

РЕШЕНИЕ

№ 4548

гр. София, 07.07.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 69 състав, в публично заседание на 09.06.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Милена Славейкова

при участието на секретаря Грета Грозданова, като разгледа дело номер **11428** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 – 161 ДОПК.

Образувано е по жалба на „Б. М. Г.” Е., ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], Административна сграда на НДК, пл. „България“ № 1, ет.11, и със съдебен адрес [населено място], [улица], ет.6, чрез адв. А. С. от САК, срещу Ревизионен акт № Р-29002919008291-091-001 от 24.07.2020 г., издаден от Р. Г. С. – орган, възложил ревизията, и Д. С. Д. - ръководител на ревизията, при ТД на НАП ГДО, потвърден с Решение № 1579 от 15.10.2020 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДОДОП) [населено място], в частта на допълнително определените задължения общо в размер на 1 775 147,43 лв. за данък върху доходите на чуждестранните юридически лица за периодите от 01.10.2014 г. до 31.12.2017 г.

Жалбоподателят оспорва РА като необоснован и незаконосъобразен в частта, в която са установени допълнителни задължения за данък при източника по реда на чл. 195 от ЗКПО и лихви за периодите от 01.10.2014 г. до 31.12.2017 г. Изказва несъгласие със заключението на приходните органи, че СМЕ Р. BV, X., (СМЕ Р. или Холандското дружеството) не е действителният притежател на начислените доходи от авторски и лицензионни възнаграждения. Намира това твърдение за недоказано и в противоречие със събраните в хода на ревизията доказателства. Посочва, че според СЕС именно данъчният орган на държавата членка следва да докаже, че соченият за действителен бенефициер е само дружество за насочване на дохода, чрез което е извършена злоупотреба. Счита, че нито в РА, нито в РД, органите по приходите,

доказват злоупотреба с право, не твърдят и не доказват наличието на субективния елемент, нито пък доказват по обективен и непротиворечив начин, че СМЕ Р. е дружество за насочване на дохода и цели злоупотреба с право на облекчение по СИДДО.

Счита, че конкретната разпоредба на СИДДО между Република България и Кралство Х. не изисква качеството „действителен притежател“ на дохода от авторски и лицензионни възнаграждения. Настоява, че Холандското дружество е юридически и икономически собственик на правото да излъчи или да предостави на трето лице правото за излъчване на конкретна програма. Сочи, че през ревизирания период Холандското дружество се управлява от своите директори А. ван С. и Д. С., които не са ограничени да вземат решения спрямо дружеството. Изразява категорично несъгласие с мотивите в РА, че СМЕ Р. BV не взема решения и правата му, свързани с предмета на лицензионните договори са силно ограничени. Поддържа, че е юридическият и икономически собственик на авторските и лицензионни права, тъй като сключва лицензионни договори, с качеството си на лицензополучател, с доставчици – лицензодатели, въз основа на които на СМЕ Р. се отстъпва правото да излъчва или да предостави на трети лица правото да излъчва определеното в договора съдържание. Със съображения от Закона за авторското право и сродните му права (ЗАПСР) навежда извод, че лицензионните договори са договори за отстъпване на права за използване на обекти на авторскоправна закрила. Сочи, че случаите, в които на лицензополучателя ще бъде предоставено и правото да преотстъпва на друго лице правата по договор (т.нар. сублицензиране), следва задължително да бъдат договорени в лицензионния договор. Счита, че ревизиращият екип не е отчет спецификите на лицензионните договори за използване на аудиовизуални произведения.

Поддържа, че в сключените от СМЕ Р. лицензионни договори е договорена възможност за сублицензиране, както в полза на Б., така и в полза на други дружества, поради което изразява несъгласие в изводите на ревизиращия екип, че Б. фигурира като единствен краен получател на правата на излъчване. Посочва примери с конкретни лицензионни договори, като сочи, че в случаите на сублицензиране СМЕ Р. продължава да носи отговорност за изпълнението на договорите, вкл. относно плащането. Излага съображения, че България не е единствената територия, в която могат да се сублицензират права на излъчване. Навежда довод, че СМЕ Р. е правно обвързан да изпълни задълженията си по договорите с лицензодателите на програмни права, независимо дали ще отстъпи правото на излъчване на трето лице. Т.е. независимо дали ще сключи сублицензионен договор с Б. или друго дружество, СМЕ Р. дружеството, което отговаря и дължи пълно и точно изпълнение по договорите с лицензодателите на програмни права, като двата договора са различни и независими един от друг по условия и изпълнение. От това извежда извод, че СМЕ Р. носи отговорност и е самостоятелно задължено лице по всеки от договорите.

Оспорва изводите на приходните органи, че Б. носи солидарна отговорност с СМЕ Р. пред лицензодателя D. H. VE G. Y., независимо, че СМЕ Р. се е съгласило за това. Поддържа, че СМЕ Р. може да се разпорежда с доходите от източник в България и да преценява използването им. Оспорва констатациите на ревизорите, че приобщените лицензионни и сублицензионни договори не предвиждат конкретни дати на падеж. В табличен вид извежда данни от договорите и твърди, че падежът към лицензодателите в общия случай е по-ранен от падежа в сублицензионния договор между Б. и СМЕ Р..

Оспорва твърденията на приходните органи, че СМЕ Р. е контролирана от W. M. L. или друго лице през ревизираните периоди, респ., че Холандското дружество единствено насочва дохода на програмни права, закупени от W. M. L..

Сочи, че СМЕ Р. е начислило данък печалба върху цялостната си дейност, поради което изразява несъгласие с изводите на ревизорите, че „цялата група от свързани лица е структурирана по начин, способстващ избягване плащането на данъци, както в България, така и в Х.“.

Поддържа, че понася съществена част от риска от дейността като извършва и друга дейност, освен предоставяне на права на излъчване, за което навежда доводи от годишните финансови отчети (ГФО) на Холандското дружество. Соци, че СМЕ Р. разполага с ресурсите, необходими за извършване на дейността му. Настоява, че Холандското дружество разполага с необходимия човешки ресурс за изпълнение на дейността, като в тази връзка намира, че не всички доказателства са обсъдени от ревизиращите.

Изтъква доводи за поетите от СМЕ Р. BV съществени рискове от дейността – кредитен, валутен, инвентарен и пазарен риск, за което навежда конкретни примери. Поддържа, че СМЕ Р. е получило пазарно възнаграждение за изпълняваната от него функция като централен субект да договаря лицензионни договори, което съответства на функциите, поетите рискове и използваните активи.

Поддържа, че чрез използването на СМЕ Р. като централен субект, Б. успява да получи по-добри търговски условия. В тази връзка сочи, че Холандското дружество действа като централен субект в рамките на международна група, който договаря и сключва сделки с големи продуцентски студия – лицензодатели, и като такъв е добре запознат с работата и политиката на ТВ дружеството от групата СМЕ в Централна и Източна Европа. Изтъква, че в отношенията в ТВ дружествата от СМЕ групата ролята на СМЕ Р. е да договаря и сключва големи сделки за програмни права при преференциални условия и да носи пълната отговорност за точното изпълнение на тези договори и законосъобразното използване на отстъпените права. Намира за неоснователни твърденията, че СМЕ Р. е дружество за насочване на дохода и агент, който участва в сделките единствено с цел получаване на данъчни облекчения. Счита, че в РА са допуснати и фактически неточности.

Жалбоподателят претендира съда да постанови решение, с което да отмени ревизионния акт в оспорената част и да му присъди сторените разноски.

Ответникът Директор на ДОДОП [населено място] оспорва жалбата, чрез юрк. Т.. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна:

Със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-29002919008291-020-001 от 17.12.2019 г., издадена от Р. Г. С. - началник сектор “Ревизии” в Дирекция “Контрол” на ТД на НАП ГДО, е възложено извършването на данъчна ревизия на жалбоподателя от органи по приходите Д. С. Д. (ръководител на ревизията), И. Й. Н., П. А. Т. и С. О. Д. за определяне на данъчни задължения за корпоративен данък, данък върху представителните разходи и данък върху социалните разходи, данък върху разходите за превозни средства за периодите, данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на юридически лица и данък върху доходите на чуждестранни юридически лица, данък върху разходите в натура,

обвързани с лично ползване по ЗКПО за данъчни периоди от 01.10.2014 г. до 31.12.2017 г. в тримесечен срок, считано от датата на връчване на ЗВР на 17.12.2019 г. съобразно чл.114, ал.1 ДОПК, т.е. в срок до 17.03.2020 г. Със ЗИД на ЗВР от 10.03.2020 г. срокът на ревизията е удължен с два месеца съобразно чл.114, ал.2 ДОПК до 15.05.2020 г. Заповедите са издадени във формата по чл.113, ал.1 ДОПК и са връчени на задълженото лице по електронен път.

Компетентността на органа, възложил ревизията, произтича от Заповед № ГДО-132 от 13.07.2018 г., с която директорът на ТД на НАП ГДО е възложил на Р. Г. С. в качеството ѝ на началник сектор „Ревизии“, отдел „Ревизии“, Дирекция „Контрол“ в ТД на НАП ГДО функциите да издава заповеди за възлагане на ревизии. Валидността на електронните подписи на приходните органи, подписали ЗВР, РД и РА, се установява от представените от ответника удостоверения на л.105 от делото, поради което съдът приема, че документите са подписани с валидни квалифицирани електронни подписи. Доказателствата не са оспорени от противната страна, вкл. по реда на чл.184 ГПК.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-29002919008291-092-001/27.05.2020 г., връчен по електронен път на 28.05.2020 г. По реда и на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК с вх. №26-Б-8149/10.07.2020 г. е подадено писмено възражение и допълнителни доказателства, които са обсъдени в РА и преценени като неоснователни.

Ревизията приключва с РА №Р-29002919008291-091-001/24.07.2020 г., издаден от Р. Г. С., на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки“ в отдел „Контрол“ при ТД на НАП ГДО – орган, възложил ревизията, и Д. С. Д., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП ГДО – ръководител на ревизията.

Предмет на спор в настоящото производство са допълнително определените задължения за данък върху доходите на чуждестранни юридически лица в общ размер на 1 775 147,43 лв.

С протокол №Р-29002919008291-ППД001/14.05.2020 г., на основание чл. 37 от ДОПК, към настоящото ревизионно производство са присъединени доказателства, събрани в хода на приключилата с РА №Р-29002919002781-091-001/05.12.2019 г. предходна ревизия на [фирма].

В резултат на предприетите процесуални действия ревизиращите органи са направили следните констатации:

[фирма] е вписано в Търговския регистър въз основа на Решение №1 на СГС по ф. д. №11931/1999 г. Към 31.12.2014 г. регистрираният капитал на дружеството е 16 000 000,00 лв., разпределен в 4 000 000,00 броя обикновени поименни акции с право на глас с номинална стойност 4,00 лв. всяка една акция. Единоличен собственик на капитала е СМЕ В. ВV – чуждестранно юридическо лице от Н.. Основната дейност на дружеството е телевизионна дейност, изработване и разпространение на телевизионни програми, изграждане и поддържане на съоръжения за телевизионна дейност, закупуване и разпространение на телевизионни програми, придобиване на права върху телевизионни програми, издателска и продуцентска дейност и др. Задълженото лице е регистрирано по ЗДДС, считано от 09.06.2000 г. и в режима на М./прилагане на специален режим в ЕС за облагане на доставки на далекосъобщителни услуги, услуги за радио- и телевизионно излъчване или услуги, извършвани по електронен път, с получатели данъчно незадължени лица/, считано от 01.06.2016 г. Дружеството притежава необходимите лицензи и удостоверения, издадени от С. и

КРС, необходими за извършване на дейността.

По отношение на облагането с данък върху доходите на чуждестранни юридически лица, предмет на спор в настоящото производство, ревизиращият екип е установил, че за ревизираните периоди [фирма] е подавало декларации по чл. 201, ал. 1 от ЗКПО във връзка с начислени доходи в полза на чуждестранни лица, попадащи в обхвата на чл. 12, ал. 3, 4, 5 и 8 от ЗКПО и облагаеми с данък при източника по реда на чл. 195 от ЗКПО. Ревизираният субект не е удържал и внасял данък за начислени доходи в полза на чуждестранни лица, за които са налице становища за прилагане на съответните Спогодби за избягване на двойно данъчно облагане /СИДДО/. Констатирано е, че за периода 01.10.2014 г. – 31.12.2017 г. [фирма] е начислило доходи на чуждестранни лица, подробно описани на стр. 14 от РД, във връзка с придобиване на програмни права за излъчвани продукции в общ размер на 101 586 611,14 лв. Преобладаващата част от посочените плащания са начислени в полза на СМЕ Р. BV – Н.. Същото е юридическо лице от групата СМЕ, което по данни от представена в хода на ревизията декларация през 2013 г. и 2014 г. е свързано по смисъла на §1, т. 3, б. „з“ от ДР на ДОПК, като дружество под общ контрол, с [фирма].

Органите по приходите са посочили, че за изясняване на факти и обстоятелства, свързани с начислените доходи в полза на СМЕ Р. BV в предходната ревизия на жалбоподателя са връчени Искания за представяне на документи и писмени обяснения, подробно описани в РД и съдържащи конкретни въпроси, в т. ч. по отношение на стопанската дейност на нидерландското дружество, основните рискове, свързани с неговата дейност, лицата, които вземат управленски решения, разполагаемите ресурси, технологията на закупуване на лицензи за аудиовизуални произведения, ролята на българското дружество при избора на програми и т. н.

Органите по приходите са подчертали, че според представените документи и писмени обяснения в предходната ревизия, СМЕ Р. BV изпълнява ролята на централен субект за закупуване на лицензи за аудио-визуални произведения от доставчици извън групата на СМЕ и в това си качество сключва сделки за много държави, договаряйки преференциални условия и отстъпки. Компанията сублицензира програмни права на няколко ТВ компании в групата на СМЕ в различни държави. Допълнително, СМЕ Р. BV закупува и услуга по сателитно разпространение, която продава на дружества в групата на СМЕ. Основният източник на приходи за СМЕ Р. BV е от продажбата на програмни права на свързани лица от групата на СМЕ, в т. ч. и на [фирма]. Обяснено е, че СМЕ Р. BV носи кредитен и валутен риск, както и ограничен инвентарен риск. Посочени са лицата, които управляват дружеството и са разяснени техните основни функции във връзка с поетите задължения като управителни органи. СМЕ Р. BV няма задължение да наблюдава спазването на предварителните условия и ограниченията в съответните споразумения, поради което не осъществява такъв мониторинг. Твърди се, че такъв не бива осъществяван и от доставчиците на компанията, от които се купуват програмните права. [фирма] договаря директни сделки за съдържание с по-малки или с местни доставчици за пазара на България, а когато става въпрос за големи доставчици на програмни права, българското дружество само идентифицира подходящата програма, а СМЕ Р. BV договаря и сключва тези сделки.

По отношение управлението на нидерландското дружество са представени документи и писмени обяснения, въз основа на които е установено, че СМЕ Р. BV /с предишно наименование М. R. BV/ е имало трима директори, като двама от тях са били основните управляващи. Приложени са споразуменията за управление на А. ван

С. и Р. I. BV със СМЕ Р. BV. За третия от директорите - Д. С. е установено, че няма сключен договор за управление със СМЕ Р. BV. Същият е в трудови правоотношения със СМЕ М. S. L. - Великобритания. От клаузите на приложения трудов договор на последното лице, който е актуален през ревизираните периоди е констатирано, че Д. С. е изпълнявал задължения като директор на предприятия от групата СМЕ и от него се е изисквало да поема задължения като директор и на СМЕ Р. BV. В тази връзка СМЕ Р. BV е разчитало на консултантски услуги, предоставяни от експерти в СМЕ М. S. L., вместо да наема служители на трудови договори. Изложени са причините, поради които са използвани услугите на СМЕ Р. BV, в качеството на посредник при сключване на програмните договори, сред които и необходимостта от оказване на финансова подкрепа на [фирма]. Основната роля на директорите на СМЕ Р. BV е на експертни координатори в областта на програмните права /А. ван С./ и на финансите /Д. С./.

От ангажираните документи органите по приходите са констатирани, че взаимоотношенията между [фирма] и СМЕ Р. BV се базират на Програмен лицензионен договор от 31.08.2011 г. Съгласно същия, нидерландското дружество предоставя на ревизираното права за излъчване на телевизионни продукции /филми, сериали, риалити и други/. Приложените фактури сочат, че фактурираните програмни продукти са с източник трето лице, чието име, както и самият програмен продукт фигурират изрично във фактурите. Справка, представена от ревизираното дружество, е удостоверила предходните доставчици на СМЕ Р. BV по всички издадени през ревизирания период фактури.

Безспорно е установено, че СМЕ Р. BV е регистрирано в Кралство Х. и е местно лице на тази държава по смисъла на СИДДО с нея. Посочено е, че по силата на Протокол към СИДДО между двете страни, независимо от разпоредбата на ал. 2 на чл. 12, авторски и лицензионни възнаграждения, възникващи в една от държавите и платени на местно лице на другата държава, се облагат само в тази друга държава, доколкото съобразно разпоредбите на холандското данъчно законодателство, Х. не облага авторските и лицензионните възнаграждения с данък при източника.

В във връзка с горното е възникнал въпросът дали СМЕ Р. BV не е дружество за насочване на дохода, тъй като се контролира от лица, които не биха имали същите по вид и размер облекчения, ако доходът се реализираше директно от тях. Въз основа на информацията, съдържаща се в предоставената справка е установено, че повечето от доходите са в полза на лица от държави, спогодбите с които не предвиждат пълно освобождаване от облагане с данък при източника, доколкото касаят доставчици от САЩ и Турция и съответно за тези доходи не е платен данък в нито една държава.

С искане №Р-29002919008291-040-002/30.04.2020 г. от дружеството е изисквана информация, дали и за периода от 01.10.2014 г. – 31.12.2017 г. договореностите на [фирма] по отношение на правата и лицензите за аудиовизуални произведения от същите лица са изградени на същата принципна основа и дали те съдържат същите и подобни клаузи за лицата, за които не са представени договори в предходната ревизия.

В отговор на искането от [фирма] потвърждават, че закупуването на лицензионни права за аудиовизуални произведения през ревизирания период е на същата принципна основа. В сключените договори през този период има сходни клаузи с вече предоставените договори в предходната ревизия.

С оглед изложената фактическа обстановка органите по приходите са приели, че СМЕ Р. BV не може да се счита за действителен притежател на дохода по смисъла на чл. 136а от ДОПК и чл. 12 от Спогодбата. За да мотивира този си извод, ревизиращият екип е посочил, че СМЕ Р. BV не е икономическият собственик на

разглежданите права за разпространение на телевизионна продукция. В тази връзка е обърнато внимание на обстоятелството, че в представените договори на холандското дружество със собствениците/източниците на правата се съдържат множество клаузи, удостоверяващи, *че се прехвърля не собственост върху права, а права за тяхно излъчване.*

Като допълнителен аргумент е цитирано писмо с вх. №53-04-43/21.01.2009 г., депозирано от М. R. BV /предишно наименование на СМЕ Р. BV/ представено в хода на предходната ревизия, че именно това дружество е собственик на авторски права за излъчване на футболни срещи. С цитираното писмо М. R. BV е дал еднозначен отговор, че то не е собственик на правата, а е придобило права за излъчване. Като собственици на правата са посочени У., Швейцария и Т. W. I. I., САЩ, за което са приложени съответните договори. Ревизиращите сочат, че писмото касае периоди, предхождащи ревизираните, но с оглед липсата на съществени промени в принципите на предоставяне на права, същото е относимо.

Горното е формирало извод, че дейността на СМЕ Р. BV се изразява и ограничава единствено в посреднически услуги по прехвърляне на права за излъчване. Едновременно с това, СМЕ Р. BV не може да се разпорежда със съответните активи, защото неговите доставчици /праводържатели/ изрично са посочили [фирма] като краен получател на правата.

На следващо място е посочено, че СМЕ Р. BV не понася съществена част от риска, доколкото според финансовите отчети за ревизираните периоди дружеството не извършва друга дейност. Съгласно данните от баланса на холандското дружество, през 2013 г. и 2014 г., представени при предходната ревизия същото не разполага с признати нематериални активи. Дружеството няма персонал, а експертите, необходими за водене на преговорите, са били наемани от СМЕ М. S. L.. Писмено изисканите извлечения от счетоводни сметки в предходната ревизия, от които да са видни разходите по видове /външни услуги, материали, персонал и др./, не са били представени. Подчертано е, че за управлението на СМЕ Р. BV управителите А. ван С. и Р. I. BV са получавали символично годишно възнаграждение. Липсата на данни за плащания към лицето Д. С., посочен като финансов директор, както и фактът, че липсва нает персонал, са възприети от органите по приходите като свидетелство за формалния характер на дейността на СМЕ Р. BV и са формирали становище, че по същността си дружеството е такова за насочване на доходи.

Изрично е отбелязано, че според функционалния анализ, съдържащ се в представения в хода на предходната ревизията „Сравнителен анализ за СМЕ Р. BV“ холандското дружество действа като посредник при закупуването на лицензи, не носи пазарен риск, *оперативен риск и нормативен риск.*

Аналогично като в предходната ревизия ревизиращият екип е приел, рискът от запаси/загуби не се понася от СМЕ Р. BV. Същият е за сметка на [фирма], доколкото българското дружество инициира закупуването на продукти за местния пазар и някои от закупените лицензи не се използват за излъчване на програми.

По отношение кредитния риск органите по приходите са изложили съображения, че става въпрос за финансови отношения между лица под общ контрол, поради което не може да се приеме, че СМЕ Р. BV носи такъв за плащанията към доставчиците по лицензионните договори, в случай на неизпълнение на задълженията на [фирма] към него.

Ревизиращият екип е анализирал отчетите на СМЕ Р. BV и е установил, че дружеството има периоди /2014 г./, през които понася загуби от преоценки при плащания, доколкото голяма част от сделките са договорени в щатски долари, но има и периоди /2013 г./, в които резултатът от курсовите разлики е положителен. Сочи се незначителен размер на отчетените през 2014 г. загуби от преоценки от около 3%

спрямо реализираните от СМЕ Р. BV приходи през същия период. В тази връзка ревизиращите са преценили като незначителен и поетия от холандското дружество валутен риск.

С оглед спецификата на дейността като посредник, ревизиращите са установили, че СМЕ Р. BV не поема никакви рискове, свързани с дейности като определяне на ценова политика спрямо клиент, реклама, проучване на пазари и потребителско търсене, прогнозиране на продажби и други.

Изтъкнат е и друг мотив за използването на СМЕ Р. BV, а именно чрез използването му като централен субект се успява да се получат по-добри търговски условия и по-евтини търговски програмни продукти. За проверка на последното твърдение, при предходната ревизия, са изискани документите за закупуване на един и същ продукт от СМЕ Р. BV и директно от праводържателя. Акцентирано е на обстоятелството, че например турският сериал „Твоят мой живот“, който е закупен от СМЕ Р. BV по договор от 15.06.2015 г., а в последствие по договор с G. T. H. Y. T. A.S. – Турция от 17.02.2017 г. Посочено е, че видно от представените договори и фактури закупените епизоди са идентични по времетраене /40-45 минути/, цената по договора с СМЕ Р. BV е по 4 030,00 евро на епизод, а по договора с турското дружество е по 3 800,00 евро на епизод. В резултат на това е посочено, че обратно на твърдяното, Б. успява да договори по-изгодна цена при директното закупуване на правата.

Не на последно място, ревизиращият екип е обсъдил търговските и правни взаимоотношения между СМЕ Р. BV и неговите доставчици на програмни права, в резултат на което е направил извод, че СМЕ Р. BV е с характеристики на дружество за насочване на дохода по отношение на програмни права, закупени от W. B.. I.. TV D., I., които имат най-голям относителен дял през ревизирания период. Установено е, че W. B.. I.. TV D., I. е дъщерно предприятие на W. M. L. /предишно наименование Т. W. I../. Посочено е, че според общодостъпна информация на официалния сайт на СМЕ, през ревизирания период W. M. L. притежава 75% от акциите на С. E. M. E. L., от които 47% с право на глас. В хода на ревизията е представена декларация за краен собственик на капитала на [фирма], видно от която, като такъв е посочен именно С. E. M. E. L., регистрирано в САЩ, чието дъщерно предприятие се явява и СМЕ Р. BV.

С оглед изложеното е мотивиран извод, че СМЕ Р. BV се контролира от лица, които не биха имали право на същите по вид и размер облекчения, ако доходът се реализираше директно от тях, което се явява и основен критерий според чл. 136а, ал. 2 от ДОПК за квалифициране на едно лице като дружество за насочване на дохода, наред с неосъществяването на друга стопанска дейност, липсата на активи, капитал и персонал, съответстващи на неговата стопанска дейност и неупражняването на контрол върху използването на правата или активите, от които е реализиран доходът – условия, които ревизиращите органи са приели за изпълнени. В тази връзка е посочено, че липсват основания за прилагане на СИДДО с Х. по отношение на начислените от [фирма] доходи, тъй като СМЕ Р. BV *не може да се приеме за техен действителен притежател* по смисъла на чл. 136а от ДОПК и чл. 12 от Спогодбата.

В подкрепа на горното становище, органът по приходите се е позовал допълнително и на концепцията за „действителен притежател“ на дохода, възприета в Коментара към Модела на СИДДО на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие /О./, който по силата на чл. 31, ал. 2, буква „b“ и чл. 32 от В. Конвенция за правото на договорите, в сила за България от 21.05.1987 г., се използва като средство за тълкуване на Спогодбите, сключени по Модела на СИДДО на О., вкл. на СИДДО между България и Х.. Посочено е, че съгласно чл. 12, ал. 1 от Модела на СИДДО на О., където е уредено данъчното облагане при източника на доход от авторски и лицензионни възнаграждения, държавата на източника предоставя

предвиденото в СИДДО данъчно облекчение само когато местното лице, получател на такъв доход е и действителен негов притежател /бенефициент/. Уточнено е, че според тълкуването, дадено в Коментара към чл. 12 от Модела на СИДДО на О., в редакцията от 2017 г., терминът „бенефициент“ е използван да покаже ясно, че държавата на източника не е длъжна да се отказва от данъчните си права за облагане на доход от авторски и лицензионни възнаграждения, само защото доходът е получен от местно лице на държава, с която има сключена СИДДО и в тази връзка за да са налице основания за прилагане на същата, местното лице, освен получател, следва да бъде и бенефициент на дохода. Приведен е и примерът, описан §56 от Коментара към чл. 1 от Модела на СИДДО на О., според който, когато едно лице /независимо дали е местно лице или не на една договаряща държава/, действа посредством юридическо лице, регистрирано в едната държава, единствено с цел да получи данъчни облекчения, които иначе пряко не му се полагат, е налице заобикаляне на данъчни спогодби и данъчни преференции не следва да се предоставят.

Органите по приходите са посочили още, че правилата на вътрешното законодателство срещу отклонението от данъчно облагане не влизат в противоречие със СИДДО и в тази връзка са аргументирали допълнително направения извод с разпоредбите на чл. 136, т. 2 и чл. 136а от ДОПК, които поставят изискване чуждестранното лице да е притежател на дохода от източник в Република България. С оглед наличните доказателства и доколкото ревизираното лице не е ангажирало такива, които по безспорен начин да удостоверят, че СМЕ Р. BV е действителният притежател на доходите по смисъла на чл. 136а от ДОПК и чл. 12 от СИДДО между Република България и Кралство Х., ревизиращият екип е преценил, че не са налице основания за прилагане на цитираната СИДДО.

Предвид установеното по отношение на доходите, начислени в полза на СМЕ Р. BV, чиито действителни получатели са лицата, посочени на стр. 33 – 36 от РД, със спорния РА е начислен допълнително данък върху доходите на чуждестранни юридически лица, дължим от [фирма] по тримесечия за периодите от 01.10.2014 г. до 31.12.2017 г. в общ размер на 1 525 282,71 лв. Данъкът е изчислен като доход на лица, местни на държави, съответните СИДДО с които не предвиждат пълно освобождаване, като е приложена пълна или редуцирана ставка, където има такава. При изчислението на данъка са взети предвид съответните облекчения, защото неприемането на СМЕ Р. BV за действителен притежател на реализираните авторски и лицензионни възнаграждения има фискален ефект само в случай, че действителният притежател е местно лице на държава, с която България няма сключена СИДДО, или при наличие на СИДДО, същата предвижда ставка за облагане на авторските и лицензионните възнаграждения в размер на 5%. При изчисленията основата е намалена с начислената от СМЕ Р. BV надценка от 7% върху цената на съответните лицензи, закупени от трети лица, която е била фактурирана на [фирма]. Посочено е, че на основание решение на ОДОП С. №689/27.04.2020 г., становище за прилагане на СИДДО №26-Б-9995/20.07.2012 г. и съобразно разпоредбата на чл. 17, ал. 3 от ДОПК върху сумата в размер на 1 775 147,43 лв. лихви не се дължат.

Ревизионният акт е връчен на 28.07.2020 г. и оспорен по административен ред с жалба вх. №26-Б-9439 от 11.08.2020 г., допълнена с молба от 26.08.2020 г. с приложени доказателства. Срокът за произнасяне по чл.155, ал.1, вр. чл.146 ДОПК, е до 17.10.2020 г. В този срок е постановено Решение № 1579/15.10.2020 г. на директора на ДОДОП С., с което РА е потвърден.

Решаващият орган е приел, че СМЕ Р. BV е част от група дружества, изцяло притежавани от американската корпорация С. Е. М. Е. Л.. Според декларираните в хода на ревизията данни, посочената корпорация е и краен собственик на [фирма] в

периода 01.01.2013 г. – 31.12.2017 г. През ревизираните периоди към посочената група принадлежат още и едноличният собственик на капитала на [фирма], регистриран в Кралство Н. - СМЕ В. BV, регистрираното във Великобритания дружество СМЕ М. S. L.. /СМЕ UK/, както и редица други дружества, регистрирани в Н., Х., Ч., С., С. и Румъния.

Приел е за безспорно, че по отношение на СМЕ Р. BV са изпълнени част от посочените критерии – дружеството е местно лице на Кралство Х. и същото не притежава място на стопанска дейност или определена база на територията на Република България, с които реализираният доход да е действително свързан. Безспорно е установен и фактът, че въз основа на Програмен лицензионен договор от 31.08.2011 г. и допълнителни индивидуални споразумения към него за предоставяне на права за разпространение на различни програмни продукти, сключени с българското дружество [фирма], СМЕ Р. BV е получател на доходи с източник в Република България.

От анализа на взаимоотношения и съществуващата сложна корпоративна структура на групата СМЕ, част от която е и [фирма], е направил извод, че дружеството СМЕ Р. BV има напълно административни функции при посредничеството между лицензодателите и лицензополучателите, при което поема незначителни рискове, свързани с дейността. От представените финансови отчети за 2013 г. и 2014 г. се установява, че СМЕ Р. BV няма признати материални и нематериални активи.

В заключение е посочил, че ревизиращите органи правилно са разрешили спорния въпрос, дали холандското дружество е действителният притежател на получените доходи във връзка с изисквания за прилагане на СИДДО с Х., за което надлежно са обсъдили представените в хода на предходната ревизия документи и писмени обяснения от жалбоподателя и са анализирали подробно конкретна информация и относимите документи, касаещи СМЕ Р. BV. Така установените обстоятелствата обосновано формирали извод, че доколкото СМЕ Р. BV не притежава правата, от които произтичат разглежданите в настоящото производство доходи, не притежава активи, не е обезпечено с човешки ресурси, които могат да се разпореждат с тези доходи и да преценяват тяхното използване и не поема всички или съществена част от рисковете, произтичащи от дейността, от която са реализирани същите доходи, то същото *не е действителният притежател на начислените от [фирма] авторски и лицензионни възнаграждения.*

Според изложеното, СМЕ Р. BV отговаря на критериите, заложили в чл. 136а, ал. 2 от ДОПК, поради което може да бъде квалифицирано като дружество за насочване на доход. Това от своя страна го изключва от хипотезата на ал. 1 като действителен притежател на дохода и съответно поради неизпълнение на изискването на чл. 136, т. 2 от ДОПК – от възможността за прилагане на СИДДО.

Решение № 1579/15.10.2020 г. е връчено на 19.10.2020 г. Жалбата вх.№ 53-04-852 от 02.11.2020 г., по която е образувано настоящето съдебно производство, е подадена в срока по чл.156, ал.1 ДОПК, от легитимирано лице и срещу подлежащ на оспорване административен акт, поради което е допустима.

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

При служебната проверка по чл.160, ал.2 ДОПК съдът констатира, че оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.3 ДОПК органи по приходите, при спазване на установената форма по чл.120, ал.1 ДОПК. Препращането в РА към мотивите на РД е нормативно обосновано предвид уредбата на чл.120, ал.2 ДОПК. Липсват данни по делото в ревизионното производство да са допуснати съществени процесуални нарушения - такива, които са нарушили правото на защита

на засегнатото лице, или ако не бяха допуснати, биха довели до постановяване на акт с друго съдържание. Материалната законосъобразност на изводите на ревизиращите органи съдът следва да провери по повод на осъществявания съдебен контрол, доколкото спорът е изцяло материалноправен – относно приложението на чл.195 ЗКПО.

Чл. 195, ал. 1 от ЗКПО регламентира облагането с окончателен данък на доходите от източник в страната на чуждестранните юридически лица, когато не са реализирани чрез място на стопанска дейност в страната. Според цитираната разпоредба с данък при източника се облагат доходите, посочени в чл. 12, ал. 2, 3, 5 и 8 от ЗКПО.

Съгласно чл. 12, ал. 5 от ЗКПО следните доходи, начислени от местни юридически лица, местни еднолични търговци или чуждестранни юридически лица и еднолични търговци чрез място на стопанска дейност или определена база в страната или изплатени от местни физически лица или от чуждестранни физически лица, които разполагат с определена база в страната, в полза на чуждестранни юридически лица, са от източник в страната:

1. лихви, в това число лихви, съдържащи се във вноските по финансов лизинг;
2. доходи от наем или друго предоставяне за ползване на движимо имущество;
3. авторски и лицензионни възнаграждения;
4. възнаграждения за технически услуги;
5. възнаграждения по договори за франчайз и факторинг;
6. възнаграждения за управление или контрол на българско юридическо лице.

Според дефиницията на „авторски и лицензионни възнаграждения“, дадена в §1, т. 8 от ДР на ЗКПО, като такива са определени 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.

Съгласно чл. 13 от ЗКПО, когато в международен договор, ратифициран от Република България, обнародван и влязъл в сила, се съдържат разпоредби, които се различават от разпоредбите на ЗКПО, следва да се прилагат разпоредбите на съответния международен договор.

В тази връзка по отношение на установените задължения за данък върху доходите на чуждестранните юридически лица жалбоподателят претендира прилагането на Спогодбата между правителствата на Република България и Кралство Х. за избягване на двойното данъчно облагане и предотвратяване на отклонението от облагане с данъци върху дохода, в сила от 11 май 1994 г. Облагането на доходите от авторски и лицензионни възнаграждения е уредено с чл. 12 от цитираната Спогодба. Според ал. 1 на същата разпоредба авторските и лицензионни възнаграждения, произхождащи от едната държава и изплащани на местно лице на другата държава, могат да бъдат облагани в тази друга държава, ако това местно лице е действителният ползвател на авторските и лицензионните възнаграждения, т. е. държавата на източника предоставя предвиденото в СИДДО данъчно облекчение само когато получателят на дохода е и действителен негов притежател /бенефициент/. Съгласно т. VIII от Протокола към СИДДО между България и Х., който е неразделна част от Спогодбата, независимо от разпоредбата на чл. 12, ал. 2 от същата, авторските и лицензионни възнаграждения, възникващи в една от държавите и платени на местно лице на другата държава, се облагат само в тази друга държава, доколкото съобразно разпоредбите на холандското данъчно законодателство Х. не

облага авторските и лицензионни възнаграждения с данък при източника.

Съобразно тълкуването, дадено в Коментара към чл.12 от Модела на СИДДО терминът „бенефициент“ е използван да покаже ясно, че държавата на източника не е длъжна да се откаже от данъчните си права за облагане на доход от авторски и лицензионни възнаграждения, само защото доходът е получен от местно лице на държава, с която има сключена СИДДО. Напротив, необходимо е местното лице освен получател да бъде и бенефициент на дохода, за да има основания държавата на източника да се откаже от данъчното си облагане.

Според разпоредбата на чл. 136а, ал. 1 от ДОПК, чуждестранно лице е притежател на дохода, когато има право да се разпорежда с дохода и да преценява използването му и понася целия или съществена част от риска от дейността, от която се реализира доходът, и не действа като дружество за насочване на дохода.

Ал. 2 от същата разпоредба уточнява, че дружество за насочване на дохода е такова дружество, което се контролира от лица, които не биха имали право на същите по вид и размер облекчения, ако доходът се реализираше директно от тях, и не осъществява стопанска дейност, извън притежанието и/или администрирането на правата или активите, от които се реализира доходът, и същото не разполага с активи, капитал или персонал, съответстващи на неговата стопанска дейност или няма контрол върху използването на правата или активите, от които е реализиран доходът.

Съдът приема, че следва да съобрази спецификата на извършваната от спорното холандско дружество основна дейност. А. произведения са обект на авторско право по чл.3, ал.1, т. от ЗАПСП. Носител на авторското право е физическото лице, в резултат на чиято творческа дейност е създадено произведение, а други физически или юридически лица могат да бъдат носители на авторско право само в случаите, предвидени в този закон (чл.5 ЗАПСП). Съдържанието на авторското право се състои от имуществени и неимуществени права, уредени в чл.15 и чл.18 ЗАПСП. Сред имуществените права е изключителното право на автора да използва създаденото от него произведение и да разрешава използването му от други лица (чл.18, ал.1 ЗАПСП). Съгласно изброяването в чл.18, ал.2 ЗАПСП предлагането на произведението по безжичен път или по кабел, което осигурява достъп на неограничен брой лица до него, е използване по смисъла на чл.18, ал.1 ЗАПСП. Уредбата на чл.62-67 ЗАПСП също е указание за спецификата на създаването и използването на филмите и други аудио-визуални произведения, вкл. относно договорите за вторично използване.

Въз основа на изложеното съдът приема, че прехвърляне на авторското право (в смисъл на неговата собственост) може да се направи единствено от автора на произведението. Ето защо е необосновано изразеното от приходните органи очакване, че чрез лицензионните договори следва да се осъществи „прехвърляне“ на права. Имуществените авторски права са предмет на ползване/разпространение и именно това е предметът на сключените от СМЕ Р. лицензионни договори. С тях реално се прехвърля правото на ползване на произведението, което е изключително право на автора съгласно чл.18, ал.1 ЗАПСП. Ето защо е несподелима тезата на ревизорите, че представените лицензионни договори нямат за обект прехвърляне на права.

Изложеното се потвърждава от представен от жалбоподателя в хода на съдебното производство Договор D.-СМЕ Р.-10-07 от 16.07.2010 г. (л.293-299 от делото), сключен между D. E. I., в качеството му на лицензодател, и СМЕ Р. BV като лицензополучател. Според договора лицензодателят е собственик на права за телевизионно разпространение на Програмите, посочени в Приложение към договора и с него се предоставя лиценз за определени телевизионни права. Договорена е

лицензионна такса в размер на 394 059 евро, определена на база времетраенето на всеки епизод и броя телевизионни часове, платима при подписване на договора, но не по-късно от 25.07.2010 г. Според договора, плащането на таксата е изрично, предварително условие за правото на лицензополучателя да упражни всяко от предоставените права. Изрично е посочено, че лицензодателят не прехвърля права в полза на други лица, освен на Б. М. груп ЕАД. Дадено е разрешение на лицензополучателя да подлицензира предоставените права на Б. М. груп ЕАД, ПРО БГ М. Е., Триада комюникейшънс Е. (програма Б. К.) и всяко друго свързано дружество. *Лицензополучателят обаче е продължил да носи пълна отговорност по отношение на лицензодателя за пълното изпълнение на задълженията си по договора.*

С идентично съдържание са представите от жалбоподателя: лицензионно споразумение за програми от 02.10.2015 г., сключено с лицензодателя Т. И. Л. (л.345-349 от делото), лицензионно споразумение от 15.01.2016 г., сключено с лицензодателя И. Т. Я. А.Ш. с изрично посочване, че задълженията по споразумението обвързват единствено лизингополучателя (л.353-354), лицензионно споразумение от 07.08.2014 г., сключено с лицензодателя Т. Актив телевизион П. А.С., с изрично посочване, че лицензополучателят сам поема всички разходи и разноски за уреждане правата на трети страни (т.14.3), носи отговорност пред местните организации за защита на правата на изпълнение (т.14.4), носи самостоятелна отговорност за одобренията от органи и плащания към тях (т.14.4); договори за територията на България № I294920/IB13700 W. B.. R. T. D. I. за периодите от 01.07.2012 г. до 30.06.2013 г., от 01.07.2013 г. до 30.04.2014 г. и от 01.09.2014 г. до 31.08.2017 г.; договор за телевизионен лиценз от 07.01.2013 г. с лицензодател D. H. VE G. Y., сключен за периода от 01.09.2013 г. до 01.09.2017 г.; договор от 04.08.2010 г. с лицензодател Т. W. I. I.; договор за лиценз на медийни права с M. P. & A. L. относно италианска футболна лига Серия А за сезони 2013/2014 г. и 2014/2015 г., договор за лиценз на проглами от 20.06.2014 г. с S. M. L.; договор за лиценз на телевизионно предаване от 14.02.2014 г. с лицензодател Т. I.; споразумение от 12.07.2012 г. за медийни права Шампионска лига и Супер купа на У. сезони 2012/2013, 2013/2014 и 2014/2015, сключено със Съюз на европейските футболни асоциации; договор от 17.02.2017 г. с лицензодател G. T. H. Y. T. A.S. – Турция (лицензионната такса по договора е 3800 евро – лл.552 от Приложение № 2). В този размер е и лицензионната такса, договорена в Допълнение 1 към Лицензионен договор на „Твоят мой живот“ от 14.02.2017 г., сключено от Б. М. груп ЕАД с G. T. H. Y. T. A.S., поради което доводите на ревизорите за договорена от жалбоподателя по-ниска лицензионна такса са неоснователни.

Съдът не споделя аргументите на приходните органи относно посочената солидарност на Б. М. груп в задълженията по т.6 от договора за телевизионен лиценз от 07.01.2013 г. с лицензодател D. H. VE G. Y., сключен за периода от 01.09.2013 г. до 01.09.2017 г., тъй като жалбоподателят не е страна по този договор. Това следва от чл.304 от Търговския закон, споре който лицата, които при сключване на търговска сделка поемат общо задължение, се смятат солидарни длъжници, ако от сделката не следва друго.

С програмен лицензионен договор от 31.08.2011 г., сключен между СМЕ Р. като лицензодател и Б. М. Г. като лицензополучател, са уредени рамкови условия за предоставяне на право на ползване за излъчване на телевизионни и други мобилни платформи. От своя страна СМЕ Р. като лицензодател е сключил индивидуални споразумения с Б. М. Г. като лицензополучател, с които му отстъпва права на излъчване на конкретно посочени програми срещу възнаграждение (л.365-370 от делото и л.384-410 от Приложение № 1). Според текста на индивидуалните

споразумения е договорен конкретен падеж на дължимото от Б. М. Г. лицензионно възнаграждение. Видно от приложена към жалбата по административен ред таблица не е налице съвпадение в датите на плащане на лицензионните възнаграждения от страна на жалбоподателя и на СМЕ Р., като логично тези от Холандското дружество са първи. Това опровергава изводите на приходните органи, че СМЕ Р. не понася съществена част от риска от дейността (чл.136а, ал.1, т.1 ДОПК).

Според Годишния финансов отчет на СМЕ Р. за 2015 г. поради естеството на своята дейност дружеството е изложено на валутен риск по салда на длъжници, кредитори и банкови сметки, деноминирани в чуждестранни валути. В случай, че някое от дружествата в групата не успее да организира достатъчно финансиране за уреждане на дължими задължения, Дружеството ще бъде изложено на кредитен риск. В тези случаи е възможно то да не е в състояние да изпълни задълженията си към трети лица при отсъствие на алтернативни източници на финансиране. Тази информация опровергава изводите на приходните органи, че СМЕ Р. не носи валутен и кредитен риск (чл.136а, ал.1, т.1 ДОПК).

Според Доклад за дейността на ръководството на СМЕ Р. до акционерите относно представяне на ГФО на дружеството за 2016 г. е налице спад на приходите и на нетната печалба, които се дължат на промяна в програмната стратегия в Групата СМЕ от централно придобивани, многотериториални чуждестранни права към съдържание и местни продукции, които са по-добре насочени към всеки отделен пазар, *което намалява необходимостта телевизионните оператори* на СМЕ да придобиват чуждестранно съдържание от дружеството. От доклада си установява, че Холандското дружество е учредено на 29.04.1924 г. Според съда, този доклад е доказателство за реално осъществяваната от СМЕ Р. основна дейност по придобиване на права на излъчване от чуждестранни лицензодатели и нейната промяна през ревизираните години по отпадане на тази дейност и прехвърлянето ѝ на местните телевизионни оператори. Според доклада дружеството има други приходи от дейността, дължащи се на еднократно отписване на изтекли договорни салда през 2016 г. Независимо от еднократния характер на тези приходи, съдът приема, че това потвърждава тезата на жалбоподателя за наличие и на друга дейност, поради което не може да се приеме, че СМЕ Р. е единствено дружество за насочване на дохода.

Данните относно характера на дейността, посочени в доклада за дейността на СМЕ Р. за 2016 г., съответстват на посоченото в обяснение вх.№ 53-04-43 от 18.02.2009 г. относно Ем Пи Ай Румъния Р.В. (л.412-414 от Приложение № 1), а именно: Ем Пи Ай Румъния Р.В. (предишно наименование на СМЕ Р.) осъществява дейност от много години и има дългосрочни отношения с основни доставчици на телевизионни програми. Клиенти са други компании в Групата СМЕ. При заявка за сключване на договор, постъпила от някои от клиентите в Групата, Ем Пи Ай Румъния Р.В. има вече съществуващи контакти с доставчиците или може да използва препоръчан от клиента контакт за конкретната сделка. От приложените лицензионни договори се установява, че лицензодатели на Холандското дружество са световно известни собственици на права за излъчване на аудиовизуални произведения. С оглед на това звучат логично обясненията на жалбоподателя, че Холандското дружество е установен търговец (възникнал през 1924 г.), поради което играе ролята на централен субект за закупуване на лицензии за аудио-визуални произведения, респ. има възможност да договори преференциални условия и отстъпки, а чрез договорите за сублицензиране предава на местните ТВ компании своя значителен опит в индустрията. Същевременно, тази дейност търпи развитие, поради което в следващата година (вж. Доклад за дейността за 2017 г.) стратегията за многостранно придобиване на лицензи от трети лица отстъпва пред местно произведени програми. Според съда, наличието на подобна промяна в търговската дейност същото е указание, че тя не се

осъществява фиктивно или от някаква изкуствено създадена конструкция. Напротив, същата преследва легитимна цел по технически по-бързо и лесно договаряне на правата за разпространение с познат и утвърден от години търговец на съответните пазари, който от своя страна да предаде опита си на местните оператори.

Именно с оглед развитието и динамиката на търговските отношения, съдът приема за неправилен подхода на ревизорите по позоваване на данните в същото писмо от 18.02.2009 г. относно това, че основната дейност на Ем Пи Ай Румъния Р.В. е единствено придобиване и продажба на телевизионни и филмови права, тъй като тези данни касаят минал период и се опровергават от събраните в настоящето производство доказателства, конкретно посредством съдебно-счетоводна експертиза относно извършваната услуга по сателитно разпространение.

Установява се от Доклад за дейността на ръководството на СМЕ Р. до акционерите относно представяне на ГФО на дружеството за 2017 г., че Холандското дружество е дъщерно на СМЕ М. Е. В.В., регистрирано в А. и с краен собственик С. Е. М. Е. Л., регистрирано в Б.. Основна дейност на дружеството е придобиване на чуждестранни филмови и телевизионни права и лицензирането им на други членове в Групата СМЕ. През 2017 г. приходите спаднали от 18.8 милиона евро на 3.8 милиона евро, а нетната печалба – от един милион евро на 0.2 милиона евро. Намаляването на приходите отразявало продължаваща тенденция в Групата СМЕ да се фокусира предимно върху местно произведени програми, а не толкова върху придобиване от трети лица. Дружеството не било подписвало нови договори за програми през 2017 г., прекратило рамковото си споразумение с най-големия си клиент Р. TV SRL и стартирало процедура за излизане от рамковото споразумение с Б. М. груп ЕАД, за да намали разходите си. Според съда, този доклад е указание, че СМЕ Р. не е изкуствена конструкция, а осъществява самостоятелна дейност, макар и единствено в рамките на Групата СМЕ, но притежава собствени активи и капитал, които съответстват на неговата стопанска дейност (чл.136а, ал.2, т.1 ДОПК).

Тези обстоятелства се установяват и от Сравнителен анализ на СМЕ Р. BV, изготвен на 18.11.2015 г. (л.836 и сл.от приложение № 3). Според него СМЕ Р. носи кредитен риск, ограничен риск от запаси и риск от валутни курсове, които подробно са обосновани. Това обстоятелство е относимо към изискването по чл.136а, ал.1, т.1 ДОПК. В Анализа е отчетена необходимостта от ползване на консултантски услуги от СМЕ UK, което логично обяснява липсата на персонал като релевантен факт по чл.136а, ал.2, т.1 ДОПК. Последното обстоятелство се установява и от дадени от жалбоподателя обяснения в хода на ревизията, според които СМЕ Р. BV носи кредитен риск, риск от валутни курсови разлики и ограничен инвентарен риск.

Горепосочените обстоятелства се установяват и от приета по делото съдебно-счетоводна експертиза (ССЕ), която съдът кредитира като компетентно изготвена и неоспорена от страните. От приложени по делото одиторски доклади за одиторски проверки на СМЕ Р. BV за 2015, 2016 и 2017г., изготвени от одиторско дружество V. en van P. B.V., вещото лице е установило, че за посочените години одиторското мнение е положително, т.е. финансовите отчети на дружеството дават явна и точна представа за финансовото му състояние и са изготвени в съответствие с Част 9, Книга 2 на Гражданския кодекс на Н.. Тъй като, в основата си одитната проверка се състои от дейности като проверка и потвърждение на верността на информацията, отразена във финансовите отчети на дружествата, откриване на нарушения, получаване на точна информация за дружествата, както и за състоянието на счетоводството и документацията им, при наличие на одиторска заверка с положително мнение на одитора вещото лице е направило извод, че счетоводството на СМЕ Р. BV Х. е редовно водено.

Според експерта, по делото има приложени финансови отчети и оборотни ведомости

на СМЕ Р. BV към 31.12.2015 г., 31.12.2016 г. и 31.12.2017 г. В годишните финансови отчети и по точно в Отчетите за приходи и разходи информацията е посочена обобщено. В бележките към финансовите отчети, информацията е посочена по-подробно и с обяснения, като приходите и разходите са посочени по видове като брутни суми. Съответно в приложените оборотни ведомости са посочени всички приходи и разходи за 2015, 2016 и 2017г. по счетоводни сметки. Според същите отчети, СМЕ Р. BV е отчело приходи и разходи, пряко относими към основния му предмет на дейност – придобиване на чуждестранни филмови и телевизионни права и лицензирането им на други членове на групата на СМЕ. Същевременно, Холандското дружество отчита приходи и разходи и от закупуването и продажбата на сателитно време за техническо предаване на сигнал от събития, случващи се в този момент и предавани в телевизионна програма „на живо“. Тази услуга има технически характер и не е свързана с прехвърлянето на авторски права за излъчване на вече готово съдържание по телевизионни програми. Тези приходи и разходи са определени от вещото лице като пряко относими към дейността, свързана със сателитно разпространение.

След анализ на финансови отчетите за ревизираните периоди относно наличие на данни за осъществявана от СМЕ Р. BV X. друга дейност, извън установеното пренасочване на права на излъчване на програми към Б. М. Г. България, вещото лице е направило извод, че дружеството СМЕ Р. в процесния период извършва и друга дейност извън установеното пренасочване на права на излъчване на програми към Б. М. Г. България, в това число и пренасочване на права на излъчване на програми и към други дружества - свързани лица /видно от отчетите за приходи и разходи/. Също така дружеството извършва дейност по закупуването и продажбата на сателитно време, т.е. разпространение. Изложеното опровергава изводите на приходните органи, че Холандското дружество не осъществява никаква друга дейност.

Вещото лице е установило, че Холандското дружество декларира нематериални активи във финансовите си отчети и по точно в счетоводните баланси към 31.12.2015, 31.12.2016 и 31.12.2017 г., в раздела Текущи активи са посочени –„Предплатени програми“, които съгласно определението и критериите за признаване на нематериални активи, подробно изложени в МСФО /международен стандарт за финансово отчетане/ №38, следва да бъдат класифицирани като нематериални активи на дружеството. В тази връзка обявените във финансовите отчети суми за предплатените програми са в размери както следва: 2015 г. -3 570 853 евро, 2016 г. - 1 917 555 евро и 2017 г. – 1 032 153 евро. Това опровергава твърденията на приходните органи, че дружеството не разполага с активи, респ. обстоятелство, пряко относимо към чл.136а, ал.2, т.1 ДОПК.

От цитираните по-горе годишни финансови отчети и оборотни ведомости на СМЕ Р. BV към 31.12.2014г. 31.12.2015; 31.12.2016 и 31.12.2017 г., вещото лице е установило, че дружеството декларира в края на всяка една година разходи за възнаграждение на директори, за Местно управление и счетоводни възнаграждения и значителни разходи за управленски и консултантски услуги. За периода 2014-2017 г. дружеството не е имало служители, от което следва да се направи извод, че за осъществяване на дейността на дружеството СМЕ Р. BV е използвало външни консултантски и управленски услуги. Този извод също е релевантен по смисъла на чл.136а, ал.2, т.1 ДОПК.

По данни от финансовите отчети и по-точно в бележки към финансовите отчети за 2015, 2016 и 2017г., в раздел „Разпределение на печалбата, с публикувана информация относно разпределение на печалбата, която съгласно чл. 20 и 21 /където са посочени реда и условията за разпределение на печалбата/ от Устава на

дружеството вещото лице е констатирало, че разпределението на печалбата се определя с решение на Общото събрание на акционерите, което може да се определи като икономически индикатор, че СМЕ Р. BV X. може да се ползва и разпорежда с притежаваните активи.

При преглед на приложени по делото счетоводни баланси вещото лице е установила следните активи, с които разполага СМЕ Р. BV в съответните периоди:

Към 31.12.2014г.

Обявени общо активи – **41 416 192евро**, от които

Нетекущи – гаранции и търг. вземания свързани лица 10 271 420евро

Текущи 30 144 772 евро, в т ч.

Търг. Вземания свързани лица – 26 961 285 евро

Предплатени програми – 392 958евро

Други тек. активи – 164 637евро

Парични средства – 2 625 892евро

Към 31.12.2015г.

Обявени общо активи – **19 284 916евро**, от които

Нетекущи – гаранции и търг. вземания свързани лица 300 000евро

Текущи 18 984 916 евро, в т ч.

Търг. Вземания свързани лица – 13 363 117 евро

Предплатени програми – 3 570 853евро

Други тек. активи – 413 309евро

Парични средства – 1 637 637евро

Към 31.12.2016г.

Обявени общо активи – **9 144 320евро**, от които

Гаранции - 300000

Търг. вземания свързани лица 4 434 021евро

Предплатени програми – 1 917 555евро

Други тек. активи – 50 109евро

Парични средства – 2 442 635евро

Към 31.12.2017г.

Обявени общо активи – **3 603 804 евро**, от които

Търг. вземания свързани лица 211 725евро

Предплатени програми – 1 032 153евро

Други тек. активи – 1 709евро

Парични средства – 2 358 217евро.

Въз основа на така установените от експерта данни съдът приема за опроверган извода в РА, че Холандското дружество не разполага с активи, капитал или персонал, съответстващи на неговата стопанска дейност, както и, че няма контрол върху използването на правата или активите, от които е реализиран доходът. Ето защо, същото не може да се определи като дружество за насочване на дохода по смисъла на чл.136а, ал.2, вр. ал.1, т.2 ДОПК.

Въз основа на изложеното съдът приема, че СМЕ Р. BV X. е действителен притежател, бенефициент, на доходите от лицензионни възнаграждения, изплатени от жалбоподателя. Не могат да бъдат споделени констатациите на приходните органи, че Холандското дружество има напълно административни функции при посредничеството между лицензодателите и лицензополучателите, при което поема само незначителни рискове, свързани с дейността си. СМЕ Р. BV няма как да притежава правата, от които произтичат разглежданите в настоящото производство доходи, тъй като същите са изключителна собственост на авторите на аудио-визуалните произведения. Доказа се, че притежава активи, дейността му е обезпечена чрез консултантски услуги и разпореждането с доходите от нея се

осъществява от Общото събрание. Дружеството понася съществената част от рисковете от дейността, а управителите му имат конкретни задължения във връзка с управлението му, без да осъществяват единствено фиктивна дейност. При тези данни и съобразно общото разпределение на доказателствената тежест по чл.154, ал.1 ГПК съдът приема за доказан спорния по делото въпрос, а именно, че СМЕ Р. е действителният притежател на начислените от [фирма] авторски и лицензионни възнаграждения.

Като са достигнали до противни правни изводи, ревизиращите органи са постановили оспорения РА при неправилно приложение на закона. На основание чл.160, ал.1 ДОПК е дължима неговата отмяна.

При този изход на спора и на основание чл.161, ал.1 ДОПК на жалбоподателя се дължат сторените в производството разноски, както следва: 50 лв. държавна такса, 936 лв. и 14 864.31 лв. адвокатско възнаграждение., общо сума в размер на 15850.31лв.

Водим от горното АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, I-во отделение, 69-и състав,

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ по жалба на „Б. М. Г.” Е., ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], Административна сграда на НДК, пл. „България“ № 1, ет.11, и със съдебен адрес [населено място], [улица], ет.6, чрез адв. А. С. от САК, Ревизионен акт № Р-29002919008291-091-001 от 24.07.2020 г., издаден от Р. Г. С. – орган, възложил ревизията, и Д. С. Д. - ръководител на ревизията, при ТД на НАП ГДО, потвърден с Решение № 1579 от 15.10.2020 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място], в частта на допълнително определените задължения общо в размер на 1 775 147,43 лв. за данък върху доходите на чуждестранните юридически лица за периодите от 01.10.2014 г. до 31.12.2017 г.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] да заплати на „Б. М. Г.” Е., ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], Административна сграда на НДК, пл. „България“ № 1, ет.11, сторените по делото разноски в размер на 15 850.31 лв.

Решението може да се обжалва в 14 дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред ВАС на РБ.

СЪДИЯ: