

РЕШЕНИЕ

№ 458

гр. София, 23.01.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 4 състав,
в публично заседание на 12.11.2019 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ирина Кюртева

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **9171** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК), във връзка с чл. 129, ал.7 от ДОПК. Жалбоподателят „Си Би Ес И. Х.“ Б.В. със служебен номер [ЕГН], чрез адв. И. Д. в качеството на пълномощник, със съдебен адрес: [населено място], п.к.1124, [улица], П. офис център, ет.4 обжалва Акт за прихващане или възстановяване (А.) № П-22221018213714-004-001/29.03.2019г., издаден от ТД на НАП – „Големи данъкоплатци и осигурители“, потвърден с Решение № 1067/20.06.2019г. на директора на Д“ОДОП“-гр.С.. Жалбоподателят оспорва акта за прихващане или възстановяване, с който му е отказано възстановяване на удържан данък при източника по реда на чл.195 от ЗКПО в размер на 156 830,27 лв., респ. прилагане на Спогодбата за избягване на двойно данъчно облагане(СИДДО) между Република България и Кралство Х.. В жалбата са изложени аргументи, обосноваващи незаконосъобразност на А., като издаден при неспазване от страна на органите по приходите на задължението им да съберат всички доказателства и да изяснят в пълнота фактичката обстановка. Излагат се аргументи, че дружеството извършва реална икономическа дейност и не е създадено с цел по-благоприятно третиране, а от реалната потребност на групата, в която е включено дружеството, да осъществява своята икономическа дейност на европейския пазар, както и че не е дружество за насочване на доход. Моли за отмяна на оспорения А. и произнасяне по същество за възстановяване на претендираната сума, ведно с дължимата законна лихва за забава.

В съдебно заседание жалбоподателят, чрез процесуалния си представител адвокат Д., поддържа жалбата и искането за отмяна на А.. Претендира разности съобразно представен списък.

Ответникът – директора на Дирекция ОДОП – С., при ЦУ на НАП, редовно уведомен, чрез юрисконсулт К., моли съда да отхвърли жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомерност на адвокатския хонорар.

Софийска градска прокуратура, редовно призована, не се представлява и не изразява становище.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - С. ГРАД, след като обсъди доводите на страните и прецени събраните и приети по делото доказателства, приема за установена следната фактическа обстановка:

Не е спорно, че жалбоподателят „Си Би Ес И. Х.“ Б.В. е дъщерно дружество, изцяло притежавано от С. I./Н./ В. V., регистрирано в Кралство Х.. Крайната компания-майка е С. С., която е учредена и е със седалище в Ню Й., САЩ. Основната дейност на „Си Би Ес И. Х.“ Б.В. е свързана с разпространение на телевизионна продукция извън САЩ, К., Л. и Ю. Америка, а продажбите се осъществяват на местни и чуждестранни пазари, като най-важният пазар са държавите от Европейския съюз.

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

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

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

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

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

След анализ на ангажираните доказателства, органът по приходите е направил

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

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

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

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

доходът е получен от местно лице на държава, с която има сключена СИДДО и в тази връзка, за да са налице основания за прилагане на същата, местното лице, освен получател, следва да бъде и бенефициент на дохода. Приведен е и примерът, описан в §56 от Коментара към чл. 1 от Модела на СИДДО на ОИСР, според който, когато едно лице (независимо дали е местно лице или не на една договаряща държава), действа посредством юридическо лице, регистрирано в едната държава, единствено с цел да получи данъчни облекчения, които иначе пряко не му се полагат, е налице заобикаляне на данъчни спогодби и данъчни преференции не следва да се предоставят.

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

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

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

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

Жалбата срещу потвърдения с решението А. е подадена чрез административния орган на 08.07.2019 г., в рамките на законоустановения в чл. 156, ал.1 от ДОПК 14-дневен срок и от лице, което притежава процесуална легитимация, като адресат на акта, с който се засягат негови права. Предвид изложеното, жалбата е допустима.

Разгледана по същество е основателна.

Оспореният А. № № П-22221018213714-004-001/29.03.2019г. е издаден от компетентен орган, видно от заповед № ЗЦУ-ОПР-42/19.12.2017г. Спазена е предвидената в закона писмена форма.

На основание разпоредбата на чл. 160, ал.2 от ДОПК, съдът следва служебно да извърши проверка за съответствието на оспорения акт с материално правните разпоредби на закона. Между страните няма спор, че по отношение на жалбоподателя „Си Би Ес И. Х.“ Б.В. са изпълнени част от посочените критерии – дружеството е местно лице на Кралство Х.(Н.) и същото не притежава място на стопанска дейност или определена база на територията на Република България, с които реализираният доход да е действително свързан. Безспорно е установен и фактът, че въз основа на процесните договори за предоставяне на телевизионен лиценз за разпространение на телевизионни програми F. за България, сключени с българското дружество [фирма], проверяваният субект е получател на доходи с източник в Република България. Спорният по делото въпрос е дали холандското дружество е действителният

притежател на получените доходи.

Във връзка с тълкуването на понятието "действителен ползвател на дохода", употребено в разпоредбата на чл. 12, ал. 1 от СИДДО липсва легално определение, поради което следва да се приложат общите правила за тълкуване на международните договори, дадени във В. конвенция за правото на договорите от 1969 г. В тази връзка, напълно обосновано от страна на органа по приходите е съобразена една от основните цели на СИДДО с Кралство Х., която е да се предотврати отклонението от данъчно облагане. При тълкуване на разпоредбите на СИДДО в практиката е прието да се взема предвид Коментара на Модела на данъчна спогодба на доходите и имуществото на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (Модел на СИДДО на ОИСР). 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 на 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 данъчно облагателните си права по отношение на дохода от авторски и лицензионни възнаграждения само защото този доход е моментно получен от местно лице на държава, с която държавата, източник на дохода, е сключила Спогодба. В тази връзка е разяснено, че освобождаването от данък в държавата, източник на дохода, не може да бъде приложено, когато местното лице на другата държава, което е получател на дохода действа в качеството си на посредник (например агент или посочен /номиниран вместо собственик), т.е. просто действа като насочващ дохода за друго лице, което фактически получава изгодата от съответния доход. Направен е изводът, че дадено дружество за насочване на доход не може да бъде възприемано като бенефициент на доход, тъй като формалният собственик практически има много ограничени правомощия, които го правят във връзка с въпросния доход, обикновен фидуциар или администратор, действащ за сметка на заинтересованите страни.

Като се има предвид горепосоченото тълкуване на разпоредбата на чл. 12, ал. 1 от Модела на СИДДО относно изискването за бенефициент на дохода от авторски и лицензионни възнаграждения и във връзка с изискването по ал. 1 от чл. 12 от Модела доходът от лихви да е получен от местно лице, като се отчете обикновеното значение на израза "действителен ползвател на дохода", използван в чл. 12, ал. 2 от СИДДО между Р. България и Кралство Х. предвид изискването за тълкуване на международните договори в чл. 31, ал. 1 от В. конвенция, и като се съобразят целите и духа на Спогодбата между Р. България и Кралство Х., следва да се приеме, че изискването за действителен ползвател на дохода по смисъла на чл. 12, ал. 2 от тази Спогодба, не е изпълнено по отношение на случаите, при които чуждестранното лице, посочено като получател на дохода, е поставено между платеща на дохода и бенефициента.

Съгласно чл. 136а, ал.1 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.

Жалбоподателят „Си Би Ес И. Х.“ Б.В. е дъщерно дружество, изцяло притежавано от С. I./Н./ В.В., регистрирано в Кралство Х., като това обстоятелство изрично е посочено от ответника в решение №1067/20.06.2019г. Следователно не е налице първия признак за дружество за насочване на дохода съгл. чл.13ба, ал.2 ДОПК, тъй като дружеството – жалбоподател и собственикът на това дружество са все холандски дружества и по отношение на реализираните от тях доходи в България биха били налице основанията за прилагане на Спогодбата.

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

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

доходът. Видно от бележките към финансовия отчет приходите от основна дейност на проверяваното дружество са формирани изцяло от продажби на телевизионни лицензи, правата върху които са уредени с договор за суб-лиценз. От така посочените обстоятелства се установява, че не е налице и другият кумулативно предвиден признак на дружество за насочване на дохода, предвиден в чл.136а, ал.2 ДОПК – дружеството да не осъществява стопанска дейност, извън притежанието и/или администрирането на правата или активите, от които се реализира доходът.

Предвид гореизложеното, оспореният А. се явява издаден в противоречие с чл.12 от СИДДО с Х. и следва да бъде отменен. Доколкото естеството на акта не позволява решаването на спора по същество ще следва съдът да изпрати преписката на съответния компетентен административен орган със задължителни указания по тълкуването и прилагането на закона. Срокът за новото произнасяне на органа следва да е по арг. от чл.174 АПК, вр. с чл.129, ал.3 от ДОПК – 30 дневен срок от постъпване на преписката, ведно със съдебния акт, при компетентния орган по приходите.

С оглед изхода на спора и при направено искане за присъждане на разноски, на жалбоподателя се дължат такива. Съгласно представения списък по чл.80 от ГПК същият претендира разноски за адвокатско възнаграждение в размер на 10 279, 84 лв. и държавна такса 50 лева, за които са представени доказателства за реалното им плащане от жалбоподателя. С оглед направеното възражение от ответника за прекомерност на адвокатското възнаграждение, което съдът намира за основателно, то същото следва да се определи на 4 098 лв. – минималният размер по чл. 8, ал.1, т.5 от НАРЕДБА № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения. Общо на жалбоподателя се дължат разноски в размер на 4 148 лв.

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

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по оспорването на „Си Би Ес И. Х.“ Б.В. със служебен номер [ЕГН], чрез адв. И. Д. в качеството на пълномощник, със съдебен адрес: [населено място], п.к.1124, [улица], П. офис център, ет.4 Акт за прихващане или възстановяване № П-22221018213714-004-001/29.03.2019г., издаден от ТД на НАП – „Големи данъкоплатци и осигурители“, потвърден с Решение № 1067/20.06.2019г. на директора на Д“ОДОП“-гр.С., с който му е отказано възстановяване на данък при източника, удържан по реда на чл.195 от ЗКПО, в размер на 156 830,27 лв..

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

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите - Д"ОДОП" [населено място] да заплати на „Си Би Ес И. Х.“ Б.В. със служебен номер [ЕГН], сумата от 4 148 лв. разноски в производството.

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

съобщаването му.

СЪДИЯ: