

## ОПРЕДЕЛЕНИЕ

София, 04.05.2020

Върховният административен съд на Република България - Осмо отделение, в закрито заседание в състав:

**ПРЕДСЕДАТЕЛ:** МАРУСЯ ДИМИТРОВА  
**ЧЛЕНОВЕ:** СВИЛЕНА ПРОДАНОВА  
ВАСИЛКА ШАЛАМАНОВА

при секретар  
на прокурора  
от председателя МАРУСЯ ДИМИТРОВА  
по адм. дело № 6421 / 2019. ☒

и с участието  
изслуша докладваното

Делото е образувано по касационна жалба на „Вива Телеком България“ ООД, в която моли да бъде отменено решение № 2189/29.03.2019г. по адм.д. № 515/2018г. на Административен съд – София град, с което е отхвърлена жалбата против РА № Р-22220214002916-091-001/16.10.2017г. на Териториална дирекция на Национална агенция приходи-София като неправилно

С обжалваното решение административният съд е отхвърлил жалбата на „Вива Телеком България“ ЕООД против РА № Р-22220214002916-091-001/16.10.2017г. на ТД на НАП-София, с който са определени задължения по чл.195 от ЗКПО за периода 14.02.2014г. – 31.03.2015г. за заплащане на данък при източника 1 831 926,74лв с 544 079,86лв лихви. При произнасянето по същество по спора тричленният състав на Върховният административен съд установи, че за правилно решаване на спора е необходимо тълкуване на разпоредби на правото на ЕС – на чл. 5, ал. 4, чл. 12, буква „б“ и чл. 19, § 1 от Договора за Европейския съюз, на чл.54, чл.49, чл.56, чл.63 и чл.65 от Договора за функционирането на Европейския съюз (ДФЕС), на чл. 1, 4 и 5 от Директива 2003/49/ЕО на Съвета от 3 юни 2003 година относно общата система на данъчно облагане на плащания на лихви и роялти между свързани дружества от различни държави-членки, на чл. 1 и 5 от Директива 2011/96/ЕС на Съвета от 30 ноември 2011 година относно общата система за данъчно облагане на дружества

майки и дъщерни дружества от различни държави членки и на чл. 3, букви „з“ – „й“, чл. 5, 7 и 8 от Директива 2008/7/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 година относно косвените данъци върху набирането на капитал, поради което съдът отправя до СЕС следното преюдициално запитване:

Страни по делото:

1. Касатор – „Вива Телеком България“ ЕООД със седалище и адрес на управление: гр.София, ул.Проф.Фритъф Хансен № 37а, ет. 5.
2. Ответник по касационната жалба - Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“-София.
3. Върховна административна прокуратура на Република България.

Предмет на делото:

4. Образуваното производство пред Върховния административен съд е касационно с предмет неправилност на решение № 2189/29.03.2019 г. по адм.д. № 515/2018 г. на Административен съд – София град, с което е отхвърлена жалбата против РА № Р-22220214002916-091-001/16.10.2017 г. на Териториална дирекция на Национална агенция приходи-София. В РА № Р-22220214002916-091-001/16.10.2017 г. на ТД на НАП-София са определени задължения по чл.195 от ЗКПО за периода 14.02.2014 г. – 31.03.2015 г. за заплащане на данък при източника 1 831 926,74лв с 544 079,86лв върху определен лихвен доход на чуждестранно лице – „ИнтерВ Инвестмънт„ С.а.р.л. – юридическо лице със седалище и адрес в Люксембург, регистрирано в регистъра на търговските дружества в Люксембург, едноличен собственик на капитала на „Вива Телеком България“ ЕООД до 5.10.2017 г. и след 13.12.2019 г. и досега. На 5.10.2017 г. „Вива Телеком България“ ЕООД е преобразувано в дружество с ограничена отговорност с внесен капитал от 251 805 616лв и съдружници „ИнтерВ Инвестмънт„ С.а.р.л. с 211 465 616лв дял от капитала и „Българска телекомуникационна компания“ ЕАД с 40 340 000лв дял от капитала.

6. Между едноличния собственик на капитала като заемодател и „Вива Телеком България“ ЕАД като заемател / наричан в договора кредитополучател/ е сключено споразумение за конвертируем заем от 22.11.2013 г. в размер 145 700 910,32евро, равностойни на 284 966 211лв. В споразумението е определен

начинът на разходване на заетата сума – за погасяване на задължения по споразумение за финансиране към шотландска банка, за заплащане на удържан данък при източника и транзакционни разходи, за погасяване на кредит и лихвите по него по кредитно споразумение от 20.12.2012 г. с „Брамак“ ЕООД, за погасяване на кредита и лихвите по него по кредитно споразумение от 8.08.2013 г. с „БТК НЕТ“ ЕООД. По т. 3 от споразумението е договорено заемът да бъде безлихвен с падеж на задължението 60-тата годишнина от датата на влизане в сила на споразумението – 22.11.2013 г. В т. 4,2 от споразумението е договорено задължението на заемателя да погаси заема да отпада във всеки един момент след датата на финансирането, по решение на заемателя за апортиране като непарична вноска дължимия размер на заема в капитала на заемателя при условията в т. 5 от споразумението. Условията са уведомяване за намерението си да внесе заема като непарична вноска в капитала, като връчи уведомление за апорт на заемодателя, в 25 дневен срок заемодателят одобрява решение за подаване на заявление в търговския регистър за назначаване на вещи лица за оценка на заема, прилага документи, че заемът е осчетоводен като вземане на заемодателя и като пасив от заемателя, след определяне на оценката, заемодателят като единствен акционер на заемателя приема решения за увеличаване на регистрирания капитал на получателя чрез емитиране на нови акции в съответствие с оценката, за вписване в капитала на цялата емисия нови акции и за изменение на учредителния договор на заемателя и се вписват решенията в Търговския регистър.

7. След сключване на споразумението заемателят - еднолично акционерно дружество е заличен на 14.02.2014 г., като в Търговския регистър е отразено вписване на „Вива Телеком България“ ЕООД – правопреемник, чрез преобразуване на същата дата. На 24.06.2019 г. в Търговския регистър като юридическо лице, упражняващо пряк контрол върху „Вива Телеком България“ ЕООД е посочено „ИнтерВ енвестмънт“ С.р.л.а. и „Вива Телеком (Люксембург) СА.“. Като юридически лица упражняващи непряк контрол върху дружеството са посочени „Вива Едж Телеком Лимитед“ – Кипър, „Армани Лимитед“ – Кипър и „Фаннемел Лимитед“-Кипър. Като действителен собственик физическо лице е посочен Спас Русев, с държава на пребиваване България, който непряко притежава 46% от акциите и правата на глас във „Вива Телеком (Люксембург) СА.“. което е непряк собственик на 100% от дяловете на „Вива Телеком България“ ООД към 24.06.2019 г.

8. До края на ревизията процедурата за апортиране на

вземането по заема не е проведена. След проведена ревизия е издаден ревизионен акт, в който органите по приходите са констатирани, че заемателят не е правил погасителни вноски по заема и не е заплащал лихви.

9. Съгласно чл.16, ал.1 от ЗКПО са приели, че е налице сделка, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, в който случай данъчната основа се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия, а се взема под внимание данъчната основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат. Съгласно чл.16, ал.2, т.3 от ЗКПО за отклонение от данъчно облагане се смята и получаването или предоставянето на кредити с лихвен процент, отличаващ се от пазарната лихва към момента на сключване на сделката, включително в случаите на безлихвени заеми.

10. С експертиза в ревизионното производство са определили пазарен лихвен процент по заема в размер 5,723% и са определили за 2014 г. неизплатени лихви в размер 14 297 964,80лв и за 2015 г. – неизплатени лихви на заемодателя до 31.03.2015 г. 4 021 302,80лв. На основание чл.195, чл.16, ал.1 и 2, т.3, и чл. 200, ал. 2, чл. 200а, ал.1 и 5, т. 4 от ЗКПО за 2014 г. е определен данък при източника 10% върху неплатените лихви 1 429 786,48лв с 443 472,94лв лихви. За 2015 г. до 31.03.2015 г. на основание чл. 195, ал. 1, ал. 11, т. 4 и чл. 200, ал. 2 от ЗКПО е определен данък при източника 402 130,26лв със 100 606,92лв лихви. На основание чл. 195, ал. 2 от ЗКПО данъкът при източника се удържа от местните юридически лица, които начисляват доходите на чуждестранните юридически лица.

11. При обжалването на РА по административен ред жалбата е отхвърлена. С решение № 2189/29.03.2019 г. по адм. дело № 515/2018 г. Административен съд – София град е отхвърлил жалбата против РА. Съдът е приел, че предоставеният заем е финансов актив на „Вива Телеком България“ ООД – за дружеството е налице икономическа изгода поради неплащането на лихви по заема, а за заемодателя е налице икономическа загуба поради неполучаването на лихви по заема. Съдът е отхвърлил доводите на дружеството, че след като заемателят през двете години има финансов резултат загуба не следва да се начислява данък при източника, платим от заемателя. След като заемът не е трансформиран в капитал по т. 4.2. от споразумението на основание чл. 16, ал.1 и 2, т. 3 от ЗКПО органите по приходите са определили пазарната лихва по заемът и върху нейната стойност

са определили данък при източника, който дружеството следва да внесе в срока по чл. 202 от ЗКПО. Според съда заемните средства са използвани за погасяване на посочените в споразумението задължения на заемателя и не са елемент на собствения капитал.

12. Според счетоводната експертиза заемът е осчетоводен по сметка като дългосрочен заем към свързано лице. Финансовото състояние на „Вива Телеком България“ ЕООД не е позволявало да заплаща определените в РА лихви на заемодателя. Приходите на дружеството през периода м. 11.2013 г. – м. 10.2014 г. не са позволявали да изплати заемните си задължения, свързани с придобиването на акциите на „Българска телекомуникационна компания“ ЕАД, както и другите си заемни задължения, погасени чрез процесния заем. Финансовият резултат на „ИнтерВ Инвестмънт“ С.а.р.л. за 2014 г., включително начисления неполучен лихвен доход в РА е загуба от 13 262 587,69лв. , а за 2015 г. – загуба от 7 545 335,59лв. В изчисленията са включени лихвени разходи по мостови заем и такси по същия, послужил на заемодателя за отпускане на процесния заем от 22.11.2013 г.

13. В хода на съдебното производство пред първата инстанция в Търговския регистър е вписана промяна в собствеността и правната форма на дружеството в еднолично дружество с ограничена отговорност, с едноличен собственик на капитала „ИнтерВ Инвестмънт“ С.а.р.л. на 13.12.2019 г. На 31.10.2018 г. в търговския регистър при внесен капитал на ревизираното дружество от 251 806 616лв е вписана непарична вноска – вземане на съдружника „ИнтерВ Инвестмънт“ С.а.р.л. от „Вива Телеком България“ ООД на стойност 284 966 211лв – стойността на процесния заем. Видно от дружествения договор на „Вива Телеком България“ ООД, изменен с решение на Общото събрание на съдружниците от 19.08.2018 г. по чл.14, ал.3 всеки съдружник има дружествен дял от имуществото на дружеството, размерът на който не е равен на дела му в капитала, а съответства на справедливата стойност на съответните вноски, както следва: „ИнтерВ Инвестмънт“ С.р.л.а. има дружествен дял от имуществото на дружеството, равен на дял от капитала в размер 221 340 986лв, а съдружникът „БТК“ ЕООД има дружествен дял от имуществото на дружеството, равен на дял от капитала в размер 30 465 630лв. Според чл.10 (i) от дружествения договор „ИнтерВ Инвестмънт“ С.а.р.л. е съдружник в дружеството, притежаващ 211 466 616 дяла от капитала на дружеството, а (ii) „Българска телекомуникационна компания“ ЕАД е съдружник в дружеството, притежаващ 40 340 000 дяла от капитала на дружеството.

14. Спорът между страните касае осчетоводяването на

заема и неговият характер – финансов пасив или инструмент на собствения капитал.

Приложими норми

Национална правна уредба

15. Закон за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/  
Глава четвърта - Предотвратяване на отклонение от данъчно облагане,

Отклонение от данъчно облагане

„Чл. 16. (1) (Изм. – ДВ, бр. 95/2009 г., в сила от 1.01.2010 г.)  
Когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчната основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане.

(2) За отклонение от данъчно облагане се смята и:

....

3. получаването или предоставянето на кредити с лихвен процент, отличаващ се от пазарната лихва към момента на сключване на сделката, включително в случаите на безлихвени заеми или друга временна безвъзмездна финансова помощ, както и опрощаването на кредити или изплащане за своя сметка на кредити, несвързани с дейността;....“

16. Част трета Данък, удържан при източника, Глава двадесет и трета Обекти на облагане, Данък, удържан при приходи на чуждестранни лица:

„Чл. 195 (1) (Доп. – ДВ, бр. 94/2010 г., в сила от 1.01.2011 г.)  
Доходите от източници в страната..... на чуждестранните юридически лица.... подлежат на облагане с данък при източника, който е окончателен.

(2) Данъкът по ал. 1 се удържа от местните юридически лица,.... които начисляват доходите на чуждестранните юридически лица....

(6) С данък при източника не се облагат:

3. (нова – ДВ, бр. 105/2014 г., в сила от 1.01.2015 г.)  
доходите от лихви, авторски и лицензионни възнаграждения при  
условията на ал. 7 – 12;

(7) (нова – ДВ, бр. 105/2014 г., в сила от 1.01.2015 г.)  
Доходите от лихви, авторски и лицензионни възнаграждения не се  
облагат с данък при източника, когато едновременно са изпълнени  
следните условия:

....

(11) (нова – ДВ, бр. 105/2014 г., в сила от 1.01.2015 г.)  
Алинеи 7, 8, 9 и 10 не се прилагат за:

1. Доходи, които представляват разпределение на печалба  
или възстановяване на капитал;

....

4. доходи от вземания за дълг, при които няма клауза за  
връщане на главницата или връщането е след повече от 50 години  
от датата на емитирането на дълга;

.....

7. доходи от сделки, на които основният мотив или един от  
основните мотиви е отклонение или избягване от данъчно  
облагане.“

Глава двадесет и четвърта Данъчна основа, Данъчна  
основа за данъка, удържан при източника за доходите на  
чуждестранните лица

Чл. 199. (1) Данъчната основа за определяне на данъка,  
удържан при източника за доходите по чл.195, ал. 1, е брутният  
размер на тези доходи,....

17. Глава двадесет и пета Данъчни ставки

„Данъчни ставки

Чл. 200. (Доп. – ДВ, бр. 94/2010 г., в сила от 1.01.2011 г.) (2)

Данъчната ставка на данъка върху доходите по чл. 195 е 10 на сто, с изключение на случаите по чл. 200а.

Чл. 200. (Доп. – ДВ, бр. 94/2010 г., в сила от 1.01.2011 г., изм., бр. 105/2014 г., в сила от 1.01.2015 г.) (2) Данъчната ставка на данъка върху доходите по чл. 195 е 10 на сто“.

Чл. 200а. (Нов - ДВ, бр. 94/2010 г., в сила от 1.01.2011 г., изм. и доп. – ДВ, бр. 100/2013 г. в сила от 1.01.2014 г.) (1) Данъчната ставка на данъка върху доходите от лихви, авторски и лицензионни възнаграждения е 5 на сто, когато едновременно са изпълнени следните условия;

....

(5) Алинеи 1 – 4 не се прилагат за:

1. доходи, които представляват разпределение на печалбата или възстановяване на капитал;

2. доходи от вземане за дълг, които дават право на участие в печалбите на длъжника;

3. доходи от вземане за дълг, които дават право на кредитора да замени своето право на лихва за право на участие в печалбите на длъжника;

4. доходи от вземане за дълг, при които няма клауза за връщане на главницата или връщането е след повече от 50 години от датата на емитирането на дълга;....

Чл. 200а. (Нов - ДВ, бр.94/2010 г., в сила от 1.01.2011 г., изм. и доп. – бр. 100/2013 г. в сила от 1.01.2014 г., отм., бр. 105/2014 г. в сила от 1.01.2015 г.)“.

18. Част втора Корпоративен данък, Глава пета Общи положения

„Данъчна ставка

Чл.20. Данъчната ставка за корпоративния данък е 10 на сто“.

Право на ЕС

19. Чл. 5, §. 4 от Договора за Европейския съюз:



„(4) По силата на принципа на пропорционалност, съдържанието и формата на дейност на Съюза не надхвърлят необходимото за постигане на целите на Договорите;”

20. Чл. 12, буква „б” от Договора за Европейския съюз:

„Националните парламенти допринасят активно за доброто функциониране на Съюза:

....

б) като следят за спазването на принципа на субсидиарност в съответствие с процедурите, предвидени в Протокола относно прилагане на принципите на субсидиарност и на пропорционалност;”

21. Чл. 19, § 1 от Договора за Европейския съюз:

„Съдът на Европейския съюз се състои от Съд, Общ съд и специализирани съдилища. Той осигурява спазването на правото при тълкуването и прилагането на Договорите“.

22. Чл. 47, § 1 от Хартата на основните права на Европейския съюз:

„Право на ефективни правни средства за защита и на справедлив съдебен процес

§ 1. Всеки, чийто права и свободи, гарантирани от правото на Съюза, са били нарушени, има право на ефективни правни средства за защита пред съд....“.

10. Чл.49 от Договора за функционирането на Европейския съюз:

„В рамките на следващите разпоредби ограниченията върху свободата на установяване на граждани на държава-членка на територията на друга държава-членка се забраняват....

Свободата на установяване включва правото на достъп до и упражняване на дейност като самостоятелно заето лице, както и да се създават и ръководят предприятия, в частност дружества по смисъла на чл.54, втора алинея, при условията, определени от правото на държавата, където се извършва установяването, за нейните собствени граждани, при спазване на разпоредбите на главата относно капиталите.”

11. Чл.54 от Договора за функционирането на Европейския съюз:

„(1) Дружествата, създадени в съответствие със законодателството на държава-членка, които имат седалище,

централно управление или основно място на дейност в рамките на Съюза, за целите на тази глава се третират по същия начин като физическите лица, които са граждани на държавите членки.

(2) „Дружества“ означава дружества, създадени в съответствие с гражданското или търговското право, включително кооперации и други юридически лица, които се регулират от публичното или частното право, с изключение на тези с нестопанска цел.”

12. Чл.56 от Договора за функционирането на Европейския съюз:

„(1) В следващите разпоредби се урежда забраната на ограниченията на свободното предоставяне на услуги в рамките на Съюза по отношение на гражданите на държавите-членки, които са се установили в държава-членка, различна от тази в която се намира лицето, за което са предназначени услугите.“

13. Чл.63 от Договора за функционирането на Европейския съюз:

„(1) В рамките на разпоредбите на настоящата глава, всички ограничения върху движението на капитали между държавите-членки и между държавите-членки и трети страни се забраняват.

(2) В съответствие с разпоредбите в настоящата глава всички ограничения върху плащанията между държавите-членки и между държавите-членки и трети страни се забраняват.”

12. Чл. 65 от Договора за функционирането на Европейския съюз:

„(1) Разпоредбите на член 63 не накърняват правото на държавите-членки:

а) да прилагат съответните разпоредби на тяхното данъчно законодателство, които провеждат разграничение между данъкоплатците, които не са в еднакво положение що се отнася до тяхното място на пребиваване или място на инвестиране на капитали;

б) да вземат всички необходими мерки за предотвратяване на нарушенията на националните законови и подзаконови норми, в частност в данъчната област и в областта на надзора за благоразумие на финансовите институции, или да предвидят процедури за деклариране на движението на капитали за целите на статистическата или административна информация, или да вземат мерки, които са оправдани от съображения за обществен ред или

обществена сигурност.

....  
(3) Мерките и процедурите, посочени в параграфи 1 и 2 не представляват средство за произволна дискриминация или прикрито ограничение на свободното движение на капитали и плащания по смисъла на чл.63.”

23. Член 20 от Протокол относно условията и договореностите за приемането на Република България и Румъния в Европейския съюз към Договора между Кралство Белгия, Чешката република, Кралство Дания, Федерална република Германия, Република Естония, Република Гърция, Кралство Испания, Френската република, Ирландия, Италианската република, Република Кипър, Република Латвия, Република Литва, Великото Херцогство Люксембург, Република Унгария, Република Малта, Кралство Нидерландия, Република Австрия, Република Полша, Португалската република, Република Словения, Словашката република, Република Финландия, Кралство Швеция, Обединеното Кралство Великобритания и Северна Ирландия / държави членки на Европейския съюз/ и Република България и Румъния за присъединяването на Република България и Румъния към Европейския съюз /Договор за присъединяване/:

„Мерките, изброени в приложения VI и VII към настоящия протокол, се прилагат по отношение на България и Румъния при условията, посочени в тези приложения.“

24. Член 23 от Акт относно условията за присъединяване на Република България и Румъния и промените в учредителните договори /Акт за присъединяване/:

„Мерките, изброени в Приложения VI и VII към настоящия акт, се прилагат по отношение на България и Румъния съгласно условията, предвидени в тези приложения.“

25. Приложение VI към Протокола към Договора за присъединяване, Списък по чл. 20 от Протокола: Преходни мерки, България, Раздел „Данъчна политика“, т. 3 и Приложение VI списък по чл. 23 на Акта за присъединяване, раздел „Данъчна политика“, т. 3:

„България има право да не прилага разпоредбите на чл. 1 на Директива 2003/49/ЕО до 31.12.2014 г. През този преходен период, данъчната ставка върху плащанията на лихви и роялти, извършвани към свързано дружество от друга държава членка или към място на стопанска дейност на свързано дружество от държава

членка, намиращо се в друга държава членка, не трябва да надвишава 10% до 31.12.2010 г. и не трябва да надвишава 5% за следващите години до 31 декември 2014 г.

26. Член 1 от Директива 2003/49/ЕО на Съвета от 3 юни 2003 година относно общата система на плащания на лихви и роялти между свързани дружества от различни държави членки:

„(1) плащания на лихви и роялти в държава членка се освобождават от всякакви данъци, налагани върху такива плащания в тази държава независимо дали се събират чрез удържането им при източника или чрез определянето им на базата на данъчни декларации, при условие, че бенефициерът на лихвите или роялтите е дружество от друга държава членка или е място на стопанска дейност в друга държава членка“.

....

27. Член 4 Изключване на плащания под формата на лихви или роялти:

„§ 1. Държавата източник не е задължена да гарантира предимствата от настоящата директива в следните случаи:

а) плащания, които се третират като разпределение на печалба или изплащане на капитал съгласно законите на държавата източник;

б) плащания от искове по дългове, които водят до право на участие в печалбите на длъжника;

в) плащания от искове по дългове, които дават право на кредитора да замени своето право на лихва за право на участие в печалбите на длъжника;

г) плащания от искове по дългове, при които няма клауза за връщане на главницата, или когато сумата е дължима след повече от 50 години след датата на емитирането.“

28. Член 5 Измами и злоупотреби от Директива 2003/49/ЕО:

„§ 1. Настоящата директива не препяства прилагането на разпоредбите на националното право или на тези, базирани на споразумения, необходими за предотвратяването на измами или злоупотреби.

§ 2 Държавите членки могат, при транзакции, основният мотив или един от основните мотиви на които е данъчна измама, избягване на данъчно облагане или данъчна злоупотреба, да отнемат предимствата по настоящата директива или да откажат да я приложат.“

29. Преамбюл на Директива 2003/49/ЕО:

(1) В единен пазар, който притежава характеристиките на вътрешен пазар, транзакциите между дружества от различни държави членки не следва да бъдат подложени на по-неблагоприятни от условията от тези, приложими към транзакциите между дружества от една и съща държава членка.

....  
(10) Тъй като целта на прилаганото действие, а именно въвеждане на обща система за данъчно облагане, приложима към плащанията на лихви и роялти на свързаните дружества от различни държави членки, не може да бъде постигната в достатъчна степен от държавите членки и поради тази причина може да бъде по-добре постигната на ниво Общност, Общността може да приеме мерки съгласно принципа на субсидиарността, установен в чл.5 от Договора. Съгласно принципа на пропорционалността, установен в същия член, настоящата директива не надхвърля необходимото за постигане на тази цел.

30. Член 1 от Директива 2011/96/ЕС на Съвета от 30 ноември 2011 година относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки:

„§ 1. Всяка държава членка прилага настоящата директива по отношение на:

....  
б) разпределението на печалба от дружествата от съответната държава на дружества в други държави членки, на които те са дъщерни дружества;“.

„§ 2. Държавите членки няма да предоставят предимствата от настоящата директива на договореност или поредица от договорености, които не са действителни, като се вземат предвид всички релевантни факти и обстоятелства, и чието установяване има за своя основна цел или една от основните му цели е получаването на данъчно предимство, което противоречи на предмета или целта на настоящата директива. Дадена договореност може да включва няколко етапа или части.

§ 3. За целите на параграф 2 договореността или поредицата от договорености не се считат за действителни, доколкото те не са свързани с валидни търговски съображения, които отразяват икономическата реалност.“

31. Член 5 от Директива 2011/96/ЕО:

„Печалбите, които се разпределят от дъщерно дружество на дружеството майка, се освобождават от данък, удържан при източника.“

32. Член 9 от Директива 2011/96/ЕО:

„Директива 90/435/ЕИО, изменена с актовете, посочени в приложение II, част А, се отменя, без да се засягат задълженията на държавите членки относно сроковете за транспониране в националното право на директивите, които са посочени в приложение II, част Б.

Позоваванията на отменената директива се считат за позовавания на настоящата директива и се четат съгласно таблицата за съответствие в приложение III.“

33. Член 3 Вноски в капитала от Директива 2008/7/ЕО на Съвета от 12. Февруари 2008 година относно косвените данъци върху набирането на капитал:

„За целите на настоящата директива и при спазване на член 4 за „вноски в капитала“ се считат следните транзакции:

....

з) увеличаването на активите на капиталово дружество, чрез предоставяне на услуги от негов член, което не води пряко до увеличаване на капитала на дружеството, но се изразява в изменение на правата в дружеството или може да повиши стойността на дружествените дялове;

и) заем, взет от капиталово дружество, ако кредиторът има право на дял от печалбата на дружеството;

й) заем, взет от капиталово дружество от негов член, съпруг/а или дете на негов член, или заем, взет от трето лице, ако е гарантиран от член, при условие че такива заеми имат същата функция като тази на увеличаването на капитала на дружеството.“

34. Член 5 Транзакции, които не подлежат на облагане с никакъв вид косвен данък от Директива 2008/7/ЕО:

„§ 1. Държавите членки не облагат капиталовите дружества с никакъв вид косвен данък по отношение на следното:

а) вноски в капитала;

б) заеми или предоставяне на услуги, които се явяват част от вноските в капитала....“

35. Член 7 Облагане с данък върху вноските в капитала в някои държави членки от Директива 2008/7/ЕО:

....

§ 3. Ако в който и да е момент след 1 януари 2006г. държава членка престане да облага вноските в капитала, посочени в член 3, букви ж) - й), с данък върху вноските в капитала, тя не може да въведе отново данъка върху тези вноски в капитала, независимо от разпоредбите на член 10, параграф 2.“

36. Член 8 Ставка на данъка върху вноските в капитала от Директива 2008/7/ЕО:

....  
§ 3. Ставката на данъка върху вноските в капитала в никакъв случай не може да превишава 1%.“

37. Преамбюл на Директива 2008/7/ЕО:

„(6) ....Веднъж щом държава членка реши да не облага всички или част от транзакциите с данък върху вноските в капитала съгласно настоящата директива, не следва да е възможно тя да въведе отново този данък.

....  
(9) Освен данъка върху вноските в капитала не следва да бъдат налагани други косвени данъци върху набирането на капитал. По-специално не следва да бъде налаган гербов налог върху ценните книжа, независимо от произхода на тези ценни книжа и независимо дали те представляват собствен или заемен капитал на дружеството.“

Практика на Съда на Европейския съюз

38. В решение от 17.09.2009 г. по дело С-182/08 Съдът на Европейският съюз по преюдициално запитване за тълкуване на чл. 56 от ДФЕС в т. 34 от мотивите напомня, предвид практиката, че макар прякото данъчно облагане да е от компетентността на държавите членки, последните все пак трябва да я упражняват при спазване на общностното право, като са цитирани решение от 13.12.2005 г. по дело С-446/03, т. 29, решение от 12.09.2006 г. по дело С-196/04, т. 40, решение от 12.12.2006 г. по дело С-374/04, т. 36, както и решение от 8.11.2007 г. по дело С-379/05, т. 16. В същия смисъл е и решение от 29.03.2012 г. по дело С-417/10, т. 25.

39. В решение от 5 февруари 1991 по дело С-249/89 в т. 11 – 14 и диспозитива СЕО приема, че отпускането на безлихвен заем на дружество от негов член определя транзакцията като вноска в капитала по чл. 4, § 2, буква б) от Директива 69/335 на Съвета от 17 юли 1969 година относно косвените данъци върху набирането на

капитал. В т. 11 от мотивите СЕО приема, че предоставянето на безлихвен заем позволява да се ползва капитал без да се заплаща неговата цена. В т. 14 от мотивите СЕО приема, че предоставянето на безлихвен заем позволява на дружеството да ползва капитал без да заплаща цената за това, което следва да се счита за увеличение на цената на дяловете на компанията. По таблицата за съответствие чл.4, § 2, буква б) от Директива 69/335/ЕО съответства на чл.3, букви ж) - й) от Директива 2008/7/ЕО, с която е заменена.

40. В решение от 11 ноември 1999 по дело C-350/98 в т. 20 от мотивите СЕО приема, че природата на таксите и данъците се определя от Съда на Европейската общност съгласно техните материални характеристики, без оглед на класификацията им по националното право.

41. В решение от 19 ноември 2009 година по дело C-540/07 в т. 45 СЕС приема, че разлика в третирането може да разубеди дружествата, установени в друга държава членка, да инвестират в Италия. Следователно то представлява ограничение на свободното движение на капитали, което по принцип е забранено от член 56, § 1 ДЕО. С същото решение в т. 52 СЕС приема, че когато една държава членка едностранно или посредством спогодба обложи с данък върху дохода не само акционерите - местни лица, но и акционерите - чуждестранни лица за дивидентите, които те получават от дружеството - местно лице, положението на посочените акционери – чуждестранни лица се доближава до това на акционерите – местни лица.

42. В решение от 13 март 2007 година по дело C-524/04 СЕО в т. 27 приема, че националните разпоредби, приложими спрямо притежаването от страна на гражданин на съответната държава членка на участие в капитала на дружество, установено в друга държава членка, което му позволява да упражнява решаващо влияние върху решенията на дружеството и да определя неговата дейност, попадат в материалното приложно поле на разпоредбите на Договора за ЕО относно свободата на установяване.

43. В същото решение в т. 73 според СЕО обстоятелството, че местно дружество получава заем от свързано дружество, установено в друга държава членка, само по себе си не може да послужи като основание за обща презумпция за представляващи злоупотреба практики, както и да обоснове мярка, накърняваща упражняването на основна свобода, гарантирана от Договора. В този смисъл са цитирани решение от 26.09.2000 г., т. 45, решение от 21.11.2002 г. по дело C-436/00, т. 62, решение от 4.03.2004 г. по дело C-334/02, т. 27 и решение от 12.09.2006 г. по



дело С-196/04, т. 50.

44. В същото решение в т. 81 според СЕО местно дружество, получило заем от чуждестранно дружество при условия, които не отговарят на това, което съответните дружества биха договорили в условията на пълна конкуренция, съставлява за държавата членка, за която заемателят е местно лице обективен факт, който може да бъде проверен, за да се определи дали разглежданата сделка представлява, в цялост или частично изцяло привидна договореност с основна цел заобикаляне на прилагането на данъчното законодателство на тази държава членка. Въпросът е да се установи дали при липса на специално правоотношение между свързаните дружества заемът е нямало да бъде отпуснат или е щял да бъде отпуснат в различен размер или при различен лихвен процент.

45. В същото решение в т. 82 според СЕО национално законодателство, което при определяне дали дадена сделка представлява изцяло привидна договореност, постигната единствено за данъчни цели, се основава на преглед на обективни и проверими факти, трябва да се разглежда като ненадхвърлящо необходимото за предотвратяване на представляващи злоупотреба практики, ако на първо място, във всички случаи, в които наличието на подобна привидна договореност не може да бъде изключено, на данъчнозадълженото лице се предоставя възможност, без да бъде подлагано на прекомерна административна принуда, да представи доказателства относно евентуалните търговски съображения, поради които е сключена сделката.

46. В същото решение в т. 89 СЕО приема, че в подобен случай държавата членка, за която заемателят е местно лице, може да третира изплатените от това дружество лихви като разпределение на печалбата.

47. В решение от 31 май 2018 година по дело С-382/16, т. 49 според СЕС национално законодателство, което при определяне на това дали дадена сделка представлява напълно изкуствена конструкция, създадена за данъчни цели, се основава на преглед на обективни и проверими факти, трябва да се разглежда като ненадхвърлящо необходимото за постигане на целите, свързани с необходимостта от запазване на балансираното равновесие на данъчните правомощия между държавите членки и с необходимостта от предотвратяване на избягването на данъци, ако, на първо място, във всички случаи, в които съществува подозрение, че дадена сделка надхвърля това, което заинтересуваните дружества биха договорили при пазарни условия, на данъчнозадълженото лице се предостави възможност,

без да бъде подлагано на прекомерна административна принуда, да представи доказателства относно евентуалните търговски съображения, поради които е сключена посочената сделка. На второ място, коригиращата данъчна мярка трябва евентуално да се ограничи до частта, която надхвърля онова, което би било договорено между тези дружества при пазарни условия. В този смисъл решение от 21.01.2010 г. по дело C-311/08, т. 71 и 72.

48. В същото решение в т. 54 според СЕС, когато развитието на дейността на дъщерно дружество зависи от допълнителен капитал, тъй като същото не разполага с достатъчно собствени средства, мобилизирането на средства от дружеството майка при необичайни за трети лица условия може да бъде обосновано с търговски съображения.

49. В диспозитива на решението, СЕС приема, че член 49 ДФЕС и член 54 ДФЕС допуска национална правна уредба, по силата на която доходите на местно за едната държава членка дружество, предоставило на установено в друга държава членка дружество, с което е в отношение на взаимозависимост, предимства при условия, различни от тези, които независими едно от друго трети лица биха договорили при същите или сходни обстоятелства – трябва да бъдат изчислени, все едно че са били получени при условия, договорени между независими трети лица, и подлежат на коригиране, докато облагаемите доходи няма да подлежат на такова коригиране, ако същите предимства са предоставени от едно местно дружество на друго местно дружество, с което е в отношение на взаимозависимост. Националната юрисдикция следва все пак да провери дали разглежданата правна уредба предоставя възможност на местното данъчнозадължено лица да докаже, че условията са договорени поради търговски съображения, произтичащи от положението му на съдружник в чуждестранното дружество.

50. В решението от 16 юни 2011 г. по дело C-212/10 в т. 37 от мотивите според СЕС изразът „могат да продължат да /се облагат с данък върху вноските/, употребен в член 4, § 2 от Директива 69/335, трябва да се тълкува в смисъл, че за да се облагат от държавите членки с данък върху вноските в капитала, посочените в този параграф транзакции трябва не само да са били облагаеми по смисъла на тази разпоредба съгласно действащото към 1 юли 1984 г. национално право, но и впоследствие да са били облагани без прекъсване с този данък. В противен случай държавата членка не би могла да обоснове загуби на приходи, които налагат оставането в сила на данъка върху вноските в капитала.

## Доводите на страните

51. „Вива Телеком България“ ЕООД моли да бъде отправено преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз. Поддържа, че данъкът при източника е определен върху фиктивен лихвен доход, без да се вземат предвид доказаното по делото наличие на търговски съображения за предоставяне на безлихвения заем. Заемодателят е едноличен собственик на капитала към датата на предоставяне на заема, заемателят не е разполагал със средства за изплащане на лихви по заема, имал е нужда от средства за заплащане акциите на „БТК“ ЕАД. Поддържа, че нормата на чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО, с която е въведена фикция за наличие на отклонение от данъчно облагане, когато е предоставен безлихвен заем, противоречи на практиката на СЕС, след като не позволява на страните по заема да докажат наличие на валидни икономически съображения за отпускането на безлихвения заем.

52. Алтернативно поддържа, че Република България е упражнила опцията по чл. 4, § 1, б. „г“ от Директива 2003/49/ЕО, която с останалите хипотези в чл. 4 от Директивата са предоставени на страните членки, за да изключат от обхвата на Директивата лихви по заеми, които те третират за целите на данъчното облагане като доходи от капиталови инструменти. За доходи от капиталови инструменти е приложима Директива 2011/96/ЕС на Съвета от 30 ноември 2011 година относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави-членки /Директива 2011/96/ЕС/. На основание чл. 5 от последната цитирана Директива печалбите, които се разпределят от дъщерното дружество на дружеството майка, се освобождават от данък, удържан при източника. Ако се приеме, че предоставеният безлихвен заем с падеж 60 години е капиталов инструмент, поддържа, че на основание чл. 5 от Директива 2011/96/ЕС и чл. 194 от ЗКПО доходността от него е освободена от данък при източника.

53. Позовава се на Предложение за Директива на Съвета относно общата система на данъчно облагане на плащания на лихви и роялти между свързани дружества от различни държави членки (COM/98/0067 final – CNS 98\*0087), на Европейската комисия, по което е приета Директива 2003/49/ЕО. В обяснителния меморандум на предложението са изложени съображенията на

Комисията за целта и пределите на опциите по чл. 4 от Предложението за директива. Относно хипотезите по чл. 4, § 1, букви „а“ до „г“ от Предложението за директива поддържа, че държавите членки могат да изключат плащания, които се начисляват като лихви, които имат характер на разпределена печалба, суми квалифицирани като печалби трябва да могат да се възползват от режима в Директива 90/435/ЕЕС, по-късно заменена с Директива 2011/96/ЕС.

54. Позовава се и на изследване на Международното бюро за фискална документация за начина на приложение на Директива 2003/49/ЕО от 19.12.2005 г., в което се посочва, че всички държави членки, които са упражнили опцията по чл. 4 от тази директива прилагат по отношение на доходите от съответните инструменти ползите на Директива 90/435/ЕИО, впоследствие заменена с Директива 2011/96/ЕС или освобождават въпросните доходи от данък при източника на основание вътрешното си законодателство, предвиждащо освобождаване за доходи от дивиденди, като на практика не налагат никакъв данък при източника върху доходи от такива инструменти.

55. Алтернативно поддържа, че с данък са обложени спестените лихвени разходи на ревизираното дружество, като в случая данъкът при източника върху тези разходи представлява недопустим косвен данък върху набирането на капитала по смисъла на Директива 2008/7/ЕО на Съвета относно косвените данъци върху набирането на капитал /Директива 2008/7/ЕО/, с която е отменена Директива 69/335/ЕИО.

56. Алтернативно поддържа, че процесният заем представлява вноска в капитала по чл. 3, б. „з“, „и“ и „й“ от Директива 2008/7/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 година относно косвените данъци върху набирането на капитал (Директива 2008/7/ЕО) и по чл. 5 от Директивата не следва да се облага с никакъв вид косвен данък. Според чл. 3 от Директивата за вноски в капитала се считат следните транзакции: б. „з“ –увеличението на активите на капиталово дружество чрез предоставяне на услуги от негов член, което не води пряко до увеличение на капитала на дружеството, но се изразява в изменение на правата в дружеството или може да повиши стойността на дружествените дялове; б. „и“ – заем, взет от капиталово дружество, ако кредиторът има право на дял от печалбата на дружеството; б. „й“ – заем взет от капиталово дружество от негов член...., ако е гарантиран от член, при условие, че такива заеми имат същата функция като тази на увеличаването на капитала.

57. Внесената непарична вноска в капитала е довела до

изменение в правата на съдружниците предвид измененията в дружествения договор, приложен по делото. Цитира т. 11 - 14 от решението по дело С-249/89, в която СЕО е приел, че отпускането на безлихвен заем следва да се счита за вноска в капитала за целите на Директива 2008/7/ЕО, тъй като увеличава активите на получаващото дружество и увеличава икономическата стойност на дяловете. Получаващото дружество спестява лихвени разходи, с което се увеличава стойността на дяловете. В т. 18 СЕО приема, че стойността на вноската е равна на спестените лихвени разходи на заемателя. В същия смисъл е т. 18 от решението по дело С-392/00 на СЕО. Решенията са постановени при действието на Директива 69/335//ЕИО, която допуска облагане на същите по вид вноски в капитала с 1% данък върху вноските с капитала, заменена с Директива 2008/7/ЕО. В новата директива облагане на тези вноски в капитала не се предвижда, освен, ако държавата членка е облагала тези вноски в капитала към 1.01.2006 г. В този случай ставката на данъка по чл. 8, § 3 не може да надвишава 1%. Цитира решението по дело С-350/98 на СЕО т. 16 и 20, в което е прието, че национален данък наложен по повод транзакция, имаща характер на вноска в капитала по Директива 69/335//ЕИО върху стойността на тази вноска е недопустим.

58. В българското законодателство данъкът върху определен фиктивен доход от лихви по транзакция безлихвен заем от съдружник, притежаващ дялове от капитала на заемателя е определен като данък при източника, който по чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО се налага върху спестените разходи за лихви на заемателя, поради което има характер на данък върху вноска в капитала. Република България е въвела облагането с данък при източника по чл. 195, ал. 1 от ЗКПО на спестените лихви от заемателя с изменението на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, обн. в ДВ, бр. 95/2009 г., в сила от 1.01.2010 г. значително след 1.01.2006 г.

59. В становище по отговора на ответника по искането за отправяне на преюдициално запитване се позовава се на решението по дело С-540/07 на СЕС, т.52 в която е прието, че когато държава членка, която облага доходите на чуждестранни лица с данък при източника, те се намират в съпоставимо положение с местните дружества, получаващи такива доходи. В ревизирания период (14.02.2014г. – 31.03.2015г.) заемодателят е притежавал пряко всички акции/дялове от капитала на заемателя, поради което решението подкрепя тезата на заемателя. Позовава се на т.89 от мотивите на същото решение на СЕО, според което изплатените лихви на дружеството майка – заемодател могат да се третираат като разпределение на печалбата.

60. Според дружеството цитираното от ответника решението по дело С-382/16 на СЕС предвижда възможност да се коригират доходите на местно дружество, предоставило на друго взаимнозависимо с него дружество от друга държава членка предимства при условия, различни от тези, които независими дружества биха договорили, при условие, че националната правна уредба предоставя възможност на местното дружество да докаже, че условията са договорени поради търговски съображения. Предвид установената от експертизата по делото невъзможност на заемателя да заплаща задълженията си без процесния заем поддържа, че е доказано наличие на търговски съображения за отпускането на заема.

61. Поддържа, че при извършване на непаричната вноска в капитала на стойността на заема е променен дружествения договор по начин да се отрази направената вноска и вносителят да има пропорционални на вноската си имуществени права /а не на дела в регистрирания капитал/ на дивидент и ликвидационен дял.

62. Ответникът моли да се остави без уважение искането за отправяне на преюдициално запитване по поставените от дружеството въпроси, тъй като разпоредбите на чл. 49, 54, 63 – 65 от ДФЕС са ясни и категорични. Ограничения върху сводното движение на капитали и върху плащанията не са допустими, но в чл. 65, § 1, б. "а" от ДФЕС е предвидено, че това не може да ограничава правото на държавите членки да прилагат съответните разпоредби на тяхното данъчно законодателство, които провеждат разграничение между данъкоплатци, които не са в еднакво положение що се отнася до тяхното място на пребиваване или място на инвестиране на капитала. Изменението на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, което е в сила от 1.01.2010 г. позволява всички лица местни и чуждестранни да бъдат облагани с данък при източника по един и същ начин. Позовава се на решението по дело С-524/04 на СЕО, в което в т. 81 е прието, че при предоставен заем на местно лице от чуждестранно дружество при условия, които не отговарят на пълна конкуренция позволява за държавата членка за която заемателят е местно лице да определи дали сделката представлява в цялост или частично, изцяло привидна договореност с цел заобикаляне на прилагането на данъчното законодателство на тази държава. В т. 82 от мотивите на същото решение е прието, че преценката дали сделката представлява изцяло привидна договореност, трябва да се разглежда като ненадхвърляща необходимото за предотвратяване на представляващи злоупотреба практики.

63. Според ответника внесеният капитал на дружеството

преди 31.10.2018г. е 251 805 616лв. При вписване на непарична вноска в размер на заема от 284 966 211,43лв е увеличен внесеният капитал само с 1000лв, като след 31.10.2018г., когато е направена непаричната вноска и досега внесеният капитал е 251 806 616лв. Поддържа, че е налице изцяло привидна договореност с предоставянето на безлихвения заем. Прави довод за това от факта, че действителен собственик на капитала на заемодателя е физическо лице с място на пребиваване в Република България по данните от Търговския регистър.

64. Позовава се и на решението по дело С-382/16, в което СЕС приема, че е допустима национална правна уредба, според която доходите на местно лице на държава членка, предоставило на установено в друга държава членка дружество, с което е в отношение на взаимозависимост, предимства при условия, различни от тези, които независими едно от друго лица биха договорили при същите или сходни обстоятелства – трябва да бъдат изчислени, все едно че са били получени при условия, договорени между такива независими трети лица.

65. По искането за тълкуване на чл. 4, § 1, б. „г“ от Директива 2003/49/ЕО поддържа, че по Договора за присъединяване Република България има право да не прилага директивата до 31.12.2014 г. и следвало въпрос за тълкуване да не се отправя.

66. По искането за тълкуване на чл.3, т.т.“з“, „и“ и „й“ от Директива 2008/7/ЕО поддържа, че не е доказано предоставените заемни средства да са трансформирани в средства за увеличение на капитала на „Вива Телеком България“ ООД, сега ЕООД, поради което предоставеният безлихвен заем между свързани лица не е съпоставим на понятието „вноска в капитала“ по чл. 3 от Директива 2008/7/ЕО. Според преамбюла на Директивата тя се отнася за данък върху вноските в капитала, гербов налог върху ценните книжа, данъци върху операции по реструктурирането, както и до идентични на тях данъци, каквито в националното законодателство не са предвидени и не е наложен такъв данък в случая.

67. Позовава се на диспозитива на решението по дело С-212/10. Поддържа, че лихвите, които се дължат при предоставен заем са доход от вземане за дълг по § 1, т.7 от ЗКПО, независимо дали е гарантиран с ипотека или с клауза за участие в печалбата на длъжника. Липсва практика на СЕС, в която лихвите по заем да се третират като данък по Директива 2008/7/ЕО. Поддържа, че е недопустимо да се ползва механизмът на преюдициални запитвания до СЕС, за да се изопачи понятието за лихви по § 1, т. 7 от ЗКПО.

68. Прокурорът от Върховна административна прокуратура изразява становище за неоснователност на искането за отправяне на преюдициално запитване по формулираните от дружеството въпроси.

#### Мотиви за отправяне на преюдициалното запитване

69. Чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО съдържа необорима презумпция за отклонение от данъчно облагане, когато е предоставен безлихвен заем между свързани или несвързани лица, без да предоставя възможност на заемодателя и заемателя да оборят презумираният извод за наличие на отклонение от данъчно облагане. В практиката на СЕС, цитирана по-горе в решението от 13 март 2007 година по дело C-524/04 СЕО в т. 73 според СЕС обстоятелството, че местно дружество получава заем от свързано дружество, установено в друга държава членка, само по себе си не може да послужи като основание за обща презумпция за представляващи злоупотреба практики, както и да обоснове мярка, накърняваща упражняването на основна свобода, гарантирана от Договора. При несвързани лица предоставянето на безлихвен заем може да обоснове предположение за намерение да се постигне отклонение от данъчно облагане. При свързаните лица, страни по безлихвен заем, са възможни икономически съображения, свързани с интересите на групата от предприятия, които да са причина за сключването на договор за безлихвен заем. Прилагането на чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО изключва правното значение на доказателствата за наличие на икономически или търговски съображения за предоставянето на безлихвения заем. Необоримата презумпция има същото процесуално значение при безлихвени заеми, сключени между несвързани лица.

70. По чл. 47, § 1 от Хартата на основните права на Европейския съюз всеки, чийто права и свободи, гарантирани от правото на Съюза, са били нарушени, има право на ефективни правни средства за защита пред съд. За настоящия състав на Върховния административен съд е необходимо тълкуване националната правна уредба по чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО противоречи ли на принципа на пропорционалността по чл. 5, § 4 и чл. 12, б. "б" от Договора за Европейския съюз и на правото на ефективни правни средства за защита пред съд по чл. 47 от Хартата на Европейския съюз, поради което следва да постави следния въпрос за преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз:



Принципът на пропорционалността по чл. 5, § 4 и чл. 12, б. “б” от Договора за Европейския съюз и на правото на ефективни правни средства за защита пред съд по чл. 47 от Хартата на Европейския съюз допускат ли национална правна уредба като чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО?

71. Според чл. 4, § 1, б. “г” от Директива 2003/49/ЕО държавата източник не е задължена да гарантира предимствата на настоящата директива в случай на плащания от искиове по дългове, при които няма клауза за връщане на главницата, или когато сумата е дължима след повече от 50 години след датата на емитирането. Падежът на заема е на 60-тата годишнина от датата на влизане в сила на споразумението – 22.11.2013г. и се обхваща от чл. 4, § 1, б. “г” от Директива 2003/49/ЕО.

72. Директивата е транспонирана в националното законодателство с Закон за изменение и допълнение на ЗКПО, обнародван в ДВ, бр. 94/2010 г., в сила от 1.01.2011 г. с който е изменен чл. 200, ал. 1 от ЗКПО, според който в новата редакция данъчната ставка на данъка върху доходите по чл. 195 е 10 на сто, с изключение на случаите по чл. 200а. Със същото изменение е приет нов чл. 200а от ЗКПО, според алинея 3 на който, алинеи 1 и 2 не се прилагат за доходи от вземания за дълг, при които няма клауза за връщане на главницата или връщането е след повече от 50 години от датата на емитирането на дълга. В чл. 200а, ал. 3 от ЗКПО в т.1 – 3 са включени хипотезите по б. “а до „в”от чл. 4 от Директива 2003/49/ЕО. За 2014 г. по силата на чл. 16, ал.1 и 2, т. 3, чл. 195, ал. 1, чл. 200, ал. 2 и чл. 200а, ал. 1 и 5, т.4 от ЗКПО с данък при източника се облагат доходи на чуждестранно дружество в друга държава членка от местно свързано лице с 10% данък при източника за доходи от вземане за дълг, при които няма клауза за връщане на главницата или връщането е след повече от 50 години от датата на емитирането на дълга.

73. За 2015 г. е приет Закон за изменение и допълнение на ЗКПО, обнародван в ДВ, бр. 105/2014 г., в сила от 1.01.2015 г., с който е отменен чл. 200а от ЗКПО, изменен е чл. 200, ал. 2 от ЗКПО като е определена данъчна ставка за данъка върху доходите по чл.195 в размер 10 на сто. Със същото изменение е изменен чл. 195, ал. 6, като е приета нова т.3, според която доходите от лихви не се облагат с данък при източника, когато са изпълнени условията на новите ал. 7 – 12. В ал. 7 са изброени условията при наличие на които доходите от лихви не се облагат с данък при източника. Според ал. 11, т. 4 ал. 7 не се прилага за доходи от вземане за дълг, при които няма клауза за връщане на главницата

или връщането е след повече от 50 години от датата на емитирането на дълга. В ал.11, т. 1 – 3 са изброени останалите хипотези на чл. 4 от Директива 2003/49/ЕО. С тази правна уредба за 2015 г. последната директива е транспонирана в чл.195 от ЗКПО. За 2015 г. по чл. 195, ал.1 и 6, т. 3 и ал. 11, т. 4 и чл. 200, ал. 2 от ЗКПО се облагат с данък при източника доходи на чуждестранно дружество в друга държава членка от местно свързано лице с 10% данък при източника за доходи от вземане за дълг, при които няма клауза за връщане на главницата или връщането е след повече от 50 години от датата на емитирането на дълга.

74. В Предложение за Директива на Съвета относно общата система на данъчно облагане на плащания на лихви и роялти между свързани дружества от различни държави членки (COM/98/0067 final – CNS 98/0087\*) на Европейската комисия са изложени съображенията на Комисията за приемане на Директива 2003/49/ЕО. На стр. 9 от Предложението са изложени съображенията на Комисията относно хипотезите на чл. 4 от Директивата, като в предложението е посочено, че лихвите следва да се характеризират като разпределение на печалбата и съответно ще бъдат предмет на Директива 90/435/ЕИО, когато плащанията са между свързани дружества, за които е приложима. Последната директива е отменена с Директива 2011/96/ЕС на Съвета от 3 ноември 2011 година относно общата система на за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки.

75. Според чл. 1, § 1, б. “б” от Директива 2011/96/ЕС държавите членки прилагат директивата по отношение на разпределението на печалба от дружествата от съответната държава на дружества в други държави членки, на които те са дъщерни дружества. Съгласно чл. 1, § 2 държавите членки не прилагат директивата по отношение на договорености, които не са действителни, имащи за една от основните си цели получаването на данъчно предимство. По чл. 1, § 3 от Директива 2011/96/ЕС за целите на § 2 договореностите не се считат за действителни, когато не са свързани с валидни търговски съображения, които отразяват икономическата реалност. Съгласно чл. 5 от Директива 2011/96/ЕС печалбите, които се разпределят от дъщерно дружество на дружество майка, се освобождават от данък, удържан при източника.

76. В т. 89 от мотивите на решението от 13 март 2007 година по дело C-524/04 СЕО приема, че държавата членка, за която платецът на лихви по заем на дружество майка в друга

държава членка може да третира изплатените от местното дъщерно дружество лихви като разпределение на печалбата.

77. В т. 54 от мотивите на решението от 31 май 2018 година по дело C-382/16 според СЕС, когато развитието на дейността на дъщерно дружество зависи от допълнителен капитал, тъй като същото не разполага с достатъчно собствени средства, мобилизирането на средства от дружеството майка при необичайни за трети лица условия може да бъде обосновано с търговски съображения.

78. Страните се позовават на различни точки от мотивите на едни и същи решения на СЕО и СЕС. Цитираните решения на СЕО и СЕС са постановени по дела с различна фактическа обстановка. Поради разликата във фактите по настоящия спор, от фактическата обстановка по цитираните по-горе дела на СЕО и СЕС и предвид прецедентния характер на практиката на СЕО и СЕС, настоящият състав на Върховния административен съд иска да получи тълкуване на посочените разпоредби от Директива 2003/49/ЕО и Директива 2011/96/ЕС по следните въпроси за преюдициално заключение по чл. 267 от Договора за функциониране на Европейския съюз:

Плащанията на лихви по чл. 4, § 1, б. „г“ от Директива 2003/49/ЕО представляват ли разпределение на печалбата, за което е приложим чл. 5 от Директива 2011/96/ЕО?

За плащания по безлихвен заем с падеж 60 години след сключването му, обхванат от чл. 4, § 1, б. „г“ от Директива 2003/49/ЕО приложима ли е уредбата по чл. 1, § 1, б. „б“, § 3 и чл. 5 от Директива 2011/96/ЕО?

Чл. 49 и чл.63, § 1 и 2 от Договора за функциониране на Европейския съюз, чл. 1, § 1, б. „б“, § 3 и чл.5 от Директива 2011/96/ЕО и чл. 4, § 1, б. „г“ от Директива 2003/49/ЕО допускат ли национална правна уредба като чл. 195, ал. 1, чл. 200, ал. 2 от ЗКПО и чл. 200а, ал. 1 и 5, т. 4 от ЗКПО (отменен) в редакциите, действали 1.01.2011 г. до 1.01.2015 г. и чл. 195, ал. 1, ал. 6, т. 3 и ал. 11, т. 4 от ЗКПО в редакцията след 1.01.2015 г. и данъчна практика, при които се облагат с данък при източника неизплатени лихви по безлихвен заем, предоставен от дружество майка в друга държава членка на местно дружество с падеж 60 години след 22.11.2013 г.?

79. С чл. 16, § 1 от Директива 2008/7/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008г. относно косвените данъци върху набирането на капитал е отменена Директива 69/355ЕИО, считано от 1.01.2009 г.,

а според § 2 позоваванията на отменената директива се смятат за позоваване на настоящата директива и се четат съгласно таблицата на съответствието в приложение III. Съгласно чл. 3, § 1 от Директивата за вноски в капитала се считат следните транзакции: б. „з“ увеличаването на активите на капиталово дружество чрез предоставяне на услуги от негов член, което не води пряко до увеличаване на капитала на дружеството, но се изразява в изменение на правата в дружеството или може да повиши стойността на дружествените дялове; б. „и“ заем, взет от капиталово дружество, ако кредиторът има право на дял от печалбата на дружеството и „й“ заем, взет от капиталово дружество от негов член, съпруг/а или дете на негов член, или заем, взето от трето лице, ако е гарантиран от член, при условие че такива заеми имат същата функция като тази на увеличаването на капитала на дружеството. Съгласно чл. 5, § 1 от същата директива държавите членки не облагат капиталовите дружества с никакъв вид косвен данък по отношение на ....: б. „а“ вноски в капитала; б. „б“ заеми или предоставяне на услуги, които се явяват част от вноските в капитала.... По чл.7 от Директивата държава членка, която до 1.01.2006г. е облагала с данък вноските в капитала на капиталови дружества може да продължи да прави това, при спазване на условията по чл. 8 – 14. Според чл. 8, § 3 от Директивата ставката на данъка върху вноската в капитала в никакъв случай не може да превишава 1%.

80. В решение от 5 февруари 1991 по дело C-249/89 в т. 15 от мотивите СЕО приема, че отпускането на безлихвен заем на дружество от негов член определя транзакцията като вноска в капитала по чл. 4, § 2, буква б) от Директива 69/335 на Съвета от 17 юли 1969 година относно косвените данъци върху набирането на капитал. В т. 11 от мотивите СЕО приема, че предоставянето на безлихвен заем позволява да се ползва капитал без да се заплаща неговата цена. В т. 14 от мотивите СЕО приема, че предоставянето на безлихвен заем позволява на дружеството да ползва капитал без да заплаща цената за това, което следва да се счита за увеличение на цената на дяловете на компанията. По таблицата за съответствие чл. 4, § 2, буква б) от Директива 69/335/ЕО съответства на чл. 3, букви ж) - й) от Директива 2008/7/ЕО, с която е заменена.

81. Предвид цитираното решение на СЕО предоставеният безлихвен заем на жалбоподателя отговаря на определението за вноска в капитала по чл. 3, § 1, б. „з“ – „й“ от Директива 2008/7/ЕО.

82. В решение от 11 ноември 1999 по дело C-350/98 в т. 20

от мотивите СЕО приема, че природата на таксите и данъците се определя от Съда на Европейската общност съгласно техните материални характеристики, без оглед на класификацията им по националното право.

83. В решението от 16 юни 2011 г. по дело C-212/10 в т. 37 от мотивите според СЕС изразът „могат да продължат да /се облагат с данък върху вноските/, употребен в член 4, § 2 от Директива 69/335, трябва да се тълкува в смисъл, че за да се облагат от държавите членки с данък върху вноските в капитала, посочените в този параграф трансакции трябва не само да са били облагаеми по смисъла на тази разпоредба съгласно действащото към 1 юли 1984 г. национално право, но и впоследствие да са били облагани без прекъсване с този данък. В противен случай държавата членка не би могла да обоснове загуби на приходи, които налагат оставането в сила на данъка върху вноските в капитала.

84. Облагането с данък при източника на доходи на чуждестранни лица от безлихвен заем в националното законодателство е въведено с изменението на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, което е в сила от 1.01.2010 г., с което приложното поле на разпоредбите, регулиращи случаите на отклонение от данъчно облагане са разпрострени върху всички данъци по ЗКПО, включително данък при източника по чл. 195 от закона, а не само върху корпоративния данък, както е до 1.01.2010 г.

85. Предвид прецентния характер на практиката на СЕО и СЕС настоящият състав на Върховния административен съд иска да получи тълкуване на цитираните разпоредби от Директива 2008/7/ЕО по следния въпрос:

Чл. 3, § 1, б. „з“ – „й“, чл. 5, § 1, б. „а“ и „б“, чл. 7, § 1 и чл. 8 от Директива 2008/7/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 г. относно косвените данъци върху набирането на капитал допускат ли национална правна уредба като чл. 16, ал. 1 и 2, т. 3 и чл. 195, ал. 1 от ЗКПО за облагане с данък при източника на фиктивен доход от лихви, определен по безлихвен заем, предоставен на местно дружество от дружество от друга държава членка – едноличен собственик на капитала на заемателя?

86. Директива 2003/49/ЕО е транспонирана в националното законодателство със Закон за изменение и допълнение на ЗКПО, обнародван в ДВ, бр. 94/2010 г., в сила от 1.01.2011 г. с който е изменен чл. 200, ал. 1 от ЗКПО, според който в новата редакция данъчната ставка на данъка върху доходите по чл. 195 е 10 на сто, с изключение на случаите по чл. 200а. Със същото изменение е

приет нов чл. 200а от ЗКПО, според алинея 3 на който, алинеи 1 и 2 не се прилагат за доходи от вземания за дълг, при които няма клауза за връщане на главницата или връщането е след повече от 50 години от датата на емитирането на дълга. За 2014 г. по силата на чл. 16, ал.1 и 2, т.3, чл. 195, ал. 1, чл. 200, ал. 2 и чл. 200а, ал. 1 и 5, т. 4 от ЗКПО данъчната ставка на данъка при източника за процесния случай е 10 на сто.

87. На основание чл. 20 от Протокола относно условията и договореностите за приемането на Република България и Румъния в Европейския съюз към Договора за присъединяване, приложение VI и списък по чл. 20 от Протокола, Преходни мерки, Раздел „Данъчна политика“, т. 3, и на основание чл. 23, приложение VI от Акта относно условията за присъединяване на Република България, списък по чл. 23 на Акта за присъединяване, раздел „Данъчна политика“, т. 3 България има право да не прилага разпоредбите на чл. 1 на Директива 2003/49/ЕО до 31.12.2014 г. През този преходен период, данъчната ставка върху плащанията на лихви и роялти, извършвани към свързано дружество от друга държава членка или към място на стопанска дейност на свързано дружество от държава членка, намиращо се в друга държава членка, не трябва да надвишава 10% до 31.12.2010 г. и не трябва да надвишава 5% за следващите години до 31 декември 2014 г.

88. Цитираната по-горе уредба в чл. 200, ал. 2 и чл. 200а, ал. 1 и 5, т. 4 от ЗКПО, действаща за 2014 г. противоречи на приетата т. 3 от приложение VI от Акта за присъединяване и от Протокола към Договора за присъединяване максимална данъчна ставка от 5%.

89. Съгласно чл. 19, § 1 от ДЕС Съдът на Европейския съюз осигурява спазването на правото при тълкуването и прилагането на Договорите.

90. Настоящият състав на Върховния административен съд иска да получи тълкуване на чл. 19, ал. 1 от ДЕС по следния въпрос:

Транспонирането на Директива 2003/49/ЕО от 2011 г. преди изтичане на преходния период по приложение VI, раздел „Данъчна политика“, т. 3 от Акта и Протокола към Договора за присъединяване на България към Европейския съюз в чл. 200, ал. 2 и чл. 200а, ал. 1 и 5, т. 4 от ЗКПО с определена данъчна ставка от 10% вместо предвидените в Акта и Протокола към Договора за присъединяване максимални 5% не нарушава ли принципа на правната сигурност и защитата на оправданите правни очаквания?

91. Настоящият състав на Върховния административен съд иска да получи тълкуване на посочените разпоредби от Договора

за Европейския съюз, от Договора за функциониране на Европейския съюз, от Договора за присъединяване и Акта за присъединяване, от Директива 2003/49/ЕО, Директива 2011/96/ЕО и Директива 2008/7/ЕО по спора по настоящото дело, поради което поставя следните въпроси за преюдициално заключение по чл. 267 от Договора за функциониране на Европейския съюз:

Следва да се отмени определението от съдебно заседание на 10.03.2020 г. за даване ход на делото по същество. Следва да се отправят преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз със посочените в т.70, 78, 85 и 90 въпроси. Производството по настоящото дело следва да бъде спряно на основание чл. 631, ал. 1 от ГПК до произнасянето на СЕС. По изложените съображения, Върховният административен съд, VIII отделение,

### **ОПРЕДЕЛИ:**

**ОТМЕНЯ** определението от съдебно заседание на 10.03.2020 г. за даване ход на делото по същество:

**ОТПРАВЯ** преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз по чл.267, § 1, буква „б“ от Договора за функциониране на Европейския съюз със следните въпроси:1. Принципът на пропорционалността по чл. 5, § 4 и чл. 12, б. “б” от Договора за Европейския съюз и правото на ефективни правни средства за защита пред съд по чл. 47 от Хартата на Европейския съюз допускат ли национална правна уредба като чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО?

2. Плащанията на лихви по чл. 4, § 1, б. „г“ от Директива 2003/49/ЕО представляват ли разпределение на печалбата, за което е приложим чл. 5 от Директива 2011/96/ЕО?

3. За плащания по безлихвен заем с падеж 60 години след сключването му, обхванат от чл. 4, § 1, б. „г“ от Директива 2003/49/ЕО приложима ли е уредбата по чл. 1, § 1, б. “б”, § 3 и чл. 5 от Директива 2011/96/ЕО?

4. Чл. 49 и чл.63, § 1 и 2 от Договора за функциониране на Европейския съюз, чл. 1, § 1, б. “б”, § 3 и чл.5 от Директива 2011/96/ЕО и чл. 4, § 1, б. “г” от Директива 2003/49/ЕО допускат ли национална правна уредба като чл. 195, ал. 1, чл. 200, ал. 2 от ЗКПО и чл. 200а, ал. 1 и 5, т. 4 от ЗКПО (отменен) в редакциите, действали 1.01.2011 г. до 1.01.2015 г. и чл. 195, ал. 1, ал. 6, т. 3 и ал. 11, т. 4 от ЗКПО в редакцията след 1.01.2015 г. и данъчна практика, при които се облагат с данък при източника неизплатени

лихви по безлихвен заем, предоставен от дружество майка в друга държава членка на местно дружество с падеж 60 години след 22.11.2013 г.?

5. Чл. 3, § 1, б. „з“ – „й“, чл. 5, § 1, б. „а“ и „б“, чл. 7, § 1 и чл. 8 от Директива 2008/7/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 г. относно косвените данъци върху набирането на капитал допускат ли национална правна уредба като чл. 16, ал. 1 и 2, т. 3 и чл. 195, ал. 1 от ЗКПО за облагане с данък при източника на фиктивен доход от лихви, определен по безлихвен заем, предоставен на местно дружество от дружество от друга държава членка – едноличен собственик на капитала на заемателя?

6. Транспонирането на Директива 2003/49/ЕО от 2011 г. преди изтичане на преходния период по приложение VI, раздел „Данъчна политика“, т. 3 от Акта и Протокола към Договора за присъединяване на България към Европейския съюз в чл. 200, ал. 2 и чл. 200а, ал. 1 и 5, т. 4 от ЗКПО с определена данъчна ставка от 10% вместо предвидените в Акта и Протокола към Договора за присъединяване максимални 5% не нарушава ли принципа на правната сигурност и защита на оправданите правни очаквания?

**ПО ПЪРВИЯ ВЪПРОС** поставен в молбата на дружеството за отправяне на преюдициално запитване Върховният административен съд, VIII отделение, ще се произнесе в решението.

**СПИРА** производството по адм.д. № 6421/2019 г. на Върховния административен съд, VIII отделение, до произнасянето на Съда на Европейския съюз.

**ДА СЕ ИЗГОТВЯТ** служебно преписи от ревизионния акт, ревизионния доклад, решението на Директора на Дирекция "ОДОП"-София, жалбата до АССГ, съдебното решение на АССГ, касационната жалба, молбата на касатора на л. 39 от делото, становището на ответника на л. 60 от делото, становището на касатора на л. 63 от делото и протокола от съдебното заседание на 10.03.2020 г., които да се изпратят на Съда на Европейския съюз заедно с настоящото определение.

Определението не подлежи на обжалване.

**ПРЕДСЕДАТЕЛ:**  
**ЧЛЕНОВЕ:**





