

# РЕШЕНИЕ

№ 113

гр. София, 07.01.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 16 състав,**  
в публично заседание на 02.10.2019 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Ралица Романова**

при участието на секретаря Гергана Мартинова , като разгледа дело номер **10088** по описа за **2018** 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. Образувано е по жалба на А. Д. М. Ю. Б.В. /А. Д. М. Е. В.В., А./, служебен номер от регистъра на НАП: [ЕГН], със седалище [улица], А. 1043, чрез процесуалния представител адв. Е. Е. срещу Акт за прихващане или възстановяване (АПВ) № П-22221018023775-004-001/11.06.2018 г., издаден от В. С. Ф., главен инспектор по приходите при Териториална дирекция (ТД) – Големи данъкоплатци и осигурители (ГДО) на Националната агенция за приходите (НАП), потвърден с Решение № 1263/22.08.2018 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ОДОП) – С. при Централно управление (ЦУ) на НАП. С жалбата се иска отмяна на оспорения АПВ като неправилен и незаконосъобразен. Оспорва се АПВ, в частта, с която не е признато право на възстановяване на недължимо внесен данък при източника в размер на 50 695,07 лв. Според жалбоподателя, изводът на данъчната администрация, че доходите му следва да се квалифицират като дивидент по смисъла на чл. 194 от ЗКПО във връзка с разходи, представляващи скрито разпределение на печалба по смисъла на §1, т. 4 и т. 5, б. „а“ от ДР на ЗКПО, вместо като доход от възнаграждение за технически слуги по чл. 195, ал. 1 от ЗКПО не съответства на безспорно установената фактическа обстановка. В тази връзка поддържа, че всички разходи за ИТ услуги (миграция на бази данни, изграждане на ИТ инфраструктура и системи), които в случая са направени от негова страна и префактурирани на А. България ЕАД имат връзка с икономическа дейност на

българското дружество и не могат да бъдат разглеждани като облагодетелстващи акционерите. Отхвърля изцяло тезата на органите по приходите и решаващия административен орган, според която разходите по тази част от проекта са свързани с реструктурирането на фирмената група и ползват други дружества от групата на А.. Освен необходимостта от извършването на тези разходи с цел обслужване дейността на А. България ЕАД, жалбоподателят изтъква, че същите водят до увеличаване на приходите от дистрибуция на българското дружество и разширяване на търговските му възможности. Изразява несъгласие с изложените аргументи от органите по приходите и направеното тълкуване на Насоките на ОИСР, дадени в Ръководството по трансферно ценообразуване като счита, че позоваването на тях в АПВ е формално. Излага подробни аргументи в защита на тезата си и оспорва направените от данъчната администрация изводи.

Жалбоподателят, редовно призван за съдебно заседание се представлява от адв. В., който поддържа доводите, изложени в жалбата и поддържа искането актът да бъде отменен. Претендира сторените разноси по делото, за което представя списък.

Ответникът - директор на дирекция ОДОП - С., чрез юрк. С. оспорва жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София - град, III отделение, 16 състав, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

От страна на А. Д. М. Ю. Б.В., Кралство Н. е подадено искане за прихващане или възстановяване по чл. 129, ал. 1 от ДОПК с вх. № 26-М-1750/06.02.2018 г., с което е поискано възстановяване на суми в размер 350 813,99 лв., представляващи удържан и платен данък при източника за 2016 г. Данъкът е удържан върху доходи в общ размер на 3 508 139,92 лв. касаещи предоставени услуги на А. България ЕАД чрез подизпълнител D. CONSULTING B.V. Към искането са приложени доказателства за платен данък по чл. 195 от ЗКПО, декларации по чл. 201, ал. 1 от ЗКПО, договор, фактури, счетоводни справки, удостоверение за местно лице на Кралство Н. за 2016 г., декларация за действителен притежател на дохода, доказателства за представителна власт.

С Резолюция № П-22220018023775-ОРП-001/08.02.2018 г., издадена от Г. С. С. на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки“ при ТД на НАП ГДО възложено извършването на проверка на А. Д. М. Ю. Б.В. с предметен обхват – данък върху доходите на чуждестранни юридически лица за периода 01.01.2016 г. – 31.12.2016 г. Органът по приходите е упълномощен да издава заповеди за възлагане на ревизии по чл. 113 от ДОПК и резолюции за извършване на проверки на основание Заповед ГДО-215/15.12.2017 г., издадена от директора на ТД на НАП ГДО.

Във връзка с подадена молба от проверяваното лице производството е спряно на основание чл. 34, ал. 1, т. 4 от ДОПК със Заповед № П-22221018023775-023-001/01.03.2018 г. След изтичане на определения срок производството е възобновено със Заповед № П-22221018023775-143-001/04.06.2018 г. С последната е определен срок за извършване на проверката до 09.06.2018 г.

Проверката приключва с издаване на процесния АПВ № П-22221018023775-004-001/11.06.2018 г. (л. 178-183 от делото). В него е прието, че се претендира възстановяване на данък в общ размер на 350 813,99 лв. Този данък е начислен върху доходи в размер на 2 886 716,44 лв., изплатени на А. Д. М. Ю. Б.В. във връзка с консултантски услуги по проект М.. Останалата част до пълния размер на

претендираната за възстановяване сума е поискана на основание недължимо внесена сума за данък при източника, отнасяща се за доход с източник Турция. Този данък в размер на 62 142,35 лв. е възстановен с АПВ на посоченото основание. По отношение на доходите от реализацията на проект „М.“ е прието, че същият е изпълнен на основание договор между А. Д. М. Ю. Б.В. и D. CONSULTING B.V. Проектът се състои от два основни етапа – реализираното възнаграждение за първия етап е на стойност 1 872 814,97 лв. (957 555,09 евро) и засяга създаването на ИТ мостово решение за дистрибуция за целите на дейността на А. България ЕАД. След осъществяване на връзка между базите данни на българското дружество и заводите на T&L, с което приключва първия, се пристъпва към втория етап на проекта, включващ изготвяне на пълно системно копие на ИТ системи и процеси, включително прехвърляне на счетоводни процеси и данни и съхраняването им в независима облачна среда, изготвена и поддържана от I. N. B.V. Преди прехвърлянето на счетоводните данни и процеси тази функция се е осъществявала от центъра за услуги на дружество T&L в [населено място], Полша, а след извършеното реструктуриране на групата (част от която е А. България ЕАД), се осъществява от центъра за услуги на А. в [населено място], Полша. Прието е, че реализираните доходи за втория етап от проекта са на стойност 1 635 324,95 лв. (836 128,37 евро). Установено е, че разходите по проекта първоначално са префактурирани изцяло от А. Д. М. Ю. Б.В. на А. България ЕАД, което от своя страна е удържало и внасяло данък в България върху тях. След вземане на решение от А. Д. М. Ю. Б.В. за преразпределение на разходите по проекта, в съответствие с възприетия ключ за изчисление, на българското дружество за втория етап са определени 62% или 1 013 901,47 лв. Отстаналите 38% са преразпределени към турското дружество от групата – Н. Турция. От общия размер на претендираната за възстановяване сума (350 813,99 лв.) с АПВ са възстановени 300 118,92 лв. Констатирано е, че А. Д. М. Ю. Б.В. е представило надлежни доказателства (описани на стр. 7-8 от АПВ, л. 181 от делото) за приложение на чл. 7 от С. с Кралство Н. за възстановената част от данъка. С акта е отказано да бъде възстановена сума в размер на 50 695,07 лв. поради изложени аргументи, че част от разходите са направени в полза на собствениците на капитала и е налице хипотеза на скрито разпределение на печалбата и дивидент съгласно § 1, т. 4, б. „в“ ит ДР на ЗКПО и § 1, т. 5, б. „а“ от ДР на ЗКПО.

Жалбата по реда на чл. 152 във връзка с чл. 129, ал. 7 ДОПК до директора на дирекция ОДОП - С. е подадена чрез ТД на НАП ГДО на 25.06.2018 г.

С решение № 1263/22.08.2018 г., постановено в срока по чл. 155, ал. 1 от ДОПК, директорът на дирекция ОДОП - С. е потвърдил АПВ. В решението е прието, че органите по приходите правилно са квалифицирали възнагражденията по втория етап от договора в размер на 1 013 901,48 лв. като скрито разпределение на печалбата по смисъла на § 1, т. 5, б. „а“ от ДР на ЗКПО, респективно като дивидент. Според решаващия административен орган, за да има характер на скрито разпределение на печалбата една сума не е необходимо същата да се е трансформирала в доход или имущество на собствениците на капитала, достатъчно с тази сума да се покриват разходи, които в обичайния стопански живот биха се направили от акционера/съдружника, без това да води до възникване на пряк доход за последния. Ползите, които извлича А. България ЕАД са от самите услуги по счетоводно обслужване и достъпа до ИТ системите, а не от услугата по копиране и прехвърляне на счетоводните данни, защото счетоводните услуги от центъра в [населено място],

Полша се осъществяват по отношение и на останалите дружества от групата А. и те извличат ползи от това. Според решаващия административен орган, възражението че услугите били реално оказани не е спорно, но това обстоятелство е ирелевантно за данъчното третиране в случая. Българското дружество не е получило нова услуга, различна от тази, докато 50% от капитала е бил собственост на Т&Л. Извличането на ползи от прехвърлянето на определени услуги към центровете на А. в Европа е основно за крайния собственик на капитала, а не за А. България ЕАД.

Преди издаването на обжалваното искане за прихващане и възстановяване е налице АПВ № П-22221117162211-004-001/17.01.2018 г. с адресат D. CONSULTING B.V., разглеждащ процесния договор. В това производство е постановен отказ за възстановяване на процесната сума от името на D. CONSULTING B.V като изпълнител на консултантските услуги по проект „М.“. В него органите по приходите приемат, че чуждестранното дружество не е легитимирано да иска възстановяване като действителен притежател на дохода, тъй като сумите са префактурирани от А. Д. М. Ю. Б.В. на А. България ЕАД, при което последното е удържало данъка за сметка на А.. Въз основа на извършения анализ на правоотношенията между страните, А. Д. М. Ю. Б.В. е определено като действителен притежател на доходите и материално легитимирано да иска възстановяването на целия размер на данъка.

По делото са приети писмените доказателства, представени с административната преписка, изготвена съдебноикономическа експертиза, приета в о.с.з. на 02.10.2018 г. и допълнително представените от жалбоподателя документи, послужили за изготвяне на заключението на вещото лице. Посочените доказателства са обсъдени по-долу в съдебното решение.

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

От обратната разписка по делото се установява, че Решение № 1263/22.08.2018 г. на директора на дирекция ОДОП-С. е връчено на жалбоподателя на 30.08.2018 г. Жалбата чрез административния орган до АССГ по оспорването на АПВ е подадена на 13.09.2018 г. Предвид изложеното, жалбата до АССГ е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК, от надлежна страна и е процесуално допустима.

Съгласно чл. 160, ал. 2 във връзка с чл. 129, ал. 7 ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на акта за прихващане или възстановяване, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално-правните разпоредби по издаването му. Оспореният АПВ е издаден от В. С. Ф., главен инспектор по приходите при ТД ГДО на НАП, след извършена проверка, възложена с резолюция № П-22220018023775-ОРП-001/08.02.2018 г. Издателят на акта е компетентен орган по смисъла на чл. 129, ал. 1 и чл. 110, ал. 4 от ДОПК. Проверката е възложена от Г. С. С., началник сектор „Ревизии и проверки“ при ТД ГДО на НАП, който е упълномощен за това директора на ТД ГДО на НАП със Заповед ГДО-215/15.12.2017 г. В хода на производството не са допуснати съществени нарушения на процедурните правила, които да водят до отмяна на акта.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

Въз основа на представените по делото писмени доказателства се установява следното:

По делото няма спор по отношение на фактите. Вследствие на извършено реструктуриране в групата на А. България ЕАД се създава необходимост от

изготвяне и интегриране на ИТ системи и функции, които преди това са осъществявани от центъра за услуги на предишния акционер T&L в [населено място], Полша. Считано от 01.11.2015 г. краен собственик на капитала на българското дружество е единствено холандското А. Д. М. Ю. Б.В.

Услугите по създаване на ИТ системи и преносът на данни са фактически изпълнени по договор от 18.05.2015 г., сключен между А. Д. М. Ю. Б.В. и D. CONSULTING B.V. Изпълнението на договора (проект „М.“) се разделя на два етапа – създаването на ИТ мостово решение за дистрибуция за целите на дейността на А. България ЕАД и изготвяне на пълно системно копие на ИТ системи и процеси, включително прехвърляне на счетоводни процеси и данни и съхраняването им в независима облачна среда, изготвена и поддържана от I. N. B.V. Както се изтъква и в жалбата до АССГ, договорът с предходния доставчик на счетоводни и ИТ услуги е прекратен във връзка с реструктурирането и оттеглянето на дружество T&L от групата, като е постигнато съгласие в преходни срокове до изпълнението на новия проект тази функция да се изпълнява временно от неговия център в [населено място], Полша. Малко вероятно е хипотеза, в която българското дружество може да продължава да получава същите услуги от групата на T&L след отделянето ѝ, тъй като изградените инфраструктурни ИТ системи и администрирането на информацията, воденето на счетоводната функция, както и други обслужващи процеси се ползват единствено от компаниите от същата T&L група и биха влезли в конкуренция помежду си. Не се оспорва, че извършените услуги засягат българското дружество – воденето на счетоводна отчетност има отношение към икономическата му дейност, а последващото ползване на прехвърлената счетоводна и оперативна информация би следвало да доведе до извличане на бъдещи ползи и реализиране на приходи от дистрибуция и продажба на продуктите на T&L.

Посочените последно факти се изтъкват от жалбоподателя като аргументи в подкрепа на неговата теза, но същите нямат връзка с основанията за отказ от възстановяване на процесната сума в размер на 50 695,07 лв. Основният аргумент на органите по приходите в тази насока е, че разходите зад тази сума на данъка са свързани с услуги, които се осъществяват от центъра за услуги на А. в [населено място], Полша и от тях черпят ползи и другите дружества от групата на А.. С други думи, А. България ЕАД не е единственият или основният ползвател на счетоводни и други услуги, във връзка с които са извършени разходите. Възражения срещу този аргумент не се правят или доказват от жалбоподателя.

Разходите за услугите по договора за реализация са извършени от А. Д. М. Ю. Б.В. и след това са префактурирани на А. България ЕАД въз основа на договор за предоставяне на консултански услуги и съдействие за осъществяване на бизнес дейността и договор за доставчик на маркетингови услуги (л. 106-114 и л. 145-156 от делото). Използването на този подход при квалифицирането на разходите води до освобождаване от данъчна тежест в страната, тъй като съгласно чл. 7 „Печалби от стопанска дейност“, данъчнооблагателните права в случая ще бъдат предоставени на Н.. На практика обаче доходът няма да бъде обложен при А. Д. М. Ю. Б.В., тъй като то извършва същия разход по договора от 18.05.2015 г. с D. CONSULTING B.V. Това обстоятелство е косвена индиция за ползите, които А. Д. М. Ю. Б.В. извлича от описания бизнес модел.

Настоящата съдебна инстанция приема заключението на вещото лице за начина на счетоводно отразяване на разхода от 1 013 901,47 лв. за

процесните услуги в счетоводството на А. България ЕАД като относимо към изясняването на фактическата обстановка. Според него, сумата е отразена като част от платеното възнаграждение за изпълнение на Етап 2 от проект „М.“ по сч. сметка „709111 Други разходи – свързани лица – допълнително начисление“. В съответствие с фактите вещото лице дава отговор, че през периода 2014-2018 г. се установява промяна при основните доставчици на информационни технологии за услуги, предоставени на А. България ЕАД. До 2016 г. основен доставчик е T&L, а през 2017 г. и 2018 г. доставчици са дружества от групата на А.. Данните са представени в табличен вид на стр. 24 от СИЕ (л. 242 от делото). Съдът не намира, че отговорът на задача 4, сочещ нарастване на приходите от продажба на продукцията и увеличаване на брутната печалба след стартиране на дейността по дистрибуцията на продукти на T&L след 2016 г., спомага за изясняване на правния спор по делото. Това обстоятелство не кореспондира с конкретно правно основание за преквалифициране на процесните доходи, нито опровергава факта, че центърът за услуги на А. в [населено място] продължава да изпълнява същите вътрешногрупови функции.

В Наръчника по трансферно ценообразуване на НАП (фиш 12) е посочено, че като вътрешногрупови услуги в практиката се означава централизирането на множество административно - управленски услуги в едно дружество (често дружество - майка), което обслужва дейността на всички или няколко предприятия от група свързани лица, подбрани по регионален или функционален признак. Предоставянето на такива услуги се среща често в мултинационалните компании. Понятието вътрешногрупови услуги обхваща услугите предоставяни между членове на една и съща група, в частност технически, административни, финансови, логистически, услуги по управление на човешките ресурси (УЧР) и всякакви други услуги.

В конкретния случай се касае за разходи на А. България ЕАД към А. Д. М. Ю. Б.В. и след това извършени към D. CONSULTING B.V. въз основа на договор между последните две дружества. Поради това при анализа на тези разходи, съответно тълкуването и приложението на материалния закон следва да се съобрази Ръководството на ОИСП по трансферно ценообразуване на мултинационални предприятия и данъчни администрации (Ръководството на ОИСП). Според т. 7.5 от Ръководството на ОИСП анализът на вътрешногруповите услуги включва изследването на два ключови въпроса: 1/ дали вътрешногруповите услуги са действително извършени и 2/ какво трябва да бъде възнаграждението вътре в групата за тези услуги за данъчни цели. В случая спорът по делото е свързан с отговор на втория въпрос, тъй като първият е ясен, а в мотивите на процесния АПВ и решението на горестоящия административен орган се отбелязва, че услугите носят основна икономическа изгода за чуждестранното дружество, поради което и представляват скрито разпределение на печалба по смисъла на § 1, т. 5, б. „а“ от ДР на ЗКПО.

В Ръководството на ОИСП примерно са изброени дейности, които съгласно критерия по т. 7.6 представляват акционерни дейности. Съгласно т. 7.10, б. „б“ от Ръководството на ОИСП като такива са определени разходи, свързани със счетоводните изисквания на компанията - майка, включително консолидация за финансовите отчети. От доказателствата по делото е установено по

безспорен начин, че една част от разходите по проект „М.“ имат предмет изграждане на ИТ системи, развитие на функции и пренос на данни, свързани със финансово-счетоводна дейност, не само за А. България ЕАД, но и за другите дружества от групата на А. в и извън Европейския съюз. Останалите дейности, включени в услугите по управление по посочените договори са признати от органите по приходите и не се оспорват понастоящем. Затова в АПВ е направено позоваване и на §7.12 от Насоките на ОИСП. Според него, разходите за реорганизация, придобиване или закриване на поделение, не винаги представляват вътрешно групово оказване на услуги спрямо конкретното дружество, напр. когато се генерират икономически изгоди за други членове на групата, които са извън обсега на решението за реорганизация (както е в конкретния случай), което е възможно да стане чрез повишаване на ефективността, икономии от мащаба или други форми на синергия.

Скрито разпределение на печалбата по смисъла на §1, т. 5, б. „а“ от ДР на ЗКПО са сумите, несвързани с осъществяваната от данъчно задълженото лице дейност или превишаващи обичайните пазарни нива, начислени, изплатени или разпределени под каквато и да е форма в полза на акционерите, съдружниците или свързани с тях лица, с изключение на дивидентите по т. 4, б. „а“ и „б“. Съгласно легалната дефиниция, в разглежданата хипотеза не е необходимо получената сума да се трансформира в пряк доход или имущество на собствениците на капитала. Следва да е налице сума, несвързана изцяло или частично с осъществяваната от данъчно задълженото лице дейност и същата трябва да е начислена, изплатена или разпределена под каквато и да е форма в полза на акционерите или свързаните с тях лица. Независимо дали е изцяло или частично, с тази сума следва да се покриват разходи, които в обичайния стопански живот биха се направили от акционера или съдружника, без за него да възникват доходи. Както бе изяснено казано по-горе, възнаграждението в размер на 1 013 901,47 лв. касае услуги по изготвяне на пълно системно копие на ИТ системите/процесите и за прехвърляне на счетоводните програми и данни от регистъра за услуги в [населено място] в центъра за услуги в [населено място], който не ползва единствено българското дружество.

От изложеното следва, че процесните разходи по договора за предоставяне на услуги за управление произтичат основно от качеството член на групата, но основните ползи за това се черпят от собствениците на капитала на българското дружество, а не толкова за дъщерното предприятие, което ги понася по смисъла на т. 7.6 от Ръководството на ОИСП. Поради това законосъобразно тези разходи са определени като несвързани с дейността, представляващи скрито разпределение на печалба по смисъла на § 1, т. 5 б. „а“ от ДР на ЗКПО. Съгласно чл. 194, ал. 3, т. 3 от ЗКПО, с данък при източника не се облагат дивидентите, разпределени от местни юридически лица в полза на чуждестранно лице, което е местно лице за данъчни цели на държава-членка на Европейския съюз, с изключение на случаите на скрито разпределение на печалбата. Съгласно § 1, т. 4, б. „в“ от ДР на ЗКПО скритото разпределение на печалба представлява дивидент, който съгласно чл. 194, ал. 1 ЗКПО подлежи на облагане с данък при източника.

Предвид изложеното, съдът счита, че органите по приходите правилно и законосъобразно са възстановили на А. Д. М. Ю. Б.В. сумата от 300 118,92 лв. от общият размер на претендирания удържан и внесен данък при източника за 2016 г. и са отказали да бъде възстановен посочения в искането данък в размер на 50 695,07 лв. за същия период. С оспорения акт законосъобразно е прието, че изплатените доходи имат характер на дивидент по смисъла на чл. 194 от ЗКПО във връзка с разходи, представляващи скрито разпределение на печалба по смисъла на §1, т. 4 и т. 5, б. „а“ от ДР на ЗКПО. Жалбата е неоснователна, поради което следва да бъде отхвърлена.

Предвид изхода на делото и направеното искане за присъждане на разноски, на ответника се дължи юрисконсултско възнаграждение, на основание чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения в размер на 2 050,85 лв.

Воден от горното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София- град, III отделение, 16 състав

## **РЕШИ:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на А. Д. М. Ю. Б.В., служебен номер от регистъра на НАП: [ЕГН], със седалище [улица], А. 1043 срещу Акт за прихващане или възстановяване № П-22221018023775-004-001/11.06.2018 г., издаден от В. С. Ф., главен инспектор по приходите при ТД ГДО на НАП, потвърден с Решение № 1263/22.08.2018 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. при ЦУ на НАП, в частта му, с която не е признато право на възстановяване на недължимо внесен данък при източника в размер на 50 695,07 лв.

**ОСЪЖДА** А. Д. М. Ю. Б.В., служебен номер от регистъра на НАП: [ЕГН] да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. при ЦУ на НАП сумата от 2 050,85 лв. /две хиляди и петдесет лева и 85 стотинки/ юрисконсултско възнаграждение.

Решението може да бъде обжалвано в 14-дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред Върховния административен съд.

**Съдия:**