М.А. И. М. А. С.п.А., Италия, VIN IT005000931209, адрес за кореспонденция: V. E. 428-442, 40064 О. Е. (В.), I. да заплати на Национална агенция за приходите сумата 2 439 /две хиляди четиристотин тридесет и девет/ лева юрисконсултско възнаграждение.

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

Съдия:

