

РЕШЕНИЕ

№ 2582

гр. София, 19.04.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 21 състав, в публично заседание на 25.03.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Красимира Проданова

при участието на секретаря Кристина Петрова, като разгледа дело номер **243** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161, във вр. с чл. 141, ал. 4 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).
Образувано е по жалба от „Т. Г. Б.В.“ чрез адв. Г. Д. срещу Становище за наличие или липса на основания за прилагане на Спогодба за избягване на двойното данъчно облагане (СИДДО) с изх. № П-22222520078687-108-001/24.07.2020 г., издадено от орган по приходите при ТД на НАП СДО, потвърдено по реда на чл. 156, ал.6 от ДОПК с Решение № 1718/11.11.2020 г. на директора на Дирекция „ОДОП” - С..
В жалбата са въведени оплаквания, че актът и потвърждаващото го решение са необосновани и противоречат на материалния закон. Излагат се съображения, че оспореният акт е в противоречие с разпоредбите на СИДДО между Република България и Кралство Х., тъй като искането на дружеството отговаря на условията на чл.136 от ДОПК и са представени всички предвидени в чл. 138 от ДОПК доказателства за наличие на основания за прилагане на СИДДО. Сочи се, че в становището липсват изрични мотиви по отношение доходът реализиран от административни услуги в размер на 293 273,39 евро. Твърди се, че твърдението на приходната администрация относно този вид доход, че СИДДО с Обединено Кралство В. и С. И. предвижда данък при източника в България не отговаря на приложимата правна норма и установените факти. Моли се да бъде отменено като незаконосъобразно оспореното становище.

В съдебно заседание по делото, жалбоподателят се представлява от упълномощения адв. Д., който поддържа жалбата. Представя писмени бележки, в предоставения срок.

Ответникът – Директорът на Дирекция „ОДОП” – С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител юр. А., оспорва жалбата и моли същата да бъде отхвърлена по съображенията, изложени в потвърдителното решение на директора на Дирекция „ОДОП”. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Представя писмени бележки, в предоставения срок.

Административен съд-София град обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, намери следното:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд. Жалбата е подадена в срок против потвърден по административен ред акт, видно от съпоставката на датата, когато решението е връчено на дружеството по електронен път – 17.11.2020 г. и датата на подаването ѝ – 01.12.2020 г. Подадена е от надлежно упълномощен адвокат и при наличието на правен интерес, поради което е процесуално допустима.

От фактическа страна, Съдът приема за установено:

„Т. Г. Б.В.“ е дружество, регистрирано и съществуващо в Кралство Н., със седалище А. и адрес на управление Х. 238, Луна Арена, 1101 СМ А.. Същото е едноличен собственик на „ТФМ Г. ЕМЕА Б.В.- Н., което от своя страна е едноличен собственик на [фирма], със седалище и адрес на управление в Република България, [населено място]. „ТФМ Г. С. (ТМГ G. S.- UK) е дружество, регистрирано и съществуващо съгласно законите на О. Кралство В. и С. И., което е еднолична собственост на „Т. Г. Холдинг“ Кралство В. и С. И., което от своя страна е еднолична собственост на „Т. Г. Б.В.“ - дружеството жалбоподател в производството.

Т., като международна група от компании, развива разнообразна дейност в областта на административно- счетоводно обслужване на клиенти, действащи в голям брой юрисдикции. Т. оперира в единна система предприятия от цял свят, като ползва и прилага всички процедури, политики и системи, които са изградени и внедрени на групово ниво.

Началото на разглежданото производство е поставено с искане по чл. 137, ал.1 ДОПК с вх. № 2553-06-414/26.03.2020 г. от „Т. Г. Б.В.“ относно прилагането на Спогодба за избягване на двойното данъчно облагане и предотвратяване отклонението от облагане с данъци върху дохода и имуществото /накратко СИДДО/, за реализирани доходи от стопанска дейност по реда на чл. 7 от спогодбата и от лицензионни възнаграждения по чл. 12 от спогодбата. В част III на искането „Декларация от платеща на доходите в България“, в колона 7 е посочена сумата на исканото данъчно облекчение в размер на 53 278,30, като не е посочен видът на сумата / лв. или евро/.

Въз основа на резолюция №П-22222520078687-ОРП-001/13.05.2020 г., издадена от Й. Д. М., на длъжност Началник сектор при ТД на НАП „Средни данъкоплатци и осигурители“, е възложено извършването на проверка по подаденото искане.

Със Заповед № П-22222520078687-023-001/21.05.2020 г. производството е спряно на основание чл. 34, ал. 1, т. 4 от ДОПОК и възобновено със Заповед № П-22222520078687-143-001/20.07.2020 г., издадени от органа възложил проверката.

До жалбоподателя е отправено Искане за предоставяне на документи и писмени обяснения от задължено лице с № П-22222520055553-040-001/14.04.2020 г. и Искане за предоставяне на документи, сведения и писмени обяснения от трети лица с № 22222520055553-041-001/14.04.2020 г. На база на представените и налични

доказателства органът по приходите приел, че за „Т. Г. Б.В.“ липсват основания за прилагане на СИДДО с Кралство Х.. Мотивирал се, че през периода 2008 – 2018 г., дружеството не е дължало авторски и лицензионни възнаграждения за ползване на търговски марки, ноу-хау и други подобни, на друго дружество от групата и без да са настъпили каквито и да е промени в дейността на [фирма], от 2019 г. внезапно е договорено, че следва да заплаща такива, поради което не става ясно това новосъздадени обекти на индустриална собственост ли са /или поне част от тях/, претендира ли се, че моделът прилаган преди 2019 г. е сгрешен и поради каква причина, имат ли използваните обекти на индустриална собственост някаво съществено значение за дейността на българското дружество. Аргументирал се, че от [фирма] единствено е посочено, че е настъпила промяна в стратегията на групата и в оперативния модел. Направен е извод, че такава промяна не е възможно обективно да обоснове признаването на нововъзникналия разход за българското дружество като свързан с дейността, ако тя не е във връзка с някоя от посочените в предходното изречение, или аналогични на тях, причини и предпоставки.

Във връзка с горното и след направената проверка за наличие или липса на основания за прилагане на СИДДО е издадено оспорваното Становище № 22222520078687-108-001/24.07.2020 г. Това становище е оспорено от жалбоподателя пред директора на Дирекция „ОДОП” - С., който го потвърдил с Решение № 1718/11.11.2020 г., връчено на дружеството на 17.11.2020 г. по електронен път. В същото органът е посочил, че няма спор, че „Т. Г. Б.В.“, TMF G. S. /UK/ L. и [фирма] са част от група свързани дружества. Изяснил по фактите, че със Споразумението за временен лиценз от 21.12.2018 г. „Т. Г. Б.В.“ предоставя на TMF G. S. /UK/ L. изключителен непрехвърляем лиценз да използва и подлицензира други да използват Лицензираните нематериални активи, които други да се ползват от, възпроизвеждат, излагат, предават, изпълняват същите на територията във връзка с Бизнеса в съответствие с разпоредбите на споразумението /т. 2/. Лицензираните нематериални активи включват патентовани марки, търговски марки и наименования, сервизни марки и т. н.; ноухау процеси, патентована информация, оперативни насоки, достъп до установената и бъдеща мрежа от доставчици на услуги поддържана от Т. Г. Б.В., клиентски списъци, права върху интелектуална собственост и др.

Посочил е също, че на 28.12.2018 г. бил изготвен Договор за разпределение на разходите, в който е посочено, че „Т. Г. Б.В.“ и TMF G. S. /UK/ L. са заедно ангажирани с предоставянето на бизнес услуги на клиенти работещи и инвестиращи на местно и глобално ниво. Отбелязано било, че едновременно с този договор страните са сключили Лицензионен договор, както и че съгласно същият TMF G. S. /UK/ L. може да сключва договори за лиценз и за услуги, които да предоставя на подлицензополучатели.

В решението е отбелязано, че на 19.12.2018 г., „Т. Г. Б.В.“ и [фирма] са сключили Вътрешногрупово споразумение за лицензиране и услуги, свързано с България, съгласно което лицензодателят предоставя на българското дружество неизключителен, непрехвърляем, неподлежащ на подлицензиране лиценз за използване на Лицензираните нематериални активи. В Приложение №2 били посочени активите, които са идентични с описаните по-горе, а в Приложение №3 са посочени услугите, които са общо описани и се изразяват в маркетинг и комуникации, консултативни продажби, разработване на продукти, информационни технологии, човешки ресурси и др. Съгласно т. 6 лицензополучателят заплаща на лизингодателя

такса в размер на 20 % от приходите си, съответно намалена така че оперативният марж на лицензополучателя да не падне под 4%.

В решението си органът по приходите е коментирал и представените доказателства, а именно- документ Предоставяне на нематериални активи на „Т. Г. Б.В.“ и централизирани услуги на [фирма], съгласно който се установявало, че последното действа на местно ниво като функционира до известна степен автономно по отношение на ежедневните си дейности във връзка с предлаганите услуги и отговаря за управлението на местните клиенти, както и Документация за трансферно ценообразуване за 2019 г. от м. май 2020 г., от която било видно, че целта на групата е увеличаване на приходите, поради което е предприета стратегия за разширяване на услугите и кръга от клиенти. Разгледана била и фактура от която се установявало, че от дружеството са начислени 532 783,48 евро, от които 293 273,39 евро такса за групови услуги и 239 510,09 евро такса за лиценз.

Приел е, че от изложеното може да се заключи, че действително не се доказва кое е наложило българското дружество да плаща новата лицензионна такса. За решаващият орган промяната в стратегията на групата, е поради промяна в собствениците, които очевидно целят повишаване на приходите на групата. Заключил е, че дейността на българското дружество не е променена, не се доказва и че тази такса се въвежда поради новосъздадени нематериални активи или увеличено ползване на старите активи от българското дружество, което обуславя плащането ѝ, а очевидно до 2019 г. тези активи също са ползвани от [фирма].

С оглед изясняване на делото от фактическа страна е допусната и приета, без оспорване от страните, съдебно-счетоводна експертиза. От заключението се установява, че клиентите на [фирма] са общо 203 броя, делеящи се на две групи- ползващи услугите само на българския офис и такива, които ползват услугите на „Т.“ на групово ниво- в две или повече държави и реализират общ годишен оборот в размер на 11 147 хил. лева. Заключението на експертизата е, че като процентно съотношение дял реализиран оборот от клиентите в групата и свързани лица е 61,87 % от реализирания оборот на [фирма], а по брой клиенти 22 % от клиентите на [фирма] се обслужват на групово ниво. Експертът посочва, че оперативният марж на печалбата на [фирма] е в размер на 12,54 %. От заключението се установява също, че целта на правилото на чл. 59, ал.1 от Наредба № Н-9 от 14.08.2006 г. е спазено от дружеството - жалбоподател.

При така установените факти съдът намира от правна страна следното:

Оспорваното в настоящото производство Становище за липса на основание за прилагане на СИДДО изх. № П-22222520078687-108-001/ 24.07.2020 г., е издадено от орган по приходите при ТД на НАП СДО – И. К., на длъжност инспектор по приходите (чл. 7, ал. 1, т. 4, предл. последно от ЗНАП) в рамките на изрично възложена ѝ проверка за установяване наличието или липсата на основания за прилагане на СИДДО между Република България и Кралство Х.. Предвид изложеното, съдът намира, че обжалваното становище е издадено от компетентен орган по смисъла на чл. 141, ал. 1 от ДОПК, който предвижда, че органите по приходите осъществяват контрол по прилагането на СИДДО чрез проверка или ревизия, включително като при проверка органите по приходите издават становище за наличие или липса за прилагане на СИДДО.

Становището е издадено в писмена форма и е мотивирано, доколкото съдържа, фактически и правни основания, позволяващи да бъде направена проверка за спазване

на горепосочените изисквания на закона при издаването му. При издаването му не са допуснати съществени процесуални нарушения. По приложението на материалния закон:

Съгласно чл. 135, ал. 2 от ДОПК, СИДДО се прилагат след удостоверяване на основанията за това, като в текста на чл. 136 е конкретизирано, че тези основания се удостоверяват пред органа по приходите от чуждестранното лице, след възникване на данъчно задължение за доход от източник в страната. Чуждестранното лице следва да удостовери, че е местно лице на другата държава по смисъла на съответната СИДДО; че е притежател на дохода от източник в Република България; че не притежава място на стопанска дейност или определена база на територията на Република България, с които съответният доход е действително свързан; и че са изпълнени особените изисквания за прилагане на СИДДО или отделни нейни разпоредби по отношение на определени в самата СИДДО лица, когато такива особени изисквания се съдържат в съответната СИДДО. Към искането се прилагат и писмени доказателства относно вида, основанието за реализиране и размера на съответния доход, като когато правото за получаване на конкретния доход произтича от договорно правоотношение - писмен договор, а ако няма такъв - доказателства за наличие на договорно правоотношение между платеща на дохода и чуждестранното лице (чл. 138, ал. 2, т. 1 от ДОПК). Могат да се представят освен посочените и всякакви други писмени доказателства, които биха послужили за изясняване и установяване на основанията за прилагане на съответната СИДДО и на вида, размера и основанието за реализиране на съответния доход. Съобразно доказателствените правила, качеството местно лице на едната договарящите държави по смисъла на спогодбата се удостоверява от чуждестранната данъчна администрация (чл. 137, ал. 2 от ДОПК). Обстоятелствата, че чуждестранното лице е притежател (бенефициент) на дохода и че не разполага с място на стопанска дейност се установяват чрез декларация (чл. 137, ал. 3 от ДОПК). Спазването на особените изисквания на конкретна СИДДО, ако такива се съдържат в нея, се удостоверяват с официални документи, включително извлечения от публични регистри. Когато такива документи не се издават, допустими са и други писмени доказателства. Тези обстоятелства не могат да се удостоверяват с декларации (чл. 137, ал. 4 от ДОПК).

По делото не се спори, че дружеството - жалбоподател е местно лице на другата държава по смисъла на съответната СИДДО.

По правилото на чл. 138 ДОПК освен чрез декларация за притежание, доходът следва да се докаже като вид, основание за реализиране и размер. За установяване на тези обстоятелства законът допуска представяне на допълнителни доказателства, които могат да бъдат писмен договор, а ако няма такъв - доказателства за наличието на договорно правоотношение между платеща на дохода и чуждестранното лице, когато правото за получаване на конкретния доход произтича от договорно правоотношение. Видът на доказателствата е посочен само индикативно, а не лимитативно, т. е. за органите по приходите съществува възможност да изискват и други документи, което в разглеждания случай е сторено.

По делото не се спори, че със Споразумението за временен лиценз от 21.12.2018 г., „Т. Г. Б.В.“ предоставя на TMF G. S. /UK/ L. изключителен непрехвърляем лиценз да използва и подлицензира други да използват Лицензираните нематериални активи, които други да се ползват от, възпроизвеждат, излагат, предават, изпълняват същите на територията във връзка с Бизнеса в съответствие с разпоредбите на

споразумението. На 28.12.2018 г. е изготвен Договор за разпределение на разходите, в който е посочено, че „Т. Г. Б.В.“ и TMF G. S. /UK/ L. са заедно ангажирани с предоставянето на бизнес услуги на клиенти работещи и инвестиращи на местно и глобално ниво. Посочено е, че едновременно с този договор страните са сключили Лицензионен договор, описан по-горе в решението.

Видно от сключеното на 19.12.2018 г., между „Т. Г. Б.В.“ и [фирма] Вътрешногрупово споразумение за лицензиране и услуги, свързано с България, лицензодателят предоставя на българското дружество неизключителен, непрехвърляем, неподлежащ на подлицензиране лиценз за използване на Лицензираните нематериални активи. Във връзка с изпълнението на споразумението лицензополучателят заплаща на лизингодателя такса в размер на 20 % от приходите си, съответно намалена така че оперативният марж на лицензополучателя да не падне под 4 %.

Органите по приходите са приели, че не са налице достатъчно данни за вида и същността на услугите. Приели са също, че през периода 2008 – 2018 г. дружеството не е дължало авторски и лицензионни възнаграждения за ползване на търговски марки, ноу-хау и други подобни, на друго дружество от групата и без да са настъпили каквито и да е промени в дейността на [фирма], от 2019 г. внезапно е договорено, че следва да заплаща такива, поради което не става ясно това новосъздадени обекти на индустриална собственост ли са /или поне част от тях/, претендира ли се, че моделът прилаган преди 2019 г. е сгрешен и поради каква причина, имат ли използваните обекти на индустриална собственост някакво съществено значение за дейността на българското дружество. Констатирани са, че от [фирма] единствено е посочено, че е настъпила промяна в стратегията на групата и в оперативния модел. Направен е извод, че такава промяна не е възможно обективно да обоснове признаването на нововъзникналия разход за българското дружество като свързан с дейността, ако тя не е във връзка с някоя от посочените в предходното изречение, или аналогични на тях, причини и предпоставки. Това от своя страна кореспондира и с възможността разглежданият доход да бъде преквалифициран като скрито разпределение и съответно като дивидент, както за целите на Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/, така и за целите на СИДДО с Кралство Х..

Във връзка с горното съдът намира, че допълнителни документи, доказващи значението на използваните обекти на индустриална собственост за дейността на българското дружество не са представени нито в рамките на административното, нито на съдебното производство. За изясняване на тези факти бе допуснато, изслушано и прието заключение на съдебно-счетоводна експертиза, които изводи бяха очертани по-горе и които не допринасят напълно за установяване на

тезата на „Т. Г. Б.В.“.

По правилото на чл.154, ал.1 ГПК вр. § 2 ДР на ДОПК тежестта за доказване както получаването на дохода, така и възможността услугите да бъдат извършени, е у претендиращия това право. В негова тежест е и ангажирането на доказателства, позволяващи обосноваване на извод, че е действителен притежател на дохода. Съгласно чл. 136а ДОПК чуждестранно лице е притежател на дохода, когато: 1. 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. Според ал. 2, на чл. 136а, 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: 1. не разполага с активи, капитал или персонал, съответстващи на неговата стопанска дейност, или 2. няма контрол върху използването на правата или активите, от които е реализиран доходът.

Доказателствената съвкупност по преписката и посочените в съдебното контролно производство доказателства не позволяват формиране на извод, че оспорваният има право да се разпорежда с дохода.

Съдът констатира, че с оглед обстоятелството, че Т. извършва централизирано управление на дружествата в групата посредством поддържане на различни отдели и представената декларация за трансферно ценообразуване за 2019 г. от месец май 2020 г., от която е видно, че целта на групата е увеличаване на приходите, поради което е предприета стратегия за разширяване на услугите и кръга от клиенти, може да се заключи, че действително не се доказва кое е наложило българското дружество да плаща новата лицензионна такса.

Към 2019 г., „Т. Г. Б.В.“ и TMF G. S. /UK/ L. официално са потвърдили съвместната си роля за разработването на нематериални активи. Не без значение е и сключеното споразумение за разпределяне на разходите, което по същността си представлява споразумение между двете дружества за обединяване на ресурси, с цел укрепване на бизнеса на Т.. В този смисъл видно е, че промяната в стратегията на групата е поради промяна на собствениците, които целят повишаване на приходите в групата. Липсват доказателства дейността на българското дружество да е променяна, не се доказва и че тази такса се въвежда поради новосъздадени нематериални активи или увеличено ползване на старите активи от българското дружество, което обуславя плащането ѝ, а

очевидно до 2019 г. тези активи също са ползвани от [фирма].

Действително като доказателство по делото е представена фактура, от която се установява, че от дружеството са начислени 532 783,48 евро, от които 293 273,39 евро такса за групови услуги и 239 510,09 евро такса за лиценз. Не са представени обаче никакви доказателства как са формирани тези суми, каква част от посочените в споразумението услуги са предоставени реално в полза на българското дружество. В отговора на „Г. Г. Б.В.“ е посочено че българското дружество ползва и прилага абсолютно всички процедури, нововъведения, политики системи и т. н., които са изградени и имплементирани на групово ниво, като са посочени услуги по водене на ведомости за заплати, системи за сигурност на информацията, системи за развитие и обучение на служителите. Доколко обаче българското дружество се е възползвало от нематериалните активи и услуги не е доказано от представените доказателства, а от това обстоятелство зависи плащането на определената такса от 20 % от приходите на дружеството. По делото липсват доказателства, установяващи какви конкретно услуги са предоставяни и какви са резултатите от така предоставените услуги.

На следващо място, възнаграждението за лиценза и услугите за [фирма] е определен общо, приложена е най-висока ставка 20 %. Представените сравнителни анализи (послужили за изготвяне на ССчЕ) са послужили за изготвяне на този процент, но не дават никаква информация за това как са формирани стойностите по фактура, по какви цени и за какви конкретни услуги. Видно от Сравнителния анализ при определяне на възнаграждението при сделки между несвързани лица, е определено в диапазон между 5 % и 21 %. В случая за съдът остава неясно защо дружеството с вътрешни споразумения е задължено да заплаща максимална такса от 20 %, а не по- малка, още повече без да е доказана ползата от тези услуги.

Нововъзникналият разход за лицензионна такса без основание и високият процент възнаграждение говорят за съзнателни действия, чрез които се цели скрито разпределение на печалбата и съответно като дивидент, както за целите на ЗКПО, така и за целите на СИДДО с Кралство Х..

Въз основа на горните мотиви Съдът формира своя окончателен извод за законосъобразност на обжалвания административне акт.

Направеното искане за присъждане на разноските от ответника с оглед изхода на спора е основателно, поради което следва да се уважи. Претендираното от ответника юрисконсултско възнаграждение, изчислено на базата на чл.8, ал.1, т.5 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, при имуществен

интерес по делото, образуван от размера на претендираното данъчно облекчение, възлиза на 3572,30 /три хиляди петстотин седемдесет и два лева и тридесет стотинки/ лева.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал.1 и чл.161, ал.1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, Съдът

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ ЖАЛБАТА на „Т. Г. Б.В.“ срещу Становище за наличие или липса на основания за прилагане на Спогодба за избягване на двойното данъчно облагане (СИДДО) с изх. № П-22222520078687-108-001/24.07.2020 г., издадено от орган по приходите при ТД на НАП ГДО, потвърдено по реда на чл. 156, ал.6 от ДОПК с Решение № 1718/11.11.2020 г. на директора на Дирекция „ОДОП” - С..

ОСЪЖДА „Т. Г. Б.В.“ да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - [населено място], ЦУ на НАП, юрисконсултско възнаграждение в размер на 3572,30 /три хиляди петстотин седемдесет и два лева и тридесет стотинки/ лева.

РЕШЕНИЕТО може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщаването на страните за неговото изготвяне.

СЪДИЯ: