

РЕШЕНИЕ

№ 9194

София, 24.07.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

Върховният административен съд на Република България - Първо отделение, в съдебно заседание на трети октомври две хиляди двадесет и трета година в състав:

ПРЕДСЕДАТЕЛ: СВЕТЛОЗАРА АНЧЕВА

**ЧЛЕНОВЕ: МАДЛЕН ПЕТРОВА
ВЕСЕЛА ПАВЛОВА**

при секретар Благовеста Първанова
на прокурора Христо Ангелов
от съдията Мадлен Петрова
по административно дело № 2294/2023 г.

и с участието
изслуша докладваното

Производството е по реда на чл. 208 и сл. АПК във връзка с чл. 160, ал. 7 ДОПК.

Директорът на дирекция „Обжалване и данъчно - осигурителна практика“, град София, чрез юрк. Р. Кръстева обжалва решение № 2/05.01.2023 г. на Административен съд - Ямбол, постановено по адм. дело № 22/2022 г., с което е отменен ревизионен акт № Р-29002920005617-091-001/11.08.2021 г. на органи по приходите при ТД на НАП, „Големи данъкоплатци и осигурители“ за установените на „Язаки България“ ЕООД задължения за корпоративен данък за 2014 г., 2015 г. и 2016 г. и съответните лихви в общ размер на 1 441 657.66 лева, в това число главница 941 742.76 лева и лихви в размер на 499 914.90 лева.

В касационната жалба се твърди наличието на касационни основания по чл. 209 , т. 3 АПК.

I. Основните аргументи са за нарушение на материалния закон и на правилата за разпределение на доказателствената тежест в процеса.

Касаторът счита, че в противоречие с чл. 11 от Наредба Н-9/14.08.2006 г., т. 3.47 и т.3.54 от Ръководството на ОИСР, 2010, съдът е приел, че корекцията за целите на съпоставимостта може да се извърши в резултатите на контролираната сделка. В тази връзка сочи, че за целите на трансферното ценообразуване е релевантно единствено сравнението между контролираната сделка и съпоставимите неконтролирани сделки по определени показатели, в съответствие с изискванията за извършване на анализ на съпоставимостта за всички методи за определяне на пазарни цени - чл. 5 и 6, ал. 1 от Наредба Н-9/14.08.2006, със специфичните изисквания на приложения метод на транзакционна нетна печалба - чл. 46 от Наредба Н-9/2006 г. и изискванията на т. 1.33 и т. 3.47 от Ръководството на ОИСР. Поддържа, че чл. 11 от Наредба Н-9/14.08.2006 г., т. 3.47 и т.3.54 от Ръководството на ОИСР, 2010 предвиждат еднозначно, че при установени съществени различия между контролираната и съпоставимите сделки при прилагането на съответния метод, корекции се извършват в резултатите на съпоставимите неконтролирани сделки.

При липсата на данни за завишен разход на труд при съпоставимите 25 дружества, липсва различие в сравняваните сделки и фактическо основание за коригиране нетната печалба на

ревизираното дружество с непредвидени разходи за труд. Счита, че заключението на вещото лице е ирелевантно за спора, тъй като е сравнявало планова и действително постигната производителност на труда от ревизираното дружество.

Сочи, че ревизираното лице, чиято е доказателствената тежест съгласно чл. 154, ал.1 ГПК и чл. 116, ал. 2 ДОПК не е доказало твърдението си за наличие на съществено различие между отчетените от него разходи за труд и разходите за труд, отчетени от 25-те независими дружества.

II. Като допълнителни аргументи за неправилност на решението, в касационната жалба са посочени съображенията на ревизиращите органи за отхвърляне на извършената от ревизираното дружество корекция на резултатите в нетна му печалба:

- стартирането на нови проекти не е извънредно и необичайно събитие, а е в кръга на обичайната дейност на дружеството в групата;

- според публикуваните ГФО за 2014 - 2018 г., независимо дали работи по нови проекти или не - дружеството не достига планираната производствената ефективност от 80 %. Липсва обективност в този показател;

- не е спазен т.1.49 от Ръководството на ОИСП - ревизираното лице в качеството си на производител следва да поема в ограничен обем икономически отговорности, защото според функционалния анализ функциите и рисковете му са ограничени;

- понасянето на загуби не съответства на функцията производство по контролираните сделки - т.1.71 от Ръководството на ОИСП;

- за данъчната администрация е неприемливо ценообразуване на база пределни цени - т.1.72 от Ръководството на ОИСП.

Искането е за отмяна на решението. Претендира се присъждане на съдебните разноски на основание чл. 161, ал. 1 и 3 ДОПК.

Ответникът - „Язаки България“ ЕООД оспорва касационната жалба като неоснователна и моли да се остави в сила обжалваното съдебно решение, по съображения, изложени в представен по делото писмен отговор на адв. Е. Евтимов и писмени бележки, представени от адв. В. Видолов.

Според дружеството спорът по същество се свежда до наличието на основания при анализа за постигане на съпоставимост при сравнението на показателите за нетна печалба по смисъла на чл. 43 и 44, т.2 от Наредба Н-9/2006, да елиминира съгласно чл. 4, 12 и 14 от Наредбата влиянието върху счетоводните му печалби на специфични само за него разходи за труд, за допълнително нает персонал, извършени през 2014 г., 2015 г. и 2016 г. във връзка с новозапочнали производствени проекти. За такива проекти и свързани с тях загуби няма данни да са понесени от съпоставимите независими дружества. Счита, че в тежест на органите по приходите е, да оборят твърдението, че елиминираните разходи са специфични само за ревизираното лице.

Заключението на прокурора от Върховна административна прокуратура е за основателност на касационната жалба, поради наличие на касационни основания по чл. 209, т. 3 АПК - нарушение на материалния закон и необоснованост.

Върховният административен съд, първо отделение, като взе предвид доводите на страните и установените по делото факти, на основание чл. 218 и чл. 220 АПК приема следното:

Касационната жалба е подадена от надлежна страна и в срока по чл. 211, ал.1 АПК, поради което е процесуално допустима. При разглеждането ѝ по същество съдът съобрази следното:

Предмет на оспорване пред Административен съд - Ямбол е бил ревизионен акт № Р-29002920005617-091-001/11.08.2021 г. на органи по приходите при ТД на НАП, „Големи данъкоплатци и осигурители“ в частта на установените на „Язаки България“ ЕООД задължения за корпоративен данък за 2014 г., 2015 г. и 2016 г. и съответните лихви в общ размер на 1 441

657.66 лева, в това число главница 941 742.76 лева и лихви в размер на 499 914.90 лева. Задълженията са резултат от увеличение на финансовия резултат на дружеството с неотчетени приходи по сделки със свързани лица по производство на автомобилни продукти за периода 2014 г. - 2016 г. на основание чл. 15 във връзка с чл. 16, ал. 1 и чл. 78 ЗКПО както следва: в размер на 7 050 495.56 лева за 2014 г., в размер на 711 774.74 лева за 2015 г. и в размер на 4 784 493.15 лева за 2016 г.

От фактическа страна по делото е установено, че предмет на дейност на „Язаки България“ ЕООД е производство, монтаж и продажба на електрически и други компоненти за автомобилната индустрия. Единоличен собственик на капитала е „Язаки Корпорейшън“, Япония. През ревизираните периоди на 2014 г., 2015 г. и 2016 г. дружеството осъществява сделки със свързани лица като произвежда на поддоговорна база автомобилни продукти за други дружества от групата. За посочените сделки „Язаки България“ ЕООД е подало документация за трансферно ценообразуване, (местно досие), изготвена от Deloitte за всеки от ревизираните периоди, съгласно която ценообразуването е извършено по метода на транзакционната нетна печалба (МТНП), предвиден в § 1, т. 10, б. „г“ от ДР на ДОПК и чл. 43 от Наредба № Н-9/14.08.2006 г. за реда и начина за прилагане на методите за определяне на пазарните цени („Наредба Н-9/14.08.2006 г.“).

От документацията за трансферно ценообразуване при ревизията е установено, че МТНП е приложен при индикатор за норма на нетна печалба - „нетни разходи плюс“ („Net Cost Plus“), определен като съотношение между оперативната печалба/общите разходи т.е. индикатор базиран на възвращаемост на общите разходи, с тествана страна - „Язаки България“ ЕООД. Идентифицирани са 25 сравними компании, с изпълнявани функции и поети рискове, аналогични на ревизираното дружество и е определен тригодишен период на сравнение, за който са изследвани финансовите данни на сравнимите компании. От извършения сравнителен и икономически анализ за сделките по производство, в представената документация за трансферно ценообразуване (т.6.2.2 за 2014 г., т.7.2.2 за 2015 г. и 2016 г.) е изчислен интерквартилният обхват (редица от пазарни стойности) на индикатора за норма на нетна печалба „нетни разходи плюс“ (Net Cost Plus) на съпоставимите компании за избрания тригодишен период на сравнение, както следва:

среднопретеглена нетна цена плюс за 2014 г. - долен квартил 2.27 %, медиана 4.16 % и горен квартил 7.02 %;

среднопретеглена нетна цена плюс 2015 г. - долен квартил - 1.68 %, медиана 4.31 % и горен квартил 6.80 %;

среднопретеглена нетна цена плюс за 2016 г. - долен квартил - 2.22 %, медиана 3.95 % и горен квартил 7.66 %;

Определен е и индикаторът за нормата на нетна печалба - „нетни разходи плюс“ (Net Cost Plus), реализирана от „Язаки България“ ЕООД за процесните периоди: -1.02 % за 2014 г., 1.43 % за 2015 г. и 0.46 % за 2016 г.

В документацията за трансферно ценообразуване е посочено, че за 2014 г. дружеството генерира оперативни загуби в общ размер на 3 594 509 евро, представляващи разлика от 21,1 %, резултат от недостигане на бюджетната производителност (83 %), поради стартирали през този период два нови дългоколесни проекта - „Рено Едисон“ и „Форд Транзит“, назначаването и обучението на голям брой нови служители и постигната производителност 61.9%, както и поради неблагоприятни първоначално договорени условия с Renault. На база на бюджетните разходи, нормата на нетна печалба („нетни разходи плюс“) на Язаки България ЕООД за 2014 г. е изчислена на 2.3 %, което е в рамките на интерквартилният диапазон на съпоставимите сделки и следва методологията за групово трансферно ценообразуване (на база бюджетни оперативни разходи).

За 2015 г. в трансферната документация е посочено, че дружеството генерира оперативни загуби в размер на 3 960 488 евро от разлика в производителността 15.4 %, при планирана продуктивност 80,3 % и постигната 64.8 %, резултат от по-дълго от очакваното време за обучение на новоназначен персонал по проект Рено Едисон, както и от неблагоприятни първоначално договорени условия с Renault. На база бюджетните разходи е установена норма на нетна печалба на дружеството от 4.3 %, която е в рамките на интерквартилния диапазон на съпоставимите сделки и следва методологията за групово трансферно ценообразуване.

За 2016 г. са установени оперативни загуби в размер на 2 840 725 евро от 9.9 % разлика в производителността на заводите, в резултат от недостигане на бюджетна производителност, както и от неблагоприятни първоначално договорени условия с Mercedes и Renault. Нормата на нетна печалба на база бюджетни разходи за този период е определена на 2.56 % и е в рамките на интерквартилния диапазон на съпоставимите сделки и следва методологията за групово трансферно ценообразуване.

Съгласно писмените обяснения на ревизираното лице (от 22.01.2021 г.), дадени по реда на чл. 56 ДОПК в хода на ревизията, при изчисляване на средната цена на маржа (нормата на нетна печалба по контролираните сделки), освен сумата на оперативните разходи, е взето предвид и влиянието на загубата от ниска производителност. Дружеството е посочило, че съгласно политиката за трансферни цени, продажните му цени към свързаните лица от групата се калкулират на база приетия бюджет плюс надценка. При постигане на заложените производствени показатели, ще се постигне възвращаемост около 2.5 % - 4 %. Въпреки това е възможно дружеството да реализира негативен финансов резултат (загуба), поради производствени преразходи вследствие на ниска ефективност, непланирани производствени загуби, материални загуби или други неефективности. Основен показател е производителността на операторите, тъй като основната част на производството е базирана на ръчен труд, чиято величина оказва най-съществено влияние върху финансовите резултати.

При ревизията органите по приходите са приели, че приложеният от „Язаки България“ ЕООД метод за трансферно ценообразуване - МТНП е най-подходящ за тестване пазарния характер на ценообразуването по сделките за производство на автомобилни продукти към свързани лица. Избраният индикатор за норма на нетна печалба - „нетни разходи плюс“, базиран на възвращаемостта на разходите, е определен като уместен, предвид дейността на ревизираното дружество. Прието е, че Язаки България ЕООД следва да е тестваната страна като компанията, чийто функции и рискове са достатъчно опростени за извършването на анализ т.е. страната с най-надеждна информация, която би изисквала минималните възможни и най-надеждни корекции и по отношение на която може да бъде намерена надеждна информация за неконтролирани сравними компании.

Органите по приходите са приели и извършеният анализ за съпоставимост по отношение на транзакциите, свързани с производството на автомобилни продукти, включително изчисления интерквартилен обхват на пазарните стойности, установен на база данните за 25 съпоставими компании, но считат, че липсват основания за коригиране нормата на нетна печалба на ревизираното лице с разходите, резултат от отчетената по-ниска производителност на персонала от бюджетната, по следните съображения:

- липсва обективност на посочения показател, който отразява различията между действителните и планови данни, изготвени от свързаното лице по контролираната сделка. В тази връзка органите по приходите са се позовали на данните от ГФО на дружеството, според които показателят ефективност на производителността е приблизително еднакъв, константен, за всички спорни периоди - около 74 %, спрямо планирана 83 %, съответно 80 %, при приблизително еднакъв общ брой на наетите лица - 4 746 за 2014 г., 4 548 за 2015 г. и 4 918 за 2016 г.

- структурата на разходите не влияе върху индикатора на нетната печалба - нетни разходи плюс, тъй като през ревизираните периоди дружеството отчита устойчива структура на разходите, които са свързани с дейността му и са признати в пълен размер за данъчни цели. Увеличеният брой на наетите лица и свързаното с това увеличение на разходите за възнаграждения, води до увеличение на поръчките и до увеличение на приходите;

- по този начин негативните резултати от договарянето на неизгодни условия с възложителите на поръчки, са изцяло за сметка на ревизираното лице - производител, а не за сметка на свързаното лице от групата, което договаря условията на поръчките. Независимо предприятие би отчело всички фактори.

С тези мотиви в ревизионния акт е прието, че нормата на нетна печалба - нетни разходи плюс на ревизираното дружество по производството на автомобилни продукти следва да се определи като съотношение между оперативните приходи/общите разходи, без коригиране на разходите му със загубата от непостигната бюджетна производителност: -1.02 % за 2014 г., 1.43 % за 2015 г. и 0.46 % за 2016 г. и не попада в интерквартилния обхват на сравнимите дружества за тези периоди. Поради това финансовият резултат на дружеството за тези периоди е преобразуван колкото е необходимо за коригиране на несъответствието с цел да се гарантира спазването на принципа на независимите пазарни отношения (НПО). Според ревизиращия екип това се постига с коригиране резултата на дружеството до размера на изчисления долен квартил, в рамките на резултатите от извършеното от ревизираното лице изследване на съответствието на резултатите от сделките му със свързани лица, спрямо сделки между независими предприятия.

С ревизионния акт за 2014г. спрямо отчетените от дружеството разходи за оперативна дейност в размер на 213,993,387.36 лева е приложена норма на нетна печалба в размер на изчисления долен квартил от редицата на пазарните стойности - 2.27 % и е преизчислен показателят за нетна печалба от производство на кабелни инсталации на 4,857,649.89 лв. /213,993,387.36 x 2.27 % = 4,857,649.89/;

Преизчисленият размер на нетна печалба (4,857,649.89 лв.) е прибавен към отчетените разходи за оперативна дейност (213,993,387.36 лева), като по този начин са изчислени условни приходи в размер на 218,851,037.25 лв.; С разликата между определените условни приходи (218,851,037.25 лв.) и реално отчетените приходи от продажба на продукцията (211,800,541.69 лева) от 7,050,495.56 лева е увеличен финансовия резултат на дружеството;

След преобразуване на счетоводния финансов резултат с декларираните от дружеството увеличения и намаления, в това число приспадане на данъчна загуба от 2009 г. и 2012 г., за ревизирания период на 2014 г. е установена данъчна печалба в размер 3,734,123.46 лева, при декларирана данъчна загуба и корпоративен данък в размер на 373 412.35 лева и съответните лихви от 241 246.37 лева.

За 2015 г. спрямо отчетените от дружеството разходи за оперативна дейност в размер на 285,600,308.60 лева е приложена норма на нетна печалба в размер на изчисления долен квартил от редицата на пазарните стойности от 1.68 % и е преизчислен показателят за нетна печалба от производство на кабелни инсталации на 4 798 085.18 лв. /285,600,308.60 x 1.68 % = 4 798 085.18 лева/.

Преизчисленият размер на нетна печалба (4 798 085.18 лева) е прибавен към отчетените разходи за оперативна дейност (285,600,308.60 лева), като по този начин са изчислени условни приходи в размер на 290,398,393.78 лева. С разликата от 711,774.74 лева между така определените приходи (290,398,393.78 лв.) и реално признатите/отчетените приходи от продажба на продукцията (289,686,619.04 лв.), е увеличен финансовият резултат за 2015 г.; След

преобразуването му с декларираните от дружеството увеличения и намаления, без приспадната данъчна загуба от минали години, приспадната изцяло през 2014 г., е формирана данъчна печалба в размер на 717 796.27 лв. и корпоративен данък за 2015 г. в размер на 71 779.63 лв. и лихви от 39 065.17 лв.;

За 2016 г. спрямо отчетените от дружеството разходи за оперативна дейност в размер на 2.22 % и показателят за нетна печалба от производство на кабелни инсталации е преизчислен на 6,043,961.45 лв. / $272,250,515.62 \times 2.22 \% = 6\,043\,961.45$ лева /. Сборът между преизчисления размер на нетна печалба (6 043 961.45 лева) и отчетените разходи за оперативна дейност (272 250 515.62 лв.) е определен като приходи в размер на 278 294 477.07 лева; С разликата от 4 784 493.15 лв. между така определените приходи 278 294 477.07 лева и реално отчетените приходи от продажба на продукцията (273 509 983.92 лв.), е увеличен финансовият резултат на дружеството. След преобразуването му с декларираните от дружеството увеличения и намаления, е установена данъчна печалба в размер на 5 469 655.96 лева и дължим корпоративен данък в размер на 546 965.60 лева. След приспадане на декларираните и внесени данъци в размер на 50 414.82 лева е определен данък за довносяне в размер на 496 965.60 лева и съответните лихви от 219 603.36 лева.

При обжалването по административен ред, решаващият орган е посочил, че извършената от ревизираното лице корекция за съпоставимост е в противоречие и с чл. 11 от Наредба Н-9/14.08.2006 г., според която норма корекциите се извършват в резултатите от сравнимите сделки, а не по отношение на резултатите от контролираните сделки.

Първоинстанционният съд е отменил ревизионния акт, като при преценката си за съответствието му с материалния закон е приел, че не е налице основание за преобразуване на финансовия резултат на дружеството по чл. 15, чл. 16 и чл. 78 ЗКПО на приетото при ревизията отклонение от данъчно облагане, поради несъответствие на нормата му на нетна печалба на пазарните стойности за периодите на 2014 г., 2015 г. и 2016 г. Изводите си съдът е основал на заключението на съдебно - икономическата експертиза, което е възпроизвел изцяло в мотивите на решението.

От експертизата съдът е установил, че проектът „Форд Транзит“ се изпълнява от м.ноември 2013 година и към момента на изготвяне на заключението в производствените бази на „Язаки България“ ЕООД в град Сливен (от м.11.2013 г. до м.10.2021 г.) и в град Ямбол от 2014 г., проектът „Рено Едисон“ е изпълняван от 2014 г. до 2017 г. в производствената база в град Ямбол, като през 2017 г. е започнало преместване на производството в „Язаки Мароко“; проектът „Мерцедес МFA2“ се изпълнява от м. октомври 2016 г. до м.август 2017 г. в производствената база в гр. Стара Загора, а от м. септември 2017 г. до към м. юни 2022 г. в производствената база в [населено място], община Димитровград.

В отговор на поставените задачи вещото лице е установило броят на обучените служители за периода 2014 - 2016 г., според данните от информационната система на дружеството за регистриране на персоналните обучения и е посочило, че за целия период са обучени общо 7 861 служители, заети в производството; разходите на ревизираното лице за обучения на персонал, аналитично по проекти, като за ревизирания период на 2014 -2016 г. е посочило като релевантни разходите за обучения по проект „Рено Едисон“ по фактури на Язаки Кабелни Технологии Литва в размер на 493 884.36 лева за 2014 г., в размер на 598 439.28 лева за 2015 г. и 2 218 762.50 лева за 2016 г.; броят новоназначени служители в дружеството на база уведомления по чл. 62, ал. 3 КТ за сключени трудови договори (таблица 3 - за 2014 г. - 3 776 броя; 2015 г. - 1 976 броя и 2016 г. - 2 399 броя); разходите за заплати по години от 2013 г. до 2017 г. и е посочило ръста на разходите за заплати на ревизираното лице спрямо предходната година (таблица 5); приходите от продажби на продукцията по години от 2013 до 2017 г. и е посочило ръста на приходите от продажби за

съответната година спрямо приходите, отчетени през предходната година (таблица 7); след сравнение е дадено съотношението на разходите на труд спрямо ръста на приходите от продажби (таблица 8), както и алгоритъмът, по който дружеството е изчислило корекциите за съпоставимост на нормата на нетна печалба (таблица 10).

По отношение на проект „Рено Едисон“, вещото лице, въз основа на данните, поддържани от дружеството за планирани и отчетени показатели за този проект, е установило отчетена по-ниска от заложената производителност на директно ангажирания персонал за всяка от процесните години от 2014 г. - 2016 г., ръст на броя ангажирани служители по проекта спрямо първоначално бюджетирания брой и отчетен по-нисък обем на продукцията, в човекочасове спрямо бюджетирания. В заключението е посочено, че проектът е оценен като губещ и дружеството отчита ниска производителност, при производството на кабелни инсталации по този проект, което е свързано със завишени разходи на труд спрямо заложените (бюджетиранияте), поради което през 2017 г. е започнало преместването му в „Язаки Мароко“, където на групово ниво е преценено, че този проект ще е по-рентабилен, предвид по-ниската цена на работната сила.

В отговора на задача 8 експертът е посочил изчисление за необходимия брой допълнително нает персонал, в повече от първоначално предвидения, на база предвидени и реално вложени човекочасове както следва: за 2014 г. - допълнителни 672 броя служители; за 2015 г. - 718 и за 2016 г. - 494, като в таблици 11 и 12 е посочил размера на разходите за допълнително нает персонал, който съответства на допълнителните разходи за труд над първоначално предвидените, с които според документацията за трансферно ценообразуване, ревизираното лице е извършило корекциите за съпоставимост.

При така установените факти, съдът е определил като основен спорен въпрос по делото дали правилно ревизираното лице е извършило корекции на нетната си печалба съгласно разпоредбите на Наредба Н-9/14.08.2006 г. В тази връзка е посочил, че при прилагане метода на транзакционната нетна печалба се извършват корекции с цел елиминиране различията между нормата на нетна печалба по контролираната и съпоставимата неконтролирана сделка.

Различията в сравняваните сделки, според съда, се установяват въз основа на фактори, които влияят върху нормата на нетната печалба, изброени в чл. 46, ал. 2 от Наредба Н-9/14.08.2006 г. Дружеството счита за такъв фактор разходите за труд за новостартирани производства, които не са били планирани и са обусловени от необходимостта за допълнително наемане на персонал за преодоляване на непостигнатата заложена производителност. От заключението на вещото лице е потвърдено, че след елиминиране на тези разходи нормата на нетна печалба за процесните периоди попада в пазарните стойности.

Съдът е съобразил, че разходите за труд не са оперативен разход по смисъла на § 1, т. 6 от ДР на Наредба № Н-9/14.08.2006 г. във връзка с чл. 46, ал. 2, тъй като участват в себестойността на продукцията, но е приел, че това не ги изключва като друг фактор, който влияе на нетната печалба.

Според съда неправилно органите по приходите са приели, че структурата на разходите не оказва влияние на нетната печалба, тъй като разходите за труд като част от производствените разходи за 2014 г., 2015 г. и 2016 г. са непропорционални спрямо ръста на приходите от продажби (таблица 8 от СИЕ). Вещото лице е потвърдило, че разходите, които дружеството е елиминирало са разходите за обучение и за допълнително наетия персонал, които дружеството е изключило, за да преобразува печалбата си така, че да е в пазарните стойности. Съдът е приел, че допълнителните разходи за труд и обучение влияят на структурата на общите разходи за дейността и са фактор по смисъла на чл. 46, ал. 2, т. 1 от Наредба Н-9/14.08.2006 г., който влияе върху нормата на нетна печалба.

От заключението на СИЕ по задача 6, съдът е установил, че съгласно утвърдените вътрешни правила за работа на фирмите от групата „Язаки“, приходите от продажби към свързани лица се планират от „Язаки България“ ЕООД на база очакваните оперативни разходи за поетите поръчки плюс надценка. Цените на продажбите към свързани лица се калкулират въз основа на очакваните разходи за материали, очакваните разходи за труд за изработка на кабелни инсталации, предвидените логистични разходи, надценка.

По отношение очакваните разходи за материали и логистичните разходи, вещото лице е посочило, че те са уредени с дългосрочни договори на групово ниво за всички заводи от групата „Язаки“ и се считат за фактор, при който не се наблюдава отклонение между планирани и отчетени разходи, съответно не се считат за фактор, който би допринесъл за постигане на по-голяма или по-малка оперативна печалба спрямо заложената според калкулираната надценка.

Относно очакваните разходи за труд вещото лице е посочило, че се считат за фактор, който при зададени (бюджетирани) в началото на годината и непроменени впоследствие продажни цени (цена = разходи + надценка) може да бъде резерв за увеличение на оперативната му печалба или за нейното намаление. Влиянието на фактора „разходи за труд“ върху действителното отчетената в края на периода оперативна печалба или оперативна загуба от производството на инсталации се свързва с постигнатата степен на производителност (продуктивност).

При наемането на допълнителни служители нарастват общите разходи за труд. В конкретния случай за процесните периоди на 2014 г., 2015 г. и 2016 г. са наети допълнителен брой служители (таблица 3 от заключението на вещото лице), като цяло са увеличени разходите за заплати спрямо предходната година за 2014 г. с 92.10 %, за 2015 г. - с 46.04 % и за 2016 г. - с 4.43 %. Според съда това увеличение на разходите за труд като част от производствените разходи е непропорционално на приходите от продажби, съгласно констатациите на експертизата в таблица 8 и е свързано с жизнения цикъл на продукта и дейността по проектите „Форд Транзит“, „Рено Едисон“ и „Мерцедес MFA2“, които са в етап на въвеждане т.е. дейността се характеризира с високи разходи и съответно с ниска печалба или загуба за производителя. По тези съображения е обоснован извод, че допълнителните разходи за труд и обучение на служители, направени във връзка с жизнения цикъл на продукта и дейността, са фактор за установяване на различие по смисъла на чл. 46, ал. 2, т. 7 от Наредба № Н-9/14.08.2006 г., който влияе върху нормата на нетна печалба. На това основание съдът е приел за неправилен извода на органите по приходите за липса на основания за извършване на корекции по отношение нормата на нетна печалба на ревизираното лице. Доводите на ответника, че корекции за съпоставимост са допустими само по отношение на съпоставимите неконтролирани сделки съгласно чл. 11 от Наредба № Н-9/14.08.2006 г., съдът е отхвърлил като неоснователни. Според съда корекции за съпоставимост се извършват с цел елиминиране на разлики, които влияят върху цената или печалбата като различието следва да бъде елиминирано по отношение на сделката, при която са установени, за да се постигне съпоставимост между контролирана и неконтролирана сделка.

Съдът е приел, че в случая направените от ревизираното дружество корекции за съпоставимост са със сумите на допълнителните разходи за труд за всеки от процесните периоди, както и че след корекциите, норма на нетната му печалба за 2014 г., 2015 и 2016 г. попада в интерквартилния обхват на пазарните стойности. Корекциите са направени с цел елиминиране на ефекта от допълнителни разходи за нает персонал и обучение, повлияли на нормата на нетна печалба на ревизираното лице и според съда съответстват на целта по чл. 4 от Наредба № Н-9/14.08.2006 г. - за постигане на резултат, който би бил постигнат в обичайни търговски или финансови взаимоотношения между независими лица при съпоставими условия. Допълнителните разходи за труд са признати от приходната администрация като действително

направени и са част от разходите, взети предвид в декларирания финансов резултат на дружеството.

С тези мотиви съдът е обосновал краен извод, че не са налице основания по чл. 15, чл. 16 и чл. 78 ЗКПО за преобразуване на данъчния финансов резултат на ревизираното лице и е отменил ревизионния акт в оспорената му част.

Решението е неправилно постановено.

Предмет на спор по делото е съответствието на продажните цени по сделките на ревизираното дружество за производство на автомобилни продукти към свързани лица от групата „Язаки“ с принципа на независимите пазарни отношения, установен в чл. 15 ЗКПО. Тази норма предвижда, че когато свързани лица осъществяват търговските и финансовите си взаимоотношения при условия, които оказват влияние върху размера на данъчната основа, отличаващи се от условията между несвързани лица, данъчната основа се определя и се облага с данък при условията, които биха възникнали за несвързани лица.

Съгласно чл.116, ал.2 ДОПК когато ревизираното лице извършва сделка със свързани лица, то е длъжно да докаже съответствието ѝ с пазарната цена и причините за отклоняване от нея, включително чрез представяне на всички относими доказателства от чужбина.

В конкретния случай „Язаки България“ ЕООД е посочило, че съгласно политиката за трансферни цени, продажните цени по сделките му по производство на автомобилни продукти към свързани лица от групата „Язаки“ се калкулират на база приетия бюджет плюс надценка. За обосноваване пазарния характер на цените по посочените сделки, дружеството е приложило методът на транзакционната нетна печалба (МТНП), предвиден в § 1, т. 10, б. „г“ от ДР на ДОПК и в чл. 43 - чл. 50 от Наредба № Н-9/14.08.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени („Наредба Н-9/14.08.2006 г.“, „Наредба Н-9/2006“, „Наредбата“), за което е изготвило и представило трансферна документация (местно досие) на основание чл. 71б ДОПК.

Съгласно чл. 43 от Наредба № Н-9/14.08.2006 г., методът на транзакционната нетна печалба (МТНП) съпоставя нормата на нетната печалба по контролирана сделка, изчислена като съотношение между нетната печалба и избрана база (приходи от продажби, разходи, активи), със съпоставима норма на нетна печалба, изчислена спрямо същата база при независими лица.

Прилагането на метода изисква избор на индикатор за норма на нетна печалба, на тествана страна, период на анализ, анализ на съпоставимостта и определянето на интерквартилен обхват, с цел проверка дали нормата на нетна печалба на ревизираното лице попада в редицата от пазарни стойности, състояща се от резултати от неконтролирани сделки, за които е постигната достатъчна степен на съпоставимост.

В съответствие с доказателствата по делото съдът е установил, че в конкретния случай МТНП е приложен при индикатор за норма на нетна печалба - „нетни разходи плюс“ („Net Cost Plus“), определен като съотношение между оперативната печалба/общите разходи т.е. индикатор, базиран на възвращаемост на общите разходи, с тествана страна - Язаки България ЕООД. Идентифицирани са 25 сравними компании, с изпълнявани функции и поети рискове, аналогични на ревизираното дружество и е определен тригодишен период на сравнение, за който са изследвани финансовите данни на сравнимите компании.

В ревизионния акт е прието, че използваният метод на транзакционна нетна печалба (МТНП) е подходящ за тестване пазарния характер на цените по сделките за производство на автомобилни продукти. Индикаторът „нетни разходи плюс“ е определен като уместен, предвид дейността на дружеството. Прието е също, че Язаки България ЕООД следва да е тестваната страна, тъй като неговите функции и рискове са достатъчно опростени за извършването на

анализ. Страните не спорят, че избраните за сравнение 25 компании са съпоставими с ревизираното дружество, с оглед на изпълняваните функции и поети рискове. Не е спорно и извършеното в представената документация за трансферно ценообразуване (т.6.2.2 за 2014 г., т.7.2.2 за 2015 г. и 2016 г.) изчисление на интеквартилния обхват (редица от пазарни стойности) на индикатора за норма на нетна печалба „нетни разходи плюс“ (Net Cost Plus) на съпоставимите компании за избрания тригодишен период на сравнение, както следва: среднопретеглена нетна цена плюс за 2014 г. - долен квантил 2.27 %, медиана 4.16 % и горен квантил 7.02 %; среднопретеглена нетна цена плюс за 2015 г. - долен квантил - 1.68 %, медиана 4.31 % и горен квантил 6.80 % и среднопретеглена нетна цена плюс за 2016 г. - долен квантил - 2.22 %, медиана 3.95 % и горен квантил 7.66 %;

Спорът е относно нормата на нетна печалба - нетни разходи плюс, на „Язаки България“ ЕООД за процесните периоди по контролираните сделки.

В изготвената трансферна документация дружеството е посочило, че нормата му на нетна печалба - „нетни разходи плюс“ (Net Cost Plus) за ревизираните периоди, формирана като съотношение между оперативна печалба/общи разходи е -1.02 % за 2014 г., 1.43 % за 2015 г. и 0.46 % за 2016 г. Така определена норма на нетна печалба не попада в определената в документацията редица от пазарни стойности на нормата на нетна печалба на сравнимите 25 дружества.

Дружеството твърди и в документацията е посочило, че в разглежданите периоди е реализирало загуби от непостигната планова производителност, в резултат от новостартирани проекти, които загуби са специфични само за него и няма данни да са налице при съпоставимите компании. Поради това е приело, че тези загуби следва да бъдат елиминирани от общите му разходи, респективно общите му разходи да бъдат коригирани с тези специфични само за него разходи и нормата на нетна печалба „нетни разходи плюс“ да бъде определена като съотношение между оперативната печалба/бюджетните разходи. Определена по този начин нетната му печалба за 2014 г. е 2.34 %, за 2015 г. - 4.3% и за 2016 г. - 2.56 % и попада в интерквартилния обхват от пазарни стойности на съпоставимите дружества за съответния период.

Органите по приходите не приемат така извършените корекции. Считат, че нормата на нетна печалба на ревизираното дружество е тази, изчислена в трансферната документация като съотношение между оперативна печалба/общи разходи и не съответства на пазарните цени, определени по МТНП. Поради това и на основание чл. 50 от Наредба Н-9/14.08.2006 г. са приравнили нормата на нетна печалба по контролираните сделки до долния квантил на редицата от пазарни стойности на нетната печалба на сравнимите дружества, определена в трансферната документация и на основание чл. 15 във връзка с чл. 16, ал. 1 и чл. 78 ЗКПО са увеличили финансовия резултат на ревизираното лице за 2014 г., 2015 г. и 2016 г. и са установили оспорените допълнителни задължения за корпоративен данък и лихви.

Съдът е приел, че при прилагане на МТНП ревизираното дружество законосъобразно е извършило корекциите за съпоставимост в нормата на нетна печалба на контролираните сделки, при които е установено различие съобразно извършения анализ на съпоставимостта. Този извод е в противоречие с чл. 11 от Наредба Н-9/14.08.2006 г. Цитираната норма предвижда, че когато в резултат на анализа на съпоставимостта се установят съществени различия между контролираната и съпоставимата неконтролирана сделка, при прилагане на съответния метод се извършват корекции на резултатите от неконтролираната сделка с цел постигане на достатъчна степен на съпоставимост между сравняваните сделки. Тези корекции отразяват ефекта от такива различия върху цената или печалбата.

Съгласно чл. 46, ал.1 от Наредба Н-9/14.08.2006 г. при прилагане на метода на транзакционната нетна печалба се извършват корекции по чл. 11 с цел елиминиране на

различията между нормата на нетна печалба по контролираната и съпоставимата неконтролирана сделка. В чл. 46, ал. 2 т. 1-14 от Наредбата са посочени факторите, които влияят върху нормата на нетна печалба, въз основа на които се установяват различията в сравняваните сделки.

От препращането на чл. 46, ал. 1 от Наредбата към корекциите по чл. 11 от същата наредба, следва, че корекции за съпоставимост при прилагането на МТНП се извършват в резултатите от съпоставимите неконтролирани сделки. В случая такива корекции не са извършени, тъй като за съпоставимите дружества не са установени данни за понесени загуби, като тези установени при ревизираното дружество от новостартирали производства. Такива данни по отношение на съпоставимите 25 компании не са установени нито при изготвянето на документацията за трансферно ценообразуване от ревизираното лице, нито в хода на ревизията - от органите по приходите, които разполагат с възможност за събиране на доказателства по реда на административното сътрудничество. В това отношение са основателни доводите на процесуалните представители на „Язаки България“ ЕООД, че при прилагането на доказателствената тежест по чл. 116, ал. 2 ДОПК следва да се държи сметка, че установяването на съпоставими сделки за целите на трансферното ценообразуване е свързано с разходи за задължените лица и че лицата не разполагат с възможности за достъп до съответните бази данни като тези на данъчната администрация.

От друга страна особеностите на МТНП изискват, преценката за законосъобразното му прилагане да не бъде ограничена единствено и само до допустимостта на корекциите за съпоставимост на основание чл. 11 от Наредба Н-9/14.08.2006 г., в какъвто смисъл са основните доводи в касационната жалба.

В случая ревизираното дружество твърди наличието на специфични само за контролираните сделки по производство на автомобилни продукти загуби от новостартирали проекти през ревизираните периоди, каквито не са установени при съпоставите компании. Влиянието на специфични за групата събития върху рентабилността на изследваните и сравнявани дейности и надеждността на анализа за съпоставимост, е посочено като особеност на МТНП в Ръководството на ОИСР, 2010 г. (т.2.72) и в наръчника на НАП за трансферно ценообразуване, фиш 10 (т.6.2). Посочените тълкувателни източници следва да бъдат взети предвид при тълкуването и приложението на материалния закон - чл.15 ЗКПО и чл. 46 от Наредба Н-9/14.08.2006 г.

В т.6.2. от Наръчника на НАП, фиш 10, относно МТНП е посочено, че са възможни събития или специфики, които могат временно да се отразят на нормата на нетна печалба на дадено свързано дружество, а в същото време съпоставимите лица да останат незасегнати от съответните трудности в стопанската дейност. Такива събития според наръчника могат да са намалени продажби или допълнителни разходи в резултат на реструктуриране на търговската мрежа или на сливане на екипите на погълнато и придобиващо дружество, морална остарялост на продуктите, загуба на важен клиент. Твърдените от ревизираното лице допълнителни разходи за труд и обучение на персонал, пряко зает в производството, надвишаващи предварително предвидените разходи във връзка с нови производствени проекти, стартирали през 2014 г. и 2016 г. могат да се определят като събитие, от което е претърпяло загуби и което се отразява на нормата му на нетна печалба, базирана на индикатор на възвращаемост на разходите (Net Cost Plus). За подобни събития и загуби няма данни при съпоставимите 25 компании. Като възможно решение в този случай в наръчника е посочено анализиране на печалбите за няколко години (между три и пет), т.е. да се вземат предвид и години, незасегнати от особените събития, да се осреднят резултатите и получената средна величина да бъде сравнена със съпоставимите пазарни нива. Следователно посоченото разрешение не изключва изначално възможността за корекции в резултатите на контролираните сделки при използването на МТНП и анализа за

съпоставимост, на база на по-дълъг период от време, за да се отчете ефектът от жизнения цикъл на продукта и краткосрочните икономически условия.

За да се определят като специфични за ревизираното лице, загубите следва да са резултат от настъпването на събития от извънреден и временен характер.

В случая от доказателствата по делото не е установено, че загубите от разходи за труд по посочените проекти са от такъв характер. От една страна при ревизията е установено, че стартирането на нови проекти е част от обичайната производствена дейност на ревизираното дружество в рамките на групата „Язаки“. Ревизиращите органи са извършили анализ и на бюджетната производителност, въз основа на която дружеството е формирало трансферните си цени по сделките за производство, в ревизираните периоди на 2014, 2015 г. и 2016 г. и в следващите периоди на 2017 г. и 2018 г. и са установили, че въпреки отчетените загуби, тя се запазва около 80 % и не е намалена. Както в документацията за трансферно ценообразуване, така и в заключението на съдебно-икономическата експертиза е установено, че реализираните от ревизираното дружество загуби се дължат на разликата между планираната (бюджетната) производителност на персонала и постигнатата производителност, която намалява от 21.1 % през 2014 г., 15.4 % през 2015 г. до 9.9 % през 2016 г., но липсват данни и доказателства първоначалните загуби, отчетени през ревизираните периоди да са преодолените през следващите периоди от жизнения цикъл на съответния продукт. Извършеният анализ за съпоставимост за избрания три годишен период, не включва години, които не са засегнати от загуби.

Съгласно т.1.70 от Ръководството на ОИСП, 2010, свързаните предприятия могат да понесат реални загуби, поради големи първоначални разходи, включително и поради неефективност или други основателни стопански причини, но при пазарни условия загубите биха имали временен характер. В т.1.72 е посочено, че загуби като процесните от непредвиден разход за труд при стартиране на проекти, могат да се очакват за ограничен период от време с цел повишаване печалбите в дългосрочен план. Такива обстоятелства са отразени и в трансферната документация, изготвена от дружеството, като при анализа за съпоставимост относно сделките за производство на автомобилни продукти за 2014 г., 2015 г. и 2016 г. е посочено, че дългосрочните прогнози на YBE са, че за бъдещи периоди проектите на Renault Edison и Ford Transit, съответно проектите Renault Edison и Mercedes MFA2 ще бъдат по-ефективни и по-добре генериращи приходи, но по делото не е установено да са постигнати такива резултати. Оценяването на проекта Renault Edison през 2017 г. като губещ и преустановяването му през 2017 г., е насочено към преодоляване на загубите в съответствие с т.1.72 и принципа на независимите пазарни отношения. За останалите проекти, по делото не е установено, включително и от заключението на съдебно-икономическата експертиза, че загубите от разликата между отчетената ниска производителност и бюджетната през процесните периоди, резултат от повисоките разходи за труд при стартирането им, са преодолените в дългосрочен план с оглед ефектите от жизнения цикъл на продуктите и че е постигната рентабилност на използвания индикатор на нетната печалба - нетни разходи плюс, в съответствие с принципа на независимите пазарни отношения. Поради това не може да се приеме, че извършеното от дружеството елиминиране влиянието на загуби от разходи за труд за допълнително нает персонал през 2014 г., 2015 г. и 2016 г. във връзка с новозапочнали производствени проекти, при сравнението на показателите за нетна печалба по смисъла на чл. 43 и 44, т.2 от Наредба Н-9/2006, съответства на целите, посочени в чл. 4, 12 и 14 от Наредбата и на принципа на независимите пазарни отношения.

Обосновано в тази връзка в ревизионния акт е прието, че поетите от ревизираното дружество загуби не съответстват на функциите, отговорностите и рискове по контролираните сделки, които то е поело съгласно данните в документация за трансферно ценообразуване.

Според документацията пазарния и ценови риск се носи от свързаното лице в групата (CSC), а не от производителя.

С оглед на изложеното следва да се приеме, че извършеното с ревизионния акт увеличение на финансовите резултати на дружество за 2014 - 2016 г. на основание чл.15 ЗКПО до долния квартал от редицата на пазарните стойности, установени при съпоставими независими предприятия, е законосъобразно.

Като е приел противното, съдът е постановил решение в противоречие с доказателствата по делото и в нарушение на материалния закон, което следва да се отмени и вместо него да се постанови друго за отхвърляне на жалбата.

При този изход на спора следва да се отмени решението и в частта на присъдените разноски.

На приходната администрация следва да се присъдят разноски за държавна такса за образуване на касационното производство в размер на 1 700 лева и за юрисконсултско възнаграждение в размер на 46 274.86 лева за първата инстанция и в размер на 1 700 лева за касационната инстанция, с оглед решението на Съда на ЕС по дело С-438/21, материалния интерес, фактическата и правна сложност на делото, както и извършените процесуални действия в производството пред съответната инстанция - общо 49 674.86 лева.

Водим от горното, Върховният административен съд, първо отделение,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ решение № 2/05.01.2023 г. на Административен съд - Ямбол, постановено по адм. дело № 22/2022 г. и вместо него постановява:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „Язаки България“ ЕООД, гр. Ямбол против ревизионен акт № Р-29002920005617-091-001/11.08.2021 г. на органи по приходите при ТД на НАП, „Големи данъкоплатци и осигурители“ в оспорената част относно установените на задължения за корпоративен данък за 2014 г., 2015 г. и 2016 г. и съответните лихви в общ размер на 1 441 657.66 лева, в това число главница 941 742.76 лева и лихви в размер на 499 914.90 лева.

ОСЪЖДА „Язаки България“ ЕООД, гр. Ямбол да заплати на Национална агенция за приходите сумата 49 674.86 лева разноски за двете съдебни инстанции.

Решението е окончателно.

Вярно с оригинала,

ПРЕДСЕДАТЕЛ: /п/ СВЕТЛОЗАРА АНЧЕВА

секретар:

ЧЛЕНОВЕ: /п/ МАДЛЕН ПЕТРОВА

/п/ ВЕСЕЛА ПАВЛОВА