Р Е Ш Е Н И Е
№ 39470

гр. София, 13.10.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, **Първо отделение 86 състав,** в публично заседание на 17.09.2026 г. в следния състав:

при участието на секретаря Богданка Гешева, като разгледа дело номер **1702** по описа за **2026** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на „Дийзър СА“/ DEEZER SA, с адрес Република Франция, със служебен номер на НАП [ЕГН], чрез пълномощник адв. И. А. М., АК-П., срещу Акт за прихващане или възстановяване № П-22220025165452-004-001/26.09.2025 г. /АПВ/, издаден от П. И., ГИП към ТД на НАП "ГДО", поправен с Решение за поправка на Акт за прихващане или възстановяване № П-22220025183724-134-001/01.10.2025 г., потвърден с Решение № 1594/16.12.2025 г. на директора на дирекция "ОДОП" С. при ЦУ на НАП. Жалбата е подадена срещу АПВ, в частта, в която е отказано възстановяване на сума в размер на 280 496,78 лв., представляваща недължимо внесен данък при източника по чл. 195 от ЗКПО по подадено искане за прихващане и възстановяване с вх. № 55-29-3263#2/02.09.2025 г.

В жалбата е посочено, че дружеството „Дийзър СА“ е местно лице за данъчни цели на Франция, което няма място на стопанска дейност в България. Основната дейност на дружеството е предоставяне на крайните потребители на музикално съдържание и услуги по електронен път - чрез уебсайт www.deezer.com и свои мобилни приложения. Същото за периода април 2020 г. – декември 2023 г. е реализирало приходи по сключени договори с „Йеттел България“ ЕАД / с предишно наименование „Теленор България“/. Доходите са получени въз основата на два сключени договора с дати 20.05.2019 г. и 28.06.2021 г. Според твърденията в жалбата предметът и на двата договора е дистрибуция, а именно Йеттел предоставя на своите абонати възможността да използват услугата на Дийзър срещу допълнително заплащане. Като жалбоподателят изрично сочи, че Йеттел не

получава права за ползване или разпространение на музикалното съдържание, налично на платформата на Дийзър и също така Йеттел няма право да предоставя достъп до това съдържание чрез собствена платформа или по друг начин. Резюмира се, че за всеки регистриран абонат, който е получил достъп до услугите на Дийзър, чрез посредничеството на Йеттел, българското дружество следва да заплати на френското такса в размер, определен в договора. Като по този начин Дийзър ще успее да увеличи предлагането на своите услуги на българския пазар, а Йеттел прави абонаментните си планове по-атрактивни, тъй като добавя нови възможности за своите потребители и то на преференциална цена.
Във връзка с горното, жалбоподателят сочи, че органите по приходите неправилно са предоставили данъчно облекчение в размер на 5% от реализираните доходи с процесния АПВ, а е трябвало да бъде приложен чл. 6 от Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане сключена с Република Франция / СИДДО/ като по този начин се възстанови и останалата сума в размер на 280 496,78 лв. до пълния размер на удържания данък. В подкрепа на своите доводи, жалбоподателят сочи, че приходната администрация неправилно е приложила пар. 1, т. 8 от ЗКПО, както и чл. 10 от СИДДО, тъй като в случая изплатените доходи на френското дружество не следва да бъдат определени като „авторски и лицензионни възнаграждения“.
В открито съдебно заседание жалбоподателят, редовно призован, представлява се от адв. И. М.. Иска от съда да уважи жалбата. Представя списък на разноските. Не изпраща писмени бележки в предоставения от съда срок.
Ответникът, чрез упълномощения си процесуален представител юрисконсулт С. Н.-Е., иска от съда да отхвърли жалбата като неоснователна и недоказана. Не представя писмени бележки в срок. Претендира юрисконсултско възнаграждение и прави възражение за прекомерност на адвокатския хонорар на жалбоподателя.
Софийска градска прокуратура, редовно призована, не се представлява. Не изразява становище по съществото на спора.
АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, след като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, установи от фактическа страна следното:
Предмет на проверка в настоящото производство е АПВ № П-22220025165452-004-001/26.09.2025 г., издаден от П. И., ГИП към ТД на НАП "ГДО", на основание чл. 129 от ДОПК, във връзка с подадено чрез акредитиран представител искане за прихващане и / или възстановяване с вх. № 55-29-3263#2/02.09.2025 г. от „Дийзър СА“, с адрес Република Франция, със служебен номер на НАП [ЕГН], с което чуждестранното лице ретендира възстановяване на данък по чл. 195 от ЗКПО в размер на 560 993,56 лв., удържан от доходи начислени / изплатени на лицето от „Йеттел България“ ЕАД.
Производството пред административния орган е започнало по Искане за прихващане или възстановяване на недължимо платени задължения за данък по чл. 195 от ЗКПО в размер на 560 993,56 лв., удържан от доходи начислени / изплатени на лицето от „Йеттел България“ ЕАД. За доказване основанията за изплащане на дохода от страна на „Йеттел България“ ЕАД на „Дийзър СА“ към подаденото искане са приложени фактури, извлечения от френския търговски регистър във връзка с промяната на името на дружеството, удостоверения за местно лице и банкова сметка, договорите с превод на български език, сключени между „Йеттел България“ ЕАД и „Дийзър СА“, както и други документи.
Съгласно договорите, подписани на 20.05.2019 г. и на 28.06.2021 г. те са сключени между

двете дружества с цел разпространение като страните са водени от интереса да си сътрудничат и да предлагат услугата „Дийзър П.“ /Услугата/. В тях изрично се сочи, че „Йеттел България“ ЕАД разпространява достъпа до услугата на Дийзър, а не разпространява самата услуга. Договорите детайлно уреждат ангажиментите на двете дружества, разрешените модели за разпространение, начина на използване на елементите на марката, ценообразуването, както и клаузи за ексклузивност, защита на данните и поверителността.
След извършена проверка и анализ на договорите органите по приходите са приели, че доходът, начислен от „Йеттел България” ЕАД на „Дийзър СА“ попада в обхвата на т. нар. „авторски и лицензионни възнаграждения“, които в съответствие с приложимата разпоредба на чл. 10, ал. 2 от Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане /СИДДО/ с Франция, могат да се облагат с данък при източника в държавата на платеца в размер на до 5% от брутния доход. Данъчните власти констатират, че съгласно договорите, „Дийзър СА“ упълномощава „ТЕЛЕНОР БЪЛГАРИЯ“ ЕАД („ЙЕТТЕЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕАД) да разпространява достъпа до Услугата на своите клиенти в рамките на територията на Република България и по време на срока на съответните договори. Услугата включва предоставяне на достъп до музикално съдържание и подкастове, достъпни на уебсайта www.deezer.com и на специални приложения за мобилни устройства/таблети/смарт устройства. Така за изплатените доходи органът по приходите е приел, че представляват „авторски и лицензионни възнаграждения“ по смисъла на ал. 3 на чл. 10 от СИДДО между България и Франция и §1 т. 8 от ДР на ЗКПО във връзка с чл. 3, ал. 1 и чл. 18, ал. 2 от Закона за авторското право и сродните му права /ЗАПСП/. Изведен е извода, че предлагането на електронен достъп до произведение или до част от него е предвидена в закона форма на използване на произведението и като такава, съгласно ЗАПСП следва да бъде разрешена от автора. Направено е и заключението, че възнаграждението за такова ползване представлява авторско и лицензионно възнаграждение. Проверяващият орган е потвърдил, че дължимият данък при източника е в размер на 5%, съгласно относимия чл. 10, ал. 2 от СИДДО с Франция и възлиза на 280 496,78 лв. В тази връзка с АПВ №П-22220025165452-004-001 /26.09.2025 г. е постановено възстановяване само на внесения данък, надвишаващ 5% от брутния доход, а именно 280 496,78 лв.
Така издаденият АПВ е поправен с Решение за поправка на Акт за прихващане или възстановяване №П-22220025183724-134-001/01.10.2025 г. поради допусната техническа грешка в сметката за възстановяване, посочена от дружеството при извършения легализиран превод.
Недоволен от издадения АПВ, жалбоподателят го оспорва пред директора на дирекция „ОДОП”. С Решение № 1594 от 16.12.2025 г. на Директора на Дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, Акт за прихващане или възстановяване № П-22220025165452-004-001 /26.09.2025 г., издаден във връзка с искане за прихващане и / или възстановяване с входящ номер 55-29-3263#2/02.09.2025 г. на „Дийзър СА“, с адрес Република Франция, е потвърден.
Недоволен от това, жалбоподателят го оспорва пред състав на АССГ. Производството по делото първоначално е спряно с определение на съда, което впоследствие е отменено по подадена частна жалба от ВАС с друго определение, в което са дадени задължителни за настоящия съдебен състав указания по тълкуване и прилагане на закона. В тях е посочено, че спора по адм. дело № 5399/2025 г. по описа на АССГ не може да се дефинира като преюдициален на спора, който е предмет на текущото дело и настоящият съдебен състав

дължи самостоятелен и независим отговор по повдигнатите спорни въпроси, без да е обвързан от решението по другото дело.
При така установената фактическа обстановка, от правна страна настоящият състав намира следното:
Жалбата е подадена от лице с активна процесуална легитимация, срещу акт, който подлежи на съдебен контрол и е допустима за разглеждане. Жалбата е депозирана на дата 30.12.2025 г. в Дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП. Решението е връчено на дата 17.12.2025 г. С решението АПВ е потвърден изцяло. Жалбата е подадена в срок.
Разгледана по същество е основателна.
АПВ № П-22220025165452-004-001 /26.09.2025 г., издаден от П. К. И. на длъжност Главен инспектор по приходите, на основание чл. 129 от ДОПК, във връзка с подадено искане за прихващане и / или възстановяване с вх. № 55-29-3263#2/02.09.2025 г. на „Дийзър СА“, с адрес Република Франция, е акт на компетентен орган. На л. 125 и сл. от делото са налични доказателства за компетентност на органа възложил извършването на проверката, както и такива за валидност на електронните подписи, с които са подписани актовете, част от производството по издаване на АПВ.
Съгласно разпоредбата на чл. 129, ал. 2 от ДОПК, актът за прихващане или възстановяване се издава в 30 – дневен срок от постъпването на искането в случаите, когато в същия срок не е възложена ревизия. Актът е издаден от главен инспектор по приходите в изискуемия срок, чрез ИС „Контрол“ като електронен документ, подписан с електронен подпис от П. К. И., на длъжност Главен инспектор по приходите, с валиден сертификат. Спазена е изискуемата от закона писмена форма, всички документи част от административното производство са надлежно връчени на дружеството. Не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да водят до незаконосъобразност и необоснованост на АПВ.
Спорният по делото въпрос е дали са налице недължимо платени суми за данъчни задължения. Между страните е налице спор за данъчно – правната квалификация на извършените плащания от „Йеттел България“ ЕАД към „Дийзър СА“ по сключените договори и по – конкретно, сумите представляват ли „авторски и лицензионни възнаграждения“.
Според органите по приходите, определението за „авторски и лицензионни възнаграждения“ се съдържа в чл. 10, ал. 3 от СИДДО между България и Франция. Съгласно тази разпоредба, това са плащания от всякакъв вид, получени за използване или за отстъпване правото на използване на всяко авторско право за литературно, художествено или научно произведение, включително кинофилми и филми или записи за предавания по радиото или телевизията, изобретения, защитени с патенти или авторски свидетелства, и рационализаторски предложения, фабрични или търговски марки, образци или модели, планове, формули или секретни процедури, и за информация, отнасяща се за търговски, промишлен или научен опит (ноу-хау). Посоченото определение до голяма степен се припокрива с това, което е описано в § 1, т. 8 от ДР на ЗКПО, като последната обхваща по-широк кръг доходи.
Според органите по приходите, за да се определи характерът на изплатеното възнаграждение, трябва да се вземе предвид предметът на постигнатите договорки между страните. В случая отношенията между „Йеттел България“ ЕАД и „Дийзър СА“ се уреждат от два сключени договора, представени при проверката с превод на български език.

Тезата на органите по приходите се изразява в това, че от структурата на договорите и съдържанието на отделните разпоредби е видно, че са сключени, за да се уреди правото на „Йеттел България“ ЕАД да предлага и предоставя на своите клиенти достъп до платформата на „Дийзър СА“, което означава достъп до нейното съдържание, което според приходната администрация имплицитно включва правото на разпространение на съдържанието на платформата.

За да се произнесе по така очертания спор, съдът подложи на самостоятелен анализ двата договора за разпространение – от 20.05.2019 г. и от 28.06.2021 г. Двата договора са с еднаква структура и в частта, относима към спора, с идентично съдържание – л. 1 до чл. 7 и приложенията от А до Е уреждат едни и същи въпроси по един и същи начин. Разликите между тях се свеждат до обхвата на услугите (договорът от 2019 г. има за предмет услугата „Дийзър П.“, а този от 2021 г. – и услугата „Дийзър Семейство“), до размера на цените и на маркетинговия ангажимент на българското дружество. Поради тази причина двата договора ще бъдат обсъдени заедно, като посочената по-долу номерация на клаузите е по договора от 2021 г.

В преамбюла на договорите страните са описали качеството, в което встъпват в правоотношението. Дийзър е дружество, което предоставя на обществеността музикални услуги, достъпни на уебсайта www.deezer.com и чрез специални приложения за мобилни устройства, таблети и смарт устройства, а Теленор (понастоящем Йеттел) е телекомуникационен оператор, който желае достъпът до тези услуги да се разпространява сред неговите клиенти. Преамбюлът завършва с изричното уточнение, че „Разпространение на Услугата означава, че Теленор разпространява достъпа до Услугата, а не разпространява самата Услуга“. Същото уточнение е повторено и в чл. 1.1, съгласно който „всяко използване на термина „разпространение“ означава разпространение на достъпа до съответната Услуга, а не разпространение на самата Услуга“.

Предметът на договорите е уреден в чл. 1. Съгласно чл. 1.2 Дийзър упълномощава Теленор да разпространява достъпа до Услугата на своите клиенти в рамките на територията и за срока на договора, като Теленор е упълномощен да сключва с клиентите договори за предоставяне на достъп до Услугата. Съгласно чл. 1.3 разпространението е допустимо единствено за частно (непублично) и нетърговско ползване от клиентите.

Задълженията на френското дружество са уредени в чл. 2. Така Дийзър, за своя сметка и изцяло на своя отговорност, предоставя Услугата на клиентите на Теленор, като те я достъпват от уебсайта www.deezer.com и от приложението на Дийзър (чл. 2.1); урежда правата върху интелектуалната собственост (чл. 2.2 във връзка с чл. 5); осигурява наличността на Услугата съгласно споразумението за ниво на обслужване – Приложение А (чл. 2.3), и техническата поддръжка за клиентите – Приложение Б (чл. 2.4). Съгласно чл. 2.7 клиентите, получили достъп чрез Теленор, следва да приемат „Условията за ползване“ на Дийзър, които уреждат създаването на потребителски профил и функционалностите на Услугата, като Дийзър „носи цялата отговорност пред Клиентите и съответните органи за спазването на приложимите закони“. В същата клауза страните са постигнали съгласие, което е от съществено значение за спора: „горепосоченото не може да се тълкува в смисъл, че Дийзър е доставчик на музикални услуги на Теленор, а Дийзър остава във всеки един момент изключителен собственик и оператор на Услугата. Никакви права върху Услугата и/или каквото и да е нейно съдържание не се предоставят или преотстъпват на Теленор. Дийзър остава изключителен лицензополучател на правата на всички притежатели на права (звукозаписни компании, авторски дружества и т.н.) и следователно носи цялата

отговорност за всички разрешения за предоставяне на права върху Услугата и нейното разпространение съгласно настоящия Договор“.
Чл. 3 урежда разрешените модели за разпространение на достъпа – като самостоятелен абонамент, срещу отделна такса в допълнение към тарифния план на клиента; като семеен абонамент (само по договора от 2021 г.); и като заменяем абонамент, включен в тарифния план като една от няколко опции, между които клиентът избира.
Правата върху интелектуална собственост са уредени в чл. 5 и чл. 6. Съгласно чл. 5.1 Дийзър „носи отговорност за освобождаването и плащането на всички права върху интелектуална собственост („ПИС“), свързани с Услугата и нейното съдържание“, включително авторски права, права на продуценти и права на изпълнители, „и ще осигури всички такива ПИС за разпространение на достъпа до Услугата съгласно настоящия Договор или всякакви други приложими права, за да може Теленор да разпространява достъпа до Услугата съгласно разрешените модели за разпространение“, като се задължава да обезщети Теленор за вредите от неизпълнение на това задължение. С чл. 6.2 и чл. 6.3 страните взаимно си предоставят ограничен, безвъзмезден, отменим, неизключителен и неподлежащ на преотстъпване лиценз за използване на елементите на търговската марка на другата страна, единствено за целите на рекламните и маркетинговите дейности по договора. Съгласно чл. 6.4 всяка от страните „няма да придобива, нито ще се счита, че придобива по силата на настоящия Договор някакви права, включително права върху интелектуална собственост, във връзка с продукти, услуги или съдържание, които са собственост на другата Страна или са лицензирани от нея“.
Възнаграждението е уредено в чл. 7. Съгласно чл. 7.1.1 Теленор заплаща на Дийзър ежемесечно такса за всеки „Предоставен абонат“, т.е. за всеки клиент, за когото е заявен абонамент за Услугата. Тук двата договора се различават в размерите на дължимите такси за абонат.
От съвкупната преценка на обсъдените по-горе клаузи, настоящият съдебен състав намира, че договорите уреждат търговско сътрудничество, при което Йеттел продава на своите клиенти, заедно с електронните съобщителни услуги, абонамент за услуга, която се предоставя от Дийзър, а за всеки такъв абонамент заплаща на Дийзър предварително уговорена цена. В нито една клауза на договорите не се съдържа отстъпване в полза на Йеттел на право да използва музикалните произведения и звукозаписите, включени в Услугата – напротив, такова отстъпване е изрично изключено с чл. 2.7 и чл. 6.4.
Този извод се потвърждава и от заключението на допуснатата по делото съдебна компютърно-техническа експертиза, изготвено от вещото лице д-р инж. Н. Х., прието в съдебно заседание на 17.09.2026 г. и неоспорено от страните, което съдът кредитира като обективно и компетентно дадено. Вещото лице установява, че клиентът заявява услугата в мобилното приложение на Йеттел, след което Йеттел подава към Дийзър мобилния номер на клиента, Дийзър предоставя уникален линк, а Йеттел го изпраща на клиента със SMS. Отварянето на линка отвежда клиента в уеб средата на Дийзър, където той се регистрира или влиза в съществуващ свой профил. Според заключението техническият достъп на Йеттел до услугата е ограничен до действията, необходими за активирането ѝ от крайните клиенти, и не предоставя функционалност за управление на музикалното и звуковото съдържание в платформата на Дийзър. Допълнително от зададените въпроси към вещото лице и от извършена служебна проверка на съда се установи, че платформата със съдържание на Дийзър може да се използва самостоятелно в България, без клиента да е абонат на Йеттел. Достъпът се реализира като потребител достъпи уеб сайта на Дийзър

или чрез изтегляне на приложението им, но е налице разлика в цената за услугата, спрямо тази предоставена на клиенти на Йеттел.
При тези данни съдът намира, че изводът на органите по приходите за характера на процесните доходи е направен в противоречие с материалния закон.
Съгласно чл. 12, ал. 5, т. 3 от ЗКПО авторските и лицензионните възнаграждения, начислени от местни юридически лица в полза на чуждестранни юридически лица, са доходи от източник в страната. Съгласно чл. 195, ал. 1 и ал. 2 от ЗКПО тези доходи, когато не са реализирани чрез място на стопанска дейност в страната, подлежат на облагане с окончателен данък при източника, който се удържа от платеца на дохода, а ставката на данъка съгласно чл. 200, ал. 2 от ЗКПО е 10 на сто. Легалното определение се съдържа в § 1, т. 8 от ДР на ЗКПО, според който „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, топология на интегрална схема, 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.
Когато получателят на дохода е местно лице на държава, с която Република България има влязла в сила спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, на основание чл. 5, ал. 4 от Конституцията и по реда на чл. 135 и сл. от ДОПК с предимство се прилагат разпоредбите на спогодбата. Приложима в случая е Спогодбата между Република България и Република Франция за избягване на двойното данъчно облагане и предотвратяване отклонението от облагане с данъци върху дохода. Съгласно чл. 10, ал. 1 от нея авторски и лицензионни възнаграждения, произтичащи от едната договаряща държава и плащани на местно лице на другата договаряща държава, се облагат в тази друга държава, а съгласно ал. 2 те подлежат на облагане и в държавата, от която произхождат, но ако действително ползващото възнагражденията лице е местно лице на другата договаряща държава, данъкът не може да надвишава 5 на сто от брутната им сума. Съгласно чл. 6, ал. 1 от СИДДО печалбите на предприятие на едната договаряща държава се облагат само в тази държава, освен ако предприятието извършва своята дейност в другата държава чрез намиращо се там място на стопанска дейност. Съгласно чл. 3, т. 2 от СИДДО всеки термин, който не е изрично определен в нея, има значението, което му придава законодателството на прилагащата я държава относно данъците, за които се прилага спогодбата, освен ако от контекста не произтича нещо друго.
Между страните няма спор, че „Дийзър СА“ е местно лице на Република Франция, че е действителният притежател на дохода и че няма място на стопанска дейност в България. Самите органи по приходите са приели, че са налице основанията за прилагане на СИДДО, като са възстановили данъка над размера по чл. 10, ал. 2 от нея. Спорът следователно е единствено за това дали доходът попада в чл. 10 или в чл. 6 от спогодбата.
И двете правни дефиниции – по § 1, т. 8 от ДР на ЗКПО и по чл. 10, ал. 3 от СИДДО – имат един и същ решаващ белег: плащането трябва да е насрещна престация за използването или за отстъпването на правото на използване на авторско право. Облагаемият доход е цената на правото – възнаграждението, което ползвателят дължи на носителя на правото или на оправомощено от него лице, за да може сам да упражни някое от правомощията, които законът запазва изключително за носителя. Не всяко плащане,

чийто размер и стопански смисъл са свързани със защитени произведения, е авторско и лицензионно възнаграждение. Така например цената на книга, на билет за концерт или на абонамент за телевизионна или музикална услуга също се формира с оглед на защитеното съдържание, но този, който я плаща, не придобива и не упражнява авторско право – той получава стока или услуга. За квалификацията на процесните плащания според настоящият съдебен състав е необходимо да се установи дали платецът на дохода – Йеттел, е получил и упражнява право да използва музикалните произведения и звукозаписите, или заплаща цената на услуга.

Както се посочи, договорите не съдържат отстъпване на такова право, а изрично го изключват. Тезата на органите по приходите, че правото да се разпространява достъпът до платформата „имплицитно включва“ право на разпространение на нейното съдържание, противоречи на посоченото в чл. 2.7 и чл. 6.4 от договорите и на изрично уговореното от страните да се разпространява достъпът до Услугата, а не самата Услуга. Съгласно чл. 20 от ЗЗД при тълкуването на договорите трябва да се търси действителната обща воля на страните, а отделните уговорки да се тълкуват във връзка едни с други и всяка една да се схваща в смисъла, който произтича от целия договор. Тълкуване, което приписва на страните воля, обратна на изрично изявената, е допустимо само ако се установи, че изявената воля е привидна или че договорът прикрива друго съглашение. Органите по приходите не твърдят и не са установили симулация, нито са се позовали на отклонение от данъчно облагане по чл. 16 от ЗКПО; напротив, събраните доказателства, включително заключението на вещото лице, сочат, че договорите се изпълняват точно така, както са сключени.

Неоснователно органите по приходите извеждат използване на авторско право от разпоредбите на ЗАПСП. Действително, съгласно чл. 18, ал. 1 от ЗАПСП авторът има изключителното право да използва създаденото от него произведение и да разрешава използването му от други лица, а сред действията, които чл. 18, ал. 2, т. 10 от ЗАПСП дефинира като използване, е предлагането на електронен достъп до произведението или до част от него. Съгласно § 2, т. 5г от ДР на ЗАПСП обаче „предлагане на електронен достъп до произведение“ е „предоставянето му в цялост или на част от него чрез електронна съобщителна мрежа на разположение на неограничен брой лица по начин, позволяващ достъпът до него да бъде осъществен от място и по време, индивидуално избрани от всеки от тях“. Определението описва конкретно фактическо действие – произведението да бъде поставено на разположение на публиката така, че всеки да може да го достъпи. Това действие се извършва от лицето, което съхранява съдържанието и го предоставя през своята платформа, а това лице в случая е Дийзър. Йеттел не съхранява произведенията, не ги предоставя чрез свой уебсайт или приложение и, както установява вещото лице, няма технически достъп до съдържанието. Участието му се изчерпва с това, че сключва с клиента договора за абонамент, събира цената и подава към Дийзър заявката за активиране, след което клиентът получава съдържанието директно от Дийзър, в неговата среда и при неговите условия за ползване.

Органите по приходите са отъждествили две различни понятия – „предлагане на достъп до Услугата“ в търговския смисъл, в който го употребяват договорите, т.е. продажба на абонамент, и „предлагане на електронен достъп до произведение“ в смисъла на ЗАПСП, т.е. поставяне на произведението на разположение на публиката. Първото не е действие по използване на произведение. Търговецът, който продава абонамент или код за достъп до чужда услуга, не използва произведенията, които тази услуга съдържа, а осъществява

посредничество – свързва страните, съдейства за сключване на сделката и за тези си фактически действия получава възнаграждение.
Този извод не се променя от обстоятелството, че Йеттел е предприятие, което предоставя електронни съобщителни мрежи и услуги. Преносът на данни през мрежата на оператора, когато клиентът слуша музика през нея, не е използване на произведението от оператора – съгласно съображение 27 от Директива 2001/29/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 22 май 2001 г. самото предоставяне на физически съоръжения, които дават възможност за осъществяване на съобщаване, не представлява само по себе си съобщаване по смисъла на директивата. Освен това услугата се достъпва чрез уебсайта и приложението на Дийзър, а не чрез ресурс на Йеттел, и между страните не се спори, че платформата, чрез която произведенията се предоставят на потребителите, се поддържа от Дийзър – това е изрично прието и в решението на директора на дирекция „ОДОП“.
При това положение не е налице нито „използване“, нито „отстъпване на правото на използване“ на авторско право върху произведения по смисъла на чл. 10, ал. 3 от СИДДО и на § 1, т. 8 от ДР на ЗКПО. И двете разпоредби изискват плащането да е насрещна престация за това, че платецът сам упражнява защитено право или че такова право му е отстъпено, а по делото не се установява нито едното, нито другото. Характерът на плащанията се установява и от начина, по който е уговорено възнаграждението. Йеттел дължи твърда сума на абонат на месец – по същество цена на едро на абонамента, който препродава на клиентите си на определена от самия него цена. Сумата се дължи за всеки заявен абонамент, независимо дали клиентът е започнал да ползва услугата /понятието „свързан“ – л. 47 от делото/, а за срока на договора е гарантиран минимален оборот. Това е механизъм на ценообразуване, присъщ на покупката на услуга с цел препродажба, а не на възнаграждение за отстъпено право. Единствените лицензии, които Йеттел получава – за елементите на марката на Дийзър и за партньорския интерфейс – са уговорени като безвъзмездни, имат спомагателен характер и обслужват рекламата на услугата и техническото заявяване на абонаментите. Следователно никаква част от процесните плащания не е насрещна престация за тях.
Отделно от това в чл. 2.7 от договорите страните изрично са уговорили, че никакви права върху Услугата и нейното съдържание не се предоставят или преотстъпват на Теленор (Йеттел) и че Дийзър остава изключителен собственик и оператор на Услугата и изключителен лицензополучател на носителите на права, а с чл. 6.4 – че никоя от страните не придобива права върху интелектуална собственост върху съдържание, което принадлежи на другата или е лицензирано от нея. Следователно Йеттел не е получило право да използва музикалните произведения и звукозаписите. Дружеството не извършва и фактически действия по използването им: съгласно заключението на вещото лице участието му се изчерпва със заявяване на активирането на абонамента, след което клиентът се регистрира и получава съдържанието направо в средата на Дийзър, а Йеттел няма технически достъп до това съдържание. След като не е придобило право на използване, Йеттел не може и да го предостави на своите клиенти, тъй като никой не може да прехвърли права, които сам не притежава. При това положение по веригата Дийзър – Йеттел – краен клиент, авторско право нито се използва от платеца на дохода, нито му се отстъпва, нито се преотстъпва от него. В заключение, сумите, които Йеттел заплаща на Дийзър за всеки абонат не могат да бъдат дефинирани като авторски и лицензионни възнаграждения.
Изложеното съответства и на Коментара на Организацията за икономическо

сътрудничество и развитие към нейния Модел на данъчна конвенция за доходите и имуществото /Модела/. Спогодбата с Франция е изградена по този модел, като чл. 10 от нея съответства на чл. 12 от Модела, а чл. 6 – на чл. 7 от Модела. Коментарът няма задължителна сила, но е общоприето помощно средство за тълкуване на спогодбите, които възпроизвеждат текста на Модела, и на него се позовават и двете страни по делото. Според т. 10.1 от Коментара плащанията, извършвани единствено като насрещна престация за получаване на изключителни права за разпространение на продукт или услуга на определена територия, не са авторски и лицензионни възнаграждения, тъй като не се правят срещу използването или правото на използване на елемент на собственост, включен в определението, а попадат в разпоредбата за печалбите от стопанска дейност. Това съображение не зависи от изключителността на правото и важи на още по-силно основание, когато разпространителят няма изключителни права. Според т. 14.4 при договореностите между носителя на авторско право върху софтуер и посредник – разпространител, който не получава право да възпроизвежда програмата, правата, свързани с разпространението, не се вземат предвид при определяне на характера на сделката и плащанията се третират като печалби от стопанска дейност. Според т. 17.3 плащанията за цифрови продукти, получавани по електронен път за собствено ползване от клиента, също не са авторски и лицензионни възнаграждения. Общото в тези разрешения е, че възнаграждението е авторско и лицензионно само когато платецът сам упражнява защитеното право, а не когато придобива или препродава продукт или услуга, в които това право е въплътено.

За пълнота съдът следва да посочи, че е без значение за квалификацията на дохода обстоятелството, че платецът „Йеттел България“ ЕАД е удържал и внесъл данък при източника, както и че друг платец на доходи към жалбоподателя е приложил намалената ставка по чл. 10, ал. 2 от СИДДО. Характерът на дохода се определя обективно, според съдържанието на правоотношението, от което той произтича, а не според преценката на платеца, който удържа данъка на свой риск и често именно за да избегне собствената си отговорност. Производството по чл. 129 от ДОПК е предвидено тъкмо за да се провери дали удържаният данък е бил дължим. Ако преценката на платеца обвързваше органа по приходите, това производство би било лишено от смисъл.

По изложените съображения съдът приема, че доходите, начислени от „Йеттел България“ ЕАД в полза на „Дийзър СА“ по договорите от 20.05.2019 г. и от 28.06.2021 г. за периода април 2020 г. – декември 2023 г., в общ размер на 5 609 935,40 лв., не са авторски и лицензионни възнаграждения нито по смисъла на § 1, т. 8 от ДР на ЗКПО, нито по смисъла на чл. 10, ал. 3 от СИДДО. Те са възнаграждение за услуга, предоставяна от френското дружество в рамките на обичайната му търговска дейност, и представляват доходи на предприятие по чл. 6, ал. 1 от СИДДО, които при липсата на място на стопанска дейност в България се облагат само във Франция.

След като данък при източника върху процесните доходи не се дължи, удържаният и внесен от „Йеттел България“ ЕАД данък в размер на 560 993,56 лв. е недължимо платен по смисъла на чл. 129, ал. 1 от ДОПК и подлежи на възстановяване в пълен размер. Като са отказали възстановяване на сумата от 280 496,78 лв., органите по приходите са приложили неправилно материалния закон. Актът за прихващане или възстановяване в обжалваната му част следва да бъде отменен, а преписката – върната на компетентния орган по приходите за ново произнасяне по искането, при съобразяване с дадените в настоящото решение указания по тълкуването и прилагането на закона.

При този изход на спора и на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК на жалбоподателя следва да се присъдят направените по делото разноски, които са своевременно поискани и доказани: 25,56 евро държавна такса, 500 евро внесен депозит за вещо лице и 2500 евро адвокатско възнаграждение, за което са представени фактура и доказателства за заплащането му по банков път, или общо 3025,56 евро. Възражението на ответника за прекомерност на адвокатското възнаграждение е неоснователно, тъй като материалният интерес по делото е значителен, същото е с фактическа и правна сложност, изискваща тълкуване на международна данъчна спогодба, обемни договори и технически положения. Също така по делото е ангажирана експертиза и са проведени няколко съдебни заседания с активното участие на процесуалния представител на жалбоподателя.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК и чл. 173, ал. 2 от АПК във връзка с § 2 от ДР на ДОПК, Административен съд – София-град, 86-ти състав,

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ Акт за прихващане или възстановяване № П-22220025165452-004-001/26.09.2025 г., издаден от П. К. И. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители“, поправен с Решение за поправка на Акт за прихващане или възстановяване № П-22220025183724-134-001/01.10.2025 г., потвърден с Решение № 1594/16.12.2025 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП, **В ЧАСТТА**, с която на „Дийзър СА“ (DEEZER SA), със служебен номер от регистъра на НАП [ЕГН], е отказано възстановяване на данък при източника по чл. 195 от ЗКПО в размер на 280 496,78 лв.

ВРЪЩА преписката на компетентния орган по приходите при ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители“ за ново произнасяне по искане за прихващане или възстановяване с вх. № 55-29-3263#2/02.09.2025 г. в отменената част, при спазване на задължителните указания по тълкуването и прилагането на закона, дадени в мотивите на настоящото решение.

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите да заплати на „Дийзър СА“ (DEEZER SA), със служебен номер от регистъра на НАП [ЕГН], сумата от 3025,56 евро, представляваща разноски по делото, включващи 25,56 евро държавна такса, 500 евро внесен депозит за вещо лице и 2500 евро адвокатско възнаграждение.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.