

РЕШЕНИЕ

№ 35067

гр. София, 24.10.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 8 състав, в
публично заседание на 24.09.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Деница Митрова

при участието на секретаря Милена Чунчева, като разглежда дело номер **10536** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. чл. 156 – 161 от Данъчно – осигурителния процесуален кодекс (ДОПК) вр. чл. 145 и сл. от Административно процесуалния кодекс (АПК).
Образувано е по повод жалба вх. № 29177 от 25.10.2024 г. по описа на Административен съд – София (АССГ) и вх. № 53-00-260#1 от 02.10.2024 г. по описа на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ С. (дирекция ОДОП; ДОДОП) при Национална агенция за приходите (НАП), подадена от „ЦАПК Прогрес груп“ АД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], представлявано от П. Д. М. и С. М. С., заедно и поотделно, чрез адв. Е. Д. от САК, със служебен адрес [населено място], [улица], ет. 3, ап. 1 срещу Ревизионен акт (РА) № Р – 2900-29210-06915-091-001 от 08.11.2022 г., издаден от Оля К. М., на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и М. К. Циова-Д., на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1265 от 17.09.2024 г., на директор на Дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП.

С жалбата се предлага съдът да отмени обжалваният РА в потвърдената му част като неправилен, издаден в противоречие на материалноправните разпоредби на закона и при съществено нарушение на процесуалните правила. Оспорващият възразява срещу интерпретацията на установените факти и обстоятелства, неправилните тълкувания на същността и механизма на осъществяване на търговските сделки, представляващи съществена част от дейността на дружеството през проверявания период, както и срещу основанията, на които се е позовал ревизиращият екип, за да обоснове предположението си за установяване на задължения за ревизирувания период. Твърди се, че при издаването на РА органът по приходите е допуснал съществени процесуални нарушения на чл. 114 ДОПК, тъй като ревизията е удължена

неколкократно без да е налице хипотезата на чл. 114, ал. 4 ДОПК, а именно „особена фактическа сложност на конкретния случай“, като е надвишен и максималният срок от пет месеца за извършването ѝ със заповед, издадена от органа, възложил същото това извършване. Излагат се аргументи, че изплатените от жалбоподателя суми по фактурите, издадени на „Microsoft Ireland Operations“ Ltd не представлява плащания за авторски права и лицензионни възнаграждения, тъй като същите не са плащания за използване или предоставяне на правото на ползване на авторски или имуществени права, които авторски права в случая са абсолютна и неотменима собственост на корпорацията „Microsoft“, поради което тя е носител на тези права. В тази връзка се подчертава, че погрешно органите по приходите са приели, че „Microsoft Ireland Operations“ Ltd притежава авторски права върху продуктите, предмет на сделките му с „ЦАПК Прогрес груп“ АД.

Подробно са изложени аргументи по съществуването на извършената ревизия, като в заключение са наведени доводи, че целта на ревизиращите органи е не да бъдат установени безпристрастно всички обстоятелства, свързани с извършените от оспорващия сделки, а да бъде доказано на базата на коментари и неверни интерпретации, че дружеството е извършило нарушения на данъчното законодателство в големи размери. В хода на съдебното производство, жалбоподателят редовно призован, не се явява, представлява се от адв. Д., която поддържа жалбата, предлага да се уважи и претендира сторените съдебно – деловодни разноски по делото съгласно представен списък.

Ответникът – директорът на Д „ОДОП“, редовно призован, не се явява, представлява се от юрк. З., която оспорва жалбата, предлага да не се уважава. Предлага РА да се потвърди по мотивите, изложени в решението на директора и претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Ревизионното производство е образувано във връзка с издаването на заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-2900-29210-06915-020-001 от 08.12.2021 г., с която на основание чл. 112 и чл. 113 от ДОПК, Оля К. М., началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., е възложила извършването на ревизия на „ЦАПК прогрес груп“ АД. В нея е записано, че обхвата на производството е за следните видове задължения по периоди: Данък върху доходите на чуждестранни юридически лица за периода от 01.01.2015 г. до 30.09.2016 г. Посочено е, че ревизията ще бъде извършена от М. К. Циова-Д., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, М. И. Д. и С. И. И. - Гатовска, и двамата на длъжност главен инспектор по приходите. Определен е срок за завършване до 3 месеца, считано от датата на връчване на ЗВР. Заповедта е връчена на 15.12.2021 г. по електронен път.

Със Заповед за изменение на ЗВР (ЗИЗВР) № Р-2900-29210-06915-020-002 от 08.03.2022 г., издадена от Оля М., е продължен срокът за извършване на ревизията до 13.05.2022 г. Заповедта е връчена на 10.03.2022 г. по електронен път.

Със заповед № Р-2900-29210-06915-023-001 от 28.04.2022 г., издадена от Оля М., ревизията е спряна на основание чл. 34, ал.1, т. 5 ДОПК във връзка с молба на жалбоподателя, считано от 28.04.2022 г. до 28.07.2022 г. Заповедта е връчена на оспорващия на 04.05.2022 г. по електронен път.

Със заповед № Р-2900-29210-06915-143-001 от 29.07.2022 г., издадена от Оля М., е възобновено ревизионното производство, считано от 29.07.2022 г. Заповедта е връчена на 01.08.2022 г. по електронен път.

Със заповед № Р-2900-29210-06915-ЗИД-001 от 03.08.2022 г., издадена от Р. П. С., на длъжност изпълнителен директор, въз основа на искане на директора на ТД на НАП-Големи данъкоплатци с № Р-2900-29210-06915-Д49-001 от 02.08.2022 г., е удължен за извършване на ревизията до

14.10.2022 г. Заповедта е връчена на 10.03.2022 г. по електронен път.

Със ЗИЗВР № Р-2900-29210-06915-020-003 от 03.08.2022 г., издадена от Оля М., е продължен срокът за извършване на ревизията до 14.10.2022 г. Заповедта е връчена на 04.08.2022 г. по електронен път.

Издаден е ревизионен доклад (РД) № Р-2900-29210-06915-092-001 от 17.10.2022 г., връчен на 18.10.2022 г. по електронен път. Срещу РД не е подадено възражение.

Издаден е РА № Р-2900-29210-06915-091-001 от 08.11.2022 г. от Оля К. М., на длъжност началник сектор, възложил ревизията и М. К. Циова-Д., на длъжност главен инспектор по приходите, с който са установени задължения за довносяне в общ размер на 3 818 483,94 лв., от които главница 2 297 672,84 лв. и лихви 1 520 811,10 лв., РА е връчен по електронен път на 08.11.2022 г.

В срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК е постъпила жалба с вх. № 26-Ц-13394 от 22.11.2022 г. по регистъра на ТД на НАП „Голени данъкоплатци и осигурители“ (ГДО) и с вх. № 23-29-61 от 28.11.2022 г. по регистъра на дирекция ОДОП.

Със заповед № РД-04-5 от 19.01.2023 г. директорът на ДОДОП, на основание чл. 34, ал. 3 ДОПК, е спрял административното производство по обжалване на РА, считано от датата на издаване на заповедта до възобновяване на производството по реда на чл. 35 ДОПК.

Със Заповед №РД-05-50/16.09.2024 г. на директора на ДОДОП е възобновено административното производство по обжалване на РА №Р-29002921006915-091 -001 /08.11.2022 г. поради отпадане на основанията за спиране във връзка с произнасяне по преюдициален съдебен спор на Върховния административен съд (ВАС) с Решение № 9031 от 22.07.2024 г., постановено по адм. д. №11285 по описа за 2023 г.

На 17.09.2024 г. е издадено решение № 1265 от директора на ДОДОП, с което е потвърден обжалваният РА.

Видно от констатациите в РД и РА се установява следваната фактическа обстановка:

През процесния период основаната дейност на жалбоподателя е осъществяване на научно-изследователска, развойно-внедрителска и сервизна дейност в страната, системна интеграция, включваща дизайн, разработване, инсталация и обслужване на компютърна инфраструктура и програмни системи на базата на Microsoft, инженеринг, обучение и услуги в сферата на информационните технологии. Към документите на ревизията са приобщени с протоколи от 03.10.2022 г. представените от оспорващия договори в предходно ревизионно производство, от които става ясно, че той предоставя на своите клиенти лицензирани права за използване на софтуерни продукти на корпорация Microsoft, както и в някои от случаите предоставяне на услуги по разработване и въвеждане на софтуерни системи и сървъри, софтуерни платформи и специализирано оборудване, съобразени с изискванията и нуждите на конкретния клиент. Със сключените договори оспорващият предоставя услуги на абонамента поддръжка на програмните продукти (софтуер) и на техническо оборудване (хардуер) . Лицензионните права основано са свързани с предоставянето на т. нар. софтуерни ключове, предвиждащи ползването на определен брой програмни продукти от определен брой потребители - уточнени във всеки конкретен договор, като Корпорация Microsoft предоставя чрез своя представител: MICROSOFT IRELAND OPERATIONS Ltd. с VINIE82567960 - И. (MICROSOFT IRELAND), с което „ЦАПК ПРОГРЕС ГРУП“ АД е подписало споразумение „Microsoft Channel Agreement“ с условията за предлагане на продукти на Microsoft по определени програми. Като страна по споразумението „ЦАПК ПРОГРЕС ГРУП“ АД е оторизиран партньор за лицензионни решения (Licensing Solutions P.) на MICROSOFT CORP.

По същество основната част от отчетените разходи по сметка 6112 „Изписани стоки“, представляват закупени лицензи за софтуерните продукти на Корпорация Microsoft във връзка с

партньорско споразумение с MICROSOFT IRELAND.

За периода от 01.10.2015 г. до 30.09.2016 г. жалбоподателят е отчетел по дебита на сметка 304 „Стоки“ закупените лицензи във връзка със сключено Партньорско споразумение с MICROSOFT IRELAND в размер на 22 976 728,40 лв.

Партньорското споразумение с MICROSOFT IRELAND, касае доставка на лицензионни права за ползване на продукти на Microsoft, които попадат в Регламент (ЕС) №91/2010 на Комисията от 02.02.2010 г. за изменение на Регламент (ЕО) №1982/2004 за прилагане на Регламент (ЕО) №638/2004 на Европейския парламент и на Съвета за статистиката на Общността, свързана с търговията със стоки между държавите членки по отношение на списъка със стоки, изключени от статистиката, изпращането на информация от данъчната администрация и оценка на качеството; приложение 1, т. Д и Е, а именно:

- Стоки, използвани за носители на индивидуализирана информация, включително софтуер;
- софтуер, изтеглен от интернет.

Органите по приходите са установили, че оспорващият е приел в своята счетоводна политика закупените лицензи за софтуерните продукти да бъдат отчитани като стоки по сметка 304, респ. себестойността на същите да се формира през счетоводна сметка 6112 „Изписана стока“. От тази сметка стоките се изписват по дебита на сметка 7034 „Продажба по проекти“. А единственият доставчик на закупените лицензи за софтуерни продукти е MICROSOFT IRELAND.

Закупуването на лицензните и последващото им предоставяне към клиентите е уредено и регламентирано в цитираното партньорско споразумение между жалбоподателя и MICROSOFT IRELAND. Съгласно т. 4, б. „б“ от споразумението, „ЦАПК ПРОГРЕС ТРУП“ АД е оторизирано да препродава, дистрибутора, продава или другояче да се разпорежда с лицензиран софтуер в рамките на предназначенията си територия, като по този начин дружеството е оторизирано да продава Microsoft продукти на компании, регистрирани на територията на България (или свързани лица от Европейския съюз на български компании).

Въз основа на споразумението жалбоподателят сключва договор с краен клиент за продажба на заявени от клиента продукти/услуги, които придобива от MICROSOFT IRELAND. За тези доставки Microsoft издава инвойс-фактури на името на „ЦАПК ПРОГРЕС ГРУП“ АД.

След придобиване на лицензите „ЦАПК ПРОГРЕС ГРУП“ АД ги заприходява като стоки. По този начин дружеството удостоверява, че лицензите са придобити с цел продажба и то не се явява краен потребител. Последващата реализация на тези стоки, дружеството декларира като предоставяне на услуги на крайните клиенти, като в стойността на услугите изписва стойността на стоките. Това от своя страна обосновава извод, че към себестойността на стоките се добавя принадлежна стойност, следствие на допълнително извършени дейности във връзка с тези стоки.

За периода на ревизията, в главните книги на оспорващия е установено, че фигурират единствено приходи от продажба на услуги и няма осчетоводени приходи от продажба на стоки. За всяка отделна сделка между „ЦАПК ПРОГРЕС ГРУП“ АД и краен клиент се сключва и лицензионно споразумение между MICROSOFT IRELAND и крайния клиент, като в споразумението като риселър е посочено и дружеството. Крайните клиенти обикновено получават достъп до продуктите по електронен път от MICROSOFT IRELAND. Продуктите, предмет на сделките, са софтуер и онлайн услуги. Няма физически носител, достъпва се чрез електронен портал. Под софтуер се разбира лицензирани копия на софтуер на корпорация Microsoft, посочени в списък с продукти. По този начин корпорация Microsoft ограничава крайния клиент на „ЦАПК ПРОГРЕС ГРУП“ АД само до използване на даден стандартизиран софтуер в рамките на поръчаните количества за целите на дейността си. Прехвърляне на лицензи не е позволено от крайните клиенти. Същите нямат право да разпространяват и да подлагат на промяна, който и да е продукт

на Microsoft. Тези права са предоставени единствено и само на „ЦАПК ПРОГРЕС ГРУП“ АД по силата на посоченото споразумение.

На базата на проверените и събрани документи в хода на ревизията органите по приходите са приели, че начислените доходи на база на разглежданото споразумение са в полза на MICROSOFT IRELAND, които за процесния период са в общ размер на 22 976 728, 40 лв., трябва да се квалифицират като авторски и лицензионни възнаграждения по смисъла на §1, т. 8 от ДР на ЗКПО, поради което и на основание чл. 195, ал.1 във връзка с чл. 12, ал. 5, т. 3 ЗКПО, за оспорвания в качеството му на платец на дохода по смисъла на чл. 202, ал. 2 от ЗКПО е следвало да удържи. Тъй като не е било сторено, ревизиращите са начислили данък при източника в общ размер на 2 297 672,84 лв. и лихви за забавата на данъчното плащане в размер на 1 520 811,10 лв.

Така установените данъчни задължения са базирани на следните доходи по периоди, подробно описани в РД:

За периода от 01.10.2015 г. до 31.12.2015 г. за начислените доходи в общ размер на 3 230 077,28 лв. е установен данък в размер на 323 079,93 лв. и лихви в размер на 221 970,35 лв.

За периода от 01.01.2016 г. до 31.03.2016 г. за начислените доходи в общ размер на 17 568 014,14 лв. е установен данък в размер на 1 756 801,41 лв. и лихви 1 162 541,55 лв.

За периода от 01.04.2016 г. до 30.06.2016 г. за начислените доходи в общ размер на 1 273 300,04 лв. е установен данък в размер на 127 330,01 лв. и лихва в размер на 81 037,89 лв.

За периода от 01.07.2016 г. до 30.09.2016 г. за начислените доходи в общ размер на 904 614,94 лв. е начислен данък в размер на 90 461,49 лв. и лихви в размер на 55 261,31 лв.

В хода на съдебното производство са приети като писмени доказателства представените от жалбоподателя писмени документи и депозираната от ответника административна преписка.

По искане на оспорвания по делото е допусната, изслушана и приета без възражение Съдебна експертиза в областта на интелектуалната собственост, изготвена от вещото лице проф. д.н. М. М., която се кредитира изцяло от съда като пълна и последователна в дадените отговори.

При така установеното от фактическа страна, съдът обосновава следните правни изводи:

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването. Подадена е в законоустановения срок, поради което е ПРОЦЕСУАЛНО ДОПУСТИМА.

Разгледана по същество жалбата е ОСНОВАТЕЛНА.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът преценява 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.

Оспореният ревизионен акт е издаден от компетентен орган в кръга на определените му правомощия и в предвидената форма. В хода на ревизионното производство не са допуснати съществени процесуални нарушения. В тази връзка съдът намира за неоснователни изложените в жалбата доводи за допуснати процесуални нарушения в хода на ревизионното производство относно продължаване срока за извършването ѝ.

Настоящият съдебен състав намира, че е спазена процедурата по определяне на 3-месечния срок по чл. 114, ал. 1 от ДОПК, както и при спазване на срока по чл. 114, ал. 2 от ДОПК. Не се установява отклонение от правилата за удължаване на срока на ревизията от изпълнителния директор, съгласно чл. 114, ал. 4 от ДОПК. Твърдението, че последните две заповеди за удължаване на срока са издадени без основание и в нарушение на процедурата не кореспондира с приетите по делото и описани в обстоятелствената част на настоящия съдебен акт писмени доказателства. Не следва да се забравя и факта, че първото спиране на ревизията е инициатирано от оспорвания.

Съгласно чл. 12, ал. 5 ЗКПО доходите на чуждестранните юридически лица от източник в страната, които не са реализирани чрез място на стопанска дейност в страната, подлежат на облагане с данък при източника, който е окончателен по силата на чл. 195, ал.1 ЗКПО.

Спорът по делото по своята същност е правен и е свързан с това дали авторските и лицензионните възнаграждения попадат в обхвата на сл. 12, ал. ЗКПО.

Съгласно §.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. Едновременно с това чл. 195, ал.1 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.

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

Обекти на авторско право съгласно Закона за авторското право и сродните му права (ЗАПСП), по силата на чл. 3, ал. 1, т. 1, са и компютърните програми. За използване на авторско право (чл. 18, ал. 2 ЗАПСП) се приема 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 износьт в трети държави на екземпляри от произведението в търговско количество.

Законодателят в §.2, т. 4 ЗАПСП е предвидил, че "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.

В чл. 71 ЗАПСП е предвидено, че 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.

На следващо място ЗКПО в чл. 13 предвижда, 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, която е обнародвана в ДВ, бр. 81 от 20.10.2015 г. и е в сила от 15.12.2015 г. Спогодбата представлява международен договор, който преразпределя данъчнооблагателните правомощия между двете договарящи държави и може да предостави облекчения при облагането на конкретни видове доходи.

Облагането на авторските и лицензионните възнаграждения се регулира от разпоредбите на чл. 12 от СИДДО с Великобритания, като в ал. 2 е предвидено, че авторските и лицензионните възнаграждения могат също да се облагат с данък в договарящата държава, в която възникват, и съобразно законодателството на тази държава, но когато бенефициентът на авторските и лицензионните възнаграждения е местно лице на другата договаряща държава, така наложеният данък няма да надвишава 5 процента от brutната сума на авторските и лицензионните възнаграждения. В ал. 3 на същия член е посочено, че терминът „авторски и лицензионни възнаграждения“ за целите на този член означава плащания от всякакъв вид, получени за използването или за правото на използване на всяко авторско право за литературно, художествено или научно произведение, включително кинофилми, на всеки патент, търговска марка, чертеж или модел, план, секретна формула или процес, или за информация (ноу-хау), отнасяща се до промишлен, търговски или научен опит.

За правилното решаване на настоящия спор и с оглед преценка дали доходите, които българското дружество начислява/изплаща на Microsoft Ireland, попадат в цитираната по-горе дефиниция и подлежат на облагане с данък при източника в България по смисъла на СИДДО, следва да бъде взет под внимание и Коментарът към Модела на СИДДО на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР).

В § 13.1 от Коментара към чл. 12 от Модела на СИДДО е посочено, че плащанията, направени за придобиването на частични права на авторско право (без прехвърлителят да

е прехвърлил напълно всички авторски права), ще представляват авторски и лицензионни възнаграждения, когато това плащане е осъществено за предоставяне на права за използване на програмата по начин, който без този лиценз би представлявал нарушение на авторското право. Примери за такива договорености включват лицензи за възпроизвеждане и публично разпространение на софтуера, който инкорпорира и авторското право върху програмата, или за видоизменяне и публично разпространение на програмата. При тези обстоятелства плащанията са осъществени за използване на авторското право върху програмата (т. е. да се използват правата, които в противен случай биха били прерогатив единствено на притежателя на авторското право).

Съгласно § 14 от Коментара, при други сделки правата, придобити във връзка с авторското право, са ограничени до тези, необходими на потребителя да използва програмата, например когато получателят на прехвърленото право придобива ограничените права за възпроизвеждане на програмата. Това е най-честият случай на сделки, при който се касае за придобиването на копие от програмата. В § 14.2 от Коментара това правило е доразвито по следния начин: „Лесният начин, по който се осъществява възпроизвеждането на компютърни програми, е довел до сключването на споразумения за разпределяне на правата, като получателят получава правото да размножава копия от програмата единствено за опериране на собствената им стопанска дейност. Такива споразумения са най-често определени като „лицензии за място“, „лицензии на предприятие“ или „мрежови лицензии“. Въпреки че тези лицензионни споразумения позволяват размножаването на неограничен брой копия от програмата, такива права са принципно ограничени до тези, които позволяват на програмата да функционира върху компютрите или за други цели. Плащанията, въз основа на такива споразумения в повечето случаи ще бъдат третираны като доходи от стопанска дейност съгласно чл. 7.“

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 - §.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. По силата на договора между ЦАПК и Microsoft 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, без ЦАПК да има правото да променя или декомпилира лицензирания софтуер. Същевременно ЦАПК може да предоставя лицензиран софтуер само на клиенти, които са сключили или ще сключат споразумение с Microsoft, като цените се определят от Microsoft. Както е описано във фактическата част на РД, лицензът се предоставя директно

от Microsoft на Клиента, както и гаранцията за същия. По силата Споразумението на Microsoft за бизнес и услуги, което се сключва между Microsoft/ Microsoft Ireland и Клиента за придобиване на продукти или професионални услуги от Microsoft, лицензът се предоставя само за вътрешни бизнес цели на клиента.

От разпоредбите на договорите в тяхната съвкупност се установява, че Microsoft 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 Microsoft Ireland, след приспадане на съответната горница/възнаграждение за дейността по намиране на клиенти. Това на практика означава, че Microsoft Ireland 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 смисъла на изр. 2 на §. 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 Microsoft Ireland – опосредено чрез ЦАПК, поради което тези доходи на Microsoft Ireland 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 Microsoft Ireland пряко сключва лицензионни споразумения, а отказът на Microsoft да сключи такова е предпоставка да не се сключва договор и между клиента и ЦАПК. В случая ЦАПК не плаща на Microsoft възнаграждение за използване или разпространение на софтуер, а на практика му заплаща 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 Microsoft Ireland 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 §1, т. 8, изр. 1 от ДР на ЗКПО.

В подкрепа на изложеното е и обстоятелството, че между Microsoft Ireland и ЦАПК е уговорено единствено правото и задължението на ЦАПК да предлага продуктите на Microsoft при цени, определени от Microsoft в ценова листа или индивидуално за конкретен клиент. Няма уговорена такава 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 Microsoft Ireland 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.

Тези изводи се потвърждават и от приетата по делото експертиза, като вещото лице М. подробно обясни, че оспорваният не е носител на авторско право, тъй като същият по

силата на договора му с Microsoft Ireland Operations Ltd е само разпространител/посредник между носителя на авторското право и крайния получател. Този извод е застъпен и при отговора на 5 въпрос на приетата експертиза, а именно, че ЦАПК не притежава прав върху продуктите компютърни програми и услуги собственост на Microsoft Ireland Operations Ltd. Това е така, тъй като софтуерните ключове се получават от крайния клиент, като самите ключове не са обект на право на интелектуалната собственост и не „носят лицензионни права“.

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.

Жалбоподателят претендира разноски в размер на заплатения депозит за възнаграждение на вещото лице, който е в размер на 1000,00 лв. и същите следва да му бъдат присъдени.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160, ал. 1, предл. първо от ДОПК, Административен съд – София град, III – то отделение, 8-ми състав,

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р – 2900-29210-06915-091-001 от 08.11.2022 г., издаден от Оля К. М., на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и М. К. Циова-Д., на длъжност главен инспектор по приходите - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1265 от 17.09.2024 г., на директор на Дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на „ЦАПК Прогрес груп“ АД, ЕИК[ЕИК] сторените съдебно - деловодни разноски по делото в размер на 1000,00 (хиляда) лева.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му.

СЪДИЯ: