

„ПРИТЕЖАТЕЛ НА ДОХОДА” В КОНТЕКСТА НА ОБЛАГАНЕТО С ДАНЪК ПРИ ИЗТОЧНИКА В БЪЛГАРИЯ

Анелия Татарова

Адвокат по данъчно право

anelia.tatarova@tatarova.com; www.tatarova.com

Ключови

думи:

Притежател на дохода

Данък при източника

Резюме:

Статията разисква въпросът за доказване качеството "притежател на дохода" за целите на облагане с данък при източника. Дадени са нагледни примери за ситуация, в която може да възникне спор с органите по приходите във връзка с доказване на горното качество. Обобщена е относимата практика на ВАС и са дадени практически насоки във връзка с минимизиране на свързаните рискове.

I. Проблемът

Винаги актуалният въпрос с доказване на качеството „притежател на дохода” от чуждестранните получатели на определени видове доходи, дължими от български лица, като предпоставка за прилагане на спогодба за избягване на двойно данъчно облагане (СИДДО) е често срещан практически проблем в сферата на данъчното облагане.

Причините за това могат да бъдат проследени от непостоянната практика на съдилищата през последните четири години, през настъпателния подход на приходната администрация при ревизирането на данъкоплатците за целите на облагане с данък при източника, до сравнително новата, спорна и създаваща трудности за данъкоплатците дефиниция на „притежател на дохода”¹.

Поради това не е изненадващо, че бизнесът остава с впечатлението, че доказването на качеството „притежател на дохода” често се оказва невъзможна мисия. Още повече този проблем стои не само за чуждестранния получател на дохода, но касае в голяма степен и местния платец, който е солидарно отговорен за дължимия и неизплатен от получателя данък при източника в България.

Статията предлага някои практически указания и идеи как данъкоплатецът може, въпреки всички пречки, да наклони везните в своя полза и да излезе победител от битката за доказване качеството „притежател на дохода”.

¹ Чл. 136а от ДОПК, в сила от 01.01.2011 г.

II. Елементарен, често срещан и пораждащ множество проблеми пример на ситуация с „притежател на дохода”²

Българско дружество (дъщерното дружество) е притежавано 100 % от дружество от държава X, която не е членка на ЕС (дружеството – майка). Дружеството – майка решава да предостави лихвен заем на дъщерното дружество, за да финансира разрастващата му се дейност (Фигура 1). Между България и държавата X няма СИДДО.

Фигура 1



В резултат, brutният размер на дохода от лихви, който дъщерното дружество плаща на дружеството – майка, ще бъде обложен в България с данък при източника в размер на 10%. Следователно, ако размерът на дължимата лихва е 100 лева, дъщерното дружество трябва да удържи и плати на хазната данък при източника на стойност 10 лева и дружеството – майка ще получи не 100 лева, а 90 лева (ако не е предвидена gross-up клауза³ в договора за заем).

Тъй като това не е приемливо за дружеството – майка, то решава да използва система на back-to-back заем чрез дружество-посредник (контролирано от дружеството – майка), разположено в държавата Y, която не е членка на ЕС. (Приемаме, че държавата Y е избрана с основание от гледна точка на държавата

² Статията е насочена към сделки, в които участват само юридически лица.

³ Gross-up клаузата представлява уговорка, според която доходът се плаща на получателя в пълния размер на цялата уговорена сума, а не намален с дължимия данък при източника. Чрез тази неизгодна за платяца клауза страните на практика изместват данъчната тежест върху платяца. Това обаче не променя факта, че данъчно задължено лице за данъка при източника си остава получателят. Разходът за данъка, оставащ за сметка на платяца по силата на gross-up клаузата обаче, не се признава за данъчни цели съгласно чл. 28, т. 8 от ЗКПО.

X). Така дружеството – майка предоставя заема на дружеството-посредник, а последното – на дъщерното дружество (Фигура 2).

Фигура 2



Държавата Y е избрана, защото има СИДДО с България и тя предвижда ставка на данък при източника за доходи от лихви по-ниска от 10%. За да се ползва от редуцираната ставка по СИДДО обаче, дружеството-посредник трябва да бъде „притежател на дохода”.

И тук идва въпросът как, ако това е възможно, дружеството-посредник може да се квалифицира като „притежател на дохода” в подобна ситуация. Именно този въпрос стои в основата на повечето спорове пред съдилищата относно „притежател на дохода”.

Отговорът зависи от много фактори, повечето от които са разгледани по-долу.

III. Основните практически проблеми за данькоплатците

- Практиката на органите по приходите да искат от получателя да докаже качеството си на „притежател на дохода”, дори когато това не е поставено като условие в текста на съответната СИДДО. В постоянната си практика Върховният административен съд (Съдът) обаче сочи, че в тези случаи органите по приходите нямат право да искат от получателя на дохода да докаже, че притежава качеството „притежател на дохода”.
- Сляпото следване от страна на данъчните и Съда на Коментарите към Модел-спогодбата на ОИСР (Коментарите) въпреки неясната им правна

природа и това, че доста често те създават право, вместо просто да тълкуват и разясняват текстовете на Модел-спогодбата; а едновременно с това...

- Органите по приходите и съдилищата често превръщат термина „притежател на дохода” в разтегливо и неопределено понятие, създавайки различни допълнителни изисквания към него, които изобщо не се споменават в Коментарите.
- Създадената от непостоянната практика на Съда неяснота относно декларацията за доказване на качеството „притежател на дохода” (дали прехвърля тежестта на доказване върху органите по приходите и те трябва да докажат липсата на това качество или все пак данькоплатецът е този, който трябва да докаже декларираното).
- Изискващата време и средства процедура пред НАП по прилагане на СИДДО може в крайна сметка да се окаже безсмислена, тъй като резултатите от нея могат да бъдат проверени в последваща данъчна ревизия. Добрите новини са, че прагът на доходите, дължими към чуждестранен получател, под който не е необходимо да се подава искане за такава процедура, беше значително увеличен (в момента този праг е 500 000 лв.) и съществуват индикации за пълното премахване на тази процедура в следващите години.
- Безусловната солидарна отговорност на платеща в случай, че получателят не плати данъка при източника. Въпреки изричната разпоредба спасение може да се търси в практиката по данъчни дела на Съда на Европейски съюз (СЕС).

IV. Ефектът на новата дефиниция във времето или как да подходим към въпроса „притежател на дохода” в случай на данъчна ревизия за периоди преди и/или след 01.01.2011 г.

Към момента Съдът не е разрешил дело във връзка с новата дефиниция. Въпреки това той се изказа, че данъчните нямат право да прилагат дефиницията за „притежател на дохода” по отношение на доход, начислен от български платци преди 01.01.2011 г.

Следователно при ревизия за установяване на задължения за данък при източника получателят на дохода следва да докаже качеството си на „притежател на дохода” съгласно 1) наличната данъчна и съдебна практика за доходи, начислени преди 01.01.2011 г. и 2) новата дефиниция за доходи, начислени след горната дата.

V. Преди въвеждането на новата дефиниция: игра на тото

Практиката на Съда относно „притежател на дохода” в периода 2010 – 2013 г. е далеч от постоянна. Могат да се проследят две различни групи решения в тази

връзка: част от съдиите подкрепят аргументите на приходната администрация, докато други дават кредит на тезите на данькоплатеца.

Долу са посочени някои интересни аргументи, към които могат да реферират данькоплатците в битката с приходната администрация що се отнася до „притежател на дохода” в контекста на данъка при източника:

- Фактът, че 1) лицата по една сделка са свързани (като в нашия пример) и 2) базовите условия (напр. лихвени проценти, падеж) на back-to-back договорите са идентични или сходни, не могат да се приемат сами по себе си за основание да бъде отказано признаването на качеството „притежател на дохода”. Вместо това, всеки случай трябва да бъде анализиран внимателно в неговата цялост.
- Липсата на персонал, активи или офис помещение не е основание непосредственият получател да бъде определен като „пощенска кутия”, през която даден доход преминава, за да достигне до същинския притежател. Ключовият въпрос тук е дали прекият получател се нуждае от горепосочените условия, за да осъществява дейността си.
- За да се установи дали трансферът на получените суми към едно трето лице означава, че прекият получател на дохода е агент или косвен представител на „притежателя на дохода”, трябва да се провери дали прекият получател има задължение да преведе този доход нагоре.

Следва да се има предвид, че почти всеки от горепосочените аргументи има своята противоположност в постановените срещу данькоплатеца решения на Съда.

VI. След въвеждането на новата дефиниция: очаквайте неочакваното

Очаква се дефиницията за „притежател на дохода”, в сила от 01.01.2011 г., да създаде проблеми, защото: 1) противоречи на обичайната бизнес практика да се използват чисто холдингови/финансиращи дружества и 2) създава предпоставки инвестиционни структури, нямащи за цел отклонение от данъчно облагане, да бъдат лишени от правото да ползват данъчни облекчения, тъй като не се вписват в новата дефиниция на „притежател на дохода”.

България е една от малкото държави в света със собствена дефиниция за „притежател на дохода”, докато повечето държави приемат, че този термин не следва да бъде дефиниран във вътрешното законодателство. Поради това е вероятно към България да бъдат отправени запитвания от страна на държавите-партньори по СИДДО във връзка с проблеми, които могат да възникнат за местните им лица вследствие на дефиницията.

Както беше посочено по-горе, все още няма съдебна практика относно дефиницията по същество, затова можем единствено да изчакаме и да видим как Съдът ще тълкува и приложи това ново бреме за данькоплатците.

А. Практически съвети

- Избягвайте back-to-back договори, когато е възможно.
- Ползвайте съществуващи дружества за пряк получател. Ако това не е възможно, регистрирайте своевременно дружеството – пряк получател, определете ясно основната му дейност и осигурете неговата кадрова и материална обезпеченост.
- Подхождайте внимателно към подбора на думи в договорите и не посочвайте по никакъв начин, че прекия получател има договорно или друго задължение да преведе получения доход на което и да е трето лице.
- Уговорете различни основни условия по back-to-back договорите, както и пазарни възнаграждения по тях.
- Проверете дали доходът се включва в облагаемата основа на дружеството – пряк получател.
- Не забравяйте да ползвате европейското законодателство и практиката на СЕС.

Данькоплатците трябва също така:

- винаги да четат конкретния текст на съответната СИДДО и да проверят дали има изискване за „притежател на дохода“;
- да бъдат наясно, че доказването на качеството „притежател на дохода“ не гарантира прилагането на СИДДО, тъй като трябва да се докаже и липсата на намерение за отклонение от данъчно облагане;
- да внимават, когато избират къде да учредят дружеството – пряк получател. Тъй като Холандия и Люксембург винаги правят българската приходна администрация подозрителна към съответната структура, авторът очаква други, по-малко рискови от българска гледна точка европейски държави, да надделеят като държави, в които да бъде установяван прекия получател.

Всичко казано дотук показва, че следва да се подхожда много внимателно при структурирането на инвестиции към и потоците си от доходи от България. Всъщност неспособността на прекия получател да докаже качеството си на „притежател на дохода“ води до загуба на средства, която най-често е непредвидена от страните по съответната сделка. Ето защо предварителното данъчно планиране и структуриране е от особена важност в случаите на дължимост на данък при източника. По-конкретно, предварителното данъчно планиране, направено от инвеститорите, може да превърне доказването на качеството „притежател на дохода“ от невъзможна мисия в напълно постижима цел.

**BENEFICIAL OWNER OF INCOME IN THE CONTEXT OF
WITHHOLDING TAX IN BULGARIA**

Anelia Tatarova, LL.M. (Sofia), Adv. LL.M. (Leiden)
Tax Attorney

Key words:

Beneficial owner
Withholding tax

Summary:

The article discusses the 'beneficial owner' issue in the context of withholding taxation. The author gives a practical example where an argument with the revenue authorities regarding evidencing the above quality may arise. The article summarizes the related practice of the Supreme Administrative Court. Practical advice on minimization of the related risks is provided.