

РЕШЕНИЕ

№ 2642

гр. София, 19.04.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 57 състав,
в публично заседание на 20.02.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Людмила Коева

при участието на секретаря Елена Георгиева, като разгледа дело номер **10097** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156, ал.1, вр. чл. 129, ал.7 от ДОПК.

Образувано е по жалба „В. Т.“ (Л.)С.А. /в доброволна ликвидация/, дружество учредено и съществуващо съгласно законите на В. Херцогство Люксембург, със седалище в Л. 1468, [улица], регистрирано в Търговския и дружествен регистър на Л. под №В194431 - универсален правопримемник на „ИНТЕРВ И. С.А.Р.Л.“ – Л.,[ЕИК], с адрес в [населено място], р-н С., [улица], ет.5, чрез адв.Д. Д., срещу Акт за прихващане или възстановяване (А.) №П-22221022137251-004-001/04.04.2023 г., издаден от орган по приходите към ТД на НАП С., потвърден с Решение №1024/24.07.2023 г. от зам.директор на Д“ОДОП“С. към ТД на НАП.

В жалбата се твърди, че А. е незаконосъобразен и неправилен, поради противоречие с материалноправните разпоредби. Аргументира, че неправилно органът по приходите е интерпретирал чл.202а от ЗКПО, вр.чл.195, ал.1 от с.з., че „ИНТЕРВ И. С.А.Р.Л.“ – Л. следва да е поело данъчната тежест, за да има право на възстановяване. Моли съдът да отмени обжалвания административен акт.

В съдебно заседание жалбоподателят, чрез адв.Д. Д., поддържа жалбата и моли съда да я уважи. Допълнителни съображения се излагат в писмена защита.

Ответникът - Директор на Дирекция “ОДОП“ при ЦУ на НАП в съдебно заседание чрез процесуален представител, оспорва жалбата. Моли съда да остави жалбата без уважение и да потвърди обжалвания акт. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Допълнително се аргументира в писмени бележки.

Софийска градска прокуратура, редовно призована, не се представява.

След като прецени твърденията на страните и събрания по делото доказателствен материал, Административен съд София - град намира за установено от фактическа страна следното:

На основание чл. 129, ал. 1 от ДОПК с Искане за прихващане или възстановяване /И./ с вх. №53-00-1587/27.07.2022 г. по регистъра на ТД на НАП С., жалбоподателят е поискал възстановяване на данък, удържан при източника по чл. 195, ал. 1 от ЗКПО, в размер на 1 275 126,23 лв. за данъчни периоди от 01.04.2015 г. до 30.06.2018 г., ведно с дължимата лихва. Към искането са приложени Решения №1098/11.07.2022 г. и №1036/01.07.2022 г. на директора на дирекция „ОДОП“ С., ОНР, справка за лихвите съгласно Решение №1098/11.07.2022 г., изчислени на база 1,39%, извадка от счетоводни регистри за 2015 г., 2016 г., 2017 г. и 2018 г., обратна ведомост за 2015 г., хронологични регистри за 2016 г., 2017 г. и 2018 г.

В тази връзка с Резолюция за извършване на проверка №П-22221022137251-ОРП-001 от 03.08.2022 г., издадена от Д. В. П., на длъжност старши инспектор по приходите при ТД на НАП С., е възложено извършването на проверка на посоченото чуждестранно лице, касаеща корпоративен данък за периода от 01.01.2015 г. до 31.12.2018 г.

Проверката е спряна на основание чл. 34, ал. 1 от ДОПК със Заповед №П-22221022137251-023-001 от 10.08.2022 г. във връзка с отправено запитване изх.№94-Д-331#6 от 08.08.2022 г. до ЦУ на НАП. Производството е възобновено със Заповед №П-22221022137251-143-001 от 11.11.2022 г. Със Заповед №П-22221022137251-023-002 от 11.11.2022 г. същото отново е спряно до приключване на проверка с УИН П-22221022134540/22.07.2022 г. и е възобновено със Заповед №П-22221022137251-143-002 от 04.04.2023 г.

Сумата, посочена в И. представлява сборна величина от установените задължения за данък върху доходите на чуждестранни юридически лица за период от 01.04.2015 г. до 30.09.2017 г. и от 01.01.2018 г. до 30.06.2018 г., установен при извършена ревизия на „ВИВА ТЕЛЕКОМ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], приключила с РА №Р-22221020001265-091-001/06.10.2020 г.

Определен е окончателен данък при източника по чл. 195 от ЗКПО върху лихви по уговорен безлихвен заем по договор за вътрешногрупов кредит от 22.11.2013 г., сключен между „ВИВА ТЕЛЕКОМ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД /заемополучател/ и „ИНТЕРВ И. С.А.Р.Л.“-Л. /заемодател/ – едноличен собственик на капитала на „ВИВА ТЕЛЕКОМ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД. „ВИВА ТЕЛЕКОМ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД е обжалвало пред Директора на дирекция ОДОП издадения РА. Административното производство е спряно поради наличие на висящи съдебни производства с идентичен предмет на спор /по отношение на различни периоди/, във връзка с които е отправено преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз /СЕС/.

Във връзка с преюдициалното запитване по дело С-257/20, СЕС се е произнесъл с Решение от 24 февруари 2022 г. С последното на поставените въпроси е отговорено, че:

1) чл. 1, параграф 1 във връзка с чл. 4, параграф 1, буква г) от Директива 2003/49/ЕО, чл. 5 от Директива 2011/96/ЕС и членове 3 и 5 от Директива 2008/7/ЕО трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат национална правна уредба, която предвижда данъчно облагане под формата на удържан при източника данък за фиктивните лихви, които местно дъщерно дружество, получило безлихвен заем от своето чуждестранно дружество майка, би било при пазарни условия длъжно да заплати на последното.

2) Чл. 63 от ДФЕС, във връзка с принципа на пропорционалност, трябва да се тълкува в смисъл, че допуска национална правна уредба, която предвижда данъчно облагане под формата на удържан при източника данък за фиктивните лихви, които местно дъщерно дружество, получило безлихвен заем от своето чуждестранно дружество майка, би било длъжно да заплати на последното при пазарни условия, когато този данък при източника се събира върху brutния размер на тези лихви без възможност на този етап за приспадане на свързаните със заема разходи, а за целите на преизчисляването на посочения данък и евентуалното възстановяване е необходимо последващо нарочно искане, стига процедурата, предвидена за целта в тази правна уредба, да не продължава прекалено дълго, от една страна, и да се дължат лихви върху възстановяваните суми, от друга страна.

С Решение №1036/01.07.2022 г. на директора на дирекция ОДОП С. и Решение за поправка на очевидна фактическа грешка №1098/11.07.2022 г. е отменен РА №Р-22221020001265-091-001/06.10.2020 г., издаден на „ВИВА ТЕЛЕКОМ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, в оспорената част на установените резултати за данък по чл. 195 от ЗКПО за периодите 01.07.2018 г. – 30.09.2018 г.; 01.10.2018 г. – 31.12.2018 г.; 01.01.2019 г. – 31.03.2019 г.; 01.04.2019 г. – 30.06.2019 г.; 01.07.2019 г. – 30.09.2019 г.; 01.10.2019 г. – 31.12.2019 г., ведно със съответните лихви и изменен относно установените задължения в останалите периоди. За периодите от 01.04.2015 г. до 30.06.2018 г. актът е изменен, като е определен дължим данък при източника в общ размер на 1 275 126,23 лв. и лихви в размер на 445 183,78 лв., които са платени от „ВИВА ТЕЛЕКОМ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД.

Според дружество „ИНТЕРВ И. С.А.Р.Л.“ – Л., органът по приходите следва да му предостави възможност за преизчисляване на данъка по реда на чл. 202а от ЗКПО по смисъла на „последващо нарочно искане“ на основание постановеното решение на СЕС по дело С-257/20. Към искането за прихващане или възстановяване, във връзка с което е възложена процесната проверка, са приложени отчет за приходи и разходи от лихви. От страна на чуждестранното лице е посочено, че отчетите са изготвени на база чл. 202а от ЗКПО, като разходите за лихви са съгласно счетоводните регистри на дружеството, а към приходите от лихви са добавени лихвите съгласно Решение №1098/11.07.2022 г. на дирекция ОДОП С.. Данните са обобщени в таблица, поместена на стр. 3 от А..

При анализ на представените от „ИНТЕРВ И. С.А.Р.Л.“ – Л. документи и събрани доказателства при извършена насрещна проверка на „ВИВА ТЕЛЕКОМ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД е констатирано, че между „ВИВА ТЕЛЕКОМ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД и „ИНТЕРВ И. С.А.Р.Л.“ – Л. не са възникнали разчетни взаимоотношения в резултат на окончателно внесен данък при източника по чл. 195 от ЗКПО /с определен лихвен процент 1,39/, върху лихви по уговорен безлихвен заем по горечитирания договор за вътрешногрупов кредит от 22.11.2013 г. В счетоводството на „ВИВА ТЕЛЕКОМ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД са намерили отражение издадените въз основа на Решения на дирекция ОДОП С. №1036/01.07.2022 г. и №1098/11.07.2022 г., и Решения на ВАС №11914/21.12.2022 г. и №81/05.01.2023 г. актове за прихващане и възстановяване. Възстановените суми са отчетени в печалбата на „ВИВАКОМ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД /в качеството му на правопреемник на „ВИВА ТЕЛЕКОМ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД/, като приходи, непризнати за данъчни цели по счетоводна сметка 709021. В резултат на внесения от „ВИВА ТЕЛЕКОМ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД окончателен данък, не е възникнало вземане за последното от „ИНТЕРВ И. С.А.Р.Л.“ – Л..

В резултат на изложените фактически констатации органът по приходите е приел, че „ИНТЕРВ И. С.А.Р.Л.“ – Л. не е понесло в действителност данъчната тежест за данъка, който претендира да му се възстанови. Доколкото са определени фиктивни лихви по безлихвен заем и заемодателят не е получил приходи от лихви, е направен извод, че данъкът няма как да е удържан. Установено е също, че от представените счетоводни регистри, справки, ГФО и др. не се установява чуждестранното дружество да е отчело приходи от лихви по процесния договор за вътрешногрупов кредит от 22.11.2013 г.

Констатирано, е че в съответствие с разпоредбата на чл. 202а, ал. 3 от ЗКПО, жалбоподателят не е предоставил информация относно размера на дължимия данък, който не може да бъде приспаднал в Л.. Становището на чуждестранното лице е, че същото следва да приспадне всички дължими данъци, включително и данък при източника, но в конкретния случай това е нерелевантно, тъй като то е на загуба през въпросните периоди. Това е видно от представените ГФО за периодите в обхвата на ревизията на „ВИВА ТЕЛЕКОМ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД и го поставя в равноправно положение с всички местни лица в Република България, които също не биха дължали корпоративен данък, ако бяха на загуба през съответния данъчен период.

В обобщение на изложеното и с оглед принципа на пропорционалност е посочено, че би могло да се признае правото за преизчисляване на данъка при източника в конкретната фактическа обстановка, при следните условия:

- да е налице превишение на данък при източника по чл. 195, ал. 1 над размера на преизчисления данък, който чуждестранното лице не може да приспадне от дължимия данък в държавата, където то е местно лице;

- „ИНТЕРВ И. С.А.Р.Л.“ – Л. реално да е понесло данъчната тежест на внесения от „ВИВА ТЕЛЕКОМ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД данък при източника, установен с ревизионните актове.

При тази фактическа обстановка органът по приходите е приел, че претендираната сума в размер на 1 275 126,23 лв., ведно с дължимата лихва в Искането за прихващане или възстановяване, не подлежи на възстановяване, поради факта, че чуждестранното лице не е понесло данъчната тежест за данъка, който претендира да му се възстанови и е издал обжалвания Акт за прихващане или възстановяване №П-22221022137251-004-001/04.04.2023 г.

А. е връчен на жалбоподателя по електронен път, видно от приложено на стр.28 по делото удостоверение.

Осъществено е обжалването по административен ред, като решаващият административен орган – зам.директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. с Решение №1024/24.07.2023 г. е потвърдил акта за прихващане и възстановяване.

При така установената фактическа обстановка, съдът прави следните правни изводи: Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, от лице имащо право на жалба, срещу подлежащ на обжалване административен акт и след като е осъществено обжалването по административен ред в съответствие с чл. 156, ал. 2 от ДОПК, поради което същата е процесуално допустима.

По същество същата е неоснователна.

Видно от чл.160, ал.2 от ДОПК от компетентността на Съда е да се произнесе по законосъобразността и обосноваването на А., като проверява дали е издаден от компетентен орган и спазена ли е установената форма, спазени ли са

процесуалноправните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Съдът намира, че обжалваният административен акт е издаден от компетентен орган по приходите съгл. чл. 129, ал.1 от ДОПК, в рамките на предоставените му по закон правомощия и в рамките на териториалната му компетентност

А. е издаден при спазване на изискванията за писмена форма по общата норма на чл. 59, ал.1 от АПК и съдържа изискуемите реквизити, вкл. фактически и правни основания за издаването му. При издаването му не са допуснати от органа - издател съществени нарушения на процесуалните правила.

Решението, с което е потвърден А. е издадено от зам.директор на Д“ОДОП“С. при ЦУ на НАП, оправомощен със Заповед №7081/02.06.2023 г. и Заповед №ЗЦУ-ОПР-16/09.06.2023 г., приложени по делото.

По делото няма спор, че на 27.07.2022 г. „ИНТЕРВ И. С.А.Р.Л.“ - Л. е подало Искане за възстановяване на данък, удържан при източника по чл. 195, ал. 1 от ЗКПО, в размер на 1 275 126,23 лв., за данъчни периоди от 01.04.2015 г. до 30.06.2018 г., ведно с дължимата лихва, с вх. №53-00-1587/27.07.2022 г. по регистъра на ТД на НАП С.. Съгласно искането, органът по приходите следвало да му предостави възможност за преизчисляване на данъка по реда на чл.202а от ЗКПО по смисъла на „последващо нарочно искане“ на основание постановено решение С-257/20 от СЕС, към което са приложени ОПР на приходи и разходи от лихви.

На базата на искането, на чуждестранното дружество е назначена данъчна проверка, в резултат на която е съставен А. № П-22221022137251-004-001/04.04.2023 г., с който искането е оставено без уважение.

Спорът между страните е правен, а не по фактите и се свежда до правилното тълкуване и прилагане на материалноправните норми и в частност дължи ли се възстановяване на исканата от жалбоподателя сума.

Процедурата по преизчисляване на данъка при източника е регламентирана в разпоредбата на чл. 202а от ЗКПО. Алинея първа разпорежда, че чуждестранно юридическо лице, което е местно лице за данъчни цели на държава - членка на Европейския съюз, или на друга държава - страна по Споразумението за Европейското икономическо пространство, има право да избере да преизчисли данъка при източника за доходите по чл. 12, ал. 2, 3, 5 и 8; Когато чуждестранното лице избере да преизчисли данъка при източника, преизчислението се извършва за всички реализирани от него доходи по чл. 12, ал. 2, 3, 5 и 8 през годината. Нормите на алинея втора и трета определят начина на преизчисляване на данъка, а алинея четвърта и пета уреждат процедурата, по която се упражнява преизчисляването на данъка. Според алинея четвърта изборът за преизчисляване на данъка при източника се упражнява чрез подаване на годишна данъчна декларация по образец; данъчната декларация се подава от чуждестранното лице в Териториалната дирекция на Националната агенция за приходите - С., в срок до 31 декември на годината, следваща годината на начисляване на доходите. Според алинея пета възстановяването на данък по ал. 3 се извършва по реда на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс от Териториалната дирекция на Националната агенция за приходите - С..

В случая жалбоподателят е подал Искане органът по приходите да му предостави възможност за преизчисляване на данъка по реда на чл.202а от ЗКПО по смисъла на „последващо нарочно искане“, на основание постановено Решение С-257/20 от СЕС.

Спецификата в случая е, че данъкът при източника е определен върху фиктивен доход от лихви и не е удържан от доход на чуждестранното лице. Задължението за

начисляване на данък при източника от платеща на дохода, определен върху безлихвен заем, предоставен от чуждестранното лице „ИНТЕРВИНВЕСТМЪНТ С.А.Р.Л.“ – Л., произтича от приложението на разпоредбите, целящи предотвратяване на отклонение от данъчно облагане, регламентирани в раздел първи, глава 4 на ЗКПО „Предотвратяване на отклонение от данъчно облагане“. Договорът за заем между „ИНТЕРВ И. С.А.Р.Л.“ – Л. и „ВИВА ТЕЛЕКОМ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, който изрично е уговорен като безлихвен, попада в хипотезата на чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО.

Това законодателно решение, както е посочено и в решението на СЕС по дело С-257/20, не надхвърля необходимото за постигане на целите, които преследва, а създава предпоставки да не се допуска избягване на данъчното облагане при всякакви случаи на предоставяне на кредити – лихвени или безлихвени, между свързани или несвързани лица, като на първо място стои общественият интерес.

Дефиницията за пазарна лихва се съдържа в разпоредбата на § 1, т. 32 ДР ЗКПО. Според нея „пазарна лихва“ е лихвата, която би била платена при същите условия за предоставен или получен кредит под каквато и да е форма по сделка между лица, които не са свързани. Пазарната лихва се определя според условията на пазара, като се отчитат всички количествени и качествени характеристики на сделката - форма, размер и валута на предоставените средства, срок на предоставянето им, вид, размер и ликвидност на обезпечението, кредитният риск и други рискове, свързани със сделката, профил на кредитополучателя или лизингополучателя, както и всички други условия и обстоятелства, влияещи върху размера на лихвата.

При договор за заем с лихва, по-ниска от пазарната към момента на сключване на сделката, вкл. безлихвен заем, независимо дали заемото е местно юридическо лице, облагано с корпоративен данък или чуждестранно юридическо лице, облагано с данък при източника, и на двете лица би следвало да се вменят за данъчни цели „приходи“ от лихви, равни на пазарната лихва към момента на предоставяне на заема и данъчната основа за всеки от случаите да се преработи с отчитане на този допълнителен „приход“. Съответно това ще доведе до допълнителен корпоративен данък за местното юридическо лице /респ. намаляване на загубата за пренасяне/ и допълнителен данък при източника за чуждестранното юридическо лице.

По своята правна природа „фиктивната“ лихва представлява правна фикция. Правната фикция се определя като особен метод на правно мислене и правно познание, при който е налице съзнателно отклонение от реално даденото и възприетото, за да се постигнат по-съвършени, по-задоволителни правни резултати или за по-голяма плътност на правния ред като цяло. Съзнателното отклонение не е резултат на незнание или грешка. Субектът е съвсем наясно с реално съществуващото, за да може категорично да се отклони от него и по този начин да закрепим в правните норми нещо съвсем различно и несъответстващо на познатата му действителност. Съзнателното отклонение се свежда до това, че известни несъществуващи, дори невъзможни факти се смятат при определени предпоставки за обективно съществуващи. Изгражда се фактически състав, който позволява приложението на дадена правна норма, неприложима при други предпоставки

В случая, с признаване на дължимите фиктивни лихви по договора за заем за целите на облагането в ревизионното производство, се признава и правото на дължим данък при източника. Поради което следва да се приема, че от страна

на местното лице е упражнен данък върху изплатения доход от лихви по договор за безлихвен заем с чуждестранното лице. В този смисъл по отношение на чуждестранното лице следва да намери приложение разпоредбата за преизчисление на данъка при източника по специален ред, който преобразува финансовия резултат, като дохода от лихви и направените разходи, се включат в приходите и направените разходи за тях за съответния период и участват във формирането на финансовия резултат.

Предвид обстоятелството, че именно този специален ред не е спазен от жалбоподателя при предявяване на претенцията за преизчисление на данъка от лихви, жалбата се явява неоснователна и като такава следва да бъде отхвърлена.

Според настоящия съдебен състав, за да иска преизчисление на данъка при източника, жалбоподателят следва да подаде годишна данъчна декларация по образец в Териториалната дирекция на Националната агенция за приходите - С., в срок до 31 декември 2024 г. (годината, следваща годината на потвърдения размер на данъка с решение №81/05.01.2023 г. по адм.дело №6421/2019 г. на ВАС).

При този изход на делото, на ответника следва да се присъди поисканото юрисконсултско възнаграждение, което на основание чл. 161, ал.1 от ДОПК, съдът определи на 43 776,89 лева.

Воден от гореизложеното, Административен съд – София град, III – то отделение, 57 състав,

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „В. Т.“ (Л.)С.А. /в доброволна ликвидация/, дружество учредено и съществуващо съгласно законите на В. Херцогство Люксембург, със седалище в Л. 1468, [улица], регистрирано в Търговския и дружествен регистър на Л. под №В194431 - универсален правоприменник на „ИНТЕРВ И. С.А.Р.Л.“ – Л.,[ЕИК], с адрес в [населено място], р-н С., [улица], ет.5, чрез адв.Д. Д., срещу Акт за прихващане или възстановяване (А.) №П-22221022137251-004-001/04.04.2023 г., издаден от орган по приходите към ТД на НАП С., потвърден с решение №1024/24.07.2023 г. от зам.директор на Д“ОДОП“С. към ТД на НАП.

ОСЪЖДА „В. Т.“ (Л.)С.А. /в доброволна ликвидация/, дружество учредено и съществуващо съгласно законите на В. Херцогство Люксембург, със седалище в Л. 1468, [улица], регистрирано в Търговския и дружествен регистър на Л. под №В194431 - универсален правоприменник на „ИНТЕРВ И. С.А.Р.Л.“ – Л.,[ЕИК], да заплати в полза на бюджета на дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика” юрисконсултско възнаграждение в размер на 43 776,89 /четиридесет и три хиляди седемстотин седемдесет и шест лева и 0,89 ст./ лева.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: