

Прилагане на Спогодби за избягване на двойно данъчно облагане (СИДДО), по които Република България е страна в случаите, когато местно лице за България по смисъла на спогодбата изплаща лихви на местно лице на другата държава, ако това друго лице е действителен ползвател на лихвите

Интересно от гледна точка на данъчното третиране и тълкуването, което може да се направи, е именно какво следва да се разбира под използваното понятие „действителен ползвател на лихвите”, за да може да се приложи СИДДО. В спогодбите са използвани две формулировки: „**действителен получател на лихвите**”(примерно: Спогодба между НРБ и Кралство Швеция за избягване на двойното данъчно облагане на доходите и имуществата; Спогодба между НРБ и Кралство Белгия за избягване на двойното данъчно облагане с данъци на дохода и имуществото), както и „**действително ползващото лихвите лице**”(примерно: Спогодба между правителството на НРБ и правителството на Кралство Холандия за избягване на двойното данъчно облагане и предотвратяване отклонението от облагане с данъци върху дохода; Спогодба между НРБ и Федерална република Германия за избягване на двойното данъчно облагане на дохода и имуществото; Спогодба между НРБ и Република Франция за избягване на двойното данъчно облагане и предотвратяване отклонението от облагане с данъци върху дохода; Спогодба между НРБ и Република Италия за избягване на двойното данъчно облагане и предотвратяване отклонението от облагане с данъци върху дохода и имуществото; Спогодба между НРБ и Кралство Испания за избягване на двойното данъчно облагане и предотвратяване отклонението от облагане с данъци върху доходите и имуществата; Спогодба между НРБ и Кралство Дания за избягване на двойното данъчно облагане на дохода и имуществото).

В самите спогодби не е дадена дефиниция какво точно следва да се разбира под „действителен получател на лихвите”.

Основните правилата за тълкуване на международните договори са визирани във Виенската конвенция за правото на договорите от 1969 г. , ратифицирана с Указ № 503 на Държавния съвет от 12.02.1987 г., публикувана в "Държавен вестник" бр. 87 от 1987 г. и в сила за Република България от 21.05.1987 г. Съгласно чл. 31, ал. 1 от нея, договорите трябва да се тълкуват добросъвестно, в съответствие с обикновеното значение, което следва да се дава на термините на договора в техния контекст, а също така в духа на обекта и целите на договора.

Освен Виенската конвенция при тълкуването на СИДДО следва да се има предвид и специалната разпоредба на чл. 3, ал. 2 от Модела на ОИСР, който е послужил за основа на сключените от България СИДДО. Според него при прилагането на договора от едната от договарящите държави **всеки термин, който не е определен в него**, ако контекста не изисква друго, **ще има значението, което той има според вътрешното право на тази държава по отношение на данъците**, за които се прилага договорът. В Коментара обаче не е тълкувано понятието "получател", а е дадено определение за бенефициент (§ 8-11 към чл. 11 от Модела на ОИСР).

Възниква въпросът би ли могло, след като в българското право няма определение за „получател на доход”, да се приеме, че е налице съвпадение с понятието „бенефициент” и с оглед вземане на решение дали да се приложи една СИДДО или не от данъчната администрация, да се извърши изследване дали местното лице на договарящата държава не действа в качеството си на агент – номиниран вместо собственика да получи съответния доход.

В Доклада на Комитета по фискалните въпроси на ОИСР от 27.11.1986 г. озаглавен „СИДДО и използването на компании за пренасочване на доходи” е записано, че облекченията следва да се отказват, когато между платеща на дохода и бенефициента е поставено друго лице (дори и дружество, което не е видимо агент, а

встъпва в договори, поема задължения и така привидно действа самостоятелно), включително и като формален собственик на съответни активи, но в същото време има ограничени права да се разпорежда с тези активи, като по този начин той е само обикновен фидуциар или администратор, действащ за сметка на действително заинтересованите страни.

Данъчните облекчения обаче не могат да се отказват априори. В цитирания доклад (р.ІІ „Общо изложение и специални разпоредби”, б. „В” „Разпоредби, чрез които може да се избегне облагането”, т.14, б. ”в”) изрично е записано, че **е в тежест на всяка държава да докаже кой е действителният притежател на дохода (примерно – облигационер) преди да направи отказ за прилагане на СИДДО**. Направена е препоръка (като са изследвани положителни примери в тази насока от отделни двустранни СИДДО) какви изрични клаузи следва да се включват в спогодбите, за да се прехвърли тежестта на доказване или да се събере достатъчно информация, чрез които по безспорен начин да се достигне до извода дали може или не да се приложи СИДДО.

В СИДДО, по които Р България е страна, обаче няма разпоредби, свързани с доказателствената тежест, поради което се прилагат общите правила за събиране на доказателства по ДОПК. Т.е. **органите по приходите следва да доказват не отрицателния юридически факт – че получателят не е действителен притежател на дохода, а кой точно всъщност е такъв. На практика това е изключително трудно, дори и при добро взаимодействие за обмен на информация с другите данъчни администрации.**

В контекста на изложеното до тук е случай, изключително често срещан в утвърдената международна практика за структуриране на финансиране на бизнеса, в който, ако за данъчни цели от българската данъчна администрация се приеме, че СИДДО не следва да се прилага, би имало много отрицателни последици.

В утвърдената международна търговска практика не винаги лицето, което отпуска един заем (финансова помощ) разполага с целия паричен ресурс, който е предмет на конкретния договор. По този начин оперират банките – с набраните по влогове и банкови сметки суми се предоставят заеми на други лица. Учредяват се и отделни дружества, които чрез емитиране на облигации набират средства, които след това предоставят на трети лица. За целите на данъчното облагане е ирелевантен начина, по който лицето – заемодател е получило сумата, която предоставя другиму..

Никъде в СИДДО или в Модела на ОИСР не са въведени изисквания или ограничения към дружествата (лицата) – заемодатели, за да се приложи СИДДО. Размерът на капитала, липсата или наличието на икономическа дейност преди сключването на договор за заем, е ирелевантна спрямо получаването на доход по него – лихви.

Основният договор е договор за заем. Заемодателят предоставя за временно и възмездно ползване (срещу определена лихва) определена сума. **Лихвата е дължима на заемодателя, независимо как той в следствие ще се разпорежи с нея – дали ще остане за негово ползване или с нея ще погасява други свои задължения.**

Под действителен притежател на дохода следва да се разбира лицето, което придобива собствеността върху тези парични средства и може да се разпорежи с тях. За да се приеме, че са налице предпоставките за прилагане на СИДДО, следва да е установено следното:

- дружеството-платец е местно лице за Р България;

- дружеството-получател на дохода е местно за другата държава – страна по СИДДО (като се представя удостоверение от данъчната администрация на държавата, за която той е местно лице);

- притежателят на дохода е декларирал, че той е действителният му притежател и няма място на стопанска дейност в България (макар по своя характер тази декларация да е частен документ, евентуалното оспорване на нейното съдържание или истинност не може да стане в рамките на производството пред административния орган, а едва пред съда при условията на чл. 194 от ГПК, приложим субсидиарно на основание § 2 от ДР на ДОПК).

Какво допълнително може да се изследва в тази връзка:

- прехвърлянето на риска при неизпълнение (примерно: получателът на заема гарантира кредиторите на своя кредитор). Тъй като едновременно съществуват две или повече различни правоотношения, които се уреждат от различни договори, спрямо които обикновено е приложимо чуждо законодателство, а не българското, органите по приходите следва да бъдат внимателни при извършването на анализ на правните връзки между тези договори и точно да установят дали действително има прехвърляне на риск при неизпълнение. Обичайно всяка от страните по договора носи риск на собствено основание, респективно – регресна отговорност при неизпълнение, поради което най-добрият подход би бил да се потърси съдействие от данъчната администрация на другата държава по СИДДО във връзка с извършвания анализ;

- **реализиране на данъчно предимство - извършено заобикаляне на закона чрез въвеждане на т.нар в българското право фигура на „сламения човек”, за да се избегне внасяне на данъци. Т.е. органът по приходите следва да посочи кои точно разпоредби от който и да е приложим в случая закон са нарушени, за да има мотиви към подобен извод (както бе изложено по-горе, това е изключително трудно за установяване само с наличната информация за лицата в България);**

- наличие на икономическа изгода от самата транзакция (набиране на средства и предоставянето им под формата на заеми). Пример в тази посока: лихвата по договори за заем се определя като сбор между лихвения процент върху записите (облигациите) и маржа при сделка на независими страни, която следва да се договори с холандските данъчни органи по реда на договор за предварително ценообразуване и Наредбата на холандския министър на финансите от 11-ти август 2004 година номер IFZ2004/124M. **Разликата между така определената лихва и дължимата лихва по издадените облигации се явява финансова изгода за дружеството.**

Макар постановени във връзка с изплащане на дивиденди, а не на лихви във връзка с прилагане на СИДДО, са налице решения на СЕО (примерно: решение по дело С-58/2001 г. от 25.09.2003 г. ; решение по дело С-48/2007 г. от 22.12.2008 г.), в които е разглеждано кой е действителен притежател на дохода – лицето, което по документи е титуляр или собственик, или лицето, което може да извършва разпоредителните действия със съответния доход, като изрично е изтъкнато, че във всеки конкретен случай следва да се извършва индивидуален анализ преди да бъде взето решение за отказ за прилагане на СИДДО и на практика – да се извърши двойно данъчно облагане, каквато определено не е целта на тези спогодби.