

РЕШЕНИЕ

№ 2250

гр. София, 11.05.2011 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 14 състав, в
публично заседание на 11.04.2011 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Пламен Горелски

при участието на секретаря Макрина Христова, като разгледа дело номер **1009** по описа за **2011** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е проведено по реда на чл. 141, ал. 4, вр. чл. 156 – 161 от Данъчно - осигурителния процесуален кодекс.

Делото е образувано по жалбата от Е. Х. Б.В. - дружество, регистрирано в Кралство Х, против Становище за липса на основания за прилагане на СИДДО, изх. № 24-10-1574/11.10.2010 г., издадено от заместник-директор на ТД на НАП С., потвърдено с Решение № 1895/10.12.2010 г. на директора на Д. „Обжалване и управление на изпълнението” – С., при ЦУ на НАП.

В съдебното заседание жалбоподателят се представлява от редовно преупълномощен адвокат С, който поддържа жалбата и заявените с нея искания. Допълнително е представена писмена защита, с която е заявена претенция за разноси за водене на делото.

Ответникът – Д. на Д. „ОУИ” – С., Ч. юрисконсулт оспорва жалбата. В съдебното производство не са представени нови писмени доказателства. АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. – ГРАД установява от приложените в административната преписка писмени доказателствата следното. Във връзка със сключен на 30.05.2008 г. договор между „БСР С.”, като заемател от една страна, и негови акционери – регистрирани в Кралство Х дружества Е. Х. Б.В и Гибор ВРС Юръп Б.В. заемателят е получил финансиране в размер на общо на 42 579 000 евро, от което, 20 201 500 евро са предоставени от

дружеството – жалбоподател. На 14.05.2010 г. от името на Е. Х. Б.В е подадено в ТД на НАП С. искане по чл. 137, ал. 1 ДОПК, вх. № 10-53-04-803, да бъде приложена разпоредбата на чл. 11, ал. 1 от Спогодбата за избягване на двойно данъчно облагане, сключена между Правителствата на Република Б и на Кралство Х (СИДДО), по отношение получен доход от изплатени от „БРС С.” лихви, в размер на 2 562 956, 99 лева, във връзка с цитирания договор за заем. Към искането е приложена декларация, че заявителят е притежател на дохода, не е с място на стопанска дейност и не е базиран в РБ. С ИПДПОЗЛ, № 24-10-1574/15.06.2010 г. органът по приходите изискал и дружеството е представило допълнително писмени доказателства. С подробно мотивирано становище, като е анализирал наличните доказателства компетентният орган по приходите е приел липса на основания да бъде приложена СИДДО, респ. отказал е да признае правото на дружеството да се ползва от данъчно облекчение от 256 295, 70 лева, като е обосновал отказа си с правното основание на чл. 141, ал. 2, вр. чл. 136, т. 2 ДОПК.

За да достигне до извода за липса на основания за прилагане на СИДДО по отношение заявеното от жалбоподателя искане, издателят на становището е направил извод, че Е. Х. Б.В не е действителен притежател на доходите от лихви, защото: е дружество за насочване на доходи (*conduit company*), което няма самостоятелни функции и съдържание, няма персонал, не извършва активна стопанска дейност извън тази, за финансиране на свързани лица, не носи риск за инвестициите, които прави, съответно не получава ползи от това; получаваните доходи от лихви са пренасочени към дружеството-майка в Л и не са обект на ефективно данъчно облагане в Х. Този обобщаващ извод е мотивиран с доводи, изградени въз основа на дадените от жалбоподателя отговори на поставени въпроси и на представени от него документи. Направен е подробен анализ на фактите, като е прието, че:

- предметът на дружеството, чиито едноличен собственик е регистрирано в Л дружество Edr. Real Estate е да действа като холдингово и финансиращо, и няма назначени служители; управляващият директор на Е. Х. Б.В има формална роля, тъй като (според договора му за управление) не може да предприема никакви действия без инструкции от едноличния собственик на капитала;

- активите на холандското дружество се дължат на огромния привлечен ресурс от ”групата”, а всичките му приходи за използвани за погасяване на дължими лихви, понеже: средствата, които е предоставило на „БРС С.” са от дялов капитал (една част) и от външно финансиране (близо 11 млн. евро); във финансовия отчет липсват данни да е разполагало с дялов капитал от близо 9 400 000 евро към датата на отпускане на заема на „БРС С.” - 2008 г.;

- лицето, което реално е предоставило заемните средства е това, което на практика взема решения за тяхното използване, т. е. люксембургското дружество, което би понесло негативите, ако се окаже, че инвестицията (разбирай заема за „БРС С.”) се окаже неуспешна; Е. Х. Б.В е използвано само като инструмент за организиране на инвестициите (разпоредител с паричните

потоци), с цел да бъде ползван преференциалния данъчен режим на СИДДО с Х. Прието е още, с позоваване и на Модела на данъчна спогодба на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР), че използваната за случая практика противоречи на духа и на целите на СИДДО.

Жалбоподателят възразява срещу това становище с твърдения за допуснати процесуални нарушения и неправилно прилагане на материалния закон, които (твърденията) накратко може да бъдат синтезирани така: неправилно е тълкувано понятието “действителен притежател на доходи”; Е. Х. не само, че е формален собственик на дохода от лихви, но е и икономически собственик, понеже наличието на емитирани облигации, с цел финансиране, както и предоставянето от Е. Риъл истейт – Л на заеми не означава автоматично пренасочване на доходите от лихви от договора за заем с „БСР С.”. Както в жалбата, така и в писмената защита е засегнат и въпросът за разпределянето на доказателствената тежест. Счита се, че тя е отговорност на ответника, който е изградил твърденията си въз основа на предположения и теории, но не е изискал и получил по реда на процедурата за обмяна на информация данни от холандската данъчна администрация, относно данъчния и правен статус на дружеството – жалбоподател, неговата търговска дейност и пр. Моли, Съдът да отмени оспореното становище и да признае правото на жалбоподателя да бъде освободен от облагане с данък при източника в РБ, в размер на 10 % върху дохода от лихви, или (алтернативно искане) да върне административната преписка на компетентния орган, със задължителни указания.

След извършената проверка за законосъобразност и след обсъждане на събраните доказателства и на доводите на страните, съобразно изискванията на чл. 160, ал. 2 ДОПК Съдът формира следните правни изводи.

Жалбата е подадена в срока, определен в чл. 156, ал. 1, вр. чл. 141, ал. 4 ДОПК от надлежно упълномощено лице, с оглед на което е процесуално допустима за разглеждане. Спазен е задължителният ред за административно обжалване на Становище за липса на основания за прилагане на СИДДО, изх. № 24-10-1574/11.10.2010 г. и Д. на Д. „ОУИ” – С. се е произнесъл в определения в чл. 155, ал. 1 ДОПК 45 – дневен срок (в редакцията до 15.02.2011 г.) с Решение № 1895/10.12.2010 г., като е потвърдил становището.

Жалбата е основателна. Неправилно и необосновано органът по приходите е издал становище, с което е отказал да приложи СИДДО с Кралство Х.

Процедура за прилагане на спогодбите за избягване на международното двойно данъчно облагане на доходите и имуществото по отношение на чуждестранни лица е уредена в Раздел III на Глава шестнадесета ДОПК (чл. чл. 135-142). Чл. 135, ал. 2 въвежда изискване, СИДДО да се прилагат след удостоверяване на основанията за това, като основанията са изчерпателно изброени в чл. 136, а начинът на удостоверяването им и доказателствата, които следва да се приложат към искането са упоменати, съответно в чл. 137 и в чл. 138. Неизпълнението от страна на чуждестранното лице на изискването да удостовери основанията по чл. 136 по определения в чл. 137 начин и посредством доказателствата по чл.

138, ал. 2 има за последица издаване на становище за липса на основания за прилагане на СИДДО – чл. 141, ал. 2.

Фактите – наличие на сключен договор за заем с „БСР С.”, по който страна е и Е. Х. Б.В. и във връзка с който е получател на доход от лихви в размер на 2 562 956, 99 лева не са спорни между страните. Не се оспорва също, че Е. Х. Б.В. е местно лице на Х, по смисъла на СИДДО, както и че не притежава място на стопанска дейност или определена база на територията на Република Б, с които съответният доход е действително свързан (чл. 136, т.т. 1, 3 ДОПК). Основният спор е, съществува ли основанието по чл. 136, т. 2 ДОПК - е ли Е. Х. Б.В. действителен притежател на доходите от лихви.

Спогодбата между правителството на Република Б и правителството на Кралство Х „за избягване на двойното данъчно облагане и предотвратяване на отклонението от облагане с данъци върху дохода” е ратифицирана от Народното събрание със закон (ДВ, бр. 31 от 1995 г.). Приложението ѝ за процесния случай е обусловено от текста на чл. 2, ал. 4, изр. първо от същата. Конкретните относими норми се съдържат в чл. 11 от Спогодбата, наименован „лихви”. Според ал. 1 *„Лихви, произхождащи от една от държавите и изплатени на местно лице на другата държава, се облагат само в тази друга държава, ако местното лице е действителен ползвател на лихвите”*. Видно е, че СИДДО използва в чл. 11, ал. 1 понятието *„действителен ползвател на лихвите”*, а чл. 136, т. 2 ДОПК – *„притежател на дохода от източник в Република Б”*, като по – общо понятие, доколкото се касае за процесуална норма, приложима по отношение и на доходи с друг произход. Както вече се каза по – горе, издателят на Становището е възприел общото понятие „притежател на дохода” и е разсъждавал върху него, цитирайки коментара на модела на СИДДО на ОИСР. Разсъжденията в тази връзка са принципно верни. Легално определение на понятието „притежател (бенефициент) на доход” дава вече и чл. 136а ДОПК - чуждестранно лице е притежател на дохода, когато: 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 не действа като дружество за насочване на дохода. А. 2 уточнява, че 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: не разполага с активи, капитал или персонал, съответстващи на неговата стопанска дейност, или няма контрол върху използването на правата или активите, от които е реализиран доходът. Действително, текстът на чл. 136а ДОПК е нов – в сила от 01.01.2011 г., но предназначението му е да внесе яснота относно употребения в т. 2 на чл. 136 ДОПК израз „притежател на дохода”, с оглед на което не съществува пречка да бъде взет предвид.

Нормите на съответните СИДДО регламентират правата, задълженията и компетентностите на държавите – страни по спогодбата, по отношение на

данъчното облагане на съответните субекти. Предпоставките, обуславящи приложението на спогодбата с Кралство Х относно доходи от лихви са, лихвите, произхождащи от една от държавите и изплатени на местно лице на другата държава, да се облагат само в тази друга държава, ако местното лице е действителен ползвател на лихвите – чл. 11, ал. 1. Процесуалните предпоставки, касаещи установяване наличието на основания да бъде приложена съответната СИДДО са изброени в чл. 136 ДОПК. Удостоверяването на визираните в тази разпоредба обстоятелства по начина, посочен в чл. 137, чл. 138 ДОПК, след подаване на искане за прилагане на СИДДО поражда за компетентния орган по приходите задължението да се произнесе по същество. Този извод следва по аргумент от чл. 141, ал. 3 ДОПК. При това, административният орган не е ограничен да провери по своя инициатива наличието, респ. достоверността на декларираните и/или твърдени обстоятелства. В този случай тежестта да докаже и обоснове съществуването (липсата) на основания да приеме, че спогодбата намира (не намира) приложение, е изцяло негова. В процесния случай органът по приходите е приел, че заявителят е представил изискуемите документи и доказателства, но не следва да се ползва от привилегията, която предвижда спогодбата. Макар разсъжденията и предположенията, върху които е изградена тезата за липса на основания за прилагане на СИДДО да са логични и да звучат убедително, те не почиват на конкретно установени по надлежния ред факти и доказателства. Обстоятелството, че предназначението на дружеството – жалбоподател е да действа като холдингово и финансиращо, и няма назначени служители, както и начина на финансиране на това дружество, използването на получавани приходи и произходът на предоставените в заем на „БСР С.” средства не водят автоматично до заключението, че регистрираното в Х дружество не е действителният притежател на доходите от лихви, произтичащи от договора за заем. Както СИДДО с Кралство Х, така и моделът на данъчна спогодба на ОИСР не поставя ограничение за начина, по който притежателят на дохода може да се разпорежи с придобитото. Правата и задълженията на физическото лице – управител, регламентирани в договора, с който едноличният собственик на капитала – люксембургското дружество е възложило управлението на Е. Х. Б.В. са различни от правата на самото дружество. Двете предпоставки за определяне качеството „притежател на дохода от източник в Република Б”, по отношение чуждестранно лице, съдържащи се в нормата на чл. 136а, ал. 1, вр. ал. 2 и ал. 3 ДОПК са кумулативни. Това, че управителят е задължен да се съобразява в действията си с инструкциите от Л не води до категоричен извод, че (по смисъла на чл. 136а, ал. 1, т. 1 ДОПК) търговското дружество Е. Х. Б.В., като юридическо лице няма 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. Начинът, по който едно дружество управлява финансовите си ресурси обикновено е регламентиран в неговия устав. Същите аргументи важат и по отношение на останалите доводи, изложени в становището за липса на основания за прилагане на СИДДО. От

друга страна, за да бъде доказано дали Е. Х. Б.В. евентуално не действа като дружество за насочване на дохода (т. 2, ал. 1, чл. 136а ДОПК), т.е., за да бъде отговорено ясно на въпросите, очертани в ал. 2 на чл. 136а ДОПК не е достатъчно само да бъде направен правно-икономически анализ, но той следва да бъде подкрепен и със съответните доказателства. Самата спогодба (чл. 26) предвижда възможност за размяна на информация, редът за което е посочен в Раздел IV на Глава шестнадесета ДОПК. Без съмнение е, че приложението на СИДДО не следва да способства и улеснява избягване заплащането на данъчни задължения, но твърденията за такива отклонения подлежат на доказване и не може да се основават само на логически издържани предположения. За процесния случай не са събрани доказателства, от които да е възможно да бъде отговорено по категоричен начин на разгледаните до тук въпроси. По тази причина, оспореното становище следва да бъде отменено, като необосновано. Тъй като издаването на становище за прилагане на СИДДО предполага специални знания и компетентност, и се налага събиране на нови доказателства, спорът относно прилагането на СИДДО с Кралство Х не може да бъде решен от Съда по същество. Административната преписка следва да бъде върната на заместник-директора на ТД на НАП С. за ново произнасяне, при което да бъдат съобразени дадените в настоящото решение задължителни указания по тълкуването и прилагането на относимите разпоредби на ДОПК и на СИДДО.

Така очертаният изход на съдебния спор обуславя по принцип основателност на претенцията на жалбоподателя за присъждане на направените разноски за водене на делото. Към представената на 21.04.2011 г. писмена защита от адвокат М Х са приложени заверени копия на: издадена от Адвокатско дружество „Д, Гугински, К и В” фактура с номер 0...8040/05.01.2011 г. на стойност (с ДДС) 10 380, 76 лева и с предмет: правна услуга, по която получател е „БСР С.” – дружество, в което жалбоподателят Е. Х. Б.В. е акционер; списък, в който е посочено, че за адвокатското възнаграждение сумата е 2 615 лева; платежно нареждане за преведена по фактурата сума от 10 380, 76 лева, по сметка на адвокатското дружество. Съдът обаче приема, имайки предвид представените пред настоящата инстанция доказателства, че претенцията за присъждане на възнаграждение за адвокат се явява недоказана.

Според чл. 161, ал. 1 ДОПК разноските по делото и възнаграждението за един адвокат за всяка инстанция, когато жалбата бъде уважена, се присъждат на жалбоподателя. Жалбоподател по делото е регистрираното в Х дружество Е. Х. Б.В., а не „БСР С.”, което е посочено във фактурата като платец на сумата за „правна услуга”. Освен това, от фактурата не става ясно, дали плащането е извършено във връзка с упълномощаването на адвокатското дружество от страна на представляващ жалбоподателя Е. Х. Б.В, както и дали уговорената за адвокатска защита сума е в размер на 2 615 лева. На тези основания ответникът не може да бъде осъден да заплати на жалбоподателя разноски за адвокат, а дължи възстановяване само на внесената държавна такса от 50 лева.

Водим от горните съображения и на основание чл. 160, ал. 1, ал. 2, ал. 3, вр. чл.

141, ал. 4 и чл. 161, ал. 1 ДОПК, Административен съд С. - град, 14^{ти} състав

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалбата на Е. Х. Б.В. СТАНОВИЩЕ изх. № 24-10-1574/11.10.2010 г. за липса на основания за прилагане на Спогодбата за избягване на двойно данъчно облагане, между Република Б и Кралство Х, издадено от заместник-директор на ТД на НАП – С..

ОСЪЖДА Д. „Обжалване и управление на изпълнението” - С. при ЦУ на НАП да заплати на Е. Х. Б.В., регистрирано в Кралство Х, гр. А 1011 MN, 204 Рапенбургерштраат сумата от 50 лв. (петдесет лева) разноси по делото.

ВРЪЩА административната преписка на заместник - директора на ТД на НАП С. за ново произнасяне, при което да бъдат съобразени дадените в настоящото решение задължителни указания по тълкуването и прилагането на закона.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд, в 14 - дневен срок от съобщаването на страните.

СЪДИЯ: