

РЕШЕНИЕ

№ 4523

гр. София, 04.07.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 16 състав,
в публично заседание на 16.03.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ралица Романова

при участието на секретаря Елица Тодорова, като разгледа дело номер **663** 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 вх. № 14125 от 09.05.2019 г., подадена от М. АД (М. S.), служебен номер [ЕГН], с адрес за кореспонденция: Ке Де К., [населено място] 202, Франция, с настоящо наименование Л. Лаит М., считано от 01.02.2021 г., видно от удостоверение изх. 20210302154633/02.03.2021 г. на Агенция по вписванията и извлечение с основните данни от Търговския и фирмен регистър, Търговски съд на Б., актуално към 09.02.2021 г., чрез А. С., в качеството на процесуален представител, с адрес: [населено място], [улица], ет.б, срещу Становище за наличие или липса на основание за прилагане на Спогодба за избягване на двойното данъчно облагане (СИДДО) №П-29002918122433-108-001/29.11.2018 г., издадено от В. С. Ф., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители“ – С. (ГДО), потвърдено с решение № 343/25.02.2019 г., издадено от директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - [населено място] при ЦУ на НАП, и във връзка с Решение на Върховния административен съд по адм.д. 5419/2020 г., с което е отменено решението на Административен съд София-град, постановено по адм. д. № 5031/2019 г., по описа на съда и делото е върнато за ново разглеждане от друг състав на съда.
Жалбоподателят оспорва издаденото Становище за липса на основания за прилагане на СИДДО с Република Франция, в частта с която е отказано освобождаването от облагане с 10% данък при източника в размер на 916 179,04 лв. върху доход в размер

на 9 161 790,40 лв., начислен по договор за услуги от 01.01.2017 г. Счита изводите на проверяващия орган за неправилни и необосновани, тъй като не са изяснили напълно фактическата обстановка и по този начин незаконосъобразно са отказали прилагане на данъчно облекчение в размер на 916 179,04 лв. От съда се иска да отмени оспореното становище и да потвърди наличието на основанията за прилагане на СИДДО между България и Франция.

В съдебно заседание, жалбоподателят, чрез адв. С., поддържа жалбата, твърди, че е установено предоставянето на договорените услуги, пазарният размер на разходите за тези услуги и ползите, които са реализирани от дружество-жалбоподател въз основа на тях. Претендира разноски, съобразно представен списък.

Ответникът – Директорът на дирекция ОДОП – С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител оспорва жалбата и изразява искане същата да бъде отхвърлена по съображенията, изложени в потвърдителното решение на директора на дирекция ОДОП. Претендира юрисконсултско възнаграждение, съгласно чл.161, ал. 3 ДОПК.

Административен съд София-град, след като обсъди доводите на страните и прецени представените по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Производството е започнало във връзка с подадено от М. S. искане по чл. 137, ал. 1 от ДОПК във връзка с чл. 140, ал. 1 от ДОПК за прилагане на СИДДО между Република България и Република Франция. Издадена е резолюция за извършване на проверка №П-29002918122433-ОРП-001/09.07.2018 г., за наличие на основания за прилагане на СИДДО, от Ц. Г. Б. - началник на сектор „Ревизии и проверки“ в отдел „Контрол“ при ТД на НАП ГДО, в качеството на заместник на Г. С. С., на длъжност началник на сектор „Ревизии и проверки“ в отдел „Контрол“ при ТД на НАП ГДО, съгласно Заповед № ГДО-76/23.04.2018 г. и Заповед №У.-52/02.07.2018 г. на директора на ТД на НАП ГДО. Със Заповед № П-29002918122433-023-001/07.08.2018 г. и във връзка с получена молба от чуждестранното лице, производството по извършване на проверката е спряно на основание чл. 34, ал. 1, т. 4 от ДОПК за срок от 3 месеца. Със Заповед №П-29002918122433-143-001/08.11.2018 г., производството е възобновено. С промяна на резолюция за извършване на проверка №П-29002918122433-ОРП-002/12.11.2018 г., срокът за приключване на проверката е продължен до 03.12.2018 г. Посочените заповеди и резолюция са издадени от Г. С. С., упълномощен със Заповед № ГДО-215/15.12.2017 г. на директора на ТД на НАП ГДО. Резултатите от проверката са обективирани в Становище за наличие или липса на основания за прилагане на СИДДО № П-29002918122433-108-001/29.11.2018 г., издадено от В. С. Ф. - главен инспектор по приходите при ТД на НАП ГДО, връчено на 05.12.2018 г. на упълномощено лице.

С цел установяване на основанията за прилагане на СИДДО, на френското дружество е връчено ИПДПОЗЛ № П-29002918122433-040-001/26.07.2018 г., в отговор на което са представени документи и обяснения.

След анализът им е направен извод, че подаденото от дружеството искане по чл. 137, ал. 1 от ДОПК се отнася до доходи, част от които не са облагаеми по чл. 195, ал. 1 от ЗКПО. Прието е, че не може да се определи точният размер на доходите, които попадат в обхвата на чл. 12 от ЗКПО. Във връзка с обстоятелството, че М. S. и М. Е. са свързани лица по смисъла на §1, т. 3 от ДР на ДОПК, е формулирано заключение, че липсват достатъчно доказателства, че условията на търговските и финансовите

взаимоотношения между двете дружества съответстват на условията, които биха били установени между независими лица при съпоставими обстоятелства. В тази връзка е посочено, че не е изключено част от реализираните от чуждестранното лице доходи да представляват суми, които могат да бъдат квалифицирани като скрито разпределение на печалбата по смисъла на §1, т. 5, буква „а“ от ДР на ЗКПО.

Становище за наличие или липса на основания за прилагане на СИДДО № П-29002918122433-108-001/29.11.2018 г., издадено от В. С. Ф. - главен инспектор по приходите при ТД на НАП ГДО е връчено на пълномощник на М. Е. на 05.12.2018 г. и е оспорено пред директора на дирекция ОДОП - С. с жалба вх. № 26-М-8084#5/21.12.2018 г., по регистъра на ТД на НАП ГДО и вх. № 23-29-124/31.12.2018 г., по регистъра на дирекция ОДОП – С.. Във връзка с жалбата е постановено решение № 343/25.02.2019 г. на директора на дирекция ОДОП – С., с което Становище за наличие или липса на основания за прилагане на СИДДО № П-29002918122433-108-001/29.11.2018 г. е потвърдено изцяло.

Решението е получено по електронен път от М. АД на 27.02.2019 г.

Становището е оспорено по съдебен ред с жалба вх. № 53-04-313/13.03.2019 г., подадена чрез директора на дирекция ОДОП-С.. Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, от лице с право и интерес от оспорване – адресат на утежняващ административен акт, който подлежи на съдебен контрол, и след изчерпване на административния ред за оспорване по чл. 152 и сл. от ДОПК като абсолютна положителна процесуална предпоставка за допустимост на жалбата по аргумент от чл. 156, ал. 2 от ДОПК. С оглед на това съдът намира жалбата за процесуално допустима, поради което следва да бъде разгледана досежно нейната основателност.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт (в настоящия случай становището за липса на основания за прилагане на СИДДО), като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Нормата на чл. 141 от ДОПК предвижда че овластени да издават становище за наличието или липсата на основание за прилагане на СИДДО са органите по приходите. Съгласно чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за Националната агенция за приходите, издателят на обжалваното становище – старши инспектор по приходите в ТД на НАП ГДО - С. е орган по приходите и следва да се счита овластен да издава такива становища, следователно Становище за наличие или липса на основания за прилагане на СИДДО № П-29002918122433-108-001/29.11.2018 г. е издадено от компетентен орган.

Не е спорно, че М. Е. е създадено през 2005 г. с едноличен собственик на капитала М. S. – крайно контролиращо предприятие на френска група, специализирана в производството на алуминиеви компоненти за автомобилната индустрия. По информация от ГФО за периода 2007 г. - 2017 г., обявени по партидата на дружеството в Търговския регистър към Агенция по вписванията, основната дейност на същото е производство на цилиндрични глави и носачи за различни модели на А., BMW, R., F. и V.. Същото е започнало през 2008 г., когато е завършено изграждането на завода в [населено място] и постепенно е нараствало по обеми, достигайки през 2015 г. до максималното количество от 1 694 041 отливки. Последователно през следващите две години се е наблюдавал лек спад в резултатите от производствената дейност, като за 2017 г. са били произведени 1 591 112 отливки. Приходите от

продажби на дружеството се изменят в съответствие с обемите на произведената продукция.

На 21.12.2009 г. между М. S. и М. Е. е сключено споразумение, по силата на което първото дружество се задължава да предоставя на второто следните услуги: корпоративни услуги (включващи търговско сътрудничество, оказване на съдействие във връзка с доставката на продукти и материали, ИТ услуги, финанси), услуги по разработване на продукт и управленски услуги, свързани с предоставянето на насоки и препоръки за правилното функциониране на производствения и бизнес модел.

През февруари 2016 г. с финализиране на придобиването на М. S. от L. C., френското дружество и неговите дъщерни предприятия са станали част от канадската група L., която е специализирана в изработването и сглобяването на компоненти за автомобилната индустрия. Френската група и нейните производствени структури (заводите във Франция, България, С. И., М. и Испания) запазват основната си дейност като част от едно от петте основни бизнес направления на L. - леене на леки метали.

В сила от 01.01.2017 г. М. S. и М. Е. сключват договор за услуги, който отменя споразумението от 21.12.2009 г. в частта му относно оказваните корпоративни и управленски услуги. По силата на новия договор, М. S. се ангажира да предоставя на М. Е. бизнес консултантски услуги в различни сфери като бизнес стратегия и съвети за развитие; съвети за финансова стратегия; правни съвети; съвети за стратегия в областта на човешките ресурси; съвети за ценообразуване и преговори за цените с глобални клиенти; помощ и съвети за управление на веригата за доставки; съвети за маркетингова стратегия; помощ и съвети за инженерните дейности и методи и съвети за техническите съвети; развитие на контактите с клиентите; съвети за счетоводни и финансови услуги; достъп до L. и други ИТ системи; ИТ услуги, свързани с дистанционна поддръжка; обучение.

От проверяващия екип е установено, че по съдържание изброените услуги се припокриват в значителна степен с тези, регламентирани със споразумението от 21.12.2009 г. Различното в двата договора е свързано с механизмите за формиране на цената на услугите, като е посочено, че в споразумението от 21.12.2009 г. - съгласно вътрешната ценова политика на френското дружество като задължително се отчита и времето, отработено от персонала, който е бил директно ангажиран в оказването на съответните услуги (чл. 3.1, буква „а“ от споразумението); а в договора от 01.01.2017 г. - въз основа на ключ за разпределение на разходите за оказаните услуги (чл. 3 от договора).

По информация от ГФО, до края на 2016 г. разходите на българското дружество за услуги, предоставени от М. S., се изменят в съответствие с приходите от продажби, като през 2015 г. достигат максимална стойност в размер на 3 217 хил. лв. До началото на 2017 г. разходите за услуги на М. Е. към други свързани лица са незначителни. През 2017 г. разходите за услуги към свързани лица значително се увеличават и достигат 9 743 хил. лв., от които 9 265 хил. лв. са към М. S.. Същевременно, за периода 2015 г. - 2017 г. останалите разходи за външни услуги на българското дружество се запазват на приблизително постоянно равнище. Рентабилността на приходите на М. Е. (изчислена като съотношение между оперативната печалба и приходите от продажби), която до края на 2014 г. постоянно нараства, още през 2016 г. спада значително, а през следващата година е още по-ниска (под равнището от 2011 г.). Спадът съвпада със същественото увеличаване спрямо предходните периоди на стойността на разходите на М. Е. по сделки с М. S.: през 2016

г. от френското дружество са закупени материални запаси за сумата от 12 349 хил. (спрямо 3 925 хил. през 2015 г.), а през 2017 г. - услуги за сумата от 9 265 хил. лв. (спрямо 2 698 хил. през 2016 г.).

Във връзка с изясняване на допълнителни обстоятелства, от страна на М. S. са представени допълнителни доказателства за характера на услугите и реалното им оказване, а именно:

- по отношение на бизнес стратегия и съвети за развитие: презентация на процеса по регулярно изготвяне на прогнозни доклади за основни бизнес показатели на членовете на групата М.; презентация на общата управленска система на групата М. — М. М. S. (М.); разпечатка от страница на L. (вътрешногруповата система на L.), касаеща процес по одобрение на капиталови искания; по отношение на съвети за финансова стратегия: 1/ разпечатка от страници на L., касаещи достъп до модул за бизнес планиране и консолидация на L.; 2/ разпечатка от електронно писмо, касаещо предоставяне на коментари във връзка с проект за изменение в счетоводната политика на групата L.; 3/ разпечатка от електронно писмо, касаещо дистанционни обучения по различни счетоводни теми; 4/ наръчник, съдържащ информация за организационната структура, системите и инструментите, използвани в групата L. във връзка с процеса на финансово управление; по отношение на съвети за стратегия в областта на човешките ресурси: наръчник на служителите в К., съдържащ информация за политиката, процедурите и програмите, свързани с човешките ресурси; по отношение на помощ и съвети за управление на веригата за доставки: списък на поръчки, свързани с осигуряването на дейността на М. E., които са обработени от служители на М. S.;

- по отношение на помощ и съвети за инженерните дейности и методи и съвети за техническите съвети: презентация относно стандарта IATF 16949, който от 2016 г. заменя стандарта ISO/TS 16949, отнасящ се до общите изисквания към системите за управление на качеството в автомобилната промишленост;

- по отношение на съвети за счетоводни и финансови услуги: направена е препратка към доказателствата, отнасящи се до предоставени съвети за финансова стратегия; по отношение на осигуряването на достъп до L. и други IT системи: 1/ разпечатка от началната страница на L.; 2/ разпечатка от електронно писмо, касаещо промяна в процедурата по предоставяне на достъп до приложението К., в което се съхраняват всички работни процедури и инструкции на групата L.; 3/ разпечатка от електронно писмо, отнасящо се до промяна във функционалност на CADx2 — софтуерен продукт, позволяващ обмен на големи файлове с външни за групата L. лица; по отношение на предоставени обучения: 1/ разпечатка от интернет страница на платформа за обучение по сигурност във връзка с използването на информационните системи на L. и 2/ посочената по-горе презентация на М. М. S. (М.).

След преглед на посочените доказателства, органът по приходите е формулирал извод, че преобладаващата част от услугите, предоставяни от френското дружество след 01.01.2017 г. са с общо административен характер и не може да се приеме, че по своето естество и/или обеми същите значително се отличават от услугите, оказвани на М. E. по споразумението от 21.12.2009 г. както и че въз основа на наличните доказателства не могат да бъдат идентифицирани конкретни допълнителни ползи за българското дружество, които са резултат от получените през 2017 г. услуги. От представеният наръчник на служителите в К. е направено заключение, че част от услугите нямат отношение към дейността на М. E., поради което е било прието, че е възможно начисляваните от българското дружество в полза на М. S. доходи да

съдържат елементи на възнаграждение за „акционерни дейности“, осъществявани изцяло в интерес на дружеството-майка или на други членове на групата, които не следва да се признават за вътрешногрупови услуги.

Прието е, че в получения отговор не се съдържа информация по така поставените въпроси, както и че в ГФО на дружеството за 2017 г. също липсват индикации за реализирани значими ползи или събития, които пораждат необходимост от съществено увеличаване на разходите за външни услуги.

Не са приети изводите съдържащи се в документа, озаглавен „Услуги, предоставяни от М. САС“, а именно, че същите обосновават пазарния характер на цената на тези услуги. Съгласно представената справка за начина, по който се формира възнаграждението на М. S. (справка 4-8-9-2017_CorporateFees_Allocation), значителна част от подлежащите на разпределение разходи са начислени на френското дружество от други членове на групата L., които са посочени като негови подизпълнители. Това обстоятелство не е отчетено в „Услуги, предоставяни от М. САС“, където не се разглеждат условията, при които са формирани цените на сделките между М. S. и неговите доставчици.

В заключение е посочено, че горните обстоятелства са от съществено значение за установяването на вида и размера на реализираните от чуждестранното лице доходи, по отношение на които могат да бъдат приложени разпоредбите на СИДДО с Република Франция и предвид факта, че същите не са изяснени въз основа на представените доказателства, на основание чл. 141, ал. 2 във връзка с чл. 138 от ДОПК на М. S. е издадено становище за липса на основания за прилагане на СИДДО с Република Франция.

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, както 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. 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 основанийето за реализиране на съответния доход.

Нормите на СИДДО не създават ново данъчно право. Те само разпределят компетентността на държавите по отношение на данъчното облагане на съответните субекти. Изхождайки от тази цел, нормите на СИДДО определят съдържанието на онези понятия, които имат пряко отношение към индивидуализирането на субекта и обекта на облагането и регламентират подробно материята, свързана с предпоставките за прилагане на СИДДО. Предпоставките, чието наличие обуславя приложението на СИДДО се

извличат от текстовете на спогодбите. Последните съдържат редица идентични разпоредби, независимо че са сключени между различни страни и това е така защото съществуващите СИДДО са изготвени по модел за спогодба за избягване на двойното данъчно облагане на доходи и имущества приет от О.. Позоваването на Модела за спогодба на О. при тълкуването и прилагането разпоредбите на отделните СИДДО е възприето като практика и допустимо, на основание правилата за тълкуване на международните договори, визирани във В. конвенция за правото на договорите от 1969 г., ратифицирана с Указ № 503 на Държавния съвет от 12.02.1987 г., публикувана в Държавен вестник бр. 87 от 1987 г. и в сила за Република България от 21.05.1987 г. Съгласно чл. 31, ал. 1 от нея, договорите трябва да се тълкуват добросъвестно, в съответствие с обикновеното значение, което следва да се дава на термините на договора в техния контекст, а също така в духа на обекта и целите на договора.

Разпоредбите на вътрешното законодателство, чл. 135-142 от ДОПК, уреждат процедурни правила относно удостоверяване наличието на предпоставките, за да бъде приложена съответната СИДДО по отношение на начисления от местно лице, в полза на чуждестранно лице доход, попадащ в обхвата на спогодбата.

Съгласно §1, т. 5, б. „а“ от ДР на ЗКПО, в сила от 01.01.2010 г., скрито разпределение на печалбата представляват несвързаните с дейността на данъчно задълженото лице суми, които са начислени, изплатени или разпределени под каквато и да е форма в полза на акционерите, съдружниците или свързани с тях лица.

В случая не е спорно обстоятелството, че М. S. е едноличен собственик на капитала на М. E., поради което и сумата изплатена по Договора от 01.01.2017 г. е изплатена на съдружник, както и че същата е отчетена като разход за външни услуги.

В изпълнение на указанията, дадени с решение № 630/19.01.2021 г. на ВАС по адм. д. № 5419/2020 г. в настоящото производство е ангажирана съдебносчетоводна експертиза. Вещото лице установява, че предоставените от М. - Франция и L. L. M. - К. услуги на М. E. - България са реално изпълнени и имат характер вътрешно групови. През 2016 година М. E. - България, чрез М. - Франция влиза в състава на L. L. M. - К., което налага оказването на нови вътрешно групови услуги с цел адаптиране на новопостъпилите структури в бизнес групата. Променя се организацията на работата и на групата на М. - Франция, което налага оказването от нея вътрешно групови услуги преди 01.01.2017 г. да се надградят и съответно актуализират. Установени са ползи от оказаните вътрешногрупови услуги, резултатите от които ще се появят след средно срочен период от порядъка от 3 до 5 години, а други ще бъдат постоянни. Ползите на М. E. - България от влизането на М. - Франция в състава на L. L. M. - К. се изразяват във възможностите, които тази група ще позволи на българското предприятие да се възползва от ресурсите и възможностите на групата, включително чрез намиране на нови пазари, въвеждането или подобряването на технологии, оптимизиране организацията на работа и т.н.

Ф. е извършено на база бюджетни прогнозни стойности на разходи към които

са добавени непредвидени директни разходи в размер на 134 349.00 лева без начисляване на надценка (печалба). Фактурираната стойност не е по-висока от реално извършените разходи.

Някои от ползите имат стойностно изражение, докато други (в по-голямата си част) се реализират като неосезаеми активи за развитие на предприятието.

Вещото лице дава заключение, че използването на бюджетни прогнозни данни за база за разпределение е необходимо, защото таксите трябва да се изчислят, документират и фактурират до края на съответната (2017) година, за да могат да намерят отражение в съответните годишни финансови отчети. След приключване на съответната финансова година трябва да се направи съпоставяне на бюджетните прогнозни данни с реално извършените такива. Това е направено, и е налице минимално отклонение.

Видно от т. 7.6. от Модела на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (О.) за трансферно ценообразуване, съгласно принципа на независимите пазарни отношения (Н.) въпросът дали вътрешногрупова услуга е реално оказана, когато се осъществява дейност за един или повече членове на групата от друг член на групата, ще зависи от това дали дейността осигурява на съответния член на групата икономическа или търговска изгода за подобряване на търговската му позиция. Това може да се определи като се анализира дали независимо предприятие при съпоставими условия би било готово да плати за дейността, ако тя е извършена за него от независимо предприятие, или то само би я извършило със собствени средства. Ако дейността е от такъв характер, че независимо предприятие не би било готово да заплати или да я извърши само, то тази дейност обикновено няма да се счита за вътрешногрупова услуга съгласно принципа на Н..

Според Ръководството на О. по трансферно ценообразуване за мултинационални предприятия и данъчни администрации от 22 юли 2010 г. (изд. А. 2013 г.) административно-управленската дейност обхваща кръг от дейности, извършвани от акционер, които може да включват предоставяне на услуги за другите членове на групата, например услуги, които се предоставят от координационен център. Тези видове дейности представляват акционерни дейности съгласно критерия, като:

а) разходи за дейности, свързани с правната структура на самата компания-майка, като срещи на нейните акционери, емитиране на акции на компанията-майка и разходи за надзорния съвет;

б) разходи, свързани със счетоводните изисквания на компанията-майка, включително консолидация на финансовите отчети;

в) разходи по набиране на средства за финансиране придобиването на капиталови участия.

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. Понятието вътрешногрупови услуги обхваща услугите предоставяни между членове на една и съща група, в частност технически, административни, финансови, логистични, услуги по управление на човешките

ресурси (У.) и всякакви други услуги.

Съгласно параграф 1, т. 5, б. „а“ от ДР на ЗКПО „скрито разпределение на печалба“ 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, букви „а“ и „б“.

По силата на параграф 1, т.4, б. „в“ от ДР на ЗКПО „Дивидент“ е разпределението в полза на лице, произтичащо от неговия дял в капитала на друго лице, вследствие на което намалява собственият капитал на последното, включително: скрито разпределение на печалба.

От представените като доказателства се установява, че М. Франция е едноличен собственик на капитала на М. България от момента на учредяване на българското дружество. През 2009 г. двете дружества сключват договор, по силата на който френското дружество се задължава да предоставя на българско дружество корпоративни и управленски услуги, и услуги по разработване на продукти. М. Франция има и други дъщерни дружества, които формират групата М.. Групата М. е утвърдена в проектирането и производството на комплексни отливки от алуминий за автомобилната индустрия.

В началото на 2016 г. канадската група L. придобива групата М. чрез закупуването на 100% от акциите в М. Франция. Към този момент групата М. включва производствени обекта както във Франция, така и в други част на света, включително България.

Вследствие на участието в нова международна група, между М. България и М. Франция е подписан нов договор за услуги, в сила от 1 януари 2017 г. (Договора). Видовете услуги са общо описани в чл. 1.4 от Договора. В съответствие с чл. 3 от Договора, възнаграждението за услугите е изчислено въз основа на разходите за предоставяне на услугите, разпределени между ползвателите на услугите от групата М., без надценка. Разпределението е съобразно процент от размера на всички продажби на българското дружество разделен на консолидираните външни продажби на М. Франция. Съгласно чл. 3.2 от Договора, базата за разпределение на разходите се прави въз основа на бюджетни приходи от продажби, които не включват продажбите на М. България към свързани лица, поради което стойността им е нула при изчисление на съотношението. За 2017 г. възнаграждението за предоставените от М. Франция услуги е в размер на 9 161 790.40 лв.

От френското дружество е иницирано производство по чл. 135 и сл. от ДОПК за освобождаване на дохода от технически услуги от данък при източника. В хода на проверката са представени доказателства и обяснения за вида и характера на услугите, за реалното им предоставяне, за начина на формиране на разходите, които впоследствие се разпределят, за получените ползи и спестените разходи на М. България и др. Тези доказателства не се оспорват от органите по приходите. Твърди се, че се констатира непълнотата на доказателства и обясненията по чл. 138 от ДОПК, поради което е издадено и Становище за липса на основания за прилагане на СИДДО.

Не се спори между страните, че групата М. (чието крайно предприятие е във

Франция) е световен лидер в проектирането и производството на комплексни отливки от алуминий за световната автомобилна индустрия. Групата L. (чието крайно предприятие е в К.) развива дейност като компания, специализирана в механична обработка и монтаж. Нуждите на групата L. от материали се осигуряват от вътрешни източници, поради което корпорацията придобива групата за леене на алуминий (М.) през 2016 г., чрез закупуването на 100% от акциите в М. САС (сегашно наименование L. Л. М. АД). През 2017 г. L. започва да предоставя услуги и активно да интегрира групата М.. L. започва да разпределя разходи за предоставените услуги към групата М., включваща и българското дружество М. Е. (сегашно наименование L. Л. М. Р. Е.). Интеграцията на групата М. към L. води до подписване на нов договор за услуги между М. САС и М. Е., в сила от 1 януари 2017 г. („Договора“), с който е регламентирано, че българското дружество ще се ползва от нови системи, стратегии и съвети (т. 1.4 във връзка с т. 1.5 от Договора).

Видно от представената „Глобална подкрепа към L. Л. М. Р. Е. след интеграцията в L.“, конкретно за българското дружество от групата М., L. са насочени изисквания в следните насоки:

Ръст на продажбите - заводът в Р. трябва да бъде представен на съществуващите клиенти на L., като се използват изцяло ресурсите от отдел продажби на L.. Екипът по продажби и бизнес развитие на L. консултира българския завод в диверсифицирането на продуктовото му портфолио, като са спечелени поръчки за цилиндрични глави за бензинови двигатели и бизнес с алуминиеви компоненти по окачване. Отдел продажби на L. подпомага за разширяване на клиентската база на заводът в Р..

Инвестиции в околна среда - експертите по екология в L. консултират разрешаване на екологичните проблеми, характерни за района на [населено място].

Синергии за спестяване на разходи – включва инициативи за премахване на загубите, посредством проследяване и отчитане в световен мащаб чрез централизирана вътрешна система.

Част от реализираните от българското дружество ползи от Договора от 2017 г. в сравнение с предоставяните услуги по Споразумението от 2009 г. са устойчиви и представени в приложение към жалбата до директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - [населено място].

Инженерна и технологична подкрепа - заводът в Р. стартира процес на промяна към неорганична технология за производство, която елиминира използването на органични свързващи компоненти. Този процес е нов за българския завод, поради което е необходима глобална инженерна подкрепа, която да насочва местните специалисти при внедряването на процеса.

Посочените по-горе услуги са изцяло насочени към дейността на българския завод, която е вследствие от интеграцията на групата М. към групата L..

Процесът на интеграция е с временен характер, което обуславя неговата интензивност в първите няколко години. Ето защо и през 2017 и 2018 г. разходите за услуги към българското дружество са по-високи от разходите, които са фактурирани през 2019 г., за което са представени съответните фактури. Необходимостта от адаптиране към новите условия, породени от придобиването на групата М. от групата L. обосновава и повишения размер на

разходите за услуги спрямо предходни периоди.

В приетата по делото съдебно-счетоводна експертиза, вещото лице посочва, че резултатите от ползите от интеграцията ще се появят след средно срочен период от порядъка от 3 до 5 години, а други ще бъдат постоянни докато М. Е. е част от бизнес групата L., K. (т. 5.3.2. от заключението на вещото лице).

Една част от услугите по Договора са необходими на българското дружество с цел да навлезе на нови пазари, да произвежда различни компоненти като отговори на екологичните промени и наложената декарбонизация. Тази част от услугите са надградени спрямо Споразумението, не само с цел българското дружество да се адаптира към новата структура, но и с цел да се справи с екологичните промени.

Видно от заключението на приетата съдебно-счетоводна експертиза, вещото лице потвърждава, че са налице нови и съответно подобрени (надградени) вътрешногрупови услуги (т. 4.6.4 и 5.2.2 от заключението).

М. Е. не разполага с правен отдел и отдел обслужване на клиенти, не разполага с ИТ, което налага използването на ресурсите на групата.

В настоящото производство М. Е. представя доказателства (на електронен носител) относно реализираните от М. Е. в средносрочен план ползи от услугите след 2017 г., а именно:

Цената на премията по сключената от L. групов застраховка е със 176 хил. лв. по-ниска в сравнение с груповата застраховка в сила преди 2017 г. Договорено е по-високо застрахователно покритие - от 250 мил. евро през 2016 г. на 500 млн. канадски долара на събитие през 2017 г.;

Намалена е единичната цена за резервни части и материали, закупени през 2017 г. (в сравнение с цената през 2016 г.). Намалени са и разходите за хардуер, софтуер и лицензионните такси.

Не са извършвани преки разходи за поддръжка на MS E. (сървърна e-mail програма), S. (бизнес софтуер), Helpdesk (приложение и услуги за вътрешна помощ) и др.

Оказано е съдействие в спора между М. Е. и РИОСВ, Наложените имуществени санкции са намалени от 800 хил. лв. на 550 хил. лв.

Възнаграждението получено от М. S. е изчислено въз основа на разходите, необходими за предоставяне на услугите без надбавка

От представените по делото документи за трансферно ценообразуване е видно, че М. S. и L. прилагат метода на транзакционната нетна печалба без да начисляват надбавка (печалба) към разпределените разходи. Този факт е потвърден и от вещото лице в 4.8.5. от заключението след запознаване с изчисленията относно разпределението на разходите.

Видно от т. 3.2 от Договора, разходите за услуги предварително се прогнозира и определят въз основа на бюджетни данни като се показва сравнителна информация от предходната година. Групата не прави годишна корекция въз основа на реално понесените разходи. Този подход е в съответствие с принципа на ефективност („разходи-ползи“), утвърден в Наръчника по трансферно ценообразуване (Ф. 2, т. 1.1.1). Същият принцип е изложен и в глава V, т. 5.28 от Ръководството на О. по трансферно ценообразуване за мултинационални предприятия и данъчни администрации (актуализирана версия от 2017 г.). Видно и от заключението на СИЕ

използването на прогнозни бюджетни стойности на разходите не противоречи нито на избраните методи за трансферно ценообразуване, нито на изискванията за оптимални ангажименти по изчисления на стойностите (т. 5.7.2.3. от Заключението).

От страна на М. S. са представени справки за реално понесените разходи през 2017 г., въз основа на които може да се определи, че реално направените разходи от групата (вкл. от L. и от М. S.) за вътрешногрупови услуги, ползващи М. E., не надвишават фактурираното през 2017 г. възнаграждение, което е изчислено по бюджетни данни. В този смисъл е и Заключението на вещото лице в т. 5.5.2. и 5.6.2.

Ключът за разпределяне на разходите е съотношение / процент от размера на всички продажби на българското дружество разделен на консолидираните външни продажби на М. Франция. Това съотношение се прави на база бюджетни приходи от продажби (както на българското, така и на френското дружество). В периода на 2017 г. не са бюджетирани продажби на М. E. към свързани лица. Продажбите към свързани лица са изключени от изчислението на съотношението, поради което стойността им е нула, за което е приложен документ за продажбите като база за разпределение).

Не всички разходи, извършени от М. Франция, вкл. от подизпълнителите, се разпределят към групата, а само разходите за дейности, които ползват производствените предприятия.

В хода на административно и на съдебното обжалване са представени доказателства, вкл. документация за трансферното ценообразуване на L. за финансовата година, приключваща на 31 декември 2017 г., от които е видно, че разходите за „акционерни дейности“, както и разходи за услуги, ползващи единствено L. C. („custodial costs“ / „попечителски разходи“) не се разпределят към дъщерните дружества. Такива са напр. разходите за L. като публична компания, за придобивания на нови дъщерни дружества, за вътрешен одит, за специални проекти, ползващи само едно или няколко дъщерни дружества (т.нар. директни разходи), общо корпоративни разходи и др. Другата част от разходите не са разпределят напълно към производствените предприятия, а само частта от тях, която е преценено, че ползва и дъщерните дружества. Такива са разходите, извършени за отдел Финанси, отдел Изпълнение, отдел Информационни технологии - технически услуги.

Видно от изложеното, между страните не се спори, че М. S. е чуждестранно лице, което е получило доходи от източник в България. Действаща е СИДДО с Република Франция. Следователно приложими са разпоредбите на чл. 135 и следващите на раздел III на глава X. - Особени производства по ДОПК. Регламентирана е процедурата по прилагане на СИДДО. За да бъде приложено СИДДО по аргумент от чл. 135, ал. 2 от ДОПК, следва да се удостоверят основанията за това, а именно, след възникване на данъчно задължение за доход от източник в страната чуждестранното лице следва да удостовери пред органа по приходите: 1. че е местно лице на другата държава по смисъла на съответната СИДДО; 2. е притежател на дохода от източник в Република България; 3. не притежава място на стопанска дейност или определена база на територията на Република България, с които съответният доход е действително свързан; 4. 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.

В настоящия случай, приложението на разпоредбите на СИДДО с Република Франция изисква да е налице реализиран доход, облагаем при източника по ЗКПО, от чуждестранно лице, местно на Република Франция. Не е спорно по делото, че М. S. е притежател на доход от източник в Република България и не притежава място на стопанска дейност или определена база на територията на Република България, с които съответният доход е свързан. Доходът е облагаем при източника в страната по чл. 195, ал. 1 и ал. 2 от ЗКПО, а доходите от дивиденди и ликвидационни дялове по реда на чл. 194 от ЗКПО. Съгласно разпоредбата на чл. 195, ал. 1 от ЗКПО, доходите от източник в страната, посочени в чл. 12, ал. 2, 3, 5 и 8 от ЗКПО на чуждестранни юридически лица, когато не са реализирани чрез място на стопанска дейност в страната подлежат на облагане с данък при източника, който е окончателен. Данъкът се удържа от местните юридически лица, едноличните търговци или местата на стопанска дейност в страната, които начисляват доходите на чуждестранните юридически лица, с изключение на доходите по чл. 12, ал. 3 и ал. 8, т. 2 от ЗКПО.

Между М. S. и М. E. е било договорено извършването на услуги. 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. 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 (У.) и всякакви други услуги. Според т.7.5 от Ръководството на О. по трансферно ценообразуване на мултинационални предприятия и данъчни администрации 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 т.7.6 от Ръководството на О. е посочено, че съгласно принципа за независимите пазарни отношения (Н.) дали вътрешногруповата услуга е действително извършена, когато се осъществява дейност за един или повече членове на групата от друг член на групата, ще зависи от това дали дейността осигурява на съответния член на групата икономическа или търговска изгода за подобряване на търговската му позиция. Това може да се определи като се анализира дали независимо предприятие при съпоставими условия би било готово да плати за дейността, ако тя е извършена за него от независимо предприятие или то само би я извършило със собствени средства.

Предвид изложеното по-горе, представените от жалбоподателя доказателства в хода на настоящото производство и заключението на приетата съдебно-икономическа експертиза се установява, че от М. S. реално са доставени нови и подобрени услуги на българското дружество през 2017 г.

Тези услуги са в резултат от интегрирането на групата М. към групата Л., поради което и не е възможно да са били предоставяни преди процеса на интегриране през 2017 г. В този смисъл е и заключението на СИЕ в точка 5.2.2. Част от услугите, предоставени чрез екипа по продажби и бизнес развитие на Л. са спомогнали на М. Е. да спечели поръчки за цилиндрови глави за бензинови двигатели, за алуминиеви компоненти по окачване, които добавят по-неутрален ефект към задвижващите компоненти. М. Е. е реализирало конкретни ползи, изразяващи се в оптимизиране на процеси, спестяване на разходи, достъп до по-големи пазари, достъп до нови продукти и методи за производство, намаляване на брака в производството, достъп до по-добри търговски практики. Ползите за дейността на българското дружество целят материално и/или нематериално отражение в дейността на М. Е. в дългосрочен план през 2017 г., като някои от тях ще се проявят в следващи периоди, с оглед на бизнес планиране. В заключението на СИЕ и по-конкретно в точка 5.3.2 се посочва, че средносрочния период за реализиране на резултати от получените услуги по договора от 01.01.2017 г. е от порядъка на от 3 до 5 години. Възнаграждението за процесните услуги, съгласно заключението на СИЕ в точка 5.7.2 и 5.5.2. е определено на база разходите, необходими за изпълнението им, а начинът за разпределяне на разходите в рамките на групата е в съответствие с принципите, регламентирани с т.5.28 от Ръководството на О. и т.1.1.1. на Ф. 2 от Наръчник за трансферно ценообразуване на НАП.

Предвид изложеното съдът приема, че неправилно, от страна на органите по приходите възнагражденията за услугите по договора от 01.01.2017 г. са квалифицирани като скрито разпределение на печалбата. Описаните услуги са с административен и технически характер, насочени към подпомагане дейността на М. Е. във връзка с организационната промяна в групата М. S. и интеграцията с Л.. Услуги с естеството на регламентирани с договора предполага наличие на опит и познания и достъп до документацията относно дейността на групата. Също така не се твърди, а не е установено, през този период М. Е. да е получавало услуги с такъв характер и естество от други лица. Описаните в договора за услуги от 01.01.2017 г. услуги попадат в обхвата на определението за вътрешногрупови услуги, съгласно Ръководството на О. и Наръчника за трансферно ценообразуване на НАП и следва да се разглеждат и преценяват като такива.

Този извод налага оспореното Становище за наличие или липса на основание за прилагане на Спогодба за избягване на двойното данъчно облагане №П-29002918122433-108-001/29.11.2018 г., издадено от В. С. Ф., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители“ – С., потвърдено с решение № 343/25.02.2019 г., издадено от директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - [населено място] при ЦУ на НАП да бъде отменено, като на основание чл. 160, ал.3 от ДОПК делото като преписка да се изпрати на сезирания орган по приходите при ТД „Големи данъкоплатци и осигурители“ при Национална агенция за приходите за ново произнасяне по искане по чл. 137, ал.1 от ДОПК, с вх. № 26-М-8084 от 03.07.2018 г. на ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители“ – С., подадено от М. Е., при спазване на указанията по

тълкуването и прилагането на закона, дадени в мотивите на настоящото решение.

При този изход на спора, разноски се дължат на жалбоподателя, такива са надлежно претендирани и следва да бъдат присъдени в общ размер на 27 369,96 лева, от които 11 734,98 лева възнаграждение за процесуално представителство, представена фактура № [ЕГН]/22.02.2021 г., издадена от Д. Л. Адвокатско дружество, ведно с потвърждение за плащане, депозит за съдебно-икономическа експертиза, общо в размер на 2 200,00 лева, разноски на основание чл. 226, ал.3 от АП, вр. параграф 2 от ДР на ДОПК в размер на 13 434,98 лв., съгласно списък на разноските, представен по адм. д. № 5419/2020 г. на ВАС и приложени доказателства за заплащане на адвокатско възнаграждение и държавна такса.

По изложените съображения и на основание чл. 160, ал.3 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс Административен съд София-град, 16 състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на М. АД (М. S.), с настоящо наименование Л. Лаит М. АД, служебен номер [ЕГН], Становище за наличие или липса на основание за прилагане на Спогодба за избягване на двойното данъчно облагане №П-29002918122433-108-001/29.11.2018 г., издадено от В. С. Ф., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители“ – С., потвърдено с решение № 343/25.02.2019 г., издадено от директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ - [населено място] при ЦУ на НАП, в частта с която е отказано освобождаването от облагане с 10% данък при източника в размер на 916 179,04 лв. върху доход в размер на 9 161 790,40 лв., начислен по договор за услуги от 01.01.2017 г.

ИЗПРАЩА делото като преписка на орган по приходите при ТД „Големи данъкоплатци и осигурители“ при Национална агенция за приходите за ново произнасяне по искане по чл. 137, ал.1 от ДОПК, с вх. № 26-М-8084 от 03.07.2018 г. на ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители“ – С., подадено от М. Е., при спазване на указанията по тълкуването и прилагането на закона, дадени в мотивите на настоящото решение.

ОСЪЖДА директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С., при ЦУ на НАП да заплати на М. АД (М. S.), с настоящо наименование Л. Лаит М. АД, служебен номер [ЕГН] сума в размер на 27 369,96 (двадесет и седем хиляди триста шестдесет и девет лв, и 96 ст.)лева, деловодни разноски.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд на Република България в 14 - дневен срок от съобщаването му на страните.

Съдия:

