

РЕШЕНИЕ

№ 34467

гр. София, 04.09.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 78 състав, в
публично заседание на 14.05.2026 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Пенка Велинова

при участието на секретаря Александра Вълкова, като разгледа дело номер **1730** по описа за **2026** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. чл. 156 – 161 от Данъчно – осигурителния процесуален кодекс (ДОПК), вр. чл. 145 и сл. от Административно процесуалния кодекс (АПК).

Образувано е по жалба от „ЦАПК Прогрес груп“ АД срещу Ревизионен акт (РА) № Р – 2900-29210-06915-091-001 от 08.11.2022 г., издаден от Началник на сектор - възложил ревизията и главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1265 от 17.09.2024 г., на директор на Дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП.

С жалбата, в писмени бележки и в ход по същество, се иска съдът да отмени обжалваният РА като неправилен, издаден в противоречие на материалноправните разпоредби на закона и при съществено нарушение на процесуалните правила. Жалбоподателят възражава срещу интерпретацията на установените факти и обстоятелства, неправилните тълкувания на същността и механизма на осъществяване на търговските сделки, представляващи съществена част от дейността на дружеството през проверявания период, както и срещу основанията, на които се е позовал ревизиращият екип, за да обоснове наличието на задължения. Твърди се, че при издаването на РА органът по приходите е допуснал съществени процесуални нарушения на чл. 114 ДОПК, тъй като ревизията е удължена неколккратно без да е налице хипотезата на чл. 114, ал. 4 ДОПК, а именно „особена фактическа сложност на конкретния случай“, като е надвишен и максималният срок от пет месеца за извършването ѝ със заповед, издадена от органа, възложил същото това извършване. Излагат се аргументи, че изплатените от жалбоподателя суми по фактурите, издадени на „Microsoft Ireland Operations“ Ltd не представлява плащания за авторски

права и лицензионни възнаграждения, тъй като същите не са плащания за използване или предоставяне на правото на ползване на авторски или имуществени права, които авторски права в случая са абсолютна и неотменима собственост на корпорацията „Microsoft“, поради което тя е носител на тези права. В тази връзка се подчертава, че погрешно органите по приходите са приели, че „Microsoft Ireland Operations“ Ltd притежава авторски права върху продуктите, предмет на сделките му с „ЦАПК Прогрес груп“ АД. Иска се отмяна на акта и присъждане на разноски.

Ответникът – директорът на Д „ОДОП“, чрез процесуален представител прави искане за отхвърляне на жалбата и потвърждаване на акта. Излагат се мотиви, идентични с тези в решението. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

СГП не е встъпила в процеса.

Съдът, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Ревизионното производство е образувано със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-2900-29210-06915-020-001 от 08.12.2021 г. на началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С.. Възложена е ревизия на „ЦАПК прогрес груп“ АД по Данък върху доходите на чуждестранни юридически лица за периода от 01.01.2015 г. до 30.09.2016 г. Заповедта е връчена на 15.12.2021 г. по електронен път.

Със Заповед за изменение на ЗВР (ЗИЗВР) № Р-2900-29210-06915-020-002 от 08.03.2022 г., издадена от началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., е продължен срокът за извършване на ревизията до 13.05.2022 г. Заповедта е връчена на 10.03.2022 г. по електронен път. Със заповед № Р-2900-29210-06915-023-001 от 28.04.2022 г., издадена от началник сектор „Ревизии“, ревизията е спряна на основание чл. 34, ал.1, т. 5 ДОПК във връзка с молба на жалбоподателя, считано от 28.04.2022 г. до 28.07.2022 г. Заповедта е връчена на жалбоподателя на 04.05.2022 г. по електронен път. С последващи заповеди ревизията е възобновена и срокът за извършването ѝ е удължен до 14.10.2022 г. Издаден е ревизионен доклад (РД) № Р-2900-29210-06915-092-001 от 17.10.2022 г., връчен на 18.10.2022 г. по електронен път. Срещу РД не е подадено възражение и въз основа на него е издаден РА № Р-2900-29210-06915-091-001 от 08.11.2022 г. от възложителя и ръководителя на ревизията, с който са установени задължения за довносяне в общ размер на 3818483,94 лв., от които главница 2297672,84 лв. и лихви 1520811,10 лв. РА е връчен по електронен път на 08.11.2022 г.

В срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК е постъпила жалба с вх. № 26-Ц-13394 от 22.11.2022 г. по регистъра на ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители“ (ГДО) и с вх. № 23-29-61 от 28.11.2022 г. по регистъра на дирекция ОДОП. Със заповед № РД-04-5 от 19.01.2023 г. директорът на ДОДОП, на основание чл. 34, ал. 3 ДОПК, е спрял административното производство по обжалване на РА, считано от датата на издаване на заповедта до възобновяване на производството по реда на чл. 35 ДОПК. Със Заповед №РД-05-50/16.09.2024 г. на директора на ДОДОП е възобновено административното производство по обжалване на РА №Р-29002921006915-091-001 /08.11.2022 г., поради отпадане на основанията за спиране във връзка с произнасяне на Върховния административен съд (ВАС) с Решение № 9031 от 22.07.2024 г., постановено по адм. д.

№11285 по описа за 2023 г. На 17.09.2024 г. е издадено решение № 1265 от директора на ДОДОП, с което е потвърден обжалваният РА, което е връчено на жалбоподателя и обжалвано в срок пред АССТ.

В РД и РА са описани събраните в ревизията доказателства и фактите, които установяват, както и основанията за установяване на нови задължения на жалбоподателя в описания размер, а именно:

Основаната дейност на жалбоподателя била осъществяване на научно-изследователска, развойно-внедрителска и сервизна дейност в страната, системна интеграция, включваща дизайн, разработване, инсталация и обслужване на компютърна инфраструктура и програмни системи на базата на Microsoft, инженеринг, обучение и услуги в сферата на информационните технологии. Към документите на ревизията били приобщени с протоколи от 03.10.2022г. представените от жалбоподателя договори в предходно ревизионно производство, от които става ясно, че той предоставя на своите клиенти лицензирани права за използване на софтуерни продукти на корпорация Microsoft, както и в някои от случаите предоставяне на услуги по разработване и въвеждане на софтуерни системи и сървъри, софтуерни платформи и специализирано оборудване, съобразени с изискванията и нуждите на конкретния клиент.

Със сключените договори жалбоподателят предоставял услуги на абонамента поддръжка на програмните продукти (софтуер) и на техническо оборудване (хардуер). Лицензионните права били свързани с предоставянето на софтуерни ключове, предвиждащи ползването на определен брой програмни продукти от определен брой потребители - уточнени във всеки конкретен договор, които Корпорация Microsoft предоставяла чрез своя представител: MICROSOFT IRELAND OPERATIONS Ltd. с V. - И. (MICROSOFT IRELAND), с което „ЦАПК ПРОГРЕС ГРУП“ АД е подписало споразумение „Microsoft Channel Agreement“ с условията за предлагане на продукти на Microsoft по определени програми. По силата на това споразумение, „ЦАПК ПРОГРЕС ГРУП“ АД била оторизиран партньор за лицензионни решения (Licensing Solutions Partner) на MICROSOFT CORP. По същество основната част от отчетените разходи по сметка 6112 „Изписани стоки“, представлявали закупени лицензи за софтуерните продукти на Корпорация Microsoft във връзка с партньорско споразумение с MICROSOFT IRELAND.

За периода от 01.10.2015 г. до 30.09.2016 г. жалбоподателят отчетел по дебита на сметка 304 „Стоки“ закупените лицензи във връзка със сключено Партньорско споразумение с MICROSOFT IRELAND в размер на 22976728,40 лв. Партньорското споразумение с MICROSOFT IRELAND, касало доставка на лицензионни права за ползване на продукти на Microsoft, които попадат в Регламент (ЕС) №91/2010 на Комисията от 02.02.2010 г. за изменение на Регламент (ЕО) №1982/2004 за прилагане на Регламент (ЕО) №638/2004 на Европейския парламент и на Съвета за статистиката на Общността, свързана с търговията със стоки между държавите членки по отношение на списъка със стоки, изключени от статистиката, изпращането на информация от данъчната администрация и оценка на качеството; приложение 1, т. Д и Е, а именно:

- Стоки, използвани за носители на индивидуализирана информация, включително софтуер;
- софтуер, изтеглен от Интернет.

Органите по приходите са установили, че жалбоподателят е приел в своята счетоводна политика

закупените лицензи за софтуерните продукти да бъдат отчитани като стоки по сметка 304, респ. себестойността на същите да се формира през счетоводна сметка 6112 „Изписана стока“. От тази сметка стоките се изписвали по дебита на сметка 7034 „Продажба по проекти“. Единственият доставчик на закупените лицензи за софтуерни продукти бил MICROSOFT IRELAND.

Закупуването на лицензиите и последващото им предоставяне към клиентите било уредено и регламентирано в цитираното партньорско споразумение между жалбоподателя и MICROSOFT IRELAND. Съгласно т. 4, б. „б“ от споразумението, „ЦАПК ПРОГРЕС ГРУП“ АД било оторизирано да препродава, дистрибутира, продава или другояче да се разпорежда с лицензиран софтуер в рамките на предназначенията си територия, като по този начин дружеството било оторизирано да продава Microsoft продукти на компании, регистрирани на територията на България (или свързани лица от Европейския съюз на български компании).

Въз основа на споразумението жалбоподателят сключвал договор с краен клиент за продажба на заявени от клиента продукти/услуги, които придобивал от MICROSOFT IRELAND. За тези доставки Microsoft издавал инвойс-фактури на името на „ЦАПК ПРОГРЕС ГРУП“ АД.

След придобиване на лицензиите „ЦАПК ПРОГРЕС ГРУП“ АД ги заприходявал като стоки. По този начин дружеството удостоверявало, че лицензиите били придобити с цел продажба и то не се явявало краен потребител. Последващата реализация на тези стоки, дружеството декларирало като предоставяне на услуги на крайните клиенти, като в стойността на услугите изписвала стойността на стоките. Това от своя страна обосновавало извод, че към себестойността на стоките се добавяла принадлежна стойност, следствие на допълнително извършени дейности във връзка с тези стоки.

За периода на ревизията, в главните книги на жалбоподателя е установено, че фигурират единствено приходи от продажба на услуги и няма осчетоводени приходи от продажба на стоки. За всяка отделна сделка между „ЦАПК ПРОГРЕС ГРУП“ АД и краен клиент се сключвало и лицензионно споразумение между MICROSOFT IRELAND и крайния клиент, като в споразумението като риселър е посочено и дружеството. Крайните клиенти обикновено получавали достъп до продуктите по електронен път от MICROSOFT IRELAND. Продуктите, предмет на сделките, били софтуер и онлайн услуги. Нямаło физически носител, достъпвал се чрез електронен портал. Под софтуер се разбираło лицензирани копия на софтуер на корпорация Microsoft, посочени в списък с продукти. По този начин корпорация Microsoft ограничавала крайния клиент на „ЦАПК ПРОГРЕС ГРУП“ АД само до използване на даден стандартизиран софтуер в рамките на поръчаните количества за целите на дейността си. Прехвърляне на лицензи не било позволено от крайните клиенти. Същите нямали право да разпространяват и да подлагат на промяна, който и да е продукт на Microsoft. Тези права били предоставени единствено и само на „ЦАПК ПРОГРЕС ГРУП“ АД по силата на посоченото споразумение.

На базата на проверените и събрани документи в хода на ревизията органите по приходите приели, че начислените доходи на база на разглежданото споразумение са в полза на MICROSOFT IRELAND, които за процесния период били в общ размер на 22976728, 40 лв. и трябвало да се квалифицират като авторски и лицензионни възнаграждения по смисъла на §1, т. 8 от ДР на ЗКПО, поради което и на основание чл. 195, ал.1, във връзка с чл. 12, ал. 5, т. 3 ЗКПО, за жалбоподателя в качеството му на платец на дохода по смисъла на чл. 202, ал. 2 от ЗКПО е

следвало да удържи данък при източника по ЗКПО. Тъй като не е било сторено, ревизиращите начислили данък при източника в общ размер на 2297672,84 лв. и лихви за забавата на данъчното плащане в размер на 1520811,10 лв.

Така установените данъчни задължения са базирани на следните доходи по периоди, подробно описани в РД:

За периода от 01.10.2015 г. до 31.12.2015 г. за начислените доходи в общ размер на 3230077,28 лв. е установен данък в размер на 323079,93 лв. и лихви в размер на 221970,35 лв.

За периода от 01.01.2016 г. до 31.03.2016 г. за начислените доходи в общ размер на 17568014,14 лв. е установен данък в размер на 1756801,41 лв. и лихви 1162541,55 лв.

За периода от 01.04.2016 г. до 30.06.2016 г. за начислените доходи в общ размер на 1273300,04 лв. е установен данък в размер на 127330,01 лв. и лихва в размер на 81037,89 лв.

За периода от 01.07.2016 г. до 30.09.2016 г. за начислените доходи в общ размер на 904614,94 лв. е начислен данък в размер на 90461,49 лв. и лихви в размер на 55261,31 лв.

Съдът, като се запозна с материалите по делото, намира, че в РА и решението правилно са описани следните факти: Дейността на жалбоподателя е предоставяне на права за използване на лицензирани софтуерни продукти на корпорация Microsoft, както и услуги по разработване и въвеждане на софтуерни системи и сървъри, софтуерни платформи и специализирано оборудване, съобразени с изискванията и нуждите на конкретния клиент. Предоставя и услуги на абонамента поддръжка на програмните продукти (софтуер) и на техническо оборудване (хардуер).

В ревизирания период между MICROSOFT IRELAND OPERATIONS Ltd. с V. - И. (MICROSOFT IRELAND), и „ЦАПК ПРОГРЕС ГРУП“ АД е налице споразумение „Microsoft Channel Agreement“. Съгласно т. 4, б. „б“ от споразумението, „ЦАПК ПРОГРЕС ГРУП“ АД е оторизирано да препродава, дистрибутора, продава или другояче да се разпорежда с лицензиран софтуер в рамките на предназначенията си територия, като по този начин дружеството е оторизирано да продава Microsoft продукти на компании, регистрирани на територията на България (или свързани лица от Европейския съюз на български компании).

Въз основа на споразумението жалбоподателят сключвал договор с краен клиент за продажба на заявени от клиента продукти/услуги, които придобивал от MICROSOFT IRELAND. За тези доставки Microsoft издавал инвойс-фактури на името на „ЦАПК ПРОГРЕС ГРУП“ АД. След придобиване на лицензите „ЦАПК ПРОГРЕС ГРУП“ АД ги заприходявал като стоки. Последващата реализация на тези стоки, дружеството декларираше като предоставяне на услуги на крайните клиенти, като в стойността на услугите изписвала стойността на стоките. За периода на ревизията, в главните книги на жалбоподателя е установено, че фигурират единствено приходи от продажба на услуги и няма осчетоводени приходи от продажба на стоки.

По силата на споразумението с MICROSOFT IRELAND, „ЦАПК ПРОГРЕС ГРУП“ АД е оторизиран партньор за лицензионни решения (Licensing Solutions Partner) на MICROSOFT CORP. За всяка отделна сделка между „ЦАПК ПРОГРЕС ГРУП“ АД и краен клиент се сключвало

и лицензионно споразумение между MICROSOFT IRELAND и крайния клиент, като в споразумението като риселър е посочено и дружеството. Крайните клиенти обикновено получавали достъп до продуктите по електронен път от MICROSOFT IRELAND. Продуктите, предмет на сделките, били софтуер и онлайн услуги. Нямаło физически носител, достъпвал се чрез електронен портал. Продаваният софтуер са лицензирани копия на софтуер на корпорация Microsoft, посочени в списък с продукти. Използвал се готов - стандартизиран софтуер, в рамките на поръчаните количества. Прехвърляне на лицензии не е позволено от крайните клиенти. Същите нямат право да разпространяват и да подлагат на промяна, който и да е продукт на Microsoft. Правото на разпространение на продуктите е предоставено единствено и само на „ЦАПК ПРОГРЕС ГРУП“ АД по силата на посоченото споразумение.

Дружеството-жалбоподател плащал на MICROSOFT IRELAND лицензии за софтуерните продукти на Корпорация Microsoft и разходите от тази дейност отчитал по сметка 6112 „Изписани стоки“. От тази сметка стоките се изписвали по дебита на сметка 7034 „Продажба по проекти“. За периода от 01.10.2015 г. до 30.09.2016 г. жалбоподателят отчел по дебита на сметка 304 „Стоки“ закупените лицензи във връзка със сключено Партньорско споразумение с MICROSOFT IRELAND в размер на 22976728,40 лв. Партньорското споразумение с MICROSOFT IRELAND, касае доставка на лицензирани продукти на Microsoft, които попадат в Регламент (ЕС) №91/2010 на Комисията от 02.02.2010 г. за изменение на Регламент (ЕО) №1982/2004 за прилагане на Регламент (ЕО) №638/2004 на Европейския парламент и на Съвета за статистиката на Общността, свързана с търговията със стоки между държавите членки по отношение на списъка със стоки, изключени от статистиката, изпращането на информация от данъчната администрация и оценка на качеството; приложение 1, т. Д и Е, а именно:

- Стоки, използвани за носители на индивидуализирана информация, включително софтуер;
- софтуер, изтеглен от Интернет.

Допълнително, от представеното по делото споразумение(л. 255 от делото), съдът установи следните факти за характер на продуктите, които са били закупувани чрез MICROSOFT IRELAND:

В споразумението в т.1 – Определения, се сочи смисъла, вложен от страните в понятието лиценз - право на изтегляне, инсталиране, осъществяване на достъп до и използване на даден продукт. Възможно е за определен продукт да е налице лиценз с фиксиран срок или на абонаментен принципи(Абонаментен лиценз). Лицензите за онлайн услуги се считат за абонаментни лицензии.

„Софтуер“, според споразумението, означава лицензирани копия на услугите, но може да бъде част от Онлайн услуга продукти. Софтуерът не включва Онлайн услугите или Обектите, доставяни във връзка с услугите, но може да бъде част от онлайн услуга.

В т. 2 от Споразумението се сочи, че Microsoft предоставя валидно за целия свят и неограничено право за на Предприятието за изтегляне, инсталиране и ползване на софтуерни продукти, както и за достъп и ползване на онлайн услуги. Изрично е предвидено, че Microsoft си запазва всички права, които не са изрично предоставени по силата на споразумението.

В т. 3 от Споразумението е предвидено право на крайните клиенти да копират продуктите, но само в рамките на предприятието, като няма право да ги променят, вкл. и бележките за авторски права и търговски марки. Може да ползва помощ от външни изпълнители, но носи отговорност за действията им. Те следва да уведомят служителите си, че продуктите са лицензирани от Microsoft и се подчиняват на споразумението.

В т. 4 е уредено право на прехвърляне на изцяло платени постоянни лицензи само на свързани лица, а на трето лице – единствено при прехвърляне на софтуер или служители, на които лицензите са били прехвърлени като част от лишаване от права на свързано лице или при сливане на лиценза и свързаното лице. В другите случаи следва да се деинсталира и прекрати ползването на продукта.

По искане на жалбоподателя по делото е допусната, изслушана и приета без възражение Съдебна експертиза в областта на интелектуалната собственост, изготвена от вещото лице проф. д.н. М. М., която се кредитира изцяло от съда като пълна и последователна в дадените отговори и която установява следното: Предмет на делото е спор за данъчно облагане на доходи от авторски права върху софтуер, компютърни програми и услуги на MICROSOFT IRELAND и тяхното неизключително лицензиране за крайни клиенти в България. „ЦАПК ПРОГРЕС ГРУП“ АД е търговски партньор – посредник на MICROSOFT IRELAND за България, не е лицензополучател на права с притежател MICROSOFT IRELAND. В качеството си на риселър дружеството-жалбоподател изпраща към MICROSOFT IRELAND изплатените от крайни клиенти лицензионни такси за отстъпени права на използване на програмите и услугите от MICROSOFT IRELAND и не притежава права върху продуктите, които са собственост на MICROSOFT IRELAND, и се предлагат чрез дружеството за крайни клиенти на територията на България. Софтуерните ключове не са обект на право на интелектуална собственост и не носят лицензионни права. „ЦАПК ПРОГРЕС ГРУП“ АД получава търговска печалба за своята посредническа дейност, не сума за „авторски и лицензионни възнаграждения“.

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

Жалбата е допустима. Подадена е надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването, в законоустановения срок.

Разгледана по същество е ОСНОВАТЕЛНА.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Оспореният ревизионен акт е издаден от компетентен орган в кръга на определените му правомощия и в предвидената форма. В хода на ревизионното производство не са допуснати съществени процесуални нарушения. В тази връзка съдът намира за неоснователни изложените в жалбата доводи за допуснати процесуални нарушения в хода на ревизионното производство относно продължаване срока за извършването ѝ. Спазена процедурата по определяне на 3-месечния срок по чл. 114, ал. 1 от ДОПК, както и при спазване на срока по чл. 114, ал. 2 от ДОПК. Не се установява отклонение от правилата за удължаване на срока на ревизията от изпълнителния

директор, съгласно чл. 114, ал. 4 от ДОПК. Твърдението, че последните две заповеди за удължаване на срока са издадени без основание и в нарушение на процедурата не кореспондира с приетите по делото и описани в обстоятелствената част на настоящия съдебен акт писмени доказателства. Не следва да се забравя и факта, че първото спиране на ревизията е инициатирано от жалбоподателя.

Съгласно чл. 12, ал. 5, т. 3 ЗКПО доходите, начислени от местни юридически лица за авторски и лицензионни възнаграждения са от източник в страната. Доходите на чуждестранните юридически лица от източник в страната, които не са реализирани чрез място на стопанска дейност в страната, подлежат на облагане с данък при източника, който е окончателен по силата на чл. 195, ал.1 ЗКПО.

Чл. 195, ал.1 ЗКПО предвижда, че доходите от източник в страната, посочени в чл. 12, ал. 2, 3, 5 и 8, на чуждестранни юридически лица, когато не са реализирани чрез място на стопанска дейност в страната и доходите от източник в страната, посочени в чл. 12, ал. 9, на чуждестранни юридически лица, установени в юрисдикции с преференциален данъчен режим, когато не са реализирани чрез място на стопанска дейност в страната, подлежат на облагане с данък при източника, който е окончателен.

Съгласно §.1, т. 8 от ДР на ЗКПО „авторски и лицензионни възнаграждения“ са плащанията от всякакъв вид, получени за: използването или за правото на използване на всяко авторско право за литературно, художествено или научно произведение, включително кинофилми, записи на радио-или телевизионно предаване или софтуер; на всеки патент, топологии на интегралните схеми, марка, промишлен дизайн или полезен модел, план, секретна формула или процес или за използване на или за правото на използване на промишлено, търговско или научно оборудване, или за информация, отнасяща се до промишлен, търговски или научен опит. Не се смятат за авторски и лицензионни възнаграждения плащанията за придобиване на право на ползване на софтуер, в който е инкорпорирано само копие от съответната програма, в случай, че не се предоставят правата по копиране, размножаване, разпространяване, видоизменяне, публично представяне или други форми на търговско използване.

Обекти на авторско право съгласно Закона за авторското право и сродните му права (ЗАПСП), по силата на чл. 3, ал. 1, т. 1, са и компютърните програми. За използване на авторско право (чл. 18, ал. 2 ЗАПСП) се приема възпроизвеждането на произведението; разпространението сред неограничен брой лица на оригинала или екземпляри от произведението; публичното представяне или изпълнение на произведението; излъчването на произведението по безжичен път; предаването и препредаването на произведението по кабел; публичното показване на произведение на изобразителното изкуство и на произведение, създадено по фотографски или аналогичен на него начин; превеждането на произведението на друг език; преработката и синхронизацията на произведението; вносът и износът в трети държави на екземпляри от произведението в търговско количество.

Законодателят в §.2, т. 4 ЗАПСП е предвидил, че "разпространение на произведение" е продажбата, замяната, дарението, даването под наем, както и съхраняването в търговски количества, а също и предложението за продажба или даване под наем на оригинали и екземпляри от произведението.

В чл. 71 ЗАПСП е предвидено, че лицето, което законно е придобило правото да използва компютърна програма, може без съгласието на автора и без заплащане на отделно възнаграждение: 1. да изготвя резервно копие от програмата, ако това е необходимо за съответния вид използване, за който е придобита програмата; 2. да наблюдава, изучава и изпитва начина на действие на програмата за определяне на идеите и принципите, които са залегнали в който и да е неин елемент, ако това става в процеса на зареждането на програмата, изобразяването ѝ върху екран, изпълняването ѝ, предаването ѝ на разстояние или съхраняването ѝ в компютърната памет при условие, че той има право да извършва тези действия в съответствие с чл. 70; 3. да превежда програмния код от една форма в друга, ако това е безусловно необходимо за получаване на информация за постигане на съвместимост на създадена компютърна програма с други програми, при условие, че необходимата за тази цел информация не е била предоставена в готов вид и че това се извършва само по отношение на онези части от компютърната програма, които са необходими за постигане на съвместимостта. Получената информация не може да бъде използвана за създаване и разпространение на компютърна програма, несъществено отличаваща се от програмата, чийто програмен код се превежда, както и за каквото и да е друго действие, което може да накърни авторските права върху програмата.

На следващо място ЗКПО в чл. 13 предвижда, че, когато в международен договор, ратифициран от Република България, обнародван и влязъл в сила, се съдържат разпоредби, различни от разпоредбите на този закон прилагат се разпоредбите на съответния международен договор между Република България и О. кралство Великобритания и С. И. е сключена Спогодба за избягване на двойното данъчно облагане (СИДДО) и предотвратяване отклонението от облагане с данъци на доходите и печалбите от прехвърляне на имущество, която е обнародвана в ДВ, бр. 81 от 20.10.2015 г. и е в сила от 15.12.2015 г. Спогодбата представлява международен договор, който преразпределя данъчнооблагателните правомощия между двете договарящи държави и може да предостави облекчения при облагането на конкретни видове доходи.

Облагането на авторските и лицензионните възнаграждения се регулира от разпоредбите на чл. 12 от СИДДО с Великобритания, като в ал. 2 е предвидено, че авторските и лицензионните възнаграждения могат също да се облагат с данък в договарящата държава, в която възникват, и съобразно законодателството на тази държава, но когато бенефициентът на авторските и лицензионните възнаграждения е местно лице на другата договаряща държава, така наложеният данък няма да надвишава 5 процента от brutната сума на авторските и лицензионните възнаграждения. В ал. 3 на същия член е посочено, че терминът „авторски и лицензионни възнаграждения“ за целите на този член означава плащания от всякакъв вид, получени за използването или за правото на използване на всяко авторско право за литературно, художествено или научно произведение, включително кинофилми, на всеки патент, търговска марка, чертеж или модел, план, секретна формула или процес, или за информация (ноу-хау), отнасяща се до промишлен, търговски или научен опит.

От всичко изложено следва, че ЗКПО третира като доходи от източник в страната авторските и лицензионните възнаграждения, когато са начислени от местно юридическо лице в полза на чуждестранно юридическо лице (чл. 12, ал. 5, т. 3, вр. ал. 195, ал. 1 от ЗКПО). Такива доходи на чуждестранни юридически лица, когато не са реализирани чрез място на стопанска дейност в страната, се облагат с окончателен данък при източника по чл. 195, ал. 1 ЗКПО, а данъкът се

удържа от местното лице — платец на дохода (чл. 195, ЗКПО). Платецът е длъжен да внесе данъка до края на месеца, следващ тримесечието на начисляване на дохода (чл. 202, ЗКПО).

Следователно спорът е дали плащането е за предоставяне на авторскоправни правомощия, или е за придобиване/препродажба на стандартизиран софтуер за крайно ползване.

Компютърната програма е обект на авторско право, но това не значи, че всяко плащане за софтуер е сделка с авторски права. Компютърните програми са обекти на авторското право като литературни произведения (чл. 3, ЗАПСМП). Авторът има изключителното право да използва произведението и да разрешава използването му от други лица (чл. 18, ЗАПСМП). Като „използване“ законът посочва, наред с друго възпроизвеждане, разпространение сред неограничен брой лица на оригинала или екземпляри, превеждане, преработка, приспособяване, промяна, предлагане на електронен достъп до произведението или част от него (чл. 18, ЗАПСМП). Договорът за използване на произведение е договор, с който авторът отстъпва на ползвателя изключително или неизключително право да използва произведението при определени условия и срещу възнаграждение (чл. 36, ЗАПСМП). Това означава, че ако срещу плащането се придобива права да се упражняват авторски правомощия на използване, като напр. възпроизвеждане, разпространение, преработка, предоставяне на електронен достъп на трети лица, то същото има белези на лицензионно възнаграждение. Ако обаче плащането е само за получаване на достъп-право на функционално ползване на стандартизиран готов продукт, без придобиване на такива правомощия, се касае за продажба на правото на ползване функционалността на лицензиран софтуерен продукт. В този случай не възниква хипотезата за облагане с данък от авторски права при източник, а дружеството дължи само заплащане на данък върху приходите от дейността си.

Същото следва и от легалното понятие на §.1, т. 8 от ДР на ЗКПО, в което изрично се сочи, че не се смятат за авторски и лицензионни възнаграждения плащанията за придобиване на право на ползване на софтуер, в който е инкорпорирано само копие от съответната програма, в случай, че не се предоставят правата по копиране, размножаване, разпространяване, видоизменяне, публично представяне или други форми на търговско използване.

Неправилно е прието, че дружеството е получавало лицензионни възнаграждения. По делото се установява, че крайните клиенти са тези, които получават достъп по електронен път до продуктите, което им дава право да използват готов лицензиран софтуер, като нямат право да го възпроизвеждат, изменят, разпространяват или прехвърлят, ползват го само в рамките на заявените количества и за дейността на предприятията си. Дружеството-жалбоподател препродава право на ползване на стандартизиран лицензиран продукт, но не получава права върху лиценза. Това се установява и от съдържанието на споразумението, в което са описани правата на клиентите и понятието „лиценз“, по смисъла на договора.

От това следва, че сделките представляват предоставяне на достъп до цифрово съдържание или цифрова услуга за крайно ползване, чрез посредничеството на дружеството-жалбоподател, а не отстъпване на авторски правомощия. Законът за предоставяне на цифрово съдържание урежда именно договори, при които търговец предоставя цифрово съдържание или цифрова услуга срещу цена (чл. 5, ЗПЦСЦУПС). Предоставянето е изпълнено, когато цифровото съдържание или средство за достъп, изтегляне, е предоставено или достъпно за потребителя – съгласно чл. 8,

ЗПЦСЦУПС:

„Чл. 8. (1) Търговецът е длъжен да предостави цифровото съдържание или цифровата услуга на потребителя без неоправдано забавяне след сключване на договора, освен ако страните не са уговорили друго.

(2) Търговецът е изпълнил задължението си за предоставяне на цифровото съдържание или цифровата услуга, когато:

1. цифровото съдържание или всяко средство, подходящо за достъп до цифровото съдържание или за неговото изтегляне, е предоставено на разположение или е достъпно за потребителя или на материален или виртуален инструмент, избран от потребителя за тази цел;
2. цифровата услуга е станала достъпна за потребителя или на материален или виртуален инструмент, избран от потребителя за тази цел“.

§ 6. от ДР на закона“ По смисъла на този закон:

1. „Цифрово съдържание“ са данни, които са произведени и предоставени в цифрова форма.

2. „Ц. услуга“ е услуга, позволяваща:

а) на потребителя да създава, обработва или съхранява данни в цифрова форма или да има достъп до тях, или

б) споделянето или всяко друго взаимодействие на данни в цифрова форма, въведени или създадени от потребителя или от други ползватели на тази услуга.

3. „Стока, съдържаща цифрови елементи“ е всяка движима материална вещ, която съдържа цифрово съдържание или цифрова услуга или е взаимосвързана с цифрово съдържание или с цифрова услуга по такъв начин, че липсата на цифровото съдържание или на цифровата услуга би попречило на стоката да изпълнява своите функции“.

От доказателствата по делото се установява, че дружеството-жалбоподател не предоставя на лицензополучател за използване на обекта на лицензията. Крайните клиенти получават право на използване в собствения си бизнес на лицензиран софтуер - компютърно програми и услуги. Дружеството-жалбоподател има право да предоставя достъп до програмата или услугата за целите на сключване на договори с краен клиент – т.е. осъществява търговска услуга по посредничество между Microsoft Ireland и краен клиент в България. Изплатените от него суми не представляват плащания за авторски права и лицензионни възнаграждения, а цена на продадено право на ползване на софтуер, след приспадане на комисионна за посредническата дейност.

„ЦАПК ПРОГРЕС ГРУП“ АД предлага услуга – посредничи при намиране на купувачи и сключване на договори за ползване на готов, стандартизиран софтуер - компютърни програми и услуги, за собствени нужди на крайните клиенти в България и без да придобива авторски права (като право на копиране, промяна на кода или търговско разпространение на самата технология),

получава цената и след задържане на търговска комисионна осъществява плащане към Microsoft Ireland. Авторските права върху продуктите са изключителна собственост на Microsoft, което е ясно от съдържанието на споразумението. Дружеството не получава доходи от лицензионни възнаграждения.

Следователно, РА противоречи на материалния закон и следва да се отмени.

С оглед изхода на спора и на основание чл. 161 ДОПК ответникът следва да бъде осъден да заплати на жалбоподателя направените по делото разноски. От представените по делото доказателства се установява, че жалбоподателят чрез адв. Д. при първото разглеждане на делото е направил искане за присъждане единствено на сторените разноски – 1000лв. за изготвената експертиза, което следва да се уважи. Няма доказателства за сторени и претендирани разноски пред ВАС. При второто разглеждане на делото пред АССГ, адв. Д. е направила искане за присъждане на адвокатско възнаграждение за оказана безплатна правна помощ на материално затруднено лице – чл. 38, ал. 1, т. 2 от ЗА, което не следва да се уважи. Чл. 38, ал. 1 от Закона за адвокатурата, касаещ безплатна правна помощ, се отнася само за физически лица, не и за юридически.

Предвид изложеното, съдът

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р – 29002921006915-091-001 от 08.11.2022 г., издаден от Началник на сектор, възложил ревизията и главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1265 от 17.09.2024 г., на директор на Дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на „ЦАПК Прогрес груп“ АД, ЕИК[ЕИК] сторените съдебно - деловодни разноски по делото в размер на 511,29евро.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му.

СЪДИЯ: