

По дело

[6818 / 2023](#)

РЕШЕНИЕ

№ 21

София, 06.01.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

Върховният административен съд на Република България - Осмо отделение, в съдебно заседание на двадесет и пети септември две хиляди двадесет и четвърта година в състав:

Председател:

МАРИНИКА ЧЕРНЕВА

Членове:

ЕМИЛИЯ ИВАНОВА

ИВА КЕЧЕВА

при секретар Жозефина Мишева и с участието
на прокурора Милена Беремска изслуша докладваното
от съдията Ива Кечева
по административно дело № 6818/2023 г.

Производството е по реда на чл. 208 от Административнопроцесуалния кодекс (АПК) във вр. чл. 160, ал. 7 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по касационна жалба на „КАМЕНИЦА“ АД, чрез адв. Райков и адв. Тодоров, срещу Решение № 670/10.04.2023 г., постановено по адм. дело № 2060/2022 г. по описа на Административен съд - Пловдив, с което е отхвърлена жалбата на дружеството срещу Ревизионен акт (РА) № Р-29002919008230-091-001 от 30.12.2021 г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция "Големи данъкоплатци и осигурители" (ТД "ГДО") при ЦУ на НАП, потвърден с Решение № 1009 от 27.06.2022г. на заместник-директор на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" (ОДОП), София при ЦУ на НАП.

С касационната жалба са изложени доводи за неправилност на решението поради съществено нарушение на съдопроизводствените правила, противоречие с материалния закон и необоснованост – касационни основания по чл. 209, т. 3 АПК. Твърди се, че първоинстанционният съд не е извършил собствен анализ на доказателствата по делото във връзка с наведените пред него оплаквания срещу РА, а е възпроизвел мотивите на приходната администрация. В противоречие с правилата на ДОПК и с трайната практика на ВАС, при произнасянето си съдът не се е съобразил с доказателствената тежест на страните по делото. Не е съобразено и че ревизиращите органи, след като не са възприели представените от дружеството доказателства във връзка с определяне на цената по Споразумението от 2014 г., не са извършили анализ на сделката по правилата за трансферно ценообразуване, залегнали в Наредба № Н-9/14.08.2016 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени (Наредба № Н-9/14.08.2016 г.). Твърди се също, че съдът неправилно и необосновано не е кредитирал приетата

по делото експертиза, като е счел, че констатациите ѝ са неотнормими към предмета на спора, тъй като поставените от жалбоподателя задачи не са коректно формулирани и целят да подкрепят защитната му теза. Въпреки така формирания извод, съдът в нарушение на принципа на служебното начало, не е поставил на нещата лице задачи, които приема за необходими за правилното решение по делото. Изложени са подробни аргументи за недоказаност на извода на ревизиращите органи, че стойността на търговската марка към 2014 г. не съответства на пазарната ѝ цена. Както в хода на ревизията, така и в съдебното производство от приходната администрация не са ангажирани доказателства, оборващи констатациите на оценката, изготвена на 16.09.2014 г. от Ernst & Young LLP. Същевременно, след като оценката към 2014 г. не е кредитирана поради твърдяно разминаване с оценката към 2012 г., пазарната цена в РА не е определена според оценката от 2012 г. Твърди се, че разчетната стойност от 2009 г., която ревизиращите са приели като пазарна стойност на марката, е неприложима, доколкото е ясно, че тя е определена при различни икономически условия и в контекста на съвсем различни сделки в сравнение с продажбата на марката през 2014 г. Сочи се, че ревизиращите органи неправилно са се позовали на Ръководството на ОИСП в редакцията му от 2017 г. за преценка на условията по сделка от 2014 г. Не е съобразено, че ползваният при ревизията метод (функциите DEMPE) не е бил въведен като изискване за определяне на пазарна цена на сделка между свързани лица към датата на изготвяне на оценката от 2014 г., респ. на Споразумението за покупка на търговската марка, нито в националното ни законодателство за трансферно ценообразуване, нито в Ръководството на ОИСП в действащата тогава редакция. Сочи се също, че след придобиването и счетоводното ѝ завеждане през 2014 г., търговска марка Каменица е обект на регулярни тестове за обезценка, които са прилагани на база стойността, заведена в счетоводството, които последващи оценки са пренебрегнати от приходните органи. Твърди се, че в случая е налице незаконосъобразно прилагане на метода на сравнимите неконтролирани цени, доколкото между неконтролираната продажба на търговска марка „Каменица“, извършена през 2009 г. и последващото прехвърляне през 2014 г. съществуват съществени различия, които не позволяват надеждното прилагане на метода. Съдът не е съобразил и че с РА е влошено положението на жалбоподателя, тъй като издателите му за първи път са извършили допълнителни корекции на стойността на търговската марка. Твърди се, че с РА, необосновано и в противоречие с влязло в сила становище по СИДДО, КАМЕНИЦА АД е преквалифицирано като действителен/икономически собственик на търговската марка. Сочи се, че коригирането на цената на марката „Каменица“, уговорена и платена между страните по сделката за покупко-продажбата ѝ, какъвто е резултатът от РА, има за пряка последица двойно данъчно облагане за доходите от сделката за покупката на търговска марка „Каменица“ през 2014 г. Искане се отмяна на решението и присъждане на разноски за двете съдебни инстанции.

В съдебно заседание касаторът, представляван от адв. Тодоров, моли обжалваното решение да бъде отменено по съображения изложени в жалбата и в представени по делото писмени становища. Претендира присъждане на разноски за двете съдебни инстанции и прави възражение за прекомерност на претендираното от ответника юрисконсултско възнаграждение.

Ответникът - директор на дирекция ОДОП – София, чрез юрк. Минкова и юрк. Маркова, изразява становище за неоснователност на касационната жалба, подробно аргументирано в представени по делото писмени становища. Претендира присъждане на разноски за касационното производство и прави възражение за прекомерност на претендираното от касатора адвокатско възнаграждение.

Представителят на Върховната прокуратура на Република България дава мотивирано заключение за неоснователност на касационната жалба.

Върховният административен съд, състав на осмо отделение, като обсъди допустимостта на касационната жалба и направените в нея оплаквания, при спазване на разпоредбите на чл. 218 и чл. 220 АПК, приема, че жалбата е процесуално допустима, като подадена от легитимирана страна, в преклузивния срок по чл. 211, ал. 1 АПК, против подлежащ на оспорване съдебен акт, а по съществото ѝ съобрази следното:

Предмет на обжалване пред административния съд е бил РА № Р-29002919008230-091-001 от 30.12.2021 г., издаден от органи по приходите при ТД "ГДО" при ЦУ на НАП, потвърден с Решение № 1009 от 27.06.2022г. на заместник-директор на дирекция ОДОП София, с който на „КАМЕНИЦА“ АД са установени задължения по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/, както следва: корпоративен данък за 2014г. в размер на 58 261,09 лв., заедно с лихви в размер на 39 922,17 лв.; корпоративен данък за 2015г. в размер на 196 106,86 лв., заедно с лихви в размер на 114 410,17 лв.; корпоративен данък за 2016г. в размер на 205 786,89 лв., заедно с лихви в размер на 99 071,45 лв.; данък върху доходите на чуждестранни юридически лица за 2014г. в общ размер на 492,87 лв., заедно с лихви в общ размер на 347,16 лв.; данък върху доходите на чуждестранни юридически лица за 2015г. в общ размер на 3 119,39 лв., заедно с лихви в общ размер на 1 979,91 лв.

Установено е, че през 2014г. "КАМЕНИЦА" АД придобива от свързаното си лице STARBEV NETHERLANDS B.V. (СТАРБЕВ НИДЕРЛАНДИЯ Б.В.) собствеността върху търговска марка "КАМЕНИЦА" по силата на Споразумение за закупуване на търговска марка от 10.09.2014г. Прехвърлянето на търговската марка е осъществено на цена от 40 100 000 евро, с легова равностойност от 78 428 783 лв., която се заплаща от "КАМЕНИЦА" АД чрез 15 годишни плащания, дължими на или преди датата на навършване на период от една година от датата на влизане в сила.

Дружеството е определило настоящата стойност на марка "КАМЕНИЦА" в размер на 56 153 000 лв., като използва дисконтов фактор 4,5%, и бъдещи разходи за лихви в размер на 22 276 000 лв.

С цел доказване пазарния характер на сделката, от ревизираното дружество е представен документ, съдържащ писмени обяснения за избора на най-подходящ метод за трансферно ценообразуване, чрез който е прието, че сделката отговаря на принципа на независимите пазарни отношения. Съгласно писмените обяснения, методът на сравнимите неконтролирани

цени е отхвърлен, тъй като според анализа търговската марка "КАМЕНИЦА" е уникално високо ценно нематериално имущество и не са идентифицирани нито вътрешни, нито външни сходни неконтролирани сделки между независими субекти. Отражено е, че марка "КАМЕНИЦА" е била обект на сделка между несвързани лица през декември 2009г., когато е продадена от ABI (предишен собственик) на StarBev NL през 2009г. за сумата от 12 750 000,00 евро. Според анализа, сделката е договорена в период, когато стойностите на пивоварните компании са били много ниски и постепенно са се увеличили в следващите години. Освен това, историческата продажба на търговската марка "КАМЕНИЦА" е неделима част от изключително сложна продажба на бизнес операции в девет централноевропейски страни, включваща акции, права, заеми и др., притежавани от няколко юридически лица от групата ABI на CVC Capital Partners на стойност над 2,2 млрд. долара. Изложени са аргументи за неприложимост на методите за определяне на пазарните цени, регламентирани с § 1, т. 10 от ДР на ДОПК за оценка на пазарните условия по сделката от 10.09.2014г. Като доказателство за пазарните условия на сделката е представена Оценка на някои търговски марки към 01.07.2014 г. /Valuation of certain Brands as of 1 July 2014/, изготвен на 16.09.2014г. от Ernst & Young LLP по поръчка на МСВС (л. 573-598, 1567-1651 от първоинстанционното дело). Оценката е направена чрез прилагане на метода на спестените роялти (relief-from-royalty method) и е определена справедлива стойност към 01.07.2014г. на марката в размер на 40 100 000 евро.

Установено е също, че на 15.06.2012г. групата с крайно предприятие майка МСВС, придобива групата от пивоварни StarBev Group (включително и "КАМЕНИЦА" АД), която до този момент е притежавана от CVC Capital Partners, като се касае за сделка между несвързани лица. Във връзка с тази сделка, на консултантското дружество Ernst & Young LLP е възложено извършването на услуга, изразяваща се в определяне на справедливата стойност към датата на оценката на някои идентифицирани материални и нематериални активи, които ще станат собственост на МСВС в резултат на сделката. На 09.08.2013г. е представена Оценка на някои идентифицирани материални и нематериални активи към 15.06.2012г. /Valuation analysis of certain identified tangible and intangible assets of StarBev Group/. Съгласно същата, общата справедлива стойност на активите на StarBev Group, свързани с търговски марки (brand assets), разглеждани като съвкупност от различни нематериални блага (права на собственост, търговски наименования/марки, производствени рецепти, дизайн на опаковки и т.н.) е 1 953 600 000 евро. Оценката се основава на прогнози на ръководството на МСВС относно очакваните обеми на продажби, ценови равнища и разходи за периода 2012г. - 2016г., свързани с реализацията на продукция под различните марки на StarBev Group на всеки географски пазар (във всяка държава, в която групата развива дейност) поотделно. Приложен е multi-period excess earnings method, като е оценен прогнозният свободен паричен поток, причислим към всяка марка, след изключване на сумите, представляващи очакваната възвръщаемост за останалите материални и нематериални активи, използвани при генерирането на приходи от продажби на съответната продукция. В оценката е отбелязано, че в предвижданията на ръководството на МСВС за прогнозния период не са включени разходи за авторски и лицензионни възнаграждения, плащани до този момент на дружествата, притежаващи съответните търговски марки. В тази връзка, въз основа на relief-from-

royalty method (който е използван и в оценката от 2014г.) е направена допълнителна оценка единствено на юридическата собственост върху въпросните марки, в резултат на която справедливата стойност на юридическата собственост върху марката "КАМЕНИЦА" при неограничен полезен живот, ставка на авторските и лицензионни възнаграждения от 4,39% и ставка на корпоративния данък в Холандия (Нидерландия) от 26%, е определена на 25 500 000 евро.

Ревизиращите органи са констатирани наличието на съществена разлика между двете оценки на Ernst & Young LLP, изготвени при използване на един и същ метод (справедлива стойност към 15.06.2012г. в размер на 25 500 000 евро и справедлива стойност към 01.07.2014г. в размер на 40 100 000 евро), в порядъка на 57%. Приели са, че съществуват съществени различия между направените основни допускания относно очакваните бъдещи стойности на финансовите показатели, използвани при прилагането на метода на спестените роялти. Като е счетено, че резултатите от оценката от 2014г. са съобразени преди всичко с изискванията на холандското данъчно законодателство, е прието, че тези резултати не се основават на напълно обективни и коректни допускания, които биха били възприети при определянето на цената в съпоставими сделки между несвързани лица.

С цел оценяване на съответствието на Споразумението за закупуване на търговска марка "КАМЕНИЦА" от 10.09.2014г. с условия, които съответстват на целта по чл. 4 от Наредба № Н-9/14.08.2016 г., ревизиращият екип е извършил сравнителен анализ на приложената от Ernst & Young през 2013г. и 2014г. методология. При анализа е извършено позоваване на предоставени от ревизираното лице данни, включително такива, съдържащи се в 5-годишен стратегически план за развитие на "КАМЕНИЦА" АД от месец май 2014г., които според българското дружество са използвани от Ernst & Young за целите на оценката на справедливата стойност на юридическата собственост върху марката "КАМЕНИЦА" към 01.07.2014г.

Въз основа на извършения анализ, обективиран в РД (л. 116-123), приходните органи са приели, че оценката от 2014 г. има съществени недостатъци, поради което избраният от дружеството метод за определяне на пазарна цена по сделката от 10.09.2014г. не води до резултат, който би бил постигнат в обичайни търговски или финансови взаимоотношения между независими лица при съпоставими условия. Направен е извод, че на основание разпоредбата на чл. 62, ал.2 от Наредба № Н-9/14.08.2016 г. следва да се приложи метод за оценка, който съответства на целта по чл. 4 от наредбата. В тази връзка е прието, че в случая е налице безспорна съпоставимост между сделката през 2009 г. и тази през 2014 г., тъй като е прехвърлен един и същ актив, поради което за определяне пазарната стойност по сделката приложим е методът на сравнимите неконтролирани цени.

Въз основа на изготвения анализ е прието, че пазарната цена по сключената на 10.09.2014г. сделка, с която Старбев Недерландс Б.В. прехвърля собствеността на търговската марка "КАМЕНИЦА" на "КАМЕНИЦА" АД, следва да бъде определена в размер на 12 750 000,00 евро, с левова равностойност от 24 963 832,50 лв., или стойността, на която е придобита през 2009г., в

резултат на сделка между несвързани лица. В тази насока е отчетено, че независимо от факта, че СТАРБЕВ НЕДЕРЛАНДС Б.В. може да бъде определен като юридически собственик на марката, то невинаги законният собственик на нематериалното благо е този, който следва да получи приходите от разпореждането с това благо. Посочено е, че в случаите, когато други членове на мултинационалната група от предприятия, към която принадлежи юридическият собственик, изпълняват функции, използват активи или поемат рискове, които допринасят към стойността на нематериалното благо, те трябва да бъдат компенсирани за техния принос съгласно принципа на независимите пазарни отношения. Цитирани са т. 6.51, т. 6.53 и т. 6.54 от Ръководството на ОИСП /в редакцията от 2017 г./ и е направен извод, че ако юридическият собственик нито контролира, нито изпълнява функциите, свързани с разработването, подобряването, поддръжката, защитата или експлоатацията на нематериалното благо (така наречените DEMPE функции), той няма да има право на каквито и да било текущи ползи, свързани с възложените на външни изпълнители функции. Предвид това в хода на ревизионното производство е извършен анализ на изпълняваните функции и поети рискове във връзка с разработването, подобряването, поддръжката, защитата и експлоатацията на търговската марка „Каменица“. Въз основа на този анализ е формиран извод, че за периода, в който е било притежател на търговската марка, нидерландското дружество не е изпълнявало функции, свързани с разработване, подобряване, поддръжка, защита и експлоатация, нито е възлагало такива дейности на трети лица и/или е осъществявало контрол при извършването им. Същевременно, при продажбата е реализирана печалба в размер на 27 350 000 евро вследствие на завишената стойност на оценката от 2014г., без да е налице никакъв принос в евентуалното покачване на стойността на марката за периода от закупуването ѝ до продажбата ѝ. На следващо място, като собственик на търговската марка за период от около 5 години нидерландското дружество е реализирало значителни по размер приходи от авторски и лицензионни възнаграждения - 16 425 531,76 лв., от което следва, че е получило компенсация за периода под формата на авторски и лицензионни възнаграждения, както и чрез преизчисляване на дължимия данък при източника. В този смисъл, нидерландското дружество следва да получи минимална компенсация единствено за факта, че държи собствеността на актива.

С РА е направен извод, че следва да бъдат извършени допълнителни корекции, спрямо приетата от ревизиращия екип с РД пазарна цена на търговската марка "КАМЕНИЦА", като се вземат предвид лицата, страни по сделката от 2014г., и изпълняваните от тях функции. Въз основа на паричните потоци, генерирани от нидерландското дружество във връзка с търговската марка "КАМЕНИЦА", а именно: изходящ паричен поток - сумата, платена при придобиването на търговската марка през 12.2009г. и входящ паричен поток, включващ получените от "КАМЕНИЦА" АД авторски и лицензионни възнаграждения, намалени с евентуално платения в Нидерландия корпоративен данък за тези доходи при ставка от 25%, и приходите от продажбата на търговска марка "КАМЕНИЦА" през 09.2014г., приходните органи са приели, че при продажна цена от 12 750 000,00 евро, за периода 12.2009г. - 09.2014г. дружеството би реализирало годишна норма на възвръщаемост от приблизително 10,32%. Същата е много по-висока от полагащата му се съобразно изпълняваните функции безрискова норма на печалба, която е изчислена

приблизително на 2,576%. За да се постигне пазарен резултат, който съответства на функциите и приноса на страните по сделката, с предмет прехвърляне на търговската марка "КАМЕНИЦА" през м. 09.2014г., е формиран извод, че продажната цена не би следвало да е по-висока от 7 727 088,00 евро, с левова равностойност 15 112 870,52 лв. Въз основа на този извод, с РА за данъчни цели са признати разходи за лихви в намален размер, съответно в размер на 210 545,06 лв. за 2014г., 591 336,22 лв. за 2015г. и 178 700,52 лв. за 2016г. С разликата между разходите за лихви, начислени от дружеството, и разходите за лихви, признати за данъчни цели при ревизията, на основание чл.15 от ЗКПО е извършено преобразуване на декларирания счетоводен финансов резултат /СФР/ в посока увеличение, както следва: за 2014г. със сума в размер на 582 610,89 лв., за 2015г. със сума в размер на 1 961 068,63 лв. и за 2016г. със сума в размер на 2 057 868,88 лв., въз основа на което са установени спорните задължения за корпоративен данък и прилежащите лихви.

На следващо място, при анализ на представените документи, свързани с изплатени възнаграждения на чуждестранни юридически лица, ревизиращият екип е констатирал, че за част от тях не е удържан, деклариран и внесен данък по чл.195 от ЗКПО. Отнася се до изплатени доходи, с характер на технически услуги по смисъла на §1, т.9 от ДР на ЗКПО, облагаеми по чл.12, ал.5, т.4 ЗКПО, изплатени на Technoplan Engineering SA (Швейцария) в размер на 10 400,00 евро (левова равностойност 20 340,63 лв.) за монтаж и инсталация на оборудване; И. С., Република Северна Македония, за адвокатски услуги и Адвокатско дружество "Поленак", Република Северна Македония за адвокатски услуги.

Първоинстанционният съд е приел, че РА е издаден от компетентни органи, в законоустановената форма, без да са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила и в съответствие с материалния закон.

Съдът не е кредитирал приетата по делото съдебно-икономическа експертиза, оспорена от ответника в първоинстанционното производство поради необоснованост на констатациите и заключението на вещото лице, като е изложил следните мотиви: с поставените задачи на вещото лице се цели единствено да се обосноват причините за завишената оценка на търговската марка "КАМЕНИЦА" към 2014г., спрямо направена такава от същия оценител, при използване на същия метод за оценка (метод на спестените роялти); от експерта е направен анализ единствено на оценката към 2014г., съобразно съответствието ѝ с изискванията на общите правила за извършване на оценка на нематериални активи (в редакцията им към 2014г.), съответно съобразно изискванията на международните стандарти за оценяване (по-конкретно МСО 210) и европейските стандарти за оценяване, който въпрос не е спорен между страните в хода на ревизионното производство, административното и съдебното обжалване на РА; отговорите на задачите са дадени принципно, без да са направени собствени и независими проучвания и посочване на източници.

За да приеме за неоснователни възраженията на дружеството относно определената при ревизията пазарна стойност на актива, съдът се е позовал на липсата на представени

доказателства за "справедливата" пазарна стойност на търговската марка "КАМЕНИЦА" към 2014г., както и на обстоятелството, че жалбоподателят, позовавайки се на направената оценка към 2012 г., не е ангажирал съдебно-счетоводна експертиза с цел задълженията му за корпоративен данък да бъдат определени въз основа на нея.

По отношение на възраженията на жалбоподателя за противоречие на изводите на ревизиращите органи с материалния закон, първоинстанционният съд е възприел като правилни и обосновани мотивите, изложени в решението на ответника по делото, потвърждаващо РА. В тази насока е прието следното:

Ръководството на ОИСР съставлява само индикативно указание за приходната администрация без каквато и да е задължителна сила за последната. Към момента на извършване на транзакцията през 2014г. действащата нормативна уредба в България е Наредба № Н-9/14.08.2016 г., като съобразно чл. 5б, т. 2 от същата, при определяне на пазарната цена следва да се отчете какви са разходите на продавача, свързани с придобиване на нематериалното благо, и кой е извършвал последващите такива, за да бъде то развивано и поддържано, така че да не загуби пазарната си стойност.

Изводът, че и Ръководството на ОИСР в редакцията му от 2010 г. е предвиждало неюридическият собственик на нематериалния актив да получи всички приходи от използването му, а това да стане въз основа на анализ на изпълняваните от членовете на МГП функции, се потвърждава от текстовете на самото Ръководство на ОИСР от 2010 г. / т.6.1, т. 6.4, т. 6.9, т. 6.27, т. 6.36 и т.6.38/.

Неоснователно се твърди от жалбоподателя, че неправомерно е отхвърлен избраният от "КАМЕНИЦА" АД метод за определяне на цената на придобиване на търговска марка "КАМЕНИЦА" през 2014 г. Ревизиращият екип е спазил изискването на чл.62, ал.1 Наредба № Н-9/14.08.2016 г., тъй като не е приложил друг метод без да извърши необходимия анализ. Напротив, приемайки изготвянето на оценка на база прилагане на метода на спестените авторски и лицензионни възнаграждения за допустимо съгласно нормата на чл. 65 от наредбата, приходните органи са извършили анализ доколко така използваният метод води до резултат, който би бил постигнат в обичайни търговски или финансови взаимоотношения между независими лица при съпоставими условия. В тази връзка е направена съпоставка между крайните заключения от оценките на търговската марка по метода на спестените авторски и лицензионни възнаграждения, изготвени от консултантското дружество, съответно към 01.07.2014г. и към 15.06.2012г. Съобразено е, че в оценката, изготвена към 10.07.2014г., цената на търговската марка "КАМЕНИЦА" е определена на 40 100 000 евро, а в оценката, изготвена към 15.06.2012г. същата е в размер на 25 500 000 евро, което е обусловило извод за съществено разминаване на резултатите, въпреки че двете оценки са направени в рамките на около една година, от един консултант, въз основа на една и съща методология, като разликата между двете дати, към които е определена съответната справедлива стойност, е само две години. Отчетено е, че при прилагането на метода на спестените авторски и лицензионни възнаграждения от ключово значение са допусканията, засягащи: продължителност на полезния живот на марката; норма на

дисконтиране; ставка на авторските и лицензионни възнаграждения; темп на нарастване на приходите от продажби; настояща стойност на данъчните облекчения. По отношение на допусканията по посочените показатели органите по приходите са установили различия при изготвяне на оценките, които водят до съществено увеличаване на определената пазарна стойност на марката "КАМЕНИЦА" за целите на сделката от 2014г., реализирана между свързани лица, в сравнение с тази от 2012г., която е между независими лица. Допълнителни съмнения относно надеждността на оценката предизвикват и развитията около придобиването, третирането и последващата продажба на други две марки в портфолиото на Старбев Недерландс, чийто справедливи стойности също са определени в документа, наименован Valuation of certain Brands as of 1 July 2014 (Оценка на някои търговски марки към 01.07.2014г.), изготвен на 16.09.2014г., а именно две румънски търговски марки. Според данни от осъществения обмен с Нидерландия, резултатът от продажбата на трите марки се изразява в нетна печалба в размер на 3 650 000 евро, отразена в счетоводството на Molson Coors Netherlands BV. На самостоятелна основа, печалбата от прехвърлянето на марката "КАМЕНИЦА" е 28 700 000 евро. Именно въз основа на тези констатации правилно е прието от ревизиращите органи, че изборният от задълженото лице метод за определяне на пазарна цена по сделката от 10.09.2014г. не води до резултат, който би бил постигнат в обичайни търговски или финансови взаимоотношения между независими лица при съпоставими условия.

Констатирано е също, че за периода от покупката на търговската марка до 31.12.2020г., активът е обезценен с 9 560 000,00 лв., което само по себе си е индичия, че стойността, по която е придобита марката през 2014г., не е пазарна. Извършените от жалбоподателя обезценки сред придобиване правото на собственост върху търговската марка "КАМЕНИЦА" отразяват корекциите в балансовата стойност, по която активът е заведен след придобиването му през 2014г., спрямо възстановимата стойност на същия този актив. Това, от своя страна означава, че могат да послужат като доказателство, че пазарната цена, по която дружеството може да реализира марката "КАМЕНИЦА" не се отличава съществено от платената по сделката от 2014г. Те обаче по никакъв начин не отчитат чий е приносът, за да бъде възстановимата стойност на този нематериален актив такава - дали на законния собственик на марката преди сделката от 2014г., или на "КАМЕНИЦА" АД, което е поемало рисковете и изпълнявало функциите, които имат значение за нарастване пазарната стойност на марката.

Съобразено е от ревизиращите органи, че в споразумението е уговорено отложено плащане на продажната цена. Приет е и годишен лихвен процент от 4,5%, приложен от дружеството при извършеното дисконтиране на цената за целите на МСС 38 "Нематериални активи", като е отбелязано, че същият съответства на пазарните нива на лихвата съгласно представен документ "Анализ на междуфирмен заем", изготвен от "Ърнст енд Янг". Затова и само с размера на лихвите, които надвишават дължимите такива при определената в ревизията пазарна цена на търговската марка от 15 112 870,52 лв. е преобразуван в увеличение СФР на жалбоподателя.

Неоснователно е възражението на жалбоподателя, че незаконосъобразно органите по приходите прилагат метода на сравнимите неконтролирани цени (МСНЦ), тъй като за съпоставима е избрана

сделката, по която СтарБев Недерландс Б.В. придобива ноу-хау, име на домейн и права върху търговската марка "КАМЕНИЦА" по силата на договор от декември 2009г. Правилни са изводите на ревизиращите органи, че съгласно Ръководството на ОИСП по трансферно ценообразуване, в редакция действаща към 2014г., методът на сравнимите неконтролирани цени сравнява цената, определена за продукти или услуги, предмет на продажба в контролирана сделка, с цената, определена за продукти или услуги, предмет на продажба в съпоставима неконтролирана сделка при съпоставими условия. Неконтролирана сделка е съпоставима с контролирана сделка (т.е. налице е съпоставима неконтролирана сделка) за целите на МСНЦ, ако е изпълнено едното от двете условия: а) нито едно от различията (ако съществуват такива) между сравняваните сделки или между предприятията, осъществяващи сделките, не би могло да повлияе съществено върху цената на свободния пазар; или б) могат да бъдат извършени достатъчно точни корекции за елиминиране на същественото влияние на такива различия. Отново съгласно ръководството на ОИСП, когато е възможно да се установят съпоставими неконтролирани сделки, МСНЦ е най-директният и надежден начин за прилагането на принципа на независимите пазарни отношения.

Във връзка със спорния между страните въпрос доколко е налице съпоставимост между контролираната сделка от 2014 г. и тази от 2009г. е формиран извод, че покупката на марката "КАМЕНИЦА" през 2009г. става в рамките на сложна продажба на бизнес операции в девет европейски страни, докато покупката ѝ от жалбоподателя през 2014г. се извършва в рамките на сделка, която има за предмет прехвърляне на собствеността само на нематериалното благо търговска марка. Същевременно, прехвърлянето ѝ през 2009г. е в резултат на отделен договор между Интербрю Сентръл Юропиън Холдинг Б.В. и Анхойзер-Буш ИнБев СА (Белгия), в качеството си на прехвърлители и СтарБев Недерландс Б.В. като приобретател. Този договор има за предмет единствено прехвърлянето на ноу-хау, име на домейн и права върху търговска марка "КАМЕНИЦА" и в него изрично е посочена цена за прехвърлянето на марката. Същата е оценена на самостоятелна база, а не като част от сделка по прехвърляне на акции, заеми, права и други, за да се твърди липса на съпоставимост на сделката от 2014 г. с тази от 2009 г.

При липсата на доказателства, че определената при продажбата от 2009 г. цена от 12 750 000 евро не отразява реалната стойност на марката, а е коригирана в посока намаление за сметка на други придобити от CVC Capital Partners активи, не може да се приеме за установено, че е налице разпределена към марката по-ниска цена въз основа на съзнателни прихващания. Същевременно, дори и да се приеме твърдението на жалбоподателя, че при сделката от 2009г. цената на търговската марка "КАМЕНИЦА" е намалена, тъй като на много по-висока са продадени други активи, при условие, че не е доказано, че тази компенсация е по отношение на активи, придобити от СтарБев Недерландс Б.В., а не от някое друго дружество в рамките на CVC Capital Partners, би означавало, че съзнателно на нидерландското дружество е дадена възможност да реализира печалби за сметка на други дружества от групата на CVC Capital Partners, което е в противоречие с т.3.10 от глава III на Ръководството на ОИСП за 2010г.

Неоснователно е и възражението за липса на съпоставимост в икономическите условия, при които се извършват сделките през 2009г. и 2014г. Обоснована е констатацията на ревизорите, че

пивоварната индустрия в много по-малка степен се влияе от икономическите условия, при които е реализирана сделката, за разлика от други отрасли като автомобилостроене, металургия или строителство, поради което и не е необходимо да се извършва корекция на цената от 2009г., за да се постигне съпоставимост.

Неоснователно се твърди от жалбоподателя, че ако стойността на търговската марка се е увеличила на база външни фактори (по-благоприятна икономическа среда през 2014г. спрямо 2009г.), то ползите от това увеличение следва да рефлектират в патримониума на юридическия собственик на актива, тъй като той е поел финансовия риск при инвестирането. Съгласно българското законодателство, в сила към момента на сделката, цената по прехвърляне на нематериален актив е пазарна, ако се покриват разходите на продавача за придобиването му, както и му се гарантира норма на възвращаемост на инвестицията. Тази норма на възвращаемост обаче е поставена в зависимост не само от това чия е първоначалната инвестиция в актива, а от приноса на всяка една страна в разработването и поддържането на тази му стойност. По делото не се спори, че всички функции и рискове във връзка с търговската марка се поемат от "КАМЕНИЦА" АД, от което следва, че на българското дружество се полага реализираната от продажбата възвращаемост, включително ако има такава, която е в резултат на външни непредвидени обстоятелства. Нидерландското дружество няма никакъв принос в евентуалното покачване на стойността на марката за периода, в който е било юридически собственик, съответно не му се полага допълнителна възвращаемост от продажбата на актива, включително и такава, свързана с повишаване на стойността на марката в резултат на външни непредвидени обстоятелства.

Съдът е формирал извод за материална законосъобразност на РА и в частта на установените задължения за данък върху доходите на чуждестранни юридически лица по ЗКПО за 2014г. и за 2015г., ведно с начислените лихви за забава.

Решението е валидно и допустимо, но частично неправилно.

Относно установените задължения за корпоративен данък:

Основателно е касационното оплакване за допуснати от първоинстанционния съд съществени нарушения на съдопроизводствените правила.

На първо място основателно се сочи от касатора, че съдът не е изложил собствени мотиви, а изцяло е възпроизвел мотивите и правните изводи, изложени от директора на дирекция ОДОП София в потвърждаващото РА решение. В обжалвания съдебен акт липсва произнасяне по съществени за спора въпроси, като административният съд се е позовал на произнасянето на решаващия орган по възраженията на жалбоподателя, което обаче не може надлежно да замени необходимостта от излагане на собствени мотиви и правни изводи от съда. Липсата на мотиви е нарушение на процесуалните правила от категорията на съществените, защото освен че представлява неизпълнение от страна на съдията на императивно вмененото му задължение да

мотивираща акта си, се накърнява правото и възможността на страните за защита, препятства се възможността за касационна проверка, нарушава се принципът за двуинстанционност на съдебния контрол.

На следващо място, в съдебното решение изобщо липсва произнасяне по възражението на Каменица АД във връзка с ползваната от приходната администрация като пазарен аналог оценка на търговската марка от 2009 г., вместо оценката на същия актив от 2012 г. След като по делото е установено по категоричен начин, че изводът на ревизиращите органи за непазарния характер на цената по сделката от 2014 г. е формиран след съпоставка с оценката по сделката от 2012 г., то въпросът защо като съпоставима неконтролирана сделка в случая не е ползвана последната, а тази от 2009 г. е съществен за правилното решаване на спора. В тази насока съдът не е изложил никакви мотиви, респ. не се е произнесъл дали оценката от 2012 г. на нематериалния актив, изготвена от същия оценител, както тази по процесната сделка от 2014 г., следва да бъде взета предвид при определяне на пазарната стойност при приложения от приходните органи метод на сравнимите неконтролирани цени. Като единствено основание за неприложение на оценката от 2012 г. съдът се е позовал на липсата на ангажирана от жалбоподателя съдебно-счетоводна експертиза, за което обаче на страната не са дадени указания съобразно изискването на чл. 171, ал. 5 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК и в нарушение на принципа на засиленото служебно начало в административния процес (чл. 9, ал. 3 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК). При произнасянето си по същество, съдът е дължал на първо място отговор на посочения спорен въпрос - дали са налице основания при определяне на пазарната стойност на актива по сделката от 2014 г. да се приложи оценката на същия от 2012 г. по сделката между независими търговци. Вместо това, административният съд е обсъждал единствено законосъобразността и обосноваемостта на определената пазарна стойност въз основа на оценката на марката от 2009 г., като не е изложил собствени мотиви и по друго от главните оплаквания на дружеството – относно приложението на Ръководството на ОИСП в редакцията му от 2017 г. при преценката на условията по процесната сделка от 2014 г. В тази насока изцяло са възпроизведени общите мотиви на данъчния директор, но от съда не е формиран краен извод относно това правилно ли при определяне пазарната цена на актива от ревизиращите органи е приложен метод на обезценки - функциите DEMPE, които са въведени с Ръководството на ОИСП в редакцията му от 2017 г.

По гореизложените съображения настоящият касационен състав приема, че допуснатите от съда нарушения на съдопроизводствените правила са съществени, тъй като делото в посочената част, е останало неизяснено както от фактическа, така и от правна страна, което препятства възможността за ефективна проверка на правилността на обжалваното решение, а и на законосъобразността на процесния ревизионен акт. Недопустимо е както фактическите установявания да се извършват от касационната инстанция /чл. 220 от АПК/, така и излагането на правни изводи по съществени за спора въпроси едва с касационното решение, което би довело до ограничаване правото на защита на страните по делото и до нарушение на принципа за двуинстанционност на съдебния контрол. Налице е основание по чл. 209, т. 3 от АПК за отмяна на обжалваното съдебно решение. Делото следва да се върне за ново разглеждане от друг състав на

същия съд. При новото разглеждане на делото първоинстанционният съд следва да обсъди представените по делото доказателства, да даде конкретни указания на страните във връзка с разпределението на доказателствената тежест, след което да се произнесе по същество на спора.

При новото разглеждане, на основание чл. 226, ал. 3 АПК, съдът дължи произнасяне по искането на страните за присъждане на разноски пред Върховния административен съд, в зависимост от крайния изход на спора.

Относно установените задължения за данък върху доходите на чуждестранни юридически лица по ЗКПО:

Решението в тази част е правилно.

В хода на ревизията е установено, че за изплатени възнаграждения на чуждестранни юридически лица - Technoplan Engineering SA, Швейцария, И. С., Република Северна Македония и Адвокатско дружество "Поленак", Република Северна Македония, дружеството не е удържало, декларирало и внесло данък по чл.195 ЗКПО. Същите са квалифицирани като изплатени доходи, с характер на технически услуги по смисъла на § 1, т. 9 от ДР на ЗКПО, поради което правилно са приети за облагаеми на основание чл. 12, ал. 5, т. 4 ЗКПО. Срещу така установените задължения ревизираното дружество не е изложило конкретни оплаквания при административното и съдебно обжалване на РА, но с оглед заявеното цялостно обжалване на акта, първоинстанционният съд в съответствие с чл. 168, ал. 1 АПК се е произнесъл по законосъобразността на така установените задължения по чл.195 ЗКПО. Аналогично, въпреки липсата на конкретни оплаквания срещу посочената част от решението, касационната инстанция дължи произнасяне на основание 218, ал. 2 АПК.

Решението в тази част е правилно и следва да бъде оставено в сила.

Воден от горното и на основание чл. 221, ал. 2 и чл. 222, ал. 2, т. 1 АПК, Върховният административен съд, състав на осмо отделение,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Решение № 670/10.04.2023 г., постановено по адм. дело № 2060/2022 г. по описа на Административен съд - Пловдив, в частта, с която е отхвърлена жалбата на „КАМЕНИЦА" АД срещу Ревизионен акт № Р-29002919008230-091-001 от 30.12.2021 г., издаден от органи по приходите при ТД "ГДО" при ЦУ на НАП, в частта, потвърдена с Решение № 1009 от 27.06.2022 г. на директор на дирекция ОДОП София, с която на дружеството са установени задължения за корпоративен данък за данъчни периоди 2014 г., 2015 г. и 2016 г. в общ размер на 460 154,84 лв., заедно с лихви за забава в общ размер на 253 403,79 лв., както и в частта на присъдените на НАП разноски.

ВРЪЩА делото за ново разглеждане от друг състав на Административен съд – Пловдив.

