

РЕШЕНИЕ

№ 24473

гр. София, 22.11.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, IX КАСАЦИОНЕН СЪСТАВ,
в публично заседание на 20.09.2024 г. в следния състав:

ПРЕДСЕДАТЕЛ: Зорница Дойчинова

ЧЛЕНОВЕ: Диляна Николова
Геновева Йончева

при участието на секретаря Светла Гечева и при участието на прокурора Александрина Костадинова, като разглежда дело номер **7234** по описа за **2024** година докладвано от съдия Геновева Йончева, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производство по чл. 208 и сл. от Административнопроцесуалния кодекс (АПК), във вр. с чл. 63в от Закона за административните нарушения и наказания (ЗАНН).

Образувано е по касационна жалба на директора на Териториална дирекция (ТД) на Национална агенция за приходите (НАП) „Големи данъкоплатци и осигурители“, чрез процесуален представител юрк. М. М., срещу решение № 2582 от 31.05.2024 г. по а. н. д. № 12774/2022 г. на Софийски районен съд (СРС), Наказателно отделение (НО), 16-ти състав, с което е отменено негово Наказателно постановление (НП) № F639250 от 20.06.2022 г. за налагане на „Каменица“ АД на имуществени санкции, като следва:

1. Имуществена санкция в размер на 1 045 717,11 лв. (един милион четиридесет и пет хиляди седемстотин и седемнадесет лева и единадесет стотинки) на основание чл. 267, ал. 1, във вр. с § 1, т. 5, б. "а" от ДР на от Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) за извършено на 10.09.2019 г. плащане в размер на 2 673 333, 33 евро с легова равностойност 5 228 585, 53 в полза на М. К. Н. Б. В. (с предишно наименование Старбев Н. Б. В.) имащо характер на скрито разпределение на печалбата по смисъла на § 1, т. 5, б. "а" от ДР на ЗКПО, което не е декларирано в декларацията по чл. 201 от ЗКПО за трето тримесечие на 2019 г., подадена в ТД на НАП ГДО с вх. № 2900И0123343/22.10.2019 г. и в подадената на 15.06.2020 г. годишна данъчна декларация по чл. 92 от ЗКПО за 2019 г. с вх. №

2900И0155664/15.06.2020 г. (в Част VII - Деклариране на извършено скрито разпределение на печалбата), с което е осъществен състава на административното нарушение - извършване на скрито разпределение на печалбата, без посочване на това обстоятелство в данъчната декларация, и

2. Имуществена санкция в размер на 1 045 717,11 лв. (един милион четиридесет и пет хиляди седемстотин и седемнадесет лева и единадесет стотинки) на основание чл. 267, ал. 1, във вр. с § 1, т. 5, б. "а" от ДР на ЗКПО, а именно за извършено на 15.09.2020 г. плащане в размер на 2 673 333,33 евро с легова равностойност 5 228 585,53 в полза на М. К. Н. Б. В. (с предишно наименование Старбев Н. Б. В) имащо характер на скрито разпределение на печалбата по смисъла на § 1, т. 5, б. "а" от ДР на ЗКПО, което не е декларирано в декларацията по чл. 201 от ЗКПО за трето тримесечие на 2020 г., подадена в ТД на НАП ГДО с вх. № 2900И0175623/21.10.2020 г. Същото не е декларирано и в подадената на 31.05.2021 г. годишна данъчна декларация по чл. 92 от ЗКПО за 2020 г. с вх. № 2900И0212524/31.05.2021 г. (в Част VII - Деклариране на извършено скрито разпределение на печалбата), с което е осъществен състава на административното нарушение - извършване на скрито разпределение на печалбата, без посочване на това обстоятелство в данъчната декларация.

По подробно изложени в жалбата доводи се претендира отмяна на решението на въззивната инстанция и потвърждаване на наказателното постановление. Касаторът изразява несъгласие със заключението на съда за изтекла абсолютна погасителна давност за нарушението, извършено с първото по време плащане. Оспорва извода за неустановеност на елементите от фактическия състав на нарушението по чл. 267, ал. 1 ЗКПО. Мотивира становище за извършено от санкционираното лице недедекларирано скрито разпределение на печалбата по смисъла на § 1, т. 5, б. "а" от ДР на ЗКПО, осъществено с плащанията на 10.09.2019 г. и на 15.09.2020 г. за продажната цена по сделката от 2014 г. по прехвърляне на търговската марка „Каменица“ в размер на 40 100 000 евро, която надвишава пазарната. Извлича аргументи от направения от органите по приходите анализ, според който пазарната цена на търговска марка „Каменица“ не би следвало да е по-висока от 7 727 088 евро или 15 112 870,52 лева. Твърди, че платените от „Каменица“ АД суми в полза на акционер за придобиване правото на собственост на търговската марка надхвърлят общата стойност на определената пазарна цена, като превизиението има характер на скрито разпределение на печалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Отвeтникът - „Каменица“ АД, в с.з. чрез адв. Т., оспорва касационната жалба. Пзовава се на заключението на назначената от съда оценителна експертиза на търговската марка. В писмени бележки излага допълнителни съображения за незаконосъобразност на НП, вкл. доводи за непропорционалност на наложените имуществени санкции, които превизавали четирикратно размера на дължимия отделно от нея данък. Претендира разноси по списък.

Представителят на Софийска градска прокуратура заявява заключение за основателност на касационната жалба.

Административен съд София - град, IX касационен състав като прецени събраните по делото доказателства, доводите и възраженията на страните и в рамките на касационната проверка, извършена съгласно чл. 218 АПК, приема за установено от фактическа и правна страна следното:

Касационната жалба е подадена в срока по чл. 211, ал. 1 АПК, във вр. с чл. 63, ал. 1 ЗАНН и от надлежна страна, поради което е допустима, като разгледана по същество е

основателна.

За да обоснове извод за незаконосъобразност на НП, съставът на СРС е установил от фактическа страна, че срещу "Каменица" АД е образувано административнонаказателно производство със съставяне на Акт за установяване на административно нарушение (АУАН) сер. № F 639250/22.12.2021 г., за това, че на 27.09.2021 г. в хода на ревизионно производство, възложено от органи по приходите в ТД на НАП ГДО и приключило с издаването на Ревизионен доклад № Р-29002919008230- 092-001/11.11.2021 г. е установено, че на 10.09.2019 г. "Каменица" АД е изплатило сума в размер на 2 673 333, 33 евро с легова равностойност 5 228 585, 53 и на 15.09.2020 г. сума в размер на 2 673 333, 33 евро с легова равностойност 5 228 585, 53 в полза на М. К. Н. Б. В. (с предишно наименование Старбев Н. Б. В.), с което е извършило скрито разпределение на печалбата по смисъла на § 1, т. 5, б. "а" от ДР на ЗКПО. Приетото за извършено скрито разпределение на печалбата не е декларирано, както в подадените годишни данъчни декларации по чл. 92 от ЗКПО за 2019 и 2020 г., така и в подадените декларации по чл. 201, ал. 1 от ЗКПО за начислени доходи през 3-то тримесечие на 2019 г. и съответно през 3-то тримесечие на 2020 г. Прието е, че лицето е извършило две нарушения на чл. 194, ал. 3, т. 3, във връзка с § 1, т. 5, б. "а" от ДР на ЗКПО, определени като наказуеми деяния в случаите, когато данъчно задълженото лице не посочи това обстоятелство в данъчната си декларация (чл. 267, ал. 1 във връзка с ал. 2 от ЗКПО, в редакцията от ДВ бр. 100/2013 г.).

Съдът е възпроизвел установяванията на актосъставителя, според които:

Към 31.12.2014 г. М. К. Н. Б. В. (с предишно наименование Старбев Н. Б. В.) е собственик на 95% от капитала на "Каменица" АД, а към 31.12.2013 г. на 94% от същия. По данни от ГФО за 2020 г. собствеността на нидерландското дружество към 31.12.2020 г. в капитала на "Каменица" АД е 96,15%, а към 31.12.2019 г. 95,92%. Т.е. М. К. Н. Б. В. е акционер в капитала на "Каменица" АД, поради което е констатирано, че е изпълнена една от предпоставките, за да се приеме, че изплащането на въпросните суми води до реализиране на данъчния фактически състав на скрито разпределение на печалбата.

През 2014 г. "Каменица" АД е придобило от свързаното си лице Старбев Н. Б. В. (с ново име М. К. Н. Б. В.) собствеността върху търговска марка "Каменица" по силата на сключено между страните Споразумение от 10.09.2014 г. Посочените свързани лица осъществяват прехвърлянето на търговската марка на цена от 40 100 000 евро. (78 428 783 лв.). В споразумението е предвидено покупната цена да се заплаща от "Каменица" АД чрез 15 /петнадесет/ годишни плащания, дължими на или преди датата на навършване на период от една година от датата на влизането му в сила. При така приетите условия по сделката дружеството е определило настоящата стойност на марка "Каменица" в размер на 56 153 хил. лв., като използва дисконтов фактор 4, 5%, и бъдещи разходи за лихви в размер на 22 276 хил. лв.

Продажбата на търговската марка е във връзка с взето от групата решение, след като през юни 2012 г. компанията Molson Coors Brewing Company ("MCBC") придобива групата StarBev, включително и "Каменица" АД. До този момент всички местни пивоварни притежавали правата върху собствените си търговски марки, с изключение на "Каменица" АД и Bergenbier S. A. ("Bergenbier"). Техните основни търговски марки (българската "Каменица" и румънските - Bergenbier и Noroc) били собственост на StarBev NL.

През 2019 г. и 2020 г. по кредита на счетоводна сметка 2700511 „BMG EUR банково

извлечение" са отразени извършени от "Каменица" АД плащания, както следва: на 10.09.2019 г. сума в размер на 2 673 333, 33 евро с левова равностойност 5 228 585, 53 лв.; на 15.09.2020 г. сума в размер на 2 673 333, 33 евро с левова равностойност 5 228 585, 53 лв. Прието е в АУАН, че тези плащания надвишават пазарната цена на сделката. Този извод е основан на извършен анализ доколко сделката по продажбата отговаря на принципа на независимите пазарни отношения. Анализът, възпроизведен и в НП, е базиран на следните документи и нормативни актове: Наредба № Н-9 от 14 август 2006 на министъра на финансите, която определя за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени (Наредба № Н-9); аръчник по трансферно ценообразуване на НАП, който утвърждава обща административна практика и подпомага служителите на НАП при осъществяване на контрол и обезпечава предвидимост за данъкоплатците; Ръководство на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие по трансферно ценообразуване за мултинационални предприятия и данъчни администрации (Ръководство на ОИСР). Прието е, че единственият принос на Старбев Н. Б. В. във връзка с разглежданата сделка бил свързан с осигуряването на необходимото финансиране за придобиването на марката "Каменица" през 2009 г. при цена от 12 750 000 евро и левова равностойност в размер на 24 936 832, 50 лв. Това давало основания да се направи извод, че за да се постигне пазарен резултат, който съответства на функциите и приноса на страните в сделката по прехвърляне на търговската марка "Каменица" от Старбев Н. Б. В на "Каменица" АД на 10.09.2014 г., продажната цена не би следвало да е по-висока от 7 727 088 евро или 15 112 870, 52 лева. В случая пазарната цена на сделката съществено се различавала от тази, по която е извършено прехвърлянето - 40 100 000, 00 евро или 78 428 783 лева. Прието е, че платените от "Каменица" АД за придобиване правото на собственост на търговската марка "Каменица" суми в размер, превишаващи сумата, която е сбор от определената в резултат на ревизията пазарна цена от 15 112 870, 52 лв. и размера на дължимата лихва за разсрочено плащане на търговската марка от 4.5%, който съответствал на дисконтовия фактор използван от "Каменица" АД при счетоводното отчитане на задължението по Споразумението от 10.09.2014 г. за закупуване на търговска марка "Каменица" за сумата от 40 100 000,00 евро, но приложен спрямо определената при ревизията пазарна цена, имала характер на скрито разпределение на печалбата по смисъла на § 1, т. 5, б. "а" от ДР на ЗКПО. Тъй като определената в резултат на ревизията цена в размер на 15 112 870, 52 лева е към дата 10.09.2014 г. и отчитайки факта, че в споразумението е уговорено отложено плащане на същата, е прието, че за да се отчетат всички фактори, които оказват влияние върху пазарната цена на търговската марка при разсроченото ѝ плащане, следва да се признаят разходи за лихви в размери в зависимост от действително направените плащания и прилагайки годишен лихвен процент - 4, 5. Този процент е приет за разумен, предвид факта, че същият е приложен и от дружеството при извършеното дисконтиране на цената за целите на МСС 38 "Нематериални активи", а и съответствал на пазарните нива на лихвата съгласно представен документ "Анализ на междуфирмен заем", изготвен от Ъ. енд Я..

Установено е, че до 31.12.2020 г. във връзка с покупката на марката са направени следните плащания в левова равностойност: на 10.09.2015 г. - 5 228 585, 53 лв.; на 20.11.2015 г. - 5 228 585, 55 лв.; на 15.09.2016 г. - 5 228 585, 53 лв.; на 15.09.2017 г. - 5 228 585, 53 лв.; на 13.11.2017 г. - 17 602 470, 00 лв.; на 17.09.2018 г. - 5 228 585, 53 лв.; на 12.11.2018 г. - 6 845 405, 00 лв.; на 10.09.2019 г. - 5 228 585, 53 лв.; на 15.09.2020 г. -

5 228 585. 53 лв. Платените от "Каменица" АД суми за придобиване правото на собственост на търговската марка надхвърлят общата стойност на определената пазарна цена от 15 112 870, 52 лева с плащането на 15.09.2017 г., като превишението е със сума в размер на 4 808 090, 58 лв. Затова е прието, че тази сума, както и сумата на всички последващи плащания с характер на плащане за придобиване правото на собственост на търговската марка "Каменица", представляват скрито разпределение на печалбата, тъй като надвишават пазарната цена и са извършени в полза на акционер. За да се стигне до този извод, за 2014 г. е изчислена дължимата лихва върху цялата стойност от 15 112 870, 52 лв. за периода 10. 09 - 31.12.2014 г., тъй като плащания през тази година не са правени.

За 2015 г. и следващите години е прието, че всяко от направените плащания погасява първо дължимата до момента на плащането лихва, изчислена въз основа на пазарна цена на сделката 15 112 870, 52 лв., респективно непогасения от нея остатък, а с разликата се погасява т. н. остатък от главницата или от първоначалната цена на търговската марка, определена като пазарна в резултат на ревизията. Към 31. 12. на съответната година и към датата на всяко ново плащане се изчислява лихва върху остатъка от главницата. Така погасяването на задължението за търговската марка "Каменица" от КАМЕНИЦА АД към чуждестранното лице, което е определено при ревизията, е направено при прилагане на реда: лихва, главница. Обобщена информация относно изчисляване размера на скритото разпределение на печалбата по години (за периода 2014 - 2020 г.) е представена в Таблица 9 от Приложение № 1 на доказателствата към АУАН.

Изложената фактическа обстановка съдът установил на база представената административно-наказателната преписка, чието съдържание съдът описал в съдебното решение.

В съдебното производство съставът на СРС е допуснал събиране на гласни доказателствени средства. Свидетелят Н. е потвърдил участието си в извършената проверка по повод резултатите от проведено ревизионно производство с цел определяне на справедливата цена на прехвърлената търговска марка. Заявил е, че разликата от справедливата пазарна цена и заплатената цена е прието, че представлява скрито разпределение на печалбата, която не била декларирана както в декларацията, която се подавала на тримесечие, така и в годишната данъчна декларация. Съдът кредитирал показанията на свидетеля като логични, конкретни и кореспондиращи си с приобщените с административната преписка писмени доказателства.

Отделно съдебният състав на СРС е назначил съдебно-оценителна експертиза, изготвена от вещото лице В. П.. Според заключението на експерта оценката на актива на търговската марка "Каменица" към м. септември 2014 г. при съобразяване на общите правила за извършване на оценка на НМА – интелектуална собственост в редакцията им, приложима към 2014 г., както и съобразено с Международните стандарти за оценяване (МСО) на Съвета на международните стандарти за оценяване и Европейските стандарти за оценяване, както и ръководството на ОИСП е 77 987 151, закръглено 78 млн. лева. Вещото лице е установило, че всички плащания, в това число и плащанията от 10.09.2019 г. и 15.09.2020 г. попадат в обхвата на оценката на актива търговска марка "Каменица" към м. септември 2014 г. и следвало да се отнесат като заплащане на цената за придобиване на правото на собственост на търговската марка.

При така описаната фактическа обстановка и съобразно събраните в съдебното производство доказателства въззивният съд е приел, че НП е издадено в кръга на

материалната и териториална компетентност на издателя му. Идентичен извод е направен и по отношение на актосъставителя. Счел е, че АУАН е съставен в шестмесечния срок от откриване на нарушителя и в петгодишния срок от извършване на твърдяното нарушение съгласно изискванията на чл. 34, ал. 2 ЗАНН. Потвърдено е и спазването на срока по 34, ал. 3 от ЗАНН за издаване на НП. Съдът не е констатирал съществени нарушения в административната фаза, независимо от твърдените такива от жалбоподателя. Установил е, че НП отговаря на изискванията за съдържание, като АНО е описал подробно и обосновано твърдените нарушения с посочване на правната квалификация, дата, място и обстоятелства, при които са извършени и с позоваване на доказателствата, които го потвърждават.

Решаващият извод незаконосъобразност на НП е обоснован от една страна с констатираната от въззивната инстанция изтекла абсолютна погасителна давност на административнонаказателното преследване, свързано с първото по време от двете твърдени административни нарушения, което е прието, че е извършеното на 10.09.2019 г. и при съобразяване на относимите разпоредби от НК е формирано заключение, че това нарушение се е погасило по давност на 10.04.2024 г. съобразно чл. 81, ал. 3 НК, във вр. с чл. 80, ал. 1, т. 5 НК, вр. чл. 11 ЗАНН.

Отделно, съдът е идентифицирал разпоредбите от ЗКПО, относими към отговорността на жалбоподателя в контекста на твърденията на АНО, че „Каменица“ АД не е декларирано извършеното посредством плащанията по прехвърлянето на марката скрито разпределение на печалбата, с което е осъществило състава на нарушението по чл. 267, ал. 1, във вр. с ал. 2 ЗКПО. Съобразил е съдържанието на санкционната разпоредба в редакцията ѝ към датата на извършване на нарушенията - 10.09.2019 г. и 15.09.2020 г. и е отчел, че административнонаказателното обвинение е основано на анализа, направен от отдел "Контрол" при ТД на НАП ГДО в рамките на ревизията на дружеството, приключила със съставения Ревизионен доклад № Р-29002919008230-092-001/11.11.2021 г. Съдът е отрекъл правилността на тази пазарна оценка, кредитирайки заключението на съдебно-оценителната експертиза, според която пазарната цена на търговската марка "Каменица" е в размер на 77 987 151, закръглено 78 млн. лева. Въззивната инстанция е отчела, че заключението се основава на реално постигнатите при използването на марката търговски резултати, а не прогнозните такива. При дадената от експерта пазарна стойност на търговската марка, която надхвърля цената по прехвърлянето ѝ през 2014 г. е прието, че не е налице извършено скрито разпределение на печалбата.

С тези мотиви съдът е отменил изцяло обжалваното пред него НП.

Решението е валидно и допустимо, но неправилно. При вярно установена фактическа обстановка съдът е извел несъответни на закона правни изводи, мотивирани със заключението на съдебно-оценителната експертиза, на която въззивната инстанция неоснователно и безкритично се е доверила.

Между страните няма спор за фактите, но доколкото установяванията на СРС възпроизвеждат изложените в АУАН, касационната инстанция намира за необходимо да онагледява хронологично възникналите правоотношения по повод търговската марка „Каменица“, доколкото на тях се основават насрещните тези и възражения на страните относно законосъобразността на наказателното постановление.

На 20.06.2003 г. е сключено Споразумение за продажба на търговската марка „Каменица“ между Интербрю С. Ю. Холдинг Б.В. (Н.), като купувач, и „Каменица“ АД в качеството му на продавач, на цена от 21 600 000 евро. Двете страни по сделката

са свързани лица, т.к. към тази дата „Каменица“ АД е собственост на Интербрю С. Ю. Холдонг Б.В., (Н.).

Впоследствие, през 2004 г. „Интербрю С. Ю. Холдинг Б.В.“ се слива с компанията „АмБев“ и формират групата „ИнБев“, която през 2008 г. придобива друга голяма група „Anheuser-Busch“, в резултат на което е образувано А.-Б. ИнБев.

В края на 2009 г. CVC Capital Partners Limited закупува активите на А.-Б. ИнБев в Източна Европа. Част от сделката са българските дружества „Каменица“ АД и „Дару Инвест“ ЕАД, както и пивоварните на А.-Б. ИнБев в Б. и Х., Румъния, С., С., У., Х., Черна гора и Ч.. Във връзка с тази сделка новосъздаденото дружество СтарБев Н. Б.В. придобива ноу-хау, име на домейн и права върху търговската марка „Каменица“ по силата на договор от декември 2009 г., сключен между Интербрю С. Ю. Холдонг Б.В. (Н.) и А.-Б. ИнБев. В преамбюла на документа е посочено, че Интербрю С. Ю. Холдонг Б.В. (Н.) и А.-Б. ИнБев С.А. (Б.), в качеството си съответно на продавач и на гарант на продавача са сключили на 14.10.2009 г. договор за покупко-продажба със StarBev S.a.r.l. със седалище в Л., в качеството му на купувач, по силата на който договор продавачът се е съгласил да направи това прехвърляне към приобретателя СтарБев Н. Б.В. Цената на сделката е 12 750 000 евро, която се плаща изцяло от StarBev S.a.r.l. на Интербрю С. Ю. Холдонг Б.В. Към момента на прехвърлянето на марката (14.10.2009 г.) StarBev S.a.r.l. е дружество-майка на СтарБев Н. Б.В. и е част от групата на люксембургското дружество CVC Capital Partners. Покупко-продажбата представлява сделка между несвързани лица.

На 15.06.2012 г. Групата МСВС (с крайна компания майка МСВС, САЩ) придобива групата от пивоварни дружества StarBev (включително и Каменица АД), която група до този момент е притежавана от CVC Capital Partners. Сделката е между несвързани лица. Във връзка с тази сделка, на 27.04.2012 г. МСВС е отправило искане към консултантското дружество Ernst & Young LLP за оказване на услуги, чиято цел е да се определи справедливата стойност към датата на оценката на някои идентифицирани материални и нематериални активи, които ще станат собственост на МСВС в резултат на сделката. Оценката е изготвена на 09.08.2013 г. и е обективизирана в документ „Оценка на някои идентифицирани материални и нематериални активи към 15.06.2012 г.“ (Valuation analysis of certain identified tangible and intangible assets of StarBev Group as of 15.06.2012). Според оценката 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 хил. евро, като само марката „Каменица“ е оценена на 113 400 хил. евро. Оценката се основава на прогнози на МСВС относно очакваните обеми на продажби, ценови равнища и разходи за периода 2012 – 2016 г., свързани с реализацията на продукция под различните марки на StarBev Group на всеки географски пазар 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 възвращаемост за останалите материални и нематериални активи, използвани при генерирането на приходи от продажби на съответната продукция. В оценката е отбелязано, че поради планирана промяна в структурата на юридическата собственост върху търговските марки след придобиването на групата StarBev Group, 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 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 лицензионните възнаграждения от 4,39% и ставка на корпоративния данък в Н. от 26% е определена на 25 500 хил. евро.

На 10.09.2014 г. „Каменица“ АД придобива от свързаното си лице СтарБев Н. Б.В. по силата на сключено между страните Споразумение собствеността върху търговска марка „Каменица“. Прехвърлянето на търговската марка е извършено на цена от 40 100 хил. евро (78 428 783 лв.), като в споразумението е предвидено покупната цена да се заплаща от „Каменица“ АД чрез 15 (петнадесет) годишни плащания. Направени са следните плащания: на 10.09.2015 г. - 5 228 585,53 л., на 20.11.2015 г. - 5 228 585,55 л., на 15.09.2016 г. - 5 228 585,53 лв., на 15.09.2017 г. - 5 228 585,53 лв., на 13.11.2017 г. - 17 602 470,00 лв., на 17.09.2018 г. - 5 228 585,53 лв., на 12.11.2018 г. - 6 845 405,00 лв., на 10.09.2019 г. - 5 228 585,53 лв., на 15.09.2020 г. - 5 228 585,53 лв. Цената и на тази сделка се основава на извършена от Ernst & Young LLP оценка, изготвена на 16.09.2014 г., обективизирана в документ „Оценка на някои търговски марки към 01.07.2014 г.“ (Valuation of certain Brands as of 1 July 2014). Оценката е изготвена по поръчка на МСВС, която да го подпомогне при спазването на холандското данъчно законодателство във връзка с прехвърляне на юридическата собственост върху търговските марки „Каменица“, „Bergенбир“ и „Noroc“ от Стербев Н. Б.В. (понастоящем Molson Coors N. B.V.) към съответните оперативни дружества в България и Румъния, които произвеждат и продават продукцията под съответните марки. Оценката е направена чрез прилагане на метода на спестените роялти (relief-from-royalty method).

Междувременно на „Каменица“ АД е възложена ревизия в рамките на която органите по приходите са направили съпоставка между крайните заключения от двете оценки на Ernst & Young LLP, касаещи справедливата стойност на търговската марка „Каменица“ (25 500 хил. евро в оценката от 2013 г. и 40 100 хил. евро в оценката от 2014 г.), при което е констатирана съществена разлика (процентна разлика от 57%). Анализът е възпроизведен в АУАН и НП. Обстоятелствата, че двете оценки са изготвени в рамките на около една година от един и същи консултант, въз основа на една и съща методология, като разликата между двете дати, към които е определена съответната справедлива стойност, е само две години, но резултатите от същите се разминават значително, са дали основания на контролните органи да считат, че съществуват съществени различия между направените основни допускания относно очакваните бъдещи стойности на финансовите показатели, използвани при прилагането на relief-from-royalty method. Органите по приходите са анализирали оценката от 2014 г., като е сравнена определената с нея пазарна цена на марката „Каменица“ с тази, посочена в оценката от 2013 г. Направен е подробен анализ на функциите и разходите, които „Каменица“ АД е поемало за разработване, усъвършенстване, поддръжка, защита и използване на търговската марка „Каменица“ за целия период, в който юридически собственик на марката е СтарБев Н. Б.В., но производството на пиво под тази марка е извършвано от „Каменица“ АД до прехвърлянето на собствеността и обратно на „Каменица“ АД. Вследствие на това е определена пазарната цена чрез метода на сравнимите неконтролирани цени, посочен

в § 1, т. 10 от ДР на ДОПК, вр. § 1, т. 14 от ДР на ЗКПО, § 1, т. 8 от ДР на ДОПК и съгласно Наредба № Н-9 от 14 август 2006 г. на министъра на финансите за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени.

За да се ангажира административнонаказателната отговорност на „Каменица“ АД е прието, че цената от 40 100 000,00 евро с легова равностойност 78 428 783 по сделката от 2014 г. надвишава пазарната такава, която е определена на 15 112 870, 52 лв. Предвид това и доколкото цената от 40 100 000,00 евро се плаща на М. К. Н. Б.В. (с предишно наименование СтарБев Н. Б.В), който е акционер в капитала на „Каменица“ АД, плащането на сумата, надвишаваща пазарната цена на търговската марка, е третирано като имащо характер на скрито разпределение на печалбата по смисъла на § 1, т. 5, б. „а“ от ДР на ЗКПО. Същото съгласно § 1, т. 4, б. „в“ от ДР на ЗКПО се приравнява на дивидент, за който по аргумент от чл. 194, ал. 3, т. 3 от ЗКПО се дължи данък при източника. Установено е, че плащания, които надхвърлят пазарната цена на търговската марка, са извършени на 10.09.2019 г. и 15.09.2020 г., като скритото разпределение на печалбата не е декларирано, както в декларациите по чл. 201 от ЗКПО, така и в ГДД по ЗКПО за 2019 г. и 2020 г., които „Каменица“ АД подава, а това деяние е наказуемо съгласно чл. 267 от ЗКПО.

По аргумент от чл. 63в ЗАНН предмет на касационна проверка е правилността на първоинстанционния съдебен акт, обусловена от наличието на основанията по чл. 348 НПК, поддържани в касационната жалба.

На първо място, настоящият съдебен състав не споделя извода на СРС за изтекла давност по чл. 81, ал. 3, вр. чл. чл. 80, ал. 1, т. 5 НК, вр. чл. 11 ЗАНН. Съображенията за това са следните:

Легална дефиниция на понятието „скрито разпределение на печалбата“ се съдържа в § 1, т. 5, б. „а“ от ДР на ЗКПО, според която това са сумите, несвързани с осъществяването от данъчно задълженото лице дейност или превишаващи обичайните пазарни нива, начислени, изплатени или разпределени под каквато и да е форма в полза на акционерите, съдружниците или свързани с тях лица, с изключение на дивидентите по т. 4, б. „а“ и „б“.

Плащанията, представляващи скрито разпределение на печалбата, в първия случай водят до резултат, според който в счетоводството на дружеството са осчетоводени счетоводни разходи, които не са свързани с дейността на дружеството, като същите са извършени в полза на собствениците. Тези счетоводни разходи оказват пряко влияние на счетоводния финансов резултат в края на годината. Във втората хипотеза на § 1, т. 5, б. „а“ от ДР на ЗКПО в счетоводството на дружеството са осчетоводени суми, които са насочени от предприятието към неговите собственици, които счетоводно не са отчетени като разходи и същите няма да окажат влияние върху годишния финансов резултат на дружеството (каквото е процесният, тъй като изплатените суми се отчитат счетоводно като стойност на придобиване на нематериален актив). И в двете хипотези е невъзможно да се определи действително подлежащия на плащане корпоративен данък (арг. чл. 26, т. 11 ЗКПО), респ. да се начисли данък при източника съгласно чл. 194, ал. 3, т. 3 ЗКПО).

По тази причина законодателят е уредил различни техники за елиминиране за данъчни цели на извършеното скрито разпределение на печалбата – в първия случай, чрез така нареченото преобразуване на счетоводния финансов резултат, а във втория случай (процесният) задълженията на дружеството се свеждат до това да се декларира данък при източника/окончателен данък по съответния законов ред и тези суми да бъдат

оповестени в Годишната данъчна декларация (ГДД) на дружеството в част VII – Деклариране на извършено скрито разпределение на печалбата. В декларацията се посочва общият размер на сумите с характер на скрито разпределение на печалбата, включително и разходите, представляващи скрито разпределение на печалбата.

Съгласно чл. 92, ал. 2 ЗКПО в относимата към плащането на 10.09.2019 г. редакция на разпоредбата - ДВ, бр. 98 от 2018 г., в сила от 1.01.2019 г., годишната данъчна декларация се подава в срок до 31 март на следващата година в ТД на НАП по регистрация на данъчно задълженото лице. Съгласно § 25, ал. 1 от Закона за мерките и действията по време на извънредното положение, обявено с решение на Народното събрание от 13 март 2020 г. (ДВ, бр. 28 от 2020 г.) през 2020 г. сроковете по чл. 92, ал. 2, чл. 93, чл. 217, ал. 2, чл. 219, ал. 4 и 5, чл. 241, ал. 2, чл. 252, ал. 1, чл. 253, чл. 259, ал. 2 и чл. 260 от Закона за корпоративното подоходно облагане се удължават **до 30 юни 2020 г.**

От друга страна, според действащата в периода на извършените плащания за търговската марка разпоредба на чл. 267, ал. 1 ЗКПО (ДВ, бр. 100 от 2013 г., в сила от 1.01.2014 г.) данъчно задължено лице, което извърши скрито разпределение на печалба, се наказва с имуществена санкция в размер 20 на сто от сумата, представляваща скрито разпределение на печалба. Алинея 2 предвижда в случаите, когато данъчно задължено лице, извършило скрито разпределение на печалба, посочи това обстоятелство в данъчната си декларация, санкцията по ал. 1 да не се налага.

Анализът на цитираната разпоредба на чл. 267, ал. 1 ЗКПО сочи, че административнонаказателната отговорност по този текст се търси не когато и ако е извършено скрито разпределение на печалбата по смисъла на § 1, т. 5, б. „а“ от ДР на ЗКПО, а когато същото не е декларирано, т.к. с деклариране на сумите, представляващи скритото разпределение на печалбата вредоносният ефект от него на практика се преодолява - извършеното скрито разпределение на печалбата престава да бъде общественоопасно, тъй като се начислява данък в размер, какъвто лицето би платило, ако не бе извършило скритото разпределение на печалбата.

Аргумент в подкрепа на извода, че по реда на чл. 267 ЗКПО се санкционира бездействието на данъчно задълженото лице да декларира извършеното от него скрито разпределение на печалбата, е и новата редакция на чл. 267 ЗКПО (ДВ, бр. 106 от 2023 г., в сила от 1.01.2024 г.), според която имуществената санкция се налага, когато данъчно задължено лице извърши скрито разпределение на печалбата и не посочи това обстоятелство в данъчната си декларация. Видно от мотивите към ЗИД на ЗКПО (49-302-01-68 от 7.11.2023 г., 49-то НС) с посоченото изменение се предлага внасяне на яснота относно елементите на фактическия състав на нарушението, изразяващо се в скрито разпределение на печалбата, както и избягване на некоректно тълкуване на текстовете на ЗКПО във връзка със скритото разпределение на печалбата. Според мотивите на законопроекта предложението е продиктувано от наличието на спорове относно датата на извършване на нарушението и съответно датата, от която започва да тече срокът по чл. 34, ал. 1, изр. второ ЗАНН. В тази връзка със законопроекта е предложено и изменение в ЗАНН (понастоящем прието с ДВ, бр. 106 от 2023 г., в сила от 1.01.2024 г., изм., бр. 79 от 2024 г.), според което случаите на скрито разпределение на печалбата изрично попадат в обхвата на чл. 34, ал. 2 ЗАНН.

С оглед всичко изложено неправилен се явява изводът на съда, че датата на първото от твърдените от АНО административни нарушения е датата на извършеното

плащане, а именно 10.09.2019 г. Оттам неправилно е заключението, че административнонаказателното преследване за това нарушение се е погасило по давност на 10.04.2024 г., а именно четири години и половина след извършване на деянието съгласно чл. 80, ал. 1, т. 5, вр. чл. 81, ал. 3 НК, вр. във вр. с чл. 11 ЗАНН. При съобразяване на горните мотиви настоящият касационен съд съобразява обстоятелството, че „Каменица“ АД е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2019 г. с вх. № 2900И0155664 на 15.06.2020 г. и няма спор, че в нея не е декларирано извършеното на 10.09.2019 г. плащане с характер на скрито разпределение на печалбата. Следователно и с оглед датата на извършеното нарушение - 15.06.2020 г., следва да се приеме, че към настоящия момент не е изтекъл абсолютният давностен срок по чл. 80, ал. 1, т. 5, вр. чл. 81, ал. 3 НК, вр. във вр. с чл. 11 ЗАНН, който в случая ще изтече на 15.12.2024 г.

На следващо място, противно на формираните в оспорения съдебен акт изводи касационната инстанция намира за доказано административното нарушение, във връзка с което е издадено НП. Въззивният съд се е мотивирал със заключението на вещото лице по проведената съдебно-оценителна експертиза, за да приеме, че цената на прехвърлената със споразумението от 2014 г. търговска марка съответства на пазарната. Постановявайки обжалваното решение съставът на СРС не е изложил мотиви защо кредитира единствено заключението, дадено в хода на съдебното производство и не кредитира това, извършено в хода на административнонаказателното производство. Преценката на съда е извършена изолирано, при пълно игнориране на писмените доказателства и без да се съобрази нормативната уредба, регламентираща реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарни цени.

Основателно е възражението на жалбоподателя, че приложеният от вещото лице метод за определяне на пазарната цена не съответства на регламентираните методи в ЗКПО, ДОПК и Наредба № Н-9 от 14 август 2006 г. Съгласно § 1, т. 14 от ДР на ЗКПО "пазарна цена" е цената по смисъла на § 1, т. 8 от ДР на ДОПК, която разпоредба дефинира пазарната цена като сумата без данъка върху добавената стойност и акцизите, която би била платена при същите условия за идентична или сходна стока или услуга по сделка между лица, които не са свързани. Методите за определяне на пазарните цени са посочени в § 1, т. 10 от ДР на ДОПК, а именно: а) методът на сравнимите неконтролирани цени между независими търговци; б) методът на пазарните цени, където обичайната пазарна цена е цената, използвана в процеса на продажба на стоки и услуги в непроменена форма на независим партньор, намалена с разходите на търговеца и с обичайната печалба; в) методът на увеличената стойност, при който обичайната пазарна цена се определя, като себестойността на продукцията се увеличи с обичайната печалба; г) методът на транзакционната нетна печалба; д) методът на разпределената печалба. В същата точка на § 1 от ДР на ДОПК е посочено, че редът и начинът за прилагане на методите се определят с наредба на министъра на финансите, а именно Наредба № Н-9 от 14 август 2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарни цени.

В чл. 3 от Наредбата са посочени методите, чрез които се определят пазарните цени и те са аналогични на разписаните в § 1, т. 10 от ДР на ДОПК. Отделно от това въвежда и йерархия в използването на методите, като в чл. 7 регламентира, че за определянето на пазарните цени се използват методът на сравнимите неконтролирани цени, методът на пазарните цени или методът на увеличената стойност и само ако те не могат да

доведат до резултат, се прилага методът на транзакционната нетна печалба или методът на разпределената печалба (чл. 9). Особени правила при определяне на пазарните цени на нематериални блага се съдържат и в Глава девета от Наредбата (чл. 56 – чл. 61). Наред с това, доколкото прилагането на методите за определяне на пазарните цени има за цел постигане на резултат, който би бил постигнат в обичайни търговски или финансови взаимоотношения между независими лица при съпоставими условия, наредбата предоставя възможност органът по приходите да събира и анализира допълнителна информация, различна от предоставената от задълженото лице, като например статистическа, борсова и всякаква друга необходима информация за анализите на сделките между свързани лица и сделки, чрез които се постига отклонение от данъчно облагане. Така според чл. 62, ал. 1 органът по приходите започва анализа на определените цени, като следва избрания от задълженото лице метод. Алинея втора на същата разпоредба позволява, когато органът по приходите установи, че избраният от задълженото лице метод не води до резултат, който би бил постигнат в обичайни търговски или финансови взаимоотношения между независими лица при съпоставими условия, той прилага метод, който съответства на целта по чл. 4, а именно за постигане на резултат, който би бил постигнат в обичайни търговски или финансови взаимоотношения между независими лица при съпоставими условия. Освен разгледаните правила от Наредба Н-9 според чл. 65 от нея за целите на определяне на пазарните цени по смисъла на тази наредба при необходимост могат да се ползват и оценки на лицензирани оценители и заключения на вещи лица. Тези оценки обаче са допустими, ако са изготвени на база разписаните в Наредбата методи.

В случая, видно от безкритично възприетото от съда заключение на вещото лице, оценката на търговска марка „Каменица“ към м. септември 2014 г. е изготвена съобразно Международните стандарти за оценяване (МСО), регламентиращи оценителски подходи и методи за прилагането им, които се различават от методите за определяне на пазарните цени съгласно ЗКПО. Те нямат за цел определянето на пазарната цена по сделки между свързани лица, т.к. не отчитат функциите на страните по сделката. По тази причина стандартите не са предвидени в Наредба № Н-9 от 14.08.2006г. и не са приложими за целите на пазарните цени по ЗКПО. Видно от съдържанието на изготвеното заключение вещото лице по съдебно-оценителната експертиза реално не е използвал никой от методите, разписани в Наредба № Н-9 от 14 август 2006 г., а само ги е преразказал в констативно-съобразителната част. Въпреки, че за приложим е посочен методът на сравнимите неконтролирани цени, заключението не се основава на пазарни аналози. Липсват констатации и анализ на извършени сделки между независими лица по продажба на нематериален актив - търговска марка. Вещото лице е определил пазарната цена на база метода на спестените роялти съгласно МСО 210 „Нематериални активи“, който се основава на хипотетичните разходи за роялти, които могат да бъдат спестени чрез притежаването на активи в сравнение с получаването на лиценз за недвижимия актив от трето лице. Видно от направените установявания и изчисления стойността на марката не е определена на база прогнозна финансова информация. Липсват каквито и да било данни за това как е формиран извод, че стойността на действието на бранда Каменица за периода 1994 - 2014 г. е в размер на 1 425 724 887 лв. Не е посочено на базата на кои информационни източници е определена тази стойност. Не са приложени счетоводни регистри или справки за начина на формиране на цената от 1 425 724 887

лв. Нещо повече, в съдебно заседание вещото лице изрично сочи, че не разполага с данни за приходите в периода 1994 г. - 2001г., а същевременно приема, те са аналогични на тези в периода 2002 г. - 2014 г.

Необоснована и неподкрепена с документи и данни от официални информационни източници е определената от вещото лице хипотетична норма на авторските и лицензионни възнаграждения в размер на 5,47%. Експертът се позовава на данни от RoyaltuyStat - онлайн база данни за лицензи и споразумения за услуги, както и на данни от електронния сайт на международната консултантска и оценителска фирма PriceWaterhouse Coopers. Но към експертизата не са приложени извлечения от ползваните бази данни, потвърждаващи установяванията на вещото от направените проучвания, че пазарните норми на авторските и лицензионни възнаграждения са в размер на определения от експертизата процент от 5,47%. Основателни са критиките на касатора, че експертизата не отчита предишни споразумения, по силата на които оценяваният актив е бил лицензиран в периода 2011 г. - 2013 г., според които ставката на авторските и лицензионни възнаграждения, плащани на StarBev NL за използването на търговската марка "Каменица" не надвишава 3,5% от брутните и 4,7% от нетните приходи от продажби на продукцията под тази марка. Не е отчетено, че в оценката на Ernst&Young LLP от 2013 г. при прилагане на метода на спестените авторски и лицензионни възнаграждения на база на проучвания на PriceWaterhouse Coopers на пазарните нива на авторските и лицензионни възнаграждения е определена ставка на авторските и лицензионни възнаграждения в размер на 4,39%, която съществено се отличава от взетата от вещото лице.

При преценяване на пазарно съответствие на цената, по която санкционираното дружество придобива от StarBev NL собствеността върху търговската марка „Каменица“ не е изследван приноса на всяка една от страните по сделката в създаването на стойността на марката и какви функции и рискове е поело „Каменица“ АД за периода до придобиването. Установено е, че StarBev NL, което е новосъздадено дружество, придобива ноу-хау, име на домейн и права върху търговската марка „Каменица“ по силата на договор от декември 2009 г., сключен с Интербрю С. Ю. Холдонг Б.В. (Н.) и А.-Б. ИнБев С.А. (Б.). По-рано, на 14.10.2009 г., последните са сключили договор за покупко-продажба със StarBev S.a.r.l. със седалище в Л., по силата на който са се съгласили StarBev S.a.r.l. да направи прехвърляне към приобретателя - СтарБев Н. Б.В. Цената на сделката е 12 750 000 евро. Реализирана е между несвързани лица, поради което и на основание чл. 19, т. 2 от Наредба № Н-9 е съпоставима сделка за целите на метода на сравнимите неконтролирани цени. Не взето предвид, че след сключването ѝ „Каменица“ АД е изплатило на юридическия собственик лицензионни възнаграждения в размер на 16 425 531,76 лв. или 8 398 241,03 евро., описани в НП. Пак там е отразено, че „Каменица“ АД е поело всички разходи във връзка с разработването, усъвършенстването, поддръжката, защитата и използването на марката, посочени като вид и стойност в НП. Отражено е също въз основа на приобщените от ревизионното производство документи, че само за периода 2011 г. - 2014 г. разходите за маркетинг, реклама и за рекламни материали на марката са в размер на 36 998 хил. лв. или 18 917 хил. евро (таблица № 5 към НП). „Каменица“ АД е поело и всички разходи за маркетинг, рекламни и промоционални дейности и разходи за принос на марката, както и пазарния риск, свързан с обема на продажбите. Наред с това, „Каменица“ АД е получавало и външни маркетинг услуги от свързаното си лице Molson Coors Europe SRO, които в периода 2012-2016 г. са на стойност: 203

хил. евро за 2012 г., 161 хил. евро за 2013 г., 138 хил. евро за 2014 г., 211 хил. евро за 2015 г. и 230 хил. евро за 2016 г. Не без значение е, че марката „Каменица“ е създадена много преди да бъде придобита от StarBev NL. Функциите по разработването са на „Каменица“ АД, което е поемало и разходите по регистрацията им на името на СтарБев Н. Б.В. в българското патентно ведомство. Чуждестранното лице не е изпълнявало значими функции. Не е била представена изисканата справка относно размера и съдържанието на разходите, свързани с развитието, поддържането и експлоатацията на търговската марка. По линия на международното сътрудничество от нидерландската данъчна администрация е постъпила информация, че дейностите които се извършват във връзка с марката „Каменица“ са ограничени, а разходите по отношение на тези дейности са минимални - 5 601 евро през 2014 г. и 2 849 евро през 2015 г. Липсата на поемани от СтарБев Н. Б.В. разходи и изпълнявани функции се установява и от подадените от същото за 2012, 2013 и 2014 г. ГДД по чл. 202а, ал. 4 ЗКПО за преизчисляване на данък, удържан при източника за получените доходи от авторски и лицензионни възнаграждения в България във връзка с предоставено право на ползване на търговски марки „Каменица“, „С. А.“ и „Б.“ на „Каменица“ АД. (Данните от декларациите са обобщени в Таблица 6 от Приложение № 1 към доказателствата на АУАН).

Следователно основателно касаторът възразява, че дори и стойността на марката да се е повишила в годините, то това увеличение е в резултат на усилията и разходите, направени от „Каменица“ АД. Това поставя под основателно съмнение дали при сделка с несвързано лице дружеството би платило сумата от 40 100 000 евро за нематериален актив, който е придобит от продавача за 12 750 000 евро и за който „Каменица“ АД на същия този продавач за периода от придобиване на правото на собственост върху него през 2009 г., до обратното му придобиване през 2014 г., е платило 8 398 241,03 евро лицензионни възнаграждения и е поело всички разходи за поддръжката и усъвършенстването ѝ. Съобразно отразеното в таблица № 5 към НП само за периода 2011 г. - 2014 г. разходите за маркетинг, реклама и за рекламни материали на марката са в размер на 18 917 000 евро.

Както се посочи, съгласно § 1, т. 10 ДР ДОПК установяването на пазарна цена се извършва по ред, способи и методика, които са нормативно установени. В случая пазарната цена, определена в хода на извършената на „Каменица“ АД ревизия и възприета в НП, е установена в съответствие с регламентацията и методите, разписани в Наредба № Н-9. С цел доказване пазарния характер на сделката по прехвърляне собствеността на търговската марка „Каменица“ е представен документ, съдържащ обяснения за избора на най-подходящ метод за трансферно ценообразуване, в който е прието, че сделката отговаря на принципа на независимите пазарни отношения. В него 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. Коректна е констатацията на органите по приходите, че в същия анализ се съдържа признание, че марка „Каменица“ е била обект на сделка между несвързани лица през декември 2009 г., когато е продадена от Ахнойзер-Б. Инбев СА (предишен собственик) на СтарБев за 12,75 млн. евро. Тази продажба по съществото си е неконтролирана сделка по смисъла на чл. 19, т. 2 от Наредба № Н-9. По отношение на метода на пазарните цени в анализа се посочва, че същият е неприложим, тъй като марката не е закупена с цел последваща препродажба.

Акцентирано е, че СтарБев притежава търговската марка в продължение на четири години и тъй като е добавена определена стойност за търговската марка, методът не може да се използва надеждно. Отхвърлен е бил и методът на разпределената печалба, тъй като предвид характера на разглежданото нематериалното имущество (търговска марка с много дълъг период на живот), би било необходимо анализът на разпределението на печалбата да се основава на очакваните приходи и разходи за доста дълъг период, а е невъзможно да се направи надеждна прогноза на фактическите разходи (особено маркетинговите разходи) през целия жизнен период и по този начин да се получат надеждни данни за печалбите. Методът на транзакционната нетна печалба не е разгледан изобщо като потенциална възможност. Предвид това като най-подходящ метод за определяне на справедливата цена за търговската марка „Каменица“ е избран методът на спестените авторски и лицензионни възнаграждения, а като доказателство за пазарните условия на сделката е представен документ - Оценка на някои търговски марки към 01.07.2014 г., изготвен на 16.09.2014 г. от Ernst&Young.

Видно от съдържанието на АУАН и НП, органът по приходите установил нарушението е спазил изискването на чл. 62, ал. 1 от Наредба № Н-9, тъй като не е приложили друг метод без да извърши необходимия анализ. Подробно е коментирано доколко използваният в оценката на Ernst&Young от 2014 г. метод води до резултат, който би бил постигнат в обичайни търговски или финансови взаимоотношения между независими лица при съпоставими условия. Съобразено е, че в оценката, изготвена към 10.07.2014 г. цената на търговската марка „Каменица“ АД е определена на 40 100 хил. евро или 78 428 783 лв., а в оценката, изготвена към 15.06.2012 г. същата е в размер на 25 500 хил. евро. Отчетено е, че резултатите се разминават съществено, въпреки че двете оценки са направени в рамките на интервал от около една година, от един и същи консултант, въз основа на една и съща методология, като разликата между двете дати, към които е определена съответната справедлива стойност, е само две години. Направен е подробен коментар на различията и направените допускания при изготвянето на оценките, които са подробно описани на стр. 9 - 17 от наказателното постановление, при което обосновано е прието, че оценката от 2014 г. има съществени недостатъци, поради което не води до резултат, който би бил постигнат в обичайни търговски или финансови взаимоотношения между независими лица при съпоставими условия съгласно чл. 4 от Наредбата. Подчертано е, че резултат, който би бил постигнат в обичайни търговски или финансови взаимоотношения между независими лица при съпоставими условия, не може да бъде определен и само посредством извършване на съответните корекции в направените допускания при изготвяне на оценката през 2014 г., тъй като използваният метод за оценка, основан на приходния подход и анализ на спестените авторски и лицензионни възнаграждения, не съдържа анализ на функциите, които са изпълнявали страните по сделката, поеманите от тях рискове във връзка със създаването и развитието на търговската марка „Каменица“.

Съгласно чл. 5 и чл. 6 от Наредба № Н-9 методите за определяне на пазарните цени се прилагат въз основа на анализ на съпоставимостта между контролирана и неконтролирана сделка на базата на четири фактора, посочени в ал. 1 на чл. 6, включително функции, които всяко от лицата, участващи в сравняваните сделки, изпълнява, като се отчитат използваните активи и поети рискове, както и условията по сравняваните сделки (т. 2). В съответствие с тази регламентация разпоредбата на чл.

56 предвижда при определянето на пазарните цени при сделки с нематериални блага да се вземе предвид възможността на прехвърлителя да възстанови разходите, свързани с придобиването или създаването на нематериалното благо, и да реализира обоснована норма на възвръщаемост (допълнителен фактор). Според чл. 59, ал. 3 оценката на характера, размера и равнището на разходите за разработване и поддържане на нематериалното благо може да се използва за измерване на относителната стойност на приноса на всяка от страните. Тоест при определяне на пазарните цени на нематериални блага съгласно Наредба № Н-9 от значение са факти и обстоятелства, които правилно са съобразени от контролните органи при определяне на оценката, съответно са игнорирани в заключението на вещото лице, което е работило по МСО, а в тях тези обстоятелства не се вземат предвид.

Аргумент в подкрепа на изложеното е и законосъобразно ползваното от администрацията Ръководството на ОИСР. Съгласно т. 6.3 от него в хипотези, свързани с използването или прехвърлянето на нематериални активи, анализът следва да започне с подробно определяне на търговските и/или финансови взаимоотношения между свързаните предприятия, както и на условията и икономически значимите обстоятелства, свързани с тези отношения, за да може действителната сделка, включваща използването или прехвърлянето на нематериални активи, да бъде точно очертана. Функционалният анализ следва да идентифицира изпълняваните функции, използвани активи и рискове, поети от всеки съответен член на многонационална група от предприятия (МГП). Изрично се уточнява, че въпреки че законният собственик на нематериален актив може да получи постъпленията от експлоатацията на нематериалните активи, други членове на МГП на законния собственик може да са изпълнявали функции, използвали активи или да са поели рискове, които се очаква да допринесат за стойността на нематериалните активи. В такава хипотеза членовете на МГП, изпълняващи такива функции, като използват такива активи и поемат такива рискове, трябва да бъдат компенсирани за вноските си съгласно принципа на сделката между несвързани лица. Крайното разпределение на възвръщаемостта, получена от МГП от експлоатацията на нематериални активи, и окончателното разпределение на разходите и другите тежести, свързани с нематериалните активи, между членовете на МГП, се извършва чрез компенсиране на членовете на МГП за изпълняваните функции, използваните активи и рисковете, поети при разработването, подобряването, поддръжката, защитата и експлоатацията на нематериални активи съгласно принципите, описани в глави I — III.

Изложеното дава основание на съда да приеме, че използваните от органите по приходите метод и база, с които е обосновано издаването на НП са по-верни, доколкото се основават на достоверни източници на информация към момента на придобиване на търговската марка „Каменица“. Ето защо обосновано е прието, че за да се постигне пазарен резултат, който съответства на функциите и приноса на страните в сделката по прехвърляне на търговската марка „Каменица“ от СтарБев Н. Б.В. на „Каменица“ АД през м.09.2014 г. продажната цена не би следвало да е по-висока от 7 727 088 евро или 15 112 870,52 лева. В съдебното производство, освен заключението на вещото лице, което неправилно е кредитирано от въззивната инстанция, не са ангажирани други доказателства, оборващи констатацията на АНО, че сумата от 40 100 000 евро не съответства на пазарната цена, която „Каменица“ АД следва да заплати за придобиване на юридическата собственост на марката „Каменица“ от нидерландското дружество, което то от своя страна е придобило през

2009 г. за 12 750 000 евро.

В обобщение настоящият касационен състав намира, че неправилно СРС е отрекъл съставомерността на деянието, наличието на положителни предпоставки за ангажиране отговорността на дружеството, респ. липсата на отрицателни такива. Изводът, който се налага е за законосъобразност на НП и на наложените с него имуществени санкции, които правилно са определени съобразно посочения в чл. 267 ЗКПО размер - 20 на сто от сумата, представляваща скрито разпределение на печалба. В тази насока и с оглед възраженията на ответника, основани на принципа на пропорционалността, следва да се посочи, че недекларирането на извършените плащания, представляващи скрито разпределение на печалбата засяга съществени обществени интереси и като деяние се отличава с висока степен на обществена опасност. Предвид това и санкцията за това нарушение, която има за цел да гарантира предотвратяване на възможностите за укриване и невнасяне на дължимите данъци в резултат на сделки между свързани лица, макар и да надвишава размера на данъка, чието заплащане се избягва, не води до нарушаване на принципа на пропорционалността предвид тежестта на нарушението. В Решение от 21.10.2021 г. на СЕС по дело C-544/2019, постановено по преюдициално запитване в рамките на спор относно законосъобразността на наложена имуществена санкция за нарушение на националното законодателство за ограничаване на плащанията в брой, СЕС посочва, че система, по силата на която размерът на санкциите се променя в зависимост от размера на направеното в нарушение на правната уредба плащане, по принцип не изглежда непропорционална сама по себе си. В т. 104 от решението се отбелязва, че размерът на глобите и имуществените санкции, предвидени в разглежданата по главното производство национална правна уредба, не е фиксиран, а се увеличава линейно в зависимост от размера на направеното в нарушение на същата плащане и следователно в зависимост от обхвата и тежестта на извършеното нарушение (вж. по аналогия решение от 16 март 2006 г., Emsland-Stärke, C- 94/05, EU:C:2006:185, т. 55 и 56).

Настоящият съд намира, че неспазването на изискването за деклариране на извършено скрито разпределение на печалбата е свързано с укриване на действителния размер на дължимите данъци, а оттам до отклонение от законодателството в областта на данъчното облагане. Следователно предвиденият размер на санкцията има превантивен характер по отношение на посочените рискове и е годен да възпроизведе целения възпиращ ефект спрямо задължените лица съобразно посоченото решение на СЕС. Поради това санкционният режим, предвиден в чл. 267 ЗКПО не надхвърля границите на необходимото за постигане на преследваните с нея цели за борба с данъчните измами и избягването на данъци.

При констатираната неправилност на проверявания съдебен акт дължима е неговата отмяна с постановяване на решение по същество, с което при условията на чл. 222, ал. 1 АПК, вр. чл. 63в ЗАНН да се потвърди като законосъобразно издаденото наказателно постановление.

Предвид изхода на спора искането на процесуалния представител на касатора за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е основателно. На основание чл. 63д, ал. 1 от ЗАНН, вр. чл. 37 от ЗПП, вр. чл. 27е от НЗПП, в полза на НАП следва да се присъди такова в общ размер на 160,00 лева – по 80,00 лева за всяка инстанция.

Така мотивиран и на основание чл. 221, ал. 2 и чл. 222, ал. 1 АПК, във вр. чл. 63в

ЗАНН Административен съд - София-град, IX-ти касационен състав,

РЕШИ :

ОТМЕНЯ решение № 2582 от 31.05.2024 г. по а. н. д. № 12774/2022 г. на Софийски районен съд, Наказателно отделение, 16-ти състав, включително в частта на присъдените с него разноси, и вместо него **ПОСТАНОВЯВА**:

ПОТВЪРЖДАВА изцяло Наказателно постановление № F639250 от 20.06.2022 г., издадено от директора на Териториална дирекция на Национална агенция за приходите „Големи данъкоплатци и осигурители“, [населено място].

ОСЪЖДА „Каменица“ АД да заплати на Национална агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в проведените съдебни производства в общ размер на 160,00 /сто и шестдесет/ лева.

Решението е окончателно.

Председател:

Членове: