

РЕШЕНИЕ

№ 3980

гр. София, 14.06.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 13 състав,
в публично заседание на 17.05.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Николай Ангелов

при участието на секретаря Паола Георгиева, като разгледа дело номер **916** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).
Образувано е по жалба на „Е. С. (БЪЛГАРИЯ)“ Е./ с предходно наименование Д. С. /България/ Е. , ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], офис парк „Е. 2000“, сграда-фаза 4, ет. 3, чрез С. П. Т., в качеството на управител, срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-29002917004916-091-001/01.12.2017 г., РА за поправка на ревизионен акт /Р./ № П-29002917210282-003-001/07.12.2017 г. и Р. № П-29002917224182-003-002/22.12.2017 г. издадени от Ю. И. В. - орган, възложил ревизията и Ц. Г. Б. - ръководител на ревизията, потвърден с решение № 264/19.02.2020г. на директора на дирекция „ОДОП“, в частта на определените допълнителни задължения за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на юридически лица за данъчни периоди от м. 07.2012 г. до м. 09.2012 г.; от м. 07.2013 г. до м. 09.2013 г.; от м. 04.2014 г. до 06.2014 г.; от м. 07.2015 г. до м. 09.2015 г. и от м. 04.2016 г. до м. 06.2016 г. в общ размер на 546 407, 00 лв. ведно със съответните лихви за забава в размер на 193 721, 82 лв.

В жалбата е въведено оплакване, че в ревизионният акт е незаконосъобразен, явно необоснован и немотивиран. Жалбоподателят оспорва изцяло РА, с който са установени допълнителни задължения за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на юридически лица по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ общо в размер на 669 690,32 лв. за данъчни периоди от 01.07.2011 г. до 31.12.2016 г., ведно с лихви за забава в общ размер на 260 839,22 лв. В жалбата е

направено възражение за изтекла погасителна давност по отношение на допълнително установените задължения за 2011 г. Към жалбата е приложено писмо на Европейската комисия от 22.01.1999г. Искането до съда е за отмяна на акта и за присъждане на деловодни разноски.

В с.з. жалбоподателят, чрез процесуалния си представител адв. Й. поддържа жалбата и моли същата да бъде уважена. Представя писмени бележки. Претендира разноски по приложения списък, ведно с доказателства за плащане към същия.

Ответникът – Директорът на дирекция ”ОДОП” при ЦУ на НАП – С., чрез представител по пълномощие – юр.М., моли за отхвърляне на жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

СГП, редовно уведомена, не изпраща представител.

Производството по делото е повторно след отменително решение № 54/06.01.2022г на ВАС I отд. по адм. Дело № 6100/2021г.

От фактическа страна съдът намира за установено следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /№/ Р-29002917004916-020-001 от 25.07.2017 г., връчена по електронен път на 31.07.2017 г. издадена от Ю. И. В., на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки“ в отдел „Контрол“ при ТД на НАП ГДО, оправомощена със Заповед №ГДО-2 от 03.02.2016 г. на директора на ТД на НАП ГДО е възложено извършването на ревизия на „Б.П. С. (БЪЛГАРИЯ)“ Е., за определяне на задълженията на дружеството за данък върху дивидентите и ликвидационни дялове на юридическите лица за данъчните периоди от 01.07.2011 г. до 31.12.2016 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-29002917004916-092-001/10.10.2017 г., връчен на декларирания електронен адрес с дата на потвърждение 11.10.2017 г. От ревизираното дружество е подадено възражение с вх. № 26-Б-14534 от 22.11.2017 г. по регистъра на ТД на НАП С. срещу констатациите в РД. Представени са допълнително доказателства. По мотиви, изложени в РА, възражението е преценено като процесуално допустимо, но разгледано по същество за неоснователно.

Ревизията приключва с РА № Р-29002917004916-091-001/01.12.2017 г., поправен с Р. №Р-29002917210282-003-001/07.12.2017 г. и Р. №Р-29002917224182-003-002 от 22.12.2017 г., издадени от Ю. И. В., на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки“ в отдел „Контрол“ при ТД ГДО на НАП – орган възложил ревизията и Ц. Г. Б., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД ГДО на НАП - ръководител на ревизията. РА е връчен по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК, във връзка с чл. 30, ал. 6 от същия кодекс на 04.12.2017 г.

Видно от разпоредителната част на РА, за дружеството - жалбоподател са установени задължения за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на чуждестранни юридически лица в общ размер на 930 529,54 лв., от които 669 690,32 лв. главница и 260 839,22 лв. начислени лихви за забава.

В хода на ревизията са предприети редица процесуални действия, подробно описани в констативната част на РД, който по силата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК, е неразделна част от издадения РА. Изложени са предприетите от органа по приходите действия, както и установената фактическа обстановка и събраните доказателствени средства.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на [фирма] са връчени две Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ с изх. с №Р-29002917004916-040-001/10.08.2017 г., с което са изискани решенията за изплащане на дивиденти, взети от едноличния собственик на капитала

на „Б..П. С. (БЪЛГАРИЯ)“ Е. за периода от 01.01.2011 г. до 31.12.2016 г. В отговор на исканията от ревизираното дружество шест решения на едноличния собственик на капитала ПГБ Л. Г. за разпределяне на дивиденди. С Протокол № П-29002917004916-П.-001 от 10.10.2017 г. са приобщени доказателства от извършена проверка за установяване на факти и обстоятелства с Протокол № П-29002917002336-073-001 от 13.04.2017 г.

Органите по приходите са извършили анализ на събраните в хода на ревизията доказателства, като е констатирано следното:

Установено е, че „Б..П. С. (БЪЛГАРИЯ)“ Е. е 100 % собственост на ПГБ Л. - Г.. До 01.02.2016 г. собственик на дружеството е В..Р. D. E. PLC. Групата на В..Р. D. E. PLC е придобита на 01.02.2016 г. от GVC H. PLC - публично дружество, регистрирано на остров М.. С Решение на ПГБ Л. от 08.11.2017 г. се променя фирмата на дружеството от „Б..П. С. (БЪЛГАРИЯ)“ Е. на „Д. С. (БЪЛГАРИЯ)“ Е.. Дружеството извършва услуги във връзка с информационни технологии („ИТ услуги“), които включват разработка на софтуерни решения по подадено задание, както и свързани с това разработки на концепции, дизайн, тестове, услуги по поддръжка на софтуер и др. изразяващи се в програмиране и тестове на програмен код по задания, получавани от ръководители в ИТ отдела в централата на Групата.

Органите по приходите установяват, във връзка с представени решения на едноличния собственик на капитала, че за периода 2011 г. - 2016 г. „Б..П. С. (БЪЛГАРИЯ)“ Е., е разпределило и изплатило дивиденди на компанията майка ПГБ Л. - Г., както следва:

- дивидент за 2010 г. по Решение от 13.07.2011 г. в размер на 2 105 660,73 лв., изплатени на 23.08.2011 г.;
- дивидент за 2011 г. по Решение от 29.06.2012 г. в размер на 2 208 106,38 лв., изплатени на 27.07.2012 г.;
- дивидент за 2012 г. по Решение от 29.08.2013 г. в размер на 2 690 563,71 лв., изплатени на 11.09.2013 г.;
- дивидент за 2013 г. по Решение от 23.04.2014 г. в размер на 2 392 019,64 лв., изплатени на 13.05.2014 г.;
- дивидент за 2014 г. по Решение от 04.05.2015 г. в размер на 2 030 874,07 лв., изплатени на 11.09.2015 г.;
- дивидент за 2015 г. по Решение от 2016 г. в размер на 1 966 582,10 лв., изплатени на 21.04.2016 г.

Позовавайки се на разпоредбата на чл. 194, ал. 3, т. 3 от ЗКПО, ревизиращият орган е обективирал извода, че „Б..П. С. (БЪЛГАРИЯ)“ Е., не е удържало и внасяло данък върху изплатените дивиденди на компанията-майка като е приел, че ПГБ Л. - Г. може да бъде определено като чуждестранно юридическо лице, което е местно лице за данъчни цели на държава - членка на Европейския съюз /ЕС/.

Още в хода на ревизията, от страна на дружеството са изразени множество мотиви за прилагане на посочената законова разпоредба. Според ревизираното лице, Г. има уникален правен и данъчен международноправен статут, като се сочи, че Г. не е част от О. кралство Великобритания и С. И. („О. кралство“) и има статут на колония на Британската корона. Г. се присъединява към ЕС заедно с О. кралство и има статут на европейска територия, за чиито външни отношения е отговорна държава-членка по смисъла на чл. 355, ал. 3 от Договора за функциониране на Европейския съюз /ДФЕС/. Съгласно декларация № 55 към Лисабонския договор, договорите се прилагат за Г., в качеството му на европейска територия, за чиито външни отношения е отговорна

държава-членка. Като последица от задължителния характер на договорите спрямо Г., следва и задължителния характер на вторичното европейско законодателство като регламенти и директиви към Г.. В тази връзка Директива 2011/96/ЕС на Съвета от 30 ноември 2011 година относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави-членки /Директивата/ също е приложима по отношение на Г., тъй като последният е част от ЕС. Директивата предвижда, че печалбите, които се разпределят от дъщерно дружество на дружеството майка, се освобождават от данък, удържан при източника. Приложимостта на Директивата по отношение на Г. и в частност спрямо освобождаването от данък върху дивидентите разпределяни към дружества, които са местни лица на Г., е била предмет на разглеждане в специално Съобщение на Парламента на Европа от 30.11.2016 г. В това Съобщение Парламентът на Европа изрично е посочил, че Директивата в качеството ѝ на вторично законодателство в областта на прякото данъчно облагане следва да се прилага по отношение на Г.. Обстоятелството, че Г. не е посочен изрично в Директивата е без значение, тъй като Директивата се прилага за цялата територия на Европейския съюз, част от която е и Г.. Предвид изложеното, ревизиращото дружество счита, че дивидентите, изплащани от българско дружество към дружество, което е местно лице на Г., се освобождават от облагане с данък при източника на основание чл. 194, ал. 3, т. 3 от ЗКПО като дивиденди, разпределени в полза на дружество, което е местно лице на държава-членка на Европейския съюз.

Именно във връзка с приложимостта на чл. 194, ал. 3, т. 3 от ЗКПО по отношение на изплатените дивиденди на компанията-майка в Г., при извършена проверка на дружеството преди възлагане на настоящата ревизия, е направено писмено запитване до Дирекция „Спогодби за избягване на двойното данъчно облагане” /СИДДО/ в ЦУ на НАП с изх. № 23-00-199/30.03.2017 г. В отговор на което, се излага становище за необходимостта от облагане на изплатените дивиденди с данък при източника, възприето от ревизиращия орган изцяло.

В тази връзка и след направения анализ, органите по приходите не са възприели изложеното от жалбоподателя. Приели са, че по силата на чл. 355, § 3 от ДФЕС, О. кралство е държавата членка, компетентна за външните отношения на Г., с което са обосновали и извършеното облагане. Според органите по приходите, тълкуването на чл. 355, § 3 от ДФЕС означава, че О. кралство е компетентната държава членка на ЕС да се произнася относно приложимостта на европейското законодателство към Г.. Прието е, че за да се прецени приложимостта на разпоредбите на Директива 2011/96/ЕС на Съвета от 30 ноември 2011 г. относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави - членки към Г., е необходимо да се изследва дали О. кралство е направило специално изявление относно приложение на цялата директива или отделни нейни разпоредби към Г., така както е направено в други международни актове /в писмото са цитирани редица международни актове -директиви, регламенти, споразумения и решения/. Разпоредбите на Директива 2011/96/ЕС на Съвета от 30 ноември 2011 г. са транспонирани в разпоредбите на ЗКПО. В списъка на дружествата, посочени в член 2, буква а), подточка і) съгласно част А от Приложение I към Директивата не са включени дружествата, които са регистрирани в съответствие с правото на Г.. Този списък съдържа изчерпателно изброяване на специфичните правно-юридически форми на дружества, съгласно търговското законодателство на всяка отделна държава - членка.

Същевременно в списъка на данъците, посочени в член 2, буква а), подточка iii) съгласно част Б от Приложение I към Директивата също не са включени данъци от Г.. Този списък съдържа изчерпателно изброяване на данъците в държавите -членки на ЕС.

Представеното Съобщение за членовете на Европейския парламент /ЕП/ относно Петиция № 0358/2016 г., касаещо прилагането на Директива 2011/96/ЕС представлява част от процедурата по разглеждане на петиции от ЕП, като органът по приходите е приел, че становището на Комисията по петиции към Европейския парламент не може да бъде основание за разширително тълкуване на Директива 2011/96/ЕС и по-конкретно на приложение I, част А - списък на дружествата, посочени в чл. 2, б. а) подточка 1) и част Б - списък на данъците, посочени в чл. 2, б. а) подточка iii).

Еднаквото тълкуване и прилагане на правото на ЕС се осигурява от Съда на ЕС, а не от ЕП, чиято Комисия по петиции е издала Съобщение от 30.11.2016 г. за членовете на ЕП.

Предвид горното, органите по приходите, са направили заключение, че Директива 2011/96/ЕС относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки не е приложима към Г. и на основание чл. 194, ал. 1, т. 1 от ЗКПО, дивидентите, разпределени /персонифицирани/ от местното юридическо лице в полза на ПГБ Л. - Г., което съгласно представените сертификати е местно лице на Г., подлежат на облагане с данък при източника за периода 2011 г. - 2016 г. Посочват, че съгласно чл. 197 от ЗКПО brutната сума на разпределените дивиденти е данъчната основа за тяхното облагане с данък при източника. Данъчната ставка съгласно чл. 200, ал. 1 от ЗКПО е 5 на сто и се внася в сроковете определени, както следва: до края на месеца, следващ месеца, когато е взето решението за разпределяне на дивиденти /съгласно редакцията на чл. 201, ал. 1 и чл. 202, ал. 1 от ЗКПО в сила до 31.12.2012 г./ респ. до края на месеца, следващ тримесечието, през което е взето решението за разпределяне на дивиденти /съгласно редакцията на чл. 201, ал. 1 и чл. 202, ал. 1 от ЗКПО в сила след 01.01.2013 г./.

В тази връзка е определен и дължимия данък в случая, определен в общ размер от 669 690, 32 върху начислените и изплатени дивиденти лв. за данъчни периоди от 01.07.2011г. до 31.12.2016г., както следва:

- за данъчен период от м. 07.2011 г. до м. 09.2011 г. в размер на 105 283,04 лв. и лихва за просрочие към датата на ревизионния акт в размер на 67 117,40 лв.;
- за данъчен период от м. 07.2012 г. до м. 09.2012 г. в размер на 110 405,32 лв. и лихва за просрочие към датата на ревизионния акт в размер на 59 925,89 лв.;
- за данъчен период от м. 07.2013 г. до м. 09.2013 г. в размер на 134 528,18 лв. и лихва за просрочие към датата на ревизионния акт в размер на 55 822,02 лв.;
- за данъчен период от м. 04.2014 г. до м. 06.2014 г. в размер на 119 600,98 лв. и лихва за просрочие към датата на ревизионния акт в размер на 40 540,13 лв.;
- за данъчен период от м. 07.2015 г. до м. 09.2015 г. в размер на 101 543,70 лв. и лихва за просрочие към датата на ревизионния акт в размер на 24 103,66 лв.;
- за данъчен период от м. 04.2016 г. до м. 06.2016 г. в размер на 98 329,10 лв. и лихва за просрочие към датата на ревизионния доклад в размер на 13 330,12 лв.

Предвид гореизложеното, на основание чл. 175 от ДОПК, за невнесените в срок суми е начислена лихва за забава в общ размер на 260 839, 22 лв.

Ревизионният акт е оспорен по реда на чл. 152 ДОПК с жалба вх. № 26-Д-85 от 04.01.2018г. по описа на ТД НАП /ГДО/- С., като с решение № 264/19.02.2018г.

директорът на Дирекция „ОДОП“, РА е обявен за нищожен, в частта на установеното задължение за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на юридически лица за данъчен период от м. 07. 2011 г. до м. 09.2011 г., ведно със съответните лихви, като в в оспорената част на установените задължения за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на юридически лица за данъчни периоди от м. 07.2012 г. до м. 09.2012 г.; от м. 07.2013 г. до м. 09.2013 г.; от м. 04.2014 г. до 06.2014 г.; от м. 07.2015 г. до м. 09.2015 г. и от. м. 04.2016 г. до м. 06.2016 г. ведно със съответните лихви РА е потвърден.

Именно в потвърдителната му част, решението на Директора на Дирекция “ОДОП“ е оспорено пред АССГ, във връзка с което е и насотящото производство.

В хода на делото е приета и приложена цялата административна преписка и допълнително прставените с жалбата и в с.з. писмени доказателства.

В хода на съдебното производство е направено преюдициално запитване, по което е образувано дело С-458/18 пред СЕС с преюдициални въпроси, свързани с тълкуването на Разпоредбата на член 2, буква а), подточки i) и iii) от Директива 2011/96/ЕС, във връзка с Приложение I, част А , буква аб) и част Б, последно тире от приложение I към директивата, по които СЕС се е произнесъл с решение от 02.04.2020г.

След връщане на делото от ВАС от страна на жалбоподателя бе представено писмо от 16.05.2022г от Данъчната служба на Нейно Величество на Г., съгласно което дружествата от гупата Е. подлежат на данъчно облагане в Г. и плаща данъчните си задължения там в съответствие със закона за подоходно облагане от 2010г ине са освободени от данъчно облагане. Дружествата не се ползват от преференциални данъчни режими.

При изложената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

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

Жалбата е подадена срещу годен за обжалване административен акт, от процесуално легитимирано лице и в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, с оглед на което е процесуално допустима.

Разгледана по същество, жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът проверява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. Обжалваният ревизионен акт, в частта му, с която е потвърден при условията на чл. 156, ал. 6 от ДОПК от решаващия орган е издаден от орган по приходите, разполагащ с материална компетентност. Съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК (Изм. - ДВ, бр. 82 от 2012 г., в сила от 1.01.2013 г.) ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията.

Процесният № Р-29002917004916-091-001/01.12.2017 г., РА за поправка на ревизионен акт /Р./ № П-29002917210282-003-001/07.12.2017 г. и Р. № П-29002917224182-003-002/22.12.2017 г. са издадени от компетентни органи - Ю. И. В. - орган, възложил ревизията и Ц. Г. Б. - ръководител на ревизията.

Спазена е предписаната от чл.120, ал.1, пр.1 ДОПК писмена форма по образца по чл.120, ал.3 ДОПК с реквизитите по чл.120, ал.1, пр.2, т.1–8

ДОПК, в т. ч. мотиви, обосноваващи от фактическа и правна страна установените задължения по ЗДДС с акцесорните им лихви по чл.175, ал.1 ДОПК и чл.1 ЗЛДТДПДВ и кореспондираща разпоредителна част при определяне резултатите по данъчни периоди и в рекапитулация. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е постъпило писмено възражение срещу констатациите, отразени в РД.

Съдът намира, че при издаването на ревизионния акт не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да водят до незаконосъобразност и необоснованост на обжалвания ревизионен акт.

При така изложената фактическа обстановка, съдът формира и своите правни изводи.

Не се спори по делото, че Установено е, че „Б..П. С. (БЪЛГАРИЯ)“ Е. е 100 % собственост на ПГБ Л. – Г., понастоящем с променена фирма на дружеството от „Б..П. С. (БЪЛГАРИЯ)“ Е. на „Д. С. (БЪЛГАРИЯ)“ Е.. Не е спорно още, че за периода 2011 г. - 2016 г. „Б..П. С. (БЪЛГАРИЯ)“ Е., е разпределило и изплатило дивиденди на компанията майка ПГБ Л. – Г. в подробно посочен в РА размер.

Спорния въпрос в случая е, доколко ПГБ Л. - Г. може да бъде определено като чуждестранно юридическо лице, което е местно лице за данъчни цели на държава - членка на Европейския съюз /ЕС/ с оглед приложимостта на чл. 194, ал. 3, т. 3 от ЗКПО по отношение на разпределените и изплатени дивиденди на това лице в случая като компания-майка.

Съгласно чл. 288 от ДФЕС с оглед на упражняването на областите на компетентност на Съюза институциите приемат регламенти, директиви, решения, препоръки и становища.

По силата на чл. 355, § 3 от ДФЕС, О. кралство е държавата членка, компетентна за външните отношения на Г.. Това означава, че О. кралство е компетентната държава членка на ЕС да се произнася относно приложимостта на европейското законодателство към Г.. В този смисъл, за да се прецени приложимостта на разпоредбите на Директива 2011/96/ЕС на Съвета от 30 ноември 2011 г. относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави - членки към Г., е необходимо да се изследва дали О. кралство е направило специално изявление относно приложение на цялата директива или отделни нейни разпоредби към Г..

Разпоредбите на Директива 2011/96/ЕС на Съвета от 30 ноември 2011 г. относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави - членки са транспонирани в разпоредбите на ЗКПО.

Съгласно Директива 2011/96/ЕС за да се определи обхвата на лицата, които попадат под нейна регулация, следва да се има предвид списъка на дружествата, в чл. 2, б. „а“ от същата. „Дружество от държава-членка“ по смисъла на Директивата означава всяко дружество, което, съгласно т. i) има една от формите, изброени в приложение I, част А; т. ii) съгласно данъчното законодателство на дадена държава членка се счита за регистрирано в нея за данъчни цели и според условията на споразумение за избягване на двойното данъчно облагане, сключено с трета държава, не се смята за регистрирано за

данъчни цели извън територията на Съюза; т. iii) освен това подлежи на облагане с един от данъците, изброени в приложение I, част Б, без възможност за избор или за освобождаване от задължение за плащане, или с друг данък, който замества някой от тези данъци.

В списъка на дружествата, посочени в чл. 2, б. „а“, подточка „i“ от част А от Приложение I към Директивата изрично се указва кои дружества се включват, като е посочено, че това са дружества, регистрирани в съответствие с правото на О. кралство. В този лимитативно изброен списък не се посочват дружества, регистрирани в съответствие с правото на Г., който не е част от О. Кралство.

Следва да се има предвид още, че в списъка от директивата на изрично указаните данъци, посочени в приложение I на част Б към чл. 2, б. „а“, подточка „iii“ е посочен „corporation tax“ във Великобритания, като отново не са включени данъци от Г..

Настоящата инстанция намира за неоснователни твърденията на жалбоподателя, че европейските директиви били пряко приложими на територията на Г. по силата на ДФЕС. Директивата е законодателен акт /вторично право по смисъла на чл. 288-292 от ДФЕС/, който обвързва държава-членка по отношение на постигането на определен резултат. Тя предоставя на държавите-членки възможността сами да изберат начина, по който да реализират поставената обща цел. Същата не е акт с пряко приложение и е необходимо да бъде въведена в националните законодателства на държавите членки.

Следователно и с оглед изложеното по-горе, не може да се приеме, че Директива 2011/96/ЕС от 30.11.2011 г. е приложима за Г. по силата на чл. 355, § 3 от ДФЕС. Следвайки общия принцип и механизъм за въвеждане на една директива в националното законодателство, и доколкото за външните отношения на Г. отговорно е О. кралство, се налага извод, че трябва да има опосредстващ акт или волеизявление за въвеждане на Директива 2011/96/ЕС по отношение на данъци и лица, регистрирани по законите на Г..

В тази връзка, извода на органите по приходите, че Директива 2011/96/ЕС се прилагала спрямо Г., доколкото последният не е бил изключен с изрична дерогация от обхвата ѝ, се явява правилен. Подробен прочит на директивата, както и на Приложение I и II от същата опровергават тази теза, тъй като видно от приложенията е, че е въведен принцип на изрично и лимитативно изброяване на държави-членки, присъединили се към нея и изрично-посочени видове данъци включени в обхвата ѝ, а не е въведен принцип на изрична дерогация.

Съдът не споделя доводите на жалбоподателя за относимостта на цитирана в жалбата практика на ЕС, и по-специално Решение С-591/15 по повод преюдициално запитване, отправено от О. кралство. Спорът е с оглед приложението на чл. 56 от ДФЕС и рестрикциите при свободното предоставяне на услуги в рамките на съюза. Очевидно в решението е, че съдът прави разграничение между отношения „Г. дружество – Обединено кралство“ и отношения „Г. дружество – друга държава-членка“. Извън тези съображения, отношенията са разгледани на плоскостта на свободно движение на услуги по смисъла на чл. 56 от ДФЕС между лице, регистрирано в Г. и такова в О. кралство. В т. 27 и т. 28 относно тълкуването на чл. 56 ДФЕС

и чл. 355, § 3 ДФЕС на решението се цитира следното: прилагането на правото на Съюза по отношение на Г. произтича от установено в договора основание – чл. 355, § 3 от ДФЕС, различно от приложимото спрямо О. кралство – чл. 52, §. 1 от ДЕС. С разпоредбата на чл. 355, § 3 от ДФЕС не се уреждат отношенията между О. кралство и Г. във връзка с прилагането на основните свободи. От посочената разпоредба пряко следва само, че правото на Съюза е приложимо по отношение на Г..

Правото на Съюза е приложимо спрямо Г., но относно Директива 2011/96/ЕС, настоящата инстанция споделя констатациите на РА, че няма директно действие за дружествата, регистрирани по законите на Г. и за данъците, установени в Г.. Цитираното решение на ЕС не дава отговор на въпросите, възникнали в настоящата ревизия, поради което и не би могло да бъде основание за промяна на изразената позиция до момента.

Представеното Съобщение за членовете на ЕП относно Петиция №0358/2016 г. за прилагането на Директива 2011/96/ЕС относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки представлява част от процедурата по разглеждане на петиции от ЕП. Правото на внасяне на петиции в Европейския парламент се определя в член 227 от ДФЕС. То гарантира, че всеки гражданин на Европейския съюз или постоянно пребиваващо в държава членка лице може индивидуално или чрез сдружаване с други лица по всяко време да отправи петиция до Европейския парламент по въпрос, попадащ в сферата на дейност на Европейския съюз и който го засяга пряко. Всяко юридическо лице (например дружество, организация или сдружение) с регистрирано бюро в Европейския съюз може също да упражни правото си на петиция. Петиция може да бъде под формата на жалба, искане или наблюдение във връзка с проблеми, свързани с прилагането на правото на ЕС, или призив към Европейския парламент да заеме позиция по определен въпрос. Във връзка с това петицията може да даде възможност на Европейския парламент да привлече вниманието към всяко нарушаване на правата на гражданите от страна на държава членка, на местните органи или други институции. Няма как обаче позоваването на петиция да замести позоваване на практика на ЕС. Това е така по причина, че целта и функцията на производствата са различни. Еднаквото тълкуване и прилагане на правото на ЕС се осигурява от СЕС.

Предвид горното Директива 2011/96/ЕС относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки не е приложима към Г..

Съгласно националното ни данъчно законодателство с данък при източника по реда на чл. 194, ал. 1, т. 1 от ЗКПО се облагат дивидентите, разпределени (персонифицирани) от местни юридически лица в полза на чуждестранни юридически лица, с изключение на случаите, когато дивидентите се реализират от чуждестранното лице чрез място на стопанска дейност в страната. В ал. 3 на чл. 194 от ЗКПО са регламентирани изключенията от облагане на доходите от дивиденти с данък при източника. Едно от тези изключения, посочено в чл. 194, ал. 3, т. 3 от ЗКПО, е освобождаването от облагане с данък при източника на дивидентите, които се изплащат от местно юридическо лице в полза на чуждестранно юридическо лице, установено за

данъчни цели в държава-членка на Европейския съюз ЕС или друга държава - страна по Споразумението за Европейското икономическо пространство.

Предвид така установеното, условието за освобождаването от облагане с данък при източника не е изпълнено - получателят на дивидент, дружеството - майка, местно лице на Г., не е юридическо лице, местно за данъчни цели на държава - членка на Европейския съюз, или на друга държава - страна по Споразумението за Европейското икономическо пространство. На основание чл. 194, ал. 1, т. 1 от ЗКПО дивидентите, разпределени от местното юридическо лице в полза на лице, което съгласно представени сертификати е местно лице на Г., подлежат на облагане.

В този смисъл е и решението на СЕС по дело C-458/18, образувано във връзка с преюдициално запитване по настоящото дело, според което: „ член 2, буква а), подточки i) и iii) от Директива 2011/96/ЕС на Съвета от 30 ноември 2011 година относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки във връзка с част А, буква а б) и част Б, последно тире от приложение I към тази директива трябва да се тълкува в смисъл, че понятията „дружества, регистрирани в съответствие с правото на О. кралство“ и „corporation tax във Великобритания“, съдържащи се в тези разпоредби, не се отнасят до дружествата, които са регистрирани в Г. и там подлежат на облагане с корпоративен данък“. Този извод на СЕС се подкрепя и от писмото на данъчната служба на Нейно Величество на Г. от 16.05.2022г, приложено като доказателство по настоящето дело.

Следва да се отбележи, че съгласно мотивите на решението и следващите от същото, СЕС приема в т. 31, че „що се отнася до Директива 2011/96, следва да се отбележи, че тя е приета въз основа на член 115 ДФЕС, който позволява на Съвета да приема директиви относно сближаването на онези разпоредби, предвидени в закони, подзаконови или административни разпоредби на държавите членки, които пряко се отнасят до създаването или функционирането на вътрешния пазар. В съответствие със съображения 3—6 от тази директива тя има за цел дивидентите и другите форми на разпределение на печалби, плащани от дъщерни дружества на техните дружества майки, да се освободят от данъци при източника и да се предотврати двойното данъчно облагане на този вид доход на ниво дружество майка, за да се улесни групирането на дружества на равнището на Съюза (вж. в този смисъл, относно Директива 90/435, решение от 19 декември 2019 г., В. С., C- 389/18, EU:C:2019:1132, т. 35 и 36 и цитираната съдебна практика)“. Съгласно т.35 и т. 36 от решението, от съображения за правна сигурност е изключена всякаква възможност приложното поле на Директива 2011/96 да се разширява по аналогия, така че да обхване и други дружества, освен изброените в част А от приложение I към тази директива, тъй като материалното приложно поле на посочената директива е определено посредством изчерпателен списък на дружества. СЕС приема, че от текста на член 2, буква а) от Директива 2011/96 във връзка с част А, буква аб) и част Б, последно тире от приложение I към нея е видно, че по отношение на О. кралство Директива 2011/96 се прилага само за „дружества, регистрирани в

съответствие с правото на О. кралство“, които подлежат на облагане с „corporation tax във Великобритания“.

По нататък в решението се уточнява, че в писменото си становище правителството на О. кралство уточнява, че по силата на вътрешното право на тази държава членка регистрираните в съответствие с нейното национално право дружества могат да включват само дружества, които се считат за регистрирани в О. кралство, като във всички случаи последните не включват регистрираните в Г. дружества, което не е оспорено изрично от другите страни в производството пред Съда./т.38/

Освен това посоченото правителство пояснява, без твърдението му да е поставено под съмнение, че съгласно вътрешното право на О. кралство удържаният в Г. данък не представлява „corporation tax във Великобритания“. От това следва, с оглед на представената пред Съда преписка, че регистрираните в Г. дружества не отговарят на условието за приложимост, предвидено в член 2, буква а), подточка Г) от Директива 2011/96 във връзка с част А, буква аб) от приложение I към тази директива, и че въведената от Г. данъчна система не отговаря на условието за приложимост, предвидено в член 2, буква а), подточка ш) от посочената директива във връзка с част Б, последно тире от приложение I към нея.

По отношение т. 41, от решението на СЕС, която се поддържа от процесуалния представител на жалбоподателя и респективно т.56-66 от заключението на генералния адвокат Х., съдът следва да изложи понастоящем правни съображения съгласно указанията на ВАС в отменителното решение.

Съгласно т. 41 от решението: Предходните съображения не засягат задължението към момента на настъпване на фактите по спора в главното производство да се спазват членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС и евентуално да се провери дали облагането на печалбата, разпределена от българско дъщерно дружество на неговото дружество майка, установено в Г., представлява ограничение с оглед на правото на установяване или на свободното движение на капитали, от което се ползват регистрираните в Г. дружества (определение от 12 октомври 2017 г., С-192/16, Е1Т:С:2017:762, т. 26 и 27), и при утвърдителен отговор да се провери дали такова ограничение е обосновано. В посоченото определение т.31 ясно е заявено, че “Съдът отбелязва, че **липсват други аспекти, които да обосноват извода, че за целите на член 56 ДФЕС**, приложим за тези две територии, отношенията между Г. и О. кралство са подобни на съществуващите между две държави членки, като уточнява в това отношение, че да се приравнява търговията между Г. и О. кралство на търговия между две държави членки, би означавало, напротив, да се отрече признатата в член 355, точка 3 ДФЕС връзка между тази територия и посочената държава членка (вж. в този смисъл решение от 13 юни 2017 г., Т. G. V. and G. A., С-591/15, ЕU:С:2017:449, т. 41 и 42). Този извод обаче важи по същия начин и по отношение на членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС. В заключението на генералния адвокат Х.- т.64 и т.65 посочват, че отказът да бъдат освободени от удържане на данък при източника дивидентите, които установени в държава членка дъщерни дружества изплащат на своите регистрирани в Г. дружества майки, не бива да представлява общо правило,

както очевидно е в настоящия случай. До такъв отказ може да доведе само прилагането на мярка срещу злоупотреба при обстоятелствата на конкретен случай. Поради това такъв отказ трябва да се преценява индивидуално. Освен това трябва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика, за да е пропорционална, националната правна уредба трябва във всички случаи, при които наличието на изкуствена сделка не може да бъде изключено, да предоставя възможност на данъчнозадълженото лице, без да го подлага на прекомерна административна принуда, да представи доказателства относно евентуалните търговски съображения, поради които е сключена сделката.

Според настоящият съдебен състав правилото на чл.194 ал.3 т.3 от ЗКПО не представлява дискриминационна норма спрямо дружествата, регистрирани в Г., нито пък същата се прилага непропорционално от съдилищата и органите по приходите в България. В тази насока трябва да се отбележи, че Конвенцията за взаимно административно сътрудничество по данъчни въпроси е в сила за Г. от 01.03.2014г, а за България от 01.07.2016г, като сътрудничество между двете държави може да има за данъчни периоди от 01.01.2017г. Все в тази насока по отношение на Г. О. кралство е направило резерви по отношение на чл.30 от Конвенцията, като в тази насока съгл. Чл.30 ал.1 б. А и б от Конвенцията правителството на Г. няма да предоставя каквато и да била форма на съдействие във връзка с данъците на други страни, нито ще предоставя съдействие при събирането на каквото и да било данъчно вземане или административна санкция, нито ще предоставя съдействие при връчването на документи за всички данъци. Независимо от това съдържанието на писмото на данъчната служба на Г. от 16.05.2022г е недвусмислено - в него не се съдържа информация дали дружеството майка/регистрирано в Г./ на дружеството жалбоподател, регистрирано в България е заплатило за периода 2012-2016 съответния данък върху дивидента в Г.. Липсата на подобен вид информация, тълкувана на плоскостта на свободата на установяване и предоставяне на услуги, посочена в чл.49 и чл.63 от ДФЕС и в контекста на установената практика по чл.194 ал.3 т.3 от ЗКПО/ само за пример се посочва решение № 11070/23.07.2013г по адм. Д.№12350/2012г на ВАС VIII отд., решение № 6259/12.05.2014г по адм. Д.№11871/2013г на ВАС I отд./ .Посочените примери показват, че разпоредбата на чл.194 ал.3 т.3 от ЗКПО не се прилага дискриминационно и непропорционално на преследваната цел, нито пък е насочено единствено спрямо дружества, регистрирани в Г..

Облагането на разпределената от българското дружество печалба не представлява ограничение на правото на установяване или на свободно движение на капитали, тъй като с извършеното облагане не е налице посоченото ограничение, нито е установено двойно данъчно облагане. Дори напротив, в случай че разпределената печалба не бе обложена по реда на ЗКПО, същата ще остане изобщо необложена в държава членка на ЕС

предвид установеното, че регистрираното дружество- майка в Г., няма да дължи корпоративен данък съгласно законодателството на О. кралство. Това не само че не обосновава ограничение за дружеството, но дори би го поставило в привилегировано положение спрямо останалите регистрирани дружества в Г..

За пълнота на изложението следва да се отбележи, че посоченото определение от 12 октомври 2017 г., по дело С-192/16, се отнася до облагане на дейността на дружество от О. кралство, изнесена в Г. с цел избягване на корпоративен данък, който не се следва за съответната дейност за регистрираните в Г. дружества. С оглед избягването на данъчно облагане в посоченото определение е прието, че на поставените въпроси трябва да се отговори, че член 355, точка 3 ДФЕС във връзка с член 49 ДФЕС или член 63 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че упражняването на свободата на установяване или на свободното движение на капитали от британски граждани между О. кралство и Г. представлява с оглед на правото на Съюза положение, което във всичките си аспекти е свързано само с една държава членка.

Предвид изложеното посоченото дело не се отнася до настоящия казус и извършеното облагане по реда на ЗКПО на „Е. С. (БЪЛГАРИЯ)“ Е..

При този анализ на установените в процеса факти жалбата е неоснователна и ще следва да бъде отхвърлена.

С оглед крайния изход на делото заявеното от процесуалния представител на ответника искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е основателно и на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК във вр. с чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати в полза на бюджета на ответника сумата от 11 835, 30 лв. за всяка от инстанциите, представляваща юрисконсултско възнаграждение, или 35505,90лв общо на осн. чл.226 ал.3 от АПК.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160 от ДОПК, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ оспорването на „Е. С. (БЪЛГАРИЯ)“ Е., ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], офис парк „Е. 2000“, сграда-фаза 4, ет. 3, чрез С. П. Т., в качеството на управител, срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-29002917004916-091-001/01.12.2017 г., РА за поправка на ревизионен акт /Р./ № П-29002917210282-003-001/07.12.2017 г. и Р. № П-29002917224182-003-002/22.12.2017 г. издадени от Ю. И. В. - орган, възложил ревизията и Ц. Г. Б. - ръководител на ревизията, потвърден с решение № 264/19.02.2020г. на директора на дирекция „ОДОП“, в частта на определените допълнителни задължения за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на юридически лица за данъчни периоди от м. 07.2012 г. до м. 09.2012 г.; от м. 07.2013 г. до м. 09.2013 г.; от м. 04.2014 г. до 06.2014 г.; от м. 07.2015 г. до м. 09.2015 г. и от м. 04.2016 г. до м. 06.2016 г. в общ размер на 546 407, 00 лв., ведно със съответните лихви за забава в размер на 193 721, 82 лв.

ОСЪЖДА „Е. С. (БЪЛГАРИЯ)“ Е., ЕИК[ЕИК], да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика ” – С. при ЦУ на НАП разноси в размер на 35505,90 лв., за юрисконсултско възнаграждение. Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14 - дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: