

РЕШЕНИЕ

№ 5813

гр. София, 05.10.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 13 състав,
в публично заседание на 12.09.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Елица Райковска

при участието на секретаря Кристина Петрова, като разгледа дело номер **4709** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на „ЦАПК Прогрес Груп“ АД, чрез адв. Е. Д., срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-29002920007799-091-001/30.09.2021 г., потвърден с Решение № 1923/20.12.2021 г. на директора на Дирекция „ОДОП“, видно от уточнителна молба от 14.10.2022 г. /л. 91/. Видно от уточнителната молба от 27.09.2022 г. /л. 85/ предмет на адм. д. № 4709/2022 г. не е решението на Директора на ДОДОП в частта, в която жалбата по адм. ред е оставена без разглеждане. Именно така е и докладван предметът на спора в първото по делото съдебно заседание /л. 96/. Моли атакуваният РА да бъде отменен. Претендира разноси. Представя списък /л. 262/.

Ответникът оспорва жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение /л. 258/. Представя писмени бележки.

Съдът, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа страна:

Със заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ от 14.12.2020 г. /л. 35/ е възложено извършването на ревизия на ЦАПК Прогрес Г. АД за корпоративен данък, данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на юридически лица /ЮЛ/ и данък върху доходите на чуждестранни ЮЛ за периода от 01.01.2014 до 31.12.2014 г. ЗВР е издадена от Г. С. С. – началник на сектор Ревизии и проверки в отдел Контрол в ТД на НАП Големи данъкоплатци и осигурители – компетентен съгл. Заповед от 15.12.2017 г. /л. 25/. Със ЗВР е определено ревизията да бъде извършена от К. Г., М. Д. и С. И.-Г..

ЗВР е изменена със Заповеди за изменение /ЗИЗВР/ от 12.03.2021 г. /л. 37/ и от 12.05.2021 г. /л. 39/, подписани от Г. С.. На 03.06.2021 г. е издадена нова ЗИЗВР /л. 41/, с която отново е удължен срокът на ревизията. Същата е издадена от О. К. М. – компетентна съгл. заповед от 18.05.2021 г. /л. 24/ и с оглед преназначаването на Г. С. на длъжност Директор на ТД на НАП ГДО, съгл. заповед от 17.05.2021 г. /л. 207/. Със ЗИЗВР от 03.06.2023 г. не е удължен срокът на ревизията, а единствено е изменен ревизиращият екип като на мястото на К. Г. е определена М. Ц.-Д. /компетентна съгл. заповед от 31.05.2021 г. (л. 214)/, въз основа на издадено от същата дата решение за изземване разглеждането и решаването на конкретен въпрос/преписка /л. 22/, от което е видно, че К. Г. е преназначена на длъжността зам.-директор на ТД на НАП ГДО, за което са представени и заповеди /л. 210 и л. 211/. ЗВР са надлежно връчени на ревизираното лице /л. 221 и сл./.

В срока по чл. 117, ал. 1 от ДОПК е издаден и надлежно подписан с електронни подписи Ревизионен доклад /РД/ от 27.08.2021 г. (л. 43) от М. Ц.-Д., М. Д. и С. И.-Г., определени с горепосочените ЗВР. РД е връчен надлежно на жалбоподателя на 02.09.2021 г. /л. 219/.

Срещу РД е подадено възражение /л. 43 от приложение 1/.

На 30.09.2021 г. е издаден ревизионен акт /РА/ (л. 51) от компетентните органи съгл. чл. 119, ал. 2 от ДОПК – О. М. и М. Ц.-Д., подписан надлежно с електронни подписи, връчен редовно на ревизираното дружество на същата дата /л. 218/.

Съдът кредитира електронните подписи по аргумент от разпоредбата на чл. 25, т. 1 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 година относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила от 01.07.2016 г. съгл. чл. 52, както и на чл. 5, т. 2, предл. 2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО на ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 година относно правната рамка на Общността за електронните подписи, съгласно които правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. Въпреки цитираните разпоредби, ответникът е представил и надлежни доказателства за КЕП на лицата, издали ЗВР, РД и РА /л. 15 и сл.; л. 229/.

Срещу РА е постъпила в срок жалба по административен ред от 14.10.2021 г. /л. 58/, във връзка с която е издадено Решение № 1923/20.12.2021 г., с което РА е изцяло потвърден. Решението е издадено от Т. Т. в качеството му на Директор на Дирекция ОДОП С. – компетентен съгл. заповед от 20.05.2021 г. /л. 26/.

По искане на жалбоподателя с разпореждане от 20.01.2023 г. /л. 106/ е допусната комплексна съдебна експертиза с участие на компютърен и патентен специалист. В съдебно заседание на 24.04.2023 г. /л. 187/ е приета експертиза, изготвена от вещо лице по интелектуална собственост /л. 174 и сл./.

С оглед молбата на вещото лице – компютърен специалист /л. 259/, което счита, че компютърна СТЕ не се налага да бъде изготвяна, както и становищата на страните в същия смисъл /л. 258 и л. 263/ съдът е заличил допуснатата експертиза в част „компютърна“.

Като свидетел по делото е разпитан Д. В. А. /л. 119/ - бивш служител на ЦАПК Прогрес Г. АД.

От органите по приходите е изискана информация от И. във връзка с декларирани от ЦАПК В. на стоки от М. И. /л. 739 и сл. от приложение 2/. Изготвен е Съпътстващ доклад /л. 287 и сл. от приложение 1/, в който е описано, че ЦАПК е декларирало В. на стоки на база на получени фактури от М. И. в общ размер на 10 320

637 Евро. От своя страна М. И. е декларирало ВОД към ЦАПК в общ размер на 621 338 Евро. Прието е, че е налице несъответствие в размер на 9 702 586 евро или 18 976 317,70 лева. Записано е още, че предмет на В. не били стоки, а услуги, съставляващи предоставяне на авторски и лицензионни права. Същевременно е отразено, че сумата в размер на 8 650 909,30 Евро е платена от ЦАПК на М. чрез банковата сметка на ЦАПК в И., а всички останали разплащания към М. И. са платени чрез банковата сметка на ЦАПК в Общинска банка АД.

С атакувания РА на жалбоподателя са начислени допълнителни задължения по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за данък върху доходите на чуждестранните ЮЛ в размер на 2 019 151,91 лева за 2014 г. ведно с лихви за забава в размер на 1 365 667,12 лева за периода 01.02.2015 г. до 30.09.2021 г. (датата на издаване на РА), доколкото съгл. чл. 202, ал. 2 от ЗКПО платците на доходите, удържащи данъка при източника по чл. 195, са длъжни да внесат дължимите данъци в срок до края на месеца, следващ тримесечието на начисляване на дохода. Органите по приходите са приели, че ЦАПК Прогрес Г. АД начислява в полза на М. И. доходи за придобиване на лицензи за софтуер като партньор /дистрибутор/риселър/ с цел препродажба /разпространение/ на този софтуер към крайни клиенти, поради което тези доходи следва да се определят като авторски и лицензионни възнаграждения по смисъла на пар. 1, т. 8, изр. 1 от ДР на ЗКПО, тъй като в този случай има използване на авторско право върху този софтуер. Според ответника тези доходи подлежат на облагане по реда на ЗКПО с данък при източника, доколкото не са реализирани от чуждестранното ЮЛ чрез място на стопанска дейност в страната. На основание чл. 195, ал. 1 от ЗКПО доходите в размер на 20 191 519,11 лева, начислени в полза на М. И. от страна на ЦАПК Прогрес Г. АД, попадащи в разпоредбата на чл. 12, ал. 5, т. 3 от ЗКПО, подлежат на облагане с данък при източника, който е окончателен. Данъчната основа е brutният размер на тези доходи, а данъчната ставка е 10 на сто.

Към ревизионната преписка е приобщено Партньорско споразумение на М. (риселъри) (M. S. Agreement) /л. 293 и сл. от приложение 1/, подписано от ЦАПК Прогрес Г. АД /ЦАПК/ и М. И. /подписи на л. 318 от приложение 1/. Цялото наименование на документа е „Партньорско споразумение на М.. Срокове и условия за риселъри“.

По силата на чл. 3 от споразумението ЦАПК трябва да поддържа статуса си на регистриран член на Партньорската мрежа на М.. Навсякъде в споразумението, където се цитира „компания“ се има предвид именно ЦАПК съгл. чл. 2. Съгл. чл. 4, б. „а“ страните следва да подпишат Форма за целево предназначение, за да бъде позволено на ЦАПК да предоставя на клиентите лицензиран софтуер. ЦАПК може да предоставя лицензиран софтуер единствено на клиенти, които са сключили или ще сключат клиентско споразумение с М.. Б. „б“ на същата клауза предвижда, че ЦАПК е единствено оторизирано да препродава, дистрибутира, продава или другояче да се разпорежда с лицензирания софтуер в рамките на предназначенията си територия /специфицирана във Формата за целево предназначение, а именно Европейския съюз и др./ В б. „д“ е записано, че Споразумението не е ексклузивно, т.е. ЦАПК може да предлага и продукти, които не са на М., а последното може да предоставя лицензиран софтуер директно на клиенти. В чл. 5, б. „а“ ЦАПК и М. са се споразумели, че когато приеме Споразумение с клиент /дефинициите на „Клиент“ и

„Споразумение с клиент“ са в чл. 2 – л. 295 от приложение 1/ ЦАПК изразява съгласието си да плати на М. всички поръчки, направени от клиента /т.е. от ползвателя на лицензирания софтуер като краен потребител/ за лицензиран софтуер. М. може да приеме или отхвърли всеки предложен клиент по своя преценка.

Цените за лицензирания софтуер на М. се предоставят от М. съгл. чл. 6, б. „а“, като М. може да ги променя, или да представя отстъпки във връзка с конкретен клиент, съгл. чл. 7, б. „б“, изр. 2 и 3, като по силата на изр. 1 от същия член ЦАПК има пълното право да договаря и определя цените и реда на плащане с клиентите си.

В чл. 7, б. „д“ е предвидено, че ЦАПК няма право да променя който и да е от лицензирания софтуер, услуги или компоненти на документацията, нито да ги декомпилира, т.е. да променя програмните кодове.

Съгл. чл. 9, б. а“ М. предоставя на клиентите гаранция за Лицензирания софтуер, а съгл. чл. 12, б. “а“ М. може да издаде лицензионно потвърждение на клиентите в електронна форма или чрез достъп до сигурна уебстраница, съдържаща лицензионна информация за клиентите. От своя страна ЦАПК може единствено да достави или да спомогне за доставката на лицензионните потвърждения на клиентите, които следва да ги получат съгл. клиентските споразумения.

По-нататък, съгл. чл. 20, б. „е“ от Споразумението между ЦАПК и М. не представляват съдружие, нямат посреднически отношения, отношения на базата на франчайзинг или фудизиарни отношения.

Неразделна част от Споразумението е Форма за целево предназначение на програмата по партньорско споразумение на М. /л. 331 от приложение 1/, съгл. която ЦАПК е упълномощено от М. да предлага изброените във формата лицензирани програми на М. в рамките на държавите членки на ЕС и на Европейската асоциация за свободна търговия.

Допълнителни документи във връзка с договорните отношения между М. и клиентите са представени от жалбоподателя с молба от 28.03.2023 г. /л. 124 и сл. от делото/. Видно от Формуляра за подпис към програмата /л. 126/ и Споразумението на М. за бизнес и услуги, последното се сключва между М. /или свързано с него лице – в случая М. И./ и Клиента за придобиване на продукти или професионални услуги от М.. Съгл. чл. 2, б. „б“, подт. „iii“ М. предоставя на Клиента неизключителен, непрехвърляем, постоянен лиценз за възпроизвеждане, използване или промяна на обектите, доставяни във връзка с услугите, само за вътрешни бизнес цели на клиента.

Във връзка с отправено от Телелинк ЕАД до дирекция ОДОП запитване относно прилагането на ЗКПО и заплащането на данък при източника, по делото е приобщен отговор от 04.04.2017 г. /л. 100/. Описана е идентична фактическа обстановка с тази, касаеща отношенията между ЦАПК и М., както и с крайните клиенти. В отговора е прието, че същият е принципен, но доколкото М. не прехвърля правото на ползване на софтуер, който да е обект на търговско ползване, то и доходът на чуждестранното лице не попада в обхвата на чл. 12 от ЗКПО и не подлежи на облагане по реда на чл. 195, ал. 1 от ЗКПО.

Разпитаният по делото свидетел /л. 119/, бивш служител на ЦАПК, описва накратко начина на процедиране при подписване на договори с М., който съответства на приложените документи. Същият сочи, че се подписват три договора – между производителя/носител на авторските права М. и ЦАПК като риселър; втори договор между крайния клиент и М., уреждащ правото на ползване на софтуера от крайния клиент; трети договор между клиент и доставчик/риселър. Трите договора са

изискване на М. По-нататък свидетелят сочи, че доставката по тези договори се извършва директно от М. на крайния клиент, като предмет на доставка е единствено правото на изтегляне, инсталиране и използване на софтуерен продукт.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдебният контрол за законосъобразност и обосноваост на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално-правните разпоредби по издаването му.

Съобразно изложените по-горе мотиви, оспореният ревизионен акт е издаден от компетентен орган по смисъла на 118, ал. 2 от ДОПК в кръга на определените му правомощия, видно от обсъдените по-горе заповеди, като същият е съставен в предвидената форма. В хода на ревизионното производство не са допуснати съществени процесуални нарушения, като са представени всички заповеди за преназначаване на служители, което е било предпоставка за промяната на конкретни лица в хода на ревизията.

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

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

Според чл. 12, ал. 5, т. 3 от ЗКПО доходите, начислени от местни юридически лица за авторски и лицензионни възнаграждения са от източник в страната.

Обекти на авторско право съгл. Закона за авторското право и сродните му права /ЗАПСП/, съгл. чл. 3, ал. 1, т. 1, са и компютърните програми. За използване на авторско право, съгл. чл. 18, ал. 2 от ЗАПСП, се счита възпроизвеждането на произведението; разпространението сред неограничен брой лица на оригинала или екземпляри от произведението; публичното представяне или изпълнение на произведението; излъчването на произведението по безжичен път; предаването и препредаването на произведението по кабел; публичното показване на произведение на изобразителното изкуство и на произведение, създадено по фотографски или

аналогичен на него начин; превеждането на произведението на друг език; преработката и синхронизацията на произведението; вносът и износът в трети държави на екземпляри от произведението в търговско количество.

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

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

В чл. 13 от ЗКПО е предвидено, че когато в международен договор, ратифициран от Република България, обнародван и влязъл в сила, се съдържат разпоредби, различни от разпоредбите на този закон, прилагат се разпоредбите на съответния международен договор. Между Република България и О. кралство Великобритания и С. И. е сключена Спогодба за избягване на двойното данъчно облагане /СИДДО/ и предотвратяване отклонението от облагане с данъци на доходите и печалбите от прехвърляне на имущество. Същата е ратифицирана със закон, приет от 43-то Народно събрание на 8.10.2015 г. обн. в ДВ, бр. 81 от 20.10.2015 г. и е в сила от 15.12.2015 г. Тя отменя идентична СИДДО, в сила от 1988 г., вкл. и за процесната 2014 г., чл. 11 от която по съдържание съвпада с чл. 12 от СИДДО, 2015 г., относно дефиницията на авторски и лицензионни възнаграждения.

Спогодбата представлява международен договор, който преразпределя данъчнооблагателните правомощия между двете договарящи държави и може да предостави облекчения при облагането на конкретни видове доходи.

По силата на чл. 31, ал. 2, буква "b" и чл. 32 от В. Конвенция за правото на договорите Коментарът се използва като средство за тълкуване на спогодбите, сключени по Модела на СИДДО на О., вкл. на СИДДО между България и И..

Доходите, свързани с дистрибуцията на софтуер, са разгледани в § 14.4 от

Коментара към чл. 12 от Модела на СИДДО, като този параграф е допълнен към Коментара с изданието от 2010 г. Най-общо в допълнението от 2010 г. е посочено, че споразумения между притежатели на авторско право и дистрибутори често дават на дистрибутора правото да разпространява копия на програма без правото да възпроизвежда (размножава) тази програма. При тези трансакции правата, придобити във връзка с авторското право, са ограничени до необходимите на посредника за разпространение на копията на софтуерната програма. По този начин, при трансакция, при която дистрибуторът прави плащания за придобиване и разпространение на софтуерни копия (без правото да размножава софтуера), правата във връзка с тези действия на дистрибуция не трябва да бъдат вземани под внимание при анализиране на характера на трансакцията за данъчни цели. Плащанията при този тип трансакции биха били третираны като печалби от стопанска дейност в съответствие с чл. 7 „Печалби от стопанска дейност“.

Независимо от изложеното по-горе, обаче, България още през 2014 г. е изразила специална позиция в Коментара към чл. 12 от Модела на СИДДО (т. 24 от Позициите към чл. 12, стр. 640 от Коментара на Модела на СИДДО от 2017 г. и стр. 481 от Коментара на Модел на СИДДО от 2014 г.), съгласно която нашата страна не се придържа към новата интерпретация на § 14.4 относно доходите, които дистрибутор начислява във връзка с разпространението на софтуер. По-конкретно, съгласно позицията на България дистрибутор, който разпространява софтуер на клиенти и по отношение на тези клиенти изисква от притежателя на авторското право или от друго лице, което има правото да копира софтуера, да предостави копия от софтуера, независимо дали на физически носител или по електронен път, използва авторското право по отношение на софтуерния продукт. На практика това означава, че България третира тези плащания като авторски и лицензионни възнаграждения по смисъла на сключените от нея СИДДО, независимо от интерпретацията на § 14.4 от Коментара.

От така цитираните разпоредби могат да се направят изводите, че ЗАПСП разграничава използване на софтуер в широк и в тесен смисъл, съответно в чл. 18 и чл. 71, като използването в широк смисъл обхваща и разпространението на софтуер. То е предмет на защита от ЗАПСП, а по силата на ЗКПО – пар. 1, т. 8 от ДР вр. чл. 195 – съставлява авторско и лицензионно възнаграждение, което се удържа при източника. В коментара на Модела на СИДДО е прието, че разпространението на софтуер не представлява авторско или лицензионно възнаграждение, тъй като тези плащания целят увеличаване на приходите от продажби и попадат в обхвата на чл. 7 от СИДДО. В т. 14.4 от Коментара на Модела на СИДДО изрично е вписано, че при такива сделки дистрибуторите не използват каквото и да е авторско право във връзка със софтуерния продукт. /стр. 284 от Коментара от 2010/. Въпреки това, през 2014 г. България изрично заявява, че не приема интерпретацията в т.14.4, като тази позиция на РБ е обвързваща за съда, доколкото касае и процесния период.

Оттук следва да се проследи дали съобразно конкретните договорки между ЦАПК, М. и крайния клиент, плащанията са такива, че да попадат в

приложното поле на облагане с данък при източника по чл. 195 от ЗКПО. Съгласно чл. 20 от Закона за задълженията и договорите /ЗЗД/ при тълкуването на договорите трябва да се търси действителната обща воля на страните. Отделните уговорки трябва да се тълкуват във връзка едни с други и всяка една да се схваща в смисъла, който произтича от целия договор, с оглед целта на договора, обичаите в практиката и добросъвестността.

Видно от съдържанието на РА /л. 52 гръб/ между страните не е спорно, че крайните клиенти на ЦАПК Прогрес Г. АД получават достъп до продуктите по електронен път от М. И.. Няма спор, че продуктите – предмет на сделките, са софтуер и онлайн услуги. Няма физически носител, същите се достъпват чрез електронен портал. Няма спор между страните, видно от отразеното в РД /л. 46 от делото/, че за всяка отделна сделка между ЦАПК и крайния клиент, се сключва и лицензионно споразумение между М. И. и крайния клиент, а в споразумението като риселър е посочено и ЦАПК. Крайните клиенти обикновено получават и достъп до продуктите по електронен път от М. И.. Това се потвърждава и от описаните във фактическата част на настоящото решение споразумения, както и от показанията на разпитания по делото свидетел. В РД изрично е записано /л. 46 от делото/, че няма физически носител на софтуера, достъпва се чрез електронен портал, като под софтуер се разбира лицензирани копия на софтуер на М., като по този начин М. ограничава крайния клиент на ЦАПК само до използване на даден стандартизиран софтуер в рамките на поръчаните количества за целите на дейността си. Последващо прехвърляне на лицензи не е позволено от крайните клиенти към трети лица. Същите нямат право да разпространяват и да променят който и да е продукт на М.. Отразеното в РД изцяло съответства на клаузите на договорите, описани по-горе.

По силата на договора между ЦАПК и М. ЦАПК се явява риселър, т.е. препродавач, като правата му се свеждат до препродаване, дистрибутиране и пр. на лицензиран софтуер в рамките на ЕС и Европейската асоциация за свободна търговия /чл. 4, б. „б“ от Партньорското споразумение вр. формата за целево предназначение на програмата/, без ЦАПК да има правото да променя или декомпилира лицензирания софтуер /чл. 7, б. „д“/. Същевременно ЦАПК може да предоставя лицензиран софтуер само на клиенти, които са сключили или ще сключат споразумение с М. /чл. 4, б. „а“/, като цените се определят от М. /чл. 6 и чл. 7/. Както е описано във фактическата част на настоящото решение и съответно е прието в РД, лицензът се предоставя директно от М. на Клиента, както и гаранцията за същия. По силата на чл. 2, б. „б“, подт. „iii“ от Споразумението на М. за бизнес и услуги, което се сключва между М./ М. И. и Клиента за придобиване на продукти или професионални услуги от М., лицензът се предоставя само за вътрешни бизнес цели на клиента.

От разпоредбите на договорите в тяхната съвкупност се установява, че М. прехвърля на крайни клиенти копия на лицензиран софтуер за вътрешно ползване, който софтуер клиентът няма право да разпространява, и препродава, и изобщо да ползва за търговски цели. Цената се плаща от

клиента на ЦАПК, като последното превежда по-голямата част от заплатената цена на М. И., след приспадане на съответната горница/възнаграждение за дейността по намиране на клиенти. Това на практика означава, че М. И. има доход от клиенти, осигурени от ЦАПК, или от други риселъри, но доколкото тези клиенти получават само копия на софтуер без правото на последващо разпространяване или друг вид търговско използване по см. на изр. 2 на пар. 1, т. 8 от ДР на ЗКПО, то и заплащаните от крайните клиенти възнаграждения не са авторски и лицензионни. Именно крайните клиенти се явяват платци на дохода на М. И. – опосредено чрез ЦАПК, поради което тези доходи на М. И. макар да са от източник в страната, не са от авторски и лицензионни възнаграждения. В подкрепа на това е и обстоятелството, че с всички тези клиенти М. И. пряко сключва лицензионни споразумения, а отказът на М. да сключи такова е предпоставка да не се сключва договор и между клиента и ЦАПК. В случая ЦАПК не плаща на М. възнаграждение за използване или разпространение на софтуер, а на практика заплаща на М. доходи, реализирани от доставката на конкретен софтуер за конкретен клиент, който ще го ползва единствено за своя вътрешна употреба. В този смисъл доходите, които ЦАПК изплаща на М. И. не са начислени за придобиване на лицензи, с цел впоследствие същите да бъдат препродавани /разпространявани/ сред клиенти, за да се приеме тезата на органите по приходите, че е налице хипотезата на пар. 1, т. 8, изр. 1 от ДР на ЗКПО.

В подкрепа на изложеното е и обстоятелството, че между М. И. и ЦАПК е уговорено единствено правото и задължението на ЦАПК да предлага продуктите на М. при цени, определени от М. в ценова листа или индивидуално за конкретен клиент. Няма уговорена такса или друг вид възнаграждение за използване на интелектуална собственост от страна на ЦАПК.

Не следват други изводи от обстоятелството, че ЦАПК отчита закупените лицензи за софтуерни продукти от М. И. по сметка 304 стоки, а приходът от продажбите се начислява по сметка 7034 Продажба на проекти. Именно доколкото ЦАПК следва да намери клиенти като дейността му обхваща внедряването на цялостно софтуерно/продуктово решение при клиента съобразно нуждите му (видно от приложените примерни договори с крайни клиенти), то това решение може да бъде отразено в счетоводна сметка Продажба на проекти, което очевидно ответникът не е счел за незаконосъобразно. Това счетоводно отразяване обаче не подкрепя тезата на органите по приходите, че се касае за приходи от авторски и лицензионни възнаграждения.

В тази връзка следва да се отбележи, че ако местно лице (в случая ЦАПК) е сключило с чуждестранно юридическо лице (М. И.) партньорско споразумение, по силата на което местното лице (ЦАПК) посредничи при предоставянето на крайни клиенти на копия от лицензиран софтуер, върху който чуждестранното ЮЛ (М. И.) има авторски права, като тези права се прехвърлят директно от чуждестранното ЮЛ (М. И.) към клиента и включват единствено правото на лично ползване (вътрешна употреба) без правото на копиране, разпространяване и пр., то нито заплащаното от клиента на чуждестранното ЮЛ (М. И.) възнаграждение /доколкото съгл. договора между ЦАПК и М. И.

последното може да сключва директно договори с клиенти/, нито на местното лице – препродавач (ЦАПК), е такава за търговско ползване на авторски и лицензионни възнаграждения по см. на пар. 1, т. 8 от ДР на ЗКПО, поради което и прехвърлянето на това възнаграждение от местното лице – препродавач (ЦАПК) на титуляра на авторско право (М. И.) не може да се приеме, че променя неговия характер и го прави облагаемо в страната на източника на дохода.

В горния смисъл е и даденото от НАП разяснение № 53-00-36 от 4.04.2017 г. относно прилагане на ЗКПО във връзка с плащания за придобиване право на ползване на софтуер от местно лице, представено по делото /л. 100/. В него изрично е записано, че според приложеното примерно споразумение, всички права, предоставени по силата на това споразумение, са неизключителни и непрехвърляеми, освен ако не е посочено друго в подраздела „Прехвърляне на лиценз“. При приемането на всяка поръчка М. предоставя на клиента ограничено право за ползване на софтуера в поръчаните количества. Поради това е направено заключение, че когато платецът на дохода получава копие от съответната програма като краен потребител, без да са му предоставени правата по копиране, размножаване, разпространяване, видеоизменяне, публично представяне или други форми на търговско използване, тогава доходът не подлежи на облагане по реда на чл. 195, ал. 1 от ЗКПО с данък при източника. А както бе посочено по-горе платец на дохода на М. И. се явява именно крайният клиент.

Заклучението на СТЕ /л. 174 и сл./ също потвърждава горните изводи. В СТЕ е посочено, че съгл. договорите клиентът няма право да променя авторските права, кодове и услуги, а единствено да ги инсталира. Същевременно ЦАПК като риселър следва да съдейства на М. за реализиране на договорите му с крайни клиенти. Търговската операция, реализирана от ЦАПК, включва намиране на краен клиент и приемане на поръчка от него, както и насочването му към М. И.. Вещото лице сочи, че ЦАПК не осъществява нито едно от действията по използване на лицензирани права върху софтуерен продукт, посочени в ЗАПСП. То не притежава права върху компютърните програми. Риселърът събира плащанията от крайни клиенти и прави плащане към М., удържайки търговска печалба за своята дейност. Тази печалба е за търговска операция като посредник, а не за авторски и лицензионни възнаграждения според експерта. Това отново потвърждава извода на съда, че платец на дохода на М. е именно крайният клиент, който не разпространява софтуер, а използва същия единствено за вътрешни нужди, поради което доходите на М. И. в България не са от авторски и лицензионни възнаграждения.

С оглед на изложеното РА досежно начисления данък при източника се явява незаконосъобразен и следва да бъде отменен. Лихвата като акцесорно задължение също се явява незаконосъобразно начислена.

При този изход на спора в тежест на ответника остават направените от него разноски.

Жалбоподателят претендира разноски, представя и списък, като са налице и доказателства за извършването им, поради което ответникът следва да му заплати разноски за държавна такса /л. 79/ в размер на 50 лева, за вещо лице

общо в размер на 795,60 лева /л. 110 и л. 198/, както и за адвокатско възнаграждение в размер на 5000 лева /л. 261/, или общо сумата в размер на 5845,60 лева.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София град, 13-ти състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалбата на „ЦАПК Прогрес Груп“ АД Ревизионен акт № Р-29002920007799-091-001/30.09.2021 г., потвърден с Решение № 1923/20.12.2021 г. на директора на Дирекция „ОДОП“, с който на ЦАПК Прогрес Г. АД са начислени допълнителни задължения за 2014 г. по Закона за корпоративното подоходно облагане за данък върху доходите на чуждестранните юридически лица в размер на 2 019 151,91 лева ведно с лихви в размер на 1 365 667,12 лева за периода 01.02.2015 г. до 30.09.2021 г.

ОСЪЖДА Дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП да заплати на ЦАПК Прогрес Г. АД направените по делото разноски за държавна такса, вещо лице и адвокатско възнаграждение в общ размер от 5845,60 лева.

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

СЪДИЯ: