

РЕШЕНИЕ

№ 2059

гр. София, 28.03.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 66 състав,
в публично заседание на 24.10.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Елка Атанасова

при участието на секретаря Евелина Пеева, като разгледа дело номер **1324** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния и процесуален кодекс /ДОПК/.
Образувано е по жалба на „СОФИЯ МЕД“ АД, чрез пълномощника адв.А. С., срещу Ревизионен акт (РА) № Р-29002920007929-091-001/09.08.2021г. издаден от органи по приходите, частично потвърден в оспорената му част с Решение №1925/20.12.2021г. на директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" С.. Ревизионният акт се обжалва с доводи за издаването му в противоречие със закона, необоснованост, поради несъответствие с пълната фактическа обстановка и за неправилно прилагане на относимото законодателство.
Във връзка с определянето на задълженията за корпоративен данък жалбоподателят поддържа, че по отношение на извършените сделки по покупка на посреднически услуги, направените от органите по приходите допълнително категоризации и групиране на съпоставимите сделки между „София Мед“ АД и несвързани лица не водят до по-голяма съпоставимост, като счита, че примерните критерии за съпоставимост в Наредба Н-9/14.06.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени, издадена от министъра на финансите, не са приложими във всички случаи, особено с оглед спецификите на търговската дейност на дружеството и съществуващите бизнес практики. Посочва, че така ще бъдат спазени принципа на независимите пазарни отношения, регламентиран в чл. 15-16 от ЗКПО и чл. 4 и 5 от Наредбата, които изискват именно съпоставимост, т.е. че тези допълнителни условия биха се отразили съществено на договарянето между

несвързани лица, в конкретния случай между „София Мед“ АД и неговите външни контрагенти, които не са свързани лица. Изразява се несъгласие с категоризиране на сделките с агентите на база вид на продукта, още повече, че и анализа, предоставен от страна на С. Мед АД относно продажба на продукти чрез агенти, не е разделен според вида на продукцията - екструдирани, валцувани или покривни продукти, а е извършен общо за всички видове продукция. Според жалбоподателя, няма значителни различия в усилията, които агентите полагат, за да продадат продуктите от различните категории и същите не зависят от търсенето на съответния продукт.

Във връзка с физическите свойства на отделните видове продукти се поддържа, че за да се постигне пълна съпоставимост, продуктите трябва да бъдат категоризирани на база използваните метали, вида на крайния клиент, използване на продукта.

По отношение на отхвърлянето от органите по приходите на данните на съпоставими сделки, осъществени извън Европейското икономическо пространство и Швейцария, с позоваване на Ръководството на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие по трансферно ценообразуване за мултинационални предприятия и данъчни администрации (Ръководството на ОИСР), 2010 г. (параграф 1.55): „Пазарните цени могат да варират на различните пазари - дори за сделки, включващи едни и същи стоки или услуги. За да се постигне съпоставимост, е необходимо между пазарите, на които оперират независимите и свързаните предприятия, да няма различия, които оказват съществено влияние върху цената... Икономическите условия, които могат да бъдат значими за определянето на съпоставимостта на пазарите, включват географско разположение; големина на пазара; равнище на конкуренция на пазара и относителни конкурентни позиции на купувачите и продавачите;.. " в жалбата са развити съображения, че географското разположение на клиентите на „София Мед“ АД не води до разлики, които могат да имат материален ефект върху цената на продуктите, тъй като клиенти на дружеството са основно големи производители, строителни дружества или търговци на метални продукти, които продават разглежданите продукти на няколко географски региона по целия свят. Поради това жалбоподателят поддържа, че сделките, осъществени извън Европейското икономическо пространство, не трябва да бъдат изключени като несъпоставими.

По отношение на извършеното категоризиране на агенти на база продадено количество през годината, се оспорва разделянето на анализа на база продадено количество от агентите през съответната година, а именно: Количество равно или над 1000 тона; и Количество под 1000 тона, като се твърди, че това количество е субективно определено. Жалбоподателя обосновава, че не винаги има връзка между продаденото количество и изплатената комисиона, с позоваване на сключените споразумения, в които комисионата е калкулирана като евро на тон и тази сума е фиксирана, без значение от продаденото количество през годината. Сочи се, че аргумент за липсата на подобна зависимост е факта, че усилията на комисионера не се различават в зависимост от количеството продадени стоки и от търговска гледна точка, комисионната не се определя в зависимост от това за какво количество е извършена посредническата услуга. В жалбата са дадени конкретни примери за липсата на подобна връзка - комисионната, договорена с Trendsetters OV е 14.08%, независимо, че продаденото количество е под 1000 тона, а пък комисионната към Rebello Da Cruz е 0,43%, отново за количество под 1000 тона. В заключение се поддържа, че сделките с агентите не трябва да бъдат категоризирани на база продадено количество стоки през годината.

В жалбата се твърди и неправилно приложение на метода на сравнимите неконтролирани цени (МСНЦ), тъй като ревизиращият екип не е направил анализ дали комисионните към свързани лица попадат в рамките на обхвата от комисионни по сделките с несвързани лица, а направо е извършил приравняване към средна стойност на комисионната, в нарушение на чл. 16-17 от Наредбата, които възражения са останали без обсъждане в издадения РА и решението на ДОДОП. При правилно приложение на метода се твърди, че размера на евентуалните корекции би бил общо в размер на 12 693,47 лв. (съобразно приложение 1 към жалбата до ОДОП), а не 310 753,95 лв., както е определено в решението на ДОДОП.

Жалбоподателят оспорва и методологията, приложена от ревизиращия екип, за изчисление на лихва за отложено плащане и извършената корекция в резултат на анализа, както и изчисленията на нормата на печалба, тъй като ревизиращият екип е променил формулата за изчисления, използвайки формулата: Стойност на сделката - Разходи за застраховка - Разходи за транспорт - Ц. на метала според Лондонската метална борса - Премия - Променливи разходи - Резултат от премия или дискаунт / Променливи разходи. Поддържа, че резултата от премия или дискаунт не трябва да бъде включен във формулата за изчисление на нормата на печалба, тъй като резултата от премия или дискаунт не е включен нито в стойността на сделката, нито в променливите разходи. Счита, че правилният начин за изчисление на нормата на печалба е: Стойност на сделката - Разходи за застраховка - Разходи за транспорт - Ц. на метала според Лондонската метална борса - Премия - Променливи разход / Променливи разходи

Изражава несъгласие с разделянето на клиентите на „София Мед“ АД на три групи по показател обща себестойност на метала по всички изпълнени поръчки в рамките на съответната година, а именно: Стойност на метала над 5 милиона лева (Група 1); Стойност на метала между 1 и 5 милиона лева (Група 2); и Стойност на метала под 1 милион лева (Група 3).

Във връзка с вече развитите доводи за подхода на ревизиращия екип на отхвърляне на сделки с клиенти, базирани извън Европейското икономическо пространство и Швейцария, както и с клиенти извън С. Америка (относно продажбите на CPW America) жалбоподателят се позовава на Ръководството на ОИСП, 2010 г. (параграф 1.58): "В случаите, в които сходни контролирани сделки се осъществяват от мултинационални групи в няколко държави и когато икономическите условия в тези държави са наистина достатъчно хомогенни, може да е удачно мултинационалната група да разчита на анализ на съпоставимостта, обхваща няколко държави, за да обоснове своята политика на трансферно ценообразуване по отношение на тази група държави.", за да изведе извод, че „София Мед“ АД предлага сходен обхват от продукти на всички пазари и извършва сходни функции в контекста на продажбите си на всички пазари (използвайки сходни активи и понасящо сходни рискове), поради което клиентите, базирани на пазари извън Европейското икономическо пространство, Швейцария и С. Америка, не трябва да бъдат изключени от анализа като несъпоставими.

Поддържа се неправилно прилагане на метода на увеличената стойност (МУС), съгласно чл. 16 и 17 от Наредбата, предвид Приложение 3 към РД, в случаите, когато маржа на приноса на тестваните сделки от съответната група и продукт е по-нисък от минимума за несвързани лица, при което е извършена корекция към осреднената точка на извадката, дори в случаите, когато отклонението е маргинално, без да са

изследвани възможни корекции в обратната посока, т.е. в посока намаление на резултата на „София Мед“ АД , когато маржа на приноса на тестваната сделка е по-висок от максимума на маржа между несвързани лица, съгласно приложената от ревизиращия екип категоризация на сделките, които доводи не са възприети от ревизиращите и от решаващия орган (стр. 25 от решението на ДОДОП)

Жалбоподателят твърди наличие на двойно данъчно облагане, доколкото за целите на удържане и внасяне на данък при източника по чл. 195, ал. 1 от ЗКПО услугите, предоставени от Steelmet, са реално осъществени. Посочва, че през целия срок на действие на договора за услуги, „София Мед“ АД е удържало и внасяло 10% данък при източника, на основание чл. 12, ал. 5, т. 4 във връзка с чл. 195, ал. 1 от ЗКПО, доколкото услугите са били действително предоставени от Steelmet на българското дружество, като това се установява от подадените от дружеството декларации по чл. 201 от ЗКПО, в рамките на действие на Договора с Steelmet, заедно с подробна справка за 2014 г., както и издадените на Steelmet удостоверения за реализирания доход от източник в България и платения данък през 2014 г., предоставени с жалбата до решаващия орган, вкл. и от годишната данъчна декларация на Steelmet за 2014г., представена заедно с превод на релевантните части, годишният финансов отчет за 2014 г. и отчета за финансовото състояние.

Прави се искане за отмяна на Ревизионен акт № Р-29002920007929-091-001/09.08.2021 г., като незаконосъобразен и необоснован в частите, с които: за целите на определяне на задълженията за корпоративен данък за периода 01.01.2014 г. до 31.12.2014 г. е увеличен счетоводният финансов резултат със сумата 952 902.14 лв., на основание чл. 15, във връзка с чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, във връзка със следните видове сделки със свързани лица: получени посреднически услуги, покупка на медни катода от Халкор (Гърция) и продажба на продукцията; извършено е увеличение със сумата 756 867.45 лв., на основание чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО във връзка с чл. 26, т. 2 и чл. 10, ал. 1 от ЗКПО вр. чл. 4, ал. 1, т. 5 от ЗСч. по фактури, издадени от Steelmet (Cyrpus със сумата 756,867.45 лв.а) Limited, К.; за целите на определяне на задълженията за данък при източника върху доходи на чуждестранни лица за периода 01.10.2014 - 31.12.2014 г. и са допълнително установени задължения за данък при източника по чл. 195 ал. 1 от ЗКПО общо в размер на 2,150.04 лв. и съответни лихви за забава върху тях общо в размер на 1,421.94 лв., върху доходи на GENECOS SA, KIWA NEDERLAND B.V. и EHRT Maschinenbau GmbH. Претендират се разноски.

В съдебното производство жалбоподателят се представлява от адв.К., която поддържа жалбата. В позиция по същество моли за отмяна на ревизионния акт по изложените в жалбата аргументи. В представени писмени бележки допълва доводите в жалбата по отношение на сделките за посреднически услуги, като моли съдът да не приема извършените от органите по приходите категоризации и приложи правилно Метода на сравнимите неконтролирани цени и не съобрази заключението на допуснатата експертиза, като счита, че вещото лице неправилно е включило в калкулациите и тонажа, излижайки извън обхвата на поставените въпроси.

Ответникът в производството се представлява от юрисконсулт К., която оспорва жалбата и моли същата да бъде отхвърлена, като се съобразят мотивите в решението на ДОДОП. В представени писмени бележки, във връзка с приетото заключение на съдебно-икономическата експертиза, счита че вещото лице неправилно е приложило нормата на чл.17 от Наредба Н-9/14.06.2006 г., като е тълкувала, че условието

„резултатът от контролираната сделка попада извън извън редицата на пазарните стойности“ се отнася както за продажбите под пазарните стойности, така и за продажбите над пазарните стойности. Поддържа че единствено продажбите под пазарните стойности следва да се тълкуват като отклонение от данъчно облагане. Моли, при определяне на финансовия резултат за 2014г., същият да се увеличи със сумата от 441 054,60 лв. представляваща разлика от маржа над приноса под обхвата, установена както в хода на ревизията, така и от заключението на експертната. Моли за присъждане на юрисконсултско възнаграждение в размер на 11 632,36 лв., съобразно материалния интерес по делото от 117 559 лв.

Софийска градска прокуратура не изпраща представител за участие в производството и не представя становище по жалбата.

Събраните в производството доказателства установяват от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-29002920007929-020-001 от 15.12.2020 г., връчена по електронен път на 18.12.2020 г., е възложено извършването на ревизия на „СОФИЯ МЕД“ АД за определяне на задълженията на дружеството за корпоративен данък за 2014 г. и за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на юридическите лица и данък върху доходите на чуждестранни юридически лица по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за периода от 01.10.2014 г. до 31.12.2014 г. Определен е срок за приключване на ревизията до три месеца от датата на връчване на заповедта, т.е. до 18.03.2021 г. Със Заповед за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ №Р-29002920007929-020-002/10.03.2021 г., срока на ревизията е продължен до 18.05.2021 г. И двете заповеди са издадени от Г. С. С., на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки“ в отдел „Контрол“ при ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители“ (ГДО), оправомощен със Заповед №ГДО-215/15.12.2017 г. на директора на ТД на НАП „ГДО“.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад №Р-29002920007929-092-001/03.06.2021 г. В срока и по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК срещу констатациите в ревизионния доклад е подадено писмено възражение, ведно с приложени доказателства. Същото е разгледано от органа по приходите и е прието за неоснователно.

Ревизията приключва с Ревизионен акт (РА) № Р-29002920007929-091-001/09.08.2021 г., издаден от О. К. М. – на длъжност началник сектор при ТД на НАП ГДО – орган възложил ревизията, оправомощена със Заповеди №ГДО-57/18.05.2021 г. и №ГДО-62/20.05.2021 г. на директора на ТД на НАП ГДО и Е. К. З., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП ГДО – ръководител на ревизията.

Установено е при ревизията, че „СОФИЯ МЕД“ АД е акционерно дружество, регистрирано в България през 1999 година, което осъществява дейността си в притежавания от него завод за преработка на цветни метали в [населено място], район Искър, [улица]. Основната дейност на дружеството е производство на метални изделия, включващо пръти, шини, телове и профили от сплави, съдържащи мед, цинк и олово.

Към 31 декември 2014 година акционерният капитал на дружеството е притежаван от Haicor S.A. Metai Works (Halcor S.A.), Гърция - 99,99995% и Belantel Holdings Limited, К. - 0,00005%. Според информацията в РД, Belantel Holdings Limited, К. е част от групата, към която принадлежи „София Мед“ АД - Viohalco S.A., Гърция.

При ревизията е установено, че през 2014г. „София Мед“ АД е осъществило взаимоотношения с 30 свързани лица, посочени в табличен вид на стр.3-4 от РД, определени като такива, защото са под общ контрол на Виохалко СА. (крайната компания-майка). Транзакциите със свързаните лица основно са свързани с покупки, продажби и обработка на медни и цинкови продукти (готова продукция и полуфабрикати) и основни материали.

Извършените процесуални действия в хода на ревизията са описани подробно в РД. В отговор на връчени три Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/, от ревизираното дружество са представени изисканите документи и писмени обяснения.

С Протокол №Р-29002920007929-ППД-001/27.04.2021 г. са присъединени документи от извършена на дружеството ревизия за определяне задълженията по ЗКПО за периодите от 01.01.2011 г. до 31.12.2013 г.

При ревизията, по отношение определяне задълженията на С. МЕД АД за корпоративен данък за ревизирания период 01.01.2014 г. до 31.12.2014 г., ревизиращият екип е констатирал обстоятелства, отразени като допълнително преобразуване на декларираните финансови резултати за съответните години. Констатирани са реализирани счетоводни загуби в ревизираната финансова година - 2014 г., както и в следващите две финансови години - 2015 г. и 2016 г., като във връзка с установените сделки със свързани лица са приложени правилата за трансферно ценообразуване. Извършен е анализ на риска, като за рискови фактори са приети реализираните от дружеството счетоводни загуби в продължение на 3 години, обстоятелството, че „София Мед“ АД е част от холдинговото дружество ВИОХАЛКО С.А. и осъществените търговски сделки, свързани с продажби и с покупки към и от свързани лица от групата ВИОХАЛКО С.А..

В ревизионното производство от ревизираното дружество е представена документация за трансферно ценообразуване за сделките със свързани лица за 2014 г. От органите по приходите е извършен функционален анализ за установяване на икономическата роля на ревизираното дружество в рамките на групата, към която то принадлежи. Определени са осъществяваните от него функции, поетите рискове и материалните и нематериални активи, за да се определи печалбата, която дружеството би реализирало от гледна точка на печалбата, която би реализирало едно независимо дружество, поставено в съпоставими икономически условия.

Като база е прието, че в търговските отношения между две независими лица печалбата по правило съответства на функциите, изпълнявани от всяко от предприятията, като печалбата, която дадено дружество може да очаква, ще бъде толкова по-голяма, колкото по-голям риск е бил поет и колкото по-голяма добавена стойност създават в рамките на групата

изпълняваните от него функции. С оглед функционалния анализ, броя и обхвата на изпълняваните функции, а и стойността на тези функции във веригата на създаване на печалба в рамките на групата, са приети за обстоятелства от съществено значение.

I. След осъществен общ анализ на извършваните сделки със свързани лица на ревизираното дружество, приходните органи приели, че относно сделките по покупка на посреднически услуги, покупка на медни катоди от „Халкор“ и сделките за продажба на продукцията има основания за корекции по чл. 15, вр. чл. 16, ал. 1 и чл. 78 ЗКПО.

Относно сделките за покупка на посреднически услуги.

През ревизирания период дружеството е възложило представянето и на своите продукти на чуждестранни пазари на асоциираните компании: BASE METAL, STEELMET RO, GENECOS, TEPRO, STEELMET CY и МКС. Уговореното възнаграждение за свързаното лице най-често е под формата на комисионна на база реализираните от „София Мед“ АД продажби. Ревизираното дружество е закупувало посреднически услуги както от свързани, така и от несвързани лица. Характера на посредническата услуга и условията, при които тя се предоставя, са съпоставими за свързани и несвързани лица. Поради това, че не са налице обществено достъпни данни за посреднически услуги, оказвани между трети лица, които да имат необходимата степен на съпоставимост, в представената от дружеството документация за трансферно ценообразуване не са използвани външни сравними сделки за прилагането на МСНЦ. Извършено е сравнение на комисионната като процент от нетната продажна цена към свързани лица, с комисионната като процент от нетната продажна цена към несвързани лица. Приложени са допълнителни критерии за сравнение с цел повишаване на съпоставимостта между контролираните и неконтролираните сделки, а именно: вид продукцията, географско местоположение на крайния получател и общо количество на реализираните продажби от съответния вид продукцията.

След анализ на представената от ревизираното лице информация за осъществени продажби на продукцията, които са реализирани с помощта посредници, от органите по приходите е установено, че сделките са с различни характеристики по отношение на: вид продукцията, географско местоположение на краен получател и общо количество на реализирани продажби от съответния вид продукцията. Поради това и с цел съпоставимост на условията, при които се оказват посредническите услуги, ревизиращият екип е извършил допълнително групиране на сделките по продажби. Приложените допълнителни критерии за

сравнение с цел повишаване на съпоставимостта са: вид продукция, географско местоположение на крайния получател и общо количество на реализираните продажби от съответния вид продукция.

Относно **видовете продукция** е констатирано, че продуктовете линии на „СОФИЯ МЕД“ АД са следните: Rolled – валцово производство; Extruded – екструдирани продукти; Tubes – производство на тръби; Roofing – производство на покривни продукти; Foundry – лелярно производство. Продукцията от производството на тръби и тази на лелярното производство са продавани през разглеждания период без посредник, поради което сделките от тези две продуктови линии не са включени в сравнението. Прието е, че на сравнение подлежат само сделките от останалите три продуктови групи. Разделението по продуктови групи има за цел да отчете евентуални разлики в условията на пазарните сегменти, в които се реализират различните видове продукция.

Относно **географското местоположение** на крайния получател, групирането е извършено на база на получената информация от представените в отговор на ИПДПОДЗЛ №P-29002920007929-040-002/09.02.2021 г. справки за реализираните от „София Мед“ АД продажби и тяхната себестойност. Избрани са само сделки, осъществени в държави от Европейската икономическа зона или Швейцария, тъй като е прието, че това е географският регион, в който основно оперират и посредниците свързани лица.

Относно третият допълнителен критерий - **общо количество на реализираните продажби от съответния вид продукция** – същият е базиран на разбирането, че при сделка между несвързани лица обемът на продажбите обичайно би бил взет под внимание при определяне на размера на възнаграждението за посредническата роля по отношение на тези продажби. В тази връзка сделките по години от всяка продуктова линия са разделени на две групи: малки по обем (общото количество на реализираните продажби не надхвърля 1 000 тона) и големи по обем (общото количество на реализираните продажби е над 1 000 тона).

Съобразно политиката на трансферно ценообразуване на „София Мед“ АД, като основен критерий за сравнение на цените по сделките със свързани и с несвързани лица е използвано съотношението между сумата на комисионата, платена на всеки посредник за продажби през годината на продукцията от всяка продуктова линия, и сумата на нетните продажни цени на съответните продажби. В тази връзка е отбелязано, че нетната продажна цена е избрана като по-надежден критерий от фактурната стойност, защото при формирането на последната участват и разходите за комисионна на посредника, чийто размер е подложен на проверка.

Отново сделките са групирани въз основа на посочените по-горе допълнителни критерии. При отклонение на разглежданите контролирани сделки от горната граница на съответната редица от вътрешни съпоставими сделки, е извършена корекция чрез приравняване към средно-претеглената стойност на комисионната, платена по всички сделки с несвързани лица.

Втората група сделки, по които от органите по приходите е прието, че са налице основания за корекции на отчетените приходи от продажби, на основание чл. 15, във връзка с чл. 16, ал. 1 и чл. 78 от ЗКПО са сделките по покупка на суровини - медни катоди от ХАЛКОР С.А., Гърция.

„София Мед“ АД е отчитало разходи за лихви по сключено споразумение с ХАЛКОР за покупка на медни катоди, цената по което е определена като средна цена за мед, публикувана от Лондонска метална борса за определен котационен период, плюс премия, договорена на годишна база, плюс лихва за отложено плащане. Съгласно обяснения от ревизираното лице, лихвата се договаря от финансовите директори на двете дружества и може да се променя през годината. Констатирано е, че в представената документация за трансферно ценообразуване не се съдържа изследване, с което да се доказва пазарен размер на отчетените разходи за лихви по разглежданото споразумение. Органите по приходите са се позовали на понятието „пазарна лихва“, определено в § 1, т. 32 от ДР на ЗКПО и са посочили, че договорената лихва не следва да се различава от пазарната лихва, определена по смисъла на цитираната норма.

В представената от дружеството документация за трансферно ценообразуване липсва информация за съответствие на начислените от ревизираното лице разходи за лихви по разглежданото споразумение, с пазарните нива, при което, с оглед разпоредбата на чл. 62 от Наредба № Н-9 от 2006 г. и чл. 116, ал. 4 от ДОПК, ревизиращият екип е приел, че в случая е приложим методът на сравнимите неконтролирани цени. Този метод е предпочетен преди всички останали методи, защото е най-директен и надежден начин за прилагане на принципа на независими пазарни отношения. За подходящи неконтролирани сделки от органите по приходите са приети лихвите по получени краткосрочни заеми от дружеството. Изчислена е лихвата за отложено плащане, като разлика между фактурираната цена за всяка отделна сделка по покупка на медни катоди от ХАЛКОР и цената, определена от средната цена на мед, публикуван на Лондонската метална борса за определения котационен период, плюс премия. Изчислен е процент на лихвата за всяка доставка поотделно. От годишните финансови отчети на ревизираното дружество е

взет среднопретегленият лихвен процент по краткосрочни банкови заеми в годишен аспект и е приравнен към съответния период на отложено плащане към ХАЛКОР. За 2014 г. средно претегления лихвен процент по краткосрочни банкови заеми е 5,54 %. Сравнен е лихвеният процент на всяка доставка, платен от дружеството, със среднопретегления лихвен процент по краткосрочните банкови заеми и е извършена корекция с всички суми, платени с лихвен процент, по-голям от среднопретегления лихвен процент за съответния период на отложено плащане.

Така, като резултат, общата сума на корекцията по всички доставки на катоди за 2014 г. е определена на 201 093,50 лв.

Третата група сделки, по които от органите по приходите е прието, че са налице основания за корекции на отчетените приходи от продажби, на основание чл. 15, във връзка с чл. 16, ал. 1 и чл. 78 от ЗКПО са сделките по продажба на продукцията.

При ревизията е установено, че „София Мед“ АД е сключвало сделки за продажба на продукцията със свързани лица. За доказване съответствието на цените с пазарните такива, в представената документация за трансферно ценообразуване е използван методът на увеличената стойност /МУС/. Ревизиращият екип е приел, че този метод е подходяща база за сравнение.

Установено е, че дружеството използва за определяне на рентабилността на сделките показателя за марж на приноса. Последният се изчислява като съотношение между сумата, получена като разликата между преработвателната цена, намалена с променливите разходи, отнесена към стойността на променливите разходи. В представената документация за трансферно ценообразуване е използван и показател марж на приноса по всички продажби на продукцията от съответната група, реализирани към един клиент през годината.

За ревизирания период от „София Мед“ АД е представена редица от пазарни стойности, базирани на вътрешни съпоставими сделки с несвързани лица. Като резултат е получен широк диапазон от стойности, описан в табличен вид на стр. 16 от РД, а именно:

Вид производство	Min	Max	Диапазон
Extruded	-2286,51%	2481,02%	4767,53%
Rolled	-1930,09%	973,33%	2903,42%
Tubes	-37,70%	476,92%	514,62%

Органите по приходите са приели, че този широк диапазон (от порядъка

на стотици и хиляди в проценти) води до извода, че не всички сделки с несвързани лица с продукцията от съответната група, са еднакво съпоставими на тестваните контролирани сделки и са приели, че методът на увеличената стойност не е приложен правилно. Предвид това, при ревизията, сделките с независими лица са групирани въз основа на допълнително приети от ревизиращия екип критерии и съпоставяне на показателя марж на приноса по тези сделки с маржа на приноса по контролираните сделки, попадащи в съответната група, съобразно избраните критерии. Целта на допълнителното групиране е да се отчетат разликите в условията в сделките, които оказват влияние върху нормата на печалба. Възприетите от ревизиращия екип допълнителни критерии за групиране са следните:

- Изключени са сделки, при които себестойността на метала или постоянните разходи са равни на нула;
- Клиентите са разпределени в три групи по показател обща себестойност на метала по всички изпълнени поръчки в рамките на съответната година, като са формирани три групи, съответно:
 - първа група над 5 млн. лв.;
 - втора група между 5 млн. лв. и 1 млн. лв.;
 - трета група под 1 млн. лв.;
- Въведен е географски критерий, като за съпоставими сделки са приети единствено такива, чийто краен получател е от държава в Европейската икономическа зона или Швейцария. За контролираните сделки с CPW AMERIKA Co за съпоставими са приети само такива, чийто краен получател е държава в С. Америка);
- По критерия вид на продукцията избраните сделки са групирани в 32 различни категории. Критерият е въведен, тъй като е установено съществено различие в показателя променливи разходи за тон при продукцията от различните категории.

Изчислен е показателят марж на приноса след направена корекция в нетната преработвателна цена, отразяваща корекциите на комисионните при свързани лица. Получената преработвателна цена е намалена със сумата, представляваща резултат от премии и дискаунти при метала, тъй като органите по приходите са приели, че по този начин се постига по-голяма последователност в избрания подход, а именно разходите за комисионни да бъдат изключени от разходната база при прилагането на метода на увеличената стойност, чийто размер е подложен на проверка /Приложение №3 – Трансферно ценообразуване продажба на продукцията/. В резултат на тези изчисления е извършено преобразуване в увеличение на финансовия резултат за 2014 г. със сумата в размер на 441 054,60 лв.

С установените резултати от корекциите по горепосочените три вида сделки, на основание чл. 15, във връзка с чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, от органите по приходите, по отношение на счетоводния резултат е прието, че следва да се увеличи с общо 978 047,74 лв.

В годишната данъчна декларация по чл. 92, от ЗКПО с ГФО за финансовата 2014 година ревизираното лице е декларирало:

Приходи	от	дейността
---------	----	-----------

627 868 378.20 лв.

Разходи	за	дейността
---------	----	-----------

626 389 901.64 лв.

Счетоводна		загуба
------------	--	--------

24 060 265.26 лв.

Увеличение	на	финансовия	резултат
------------	----	------------	----------

20 604 860.48 лв.

Намаление	на	финансовия	резултат
-----------	----	------------	----------

5 789 103.15 лв.

Данъчен финансов резултат след преобразуване - данъчна загуба 9 244 507,93 лв.

При посочените установени факти, обстоятелства и доказателства, които водят до промяна в декларираните данни и на основание чл. 15 от ЗКПО, във връзка с чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, органите по приходите са увеличили счетоводния резултат със сума в размер на **978 047,74 лв.**

II. С РА органите по приходите са извършили увеличение на финансовия резултат за 2014 г., на основание чл. 16, ал. 2, т. 4 във връзка с чл. 26, т. 2 от ЗКПО, със сумата от 756 867,45 лв., вследствие непризнати за данъчни цели разходи за комисионни и представителство по договор със STEELMET /CYPRUS/ LIMITED.

На 02.01.2004г. между С. Мед АД в качеството на възложител и STEELMET /CYPRUS/ LIMITED в качеството на консултант е сключен договор (л.391-395 от папка прил.1) съгласно чл. 2.1. от който STEELMET /CYPRUS/ LIMITED ще осъществява консултантски услуги за „СОФИЯ МЕД" АД, крайната цел на които е да се осигури възможност

за "СОФИЯ МЕД" АД да навлезе на чужди пазари и/или да осъществи продажби на тези пазари и/или да увеличи стойността на продажбите си на тези пазари. В. на консултантските услуги е примерно посочен в чл.2.1 от договора. За извършените услуги „София Мед“ АД дължи комисионна в размер на 0,50% от оборота (чл.4.1). Със Споразумение за изменение на Споразумението за търговски консултант, в сила със задна дата, считано от 01.01.2011г., е изменен чл.4.1. от договора, като размера на комисионната е намален на 0,3 % от оборота (л.395, папка прил.1). Комисионната се начислява върху общата брутна сума на фактурите на ревизираното дружество към всички държави, освен България, т.е. върху действащата продажна цена, която не включва мита или данъци. В представени писмени обяснения от дружеството от 15.03.2021г. (л.126, папка прил 1) е пояснено, че STEELMET /CYPRUS/ LIMITED предоставя на „СОФИЯ МЕД" АД основно услуги, свързани с идентифициране на потенциални клиенти и пазарни проучвания, използвани за изготвяне на маркетинг стратегии и стратегии за навлизане на нови пазари с цел разширяване на търговската мрежа. Тези услуги са предоставяни от разстояние, основно чрез изпращане на имейли с прикачени към тях документи доклади, презентации и др., за периода от м.01.2014г. до м.06.2014г. Със споразумение за прекратяване договорът за търговски консултант от 02.01.2004 г. е прекратен, считано от 01.07.2014 г.(стр.15-16 папка прил.1).

Въз основа на споразумението (договора) за консултантски услуги, по дебитата на счетоводна сметка [ЕГН] „Разходи за външни услуги – комисионни и представителство“ от „София Мед“ АД са начислени и изплатени възнаграждения на STEELMET /CYPRUS/ LIMITED за 2014 г. в размер на 756 867,45 лв.

Органите по приходите са установили, че през през периода от 01.01.2014 г. до 30.06.2014 г. (за който е фактурирана услугата от STEELMET /CYPRUS/ LIMITED) дружеството е извършило продажби към клиенти, осъществени чрез посредничеството на комисионери - свързани и несвързани лица. Ревизиращият екип е приел, че в сумата върху която е изчислена комисионната на STEELMET /CYPRUS/ LIMITED, не следва да фигурират суми, представляващи фактурна стойност на продажби, които са осъществени чрез посредничеството на други комисионери, тъй като за тях вече са генерирани разходи по друг комисионен договор. Поради това, от нея са изключени суми в размер на 270 292,48 лв., по продажби, осъществени чрез посредничеството на други комисионери – свързани и несвързани лица, както и суми, по продажби, осъществени на територията на Република България, които не

са разглеждани като обект за съдействие от страните при подписването на споразумението. От сумата, върху която е изчислена комисионната за кипърското дружество, са изключени и сумите, представляващи фактурна стойност на продажби, осъществени без посредници на територията на Република България, тъй като това е залегнало в чл. 5.1. от Споразумението за търговски консултант и такива услуги не са оказвани на дружеството – в размер на 14 112 351,27 лв. Така е получена основа за начисляване на комисионната на Стийлмет К. – 162 012 656,39 лв., 0,3 % от която са 486 037,97 лв., при изплатени на кипърското дружество 756 967,45 лв. По този начин, поради прилагането на неправилен подход при определянето на договореното възнаграждение по разглежданото споразумение, от ревизираното лице са отчетени счетоводни разходи за недоговорени и непредоставени услуги от STEELMET /CYPRUS/ LIMITED, в размер на 270 292,48 лв. (стр.18 от РД).

Извършена е и проверка относно реалността на оказаните от кипърското дружество услуги, чрез анализ на съдържанието на договора и на представените от ревизираното лице доказателства, в съответствие с т. 7.5 от Ръководството на ОИСП, като са идентифицирани два проблема като значително важни при анализа на контролирани сделки по предоставяне на услуги, а именно:

- 1) дали вътрешногруповите услуги са действително извършени и
- 2) ако са извършени, каква следва да е цената за такава вътрешногрупова услуга, така че да съответства на принципа на независимите пазарни отношения. Ревизиращите, след запознаване с приложенията към имейлите, извършено посещение на място в офис на ревизираното дружество на 20.04.2021 г., са констатирани, че почти всички доказателства, представени от консултанта не са съпроводени с превод на български език, като голяма част от тях са публикации от интернет, общодостъпни са и нямат за автор кипърското дружество. Прието е, че същите не доказват изпълнение на предмета на договора, доколкото в тях не се съдържа конкретика за търсене на продукцията на ревизираното лице на конкретни пазари, конкурентоспособност на продукцията, информация за продуктово фолио, препоръки за маркетингови стратегии или информация за конкретни клиенти, поради което е изведен извод, че срещу извършените плащания в полза на свързаното лице, ревизираното дружество не е получило насрещна престация. Извършена е преценка и на услугите, оказани от други комисионери, в резултат на което е установено и дублиране на услуги. От ревизиращия екип е прието, че отчетените от ревизираното лице разходи не са свързани с реално предоставени услуги и основание чл. 16, ал. 2, т. 4 във връзка с чл. 26, т. 2 и чл. 10, ал. 1 от

ЗКПО във вр. с чл. 4, ал. 1, т. 5 от ЗС (отм.), е преобразуван финансовият резултат на дружеството в посока увеличение.

III. С ревизионния акт на „София Мед“ АД са определени допълнителни задължения за данък при източника във връзка с начислени доходи в полза на чуждестранни лица, квалифицирани като облагаеми по чл. 195, ал. 1, във връзка с чл. 12, ал. 5, т. 4 и т. 5 от ЗКПО доходи от възнаграждения за технически услуги.

Констатациите в тази връзка на органите по приходите за ревизирания период 01.01.2014г. – 31.12.2014г. са свързани с начислени доходи в полза на чуждестранни юридически лица, подлежащи на облагане по реда на чл. 195 от ЗКПО, както следва:

1. В полза на GENECOS SA във връзка с възнаграждения за факторинг. Начислената сума за получените услуги е общо в размер на 5 930,08 лв., съгласно представена от „София Мед“ АД фактура №7742/30.09.2014 г. с предмет „факторингови разходи“. От ревизираното дружество не са представени доказателства за наличие на материално-правни основания за прилагане на СИДДО, удостоверяващи се с документите, посочени в чл. 136 от ДОПК.

Тъй като тези услуги попадат в обхвата на чл. 12, ал. 5, т. 5 от ЗКПО - възнаграждения по договори за франчайз и факторинг, по смисъла на § 1, т. 11 от ДР на ЗКПО, на основание чл. 195, ал. 1 във връзка с чл. 12, ал. 5, т. 5 от ЗКПО, са определени допълнителни задължения за данък при източника. Съгласно чл. 202, ал. 2, т. 2 от ЗКПО размерът на данъка е определен на 593,01 лв.

2. В полза на KIWA N. V., X., в размер на 9 472, 61 лв. във връзка с фактури № NL0301425891/01.10.2014 г., № NL0301428030/03.11.2014 г. и № NL03014280291/03.11.2014 г. Сумите, съгласно представени в ревизионното производство договори, се дължат за първоначална сертификация и за провеждане на инспекции и одити относно поддръжка на сертификационната марка.

Органите по приходите са приели, че посочените услуги попадат в обхвата на чл. 12, ал. 5, т. 4 от ЗКПО - възнаграждения за технически услуги, по смисъла на § 1, т. 9 от ДР на ЗКПО, тъй като в случая KIWA NEDERLAND B.V., на база притежаваните специфични знания и информация, специални познания и опит при разрешаване на подобни казуси, извършва инспекция и одит, като чрез поредица от действия извършва консултантски услуги в полза на ревизираното лице.

От ревизираното дружество не са представени предвидените в чл. 136 от ДОПК доказателства за наличие на основания за прилагане на СИДДО. Поради това, на основание чл. 195, ал. 1 във връзка с чл. 12, ал. 5, т. 4 и

чл. 202, ал. 2, т. 2 от ЗКПО, са определени допълнителни задължения в размер на 947,26 лв.

3. Начислени са доходи в полза на EHRT MASCHINENBAU GMBH във връзка с доходи от консултантски услуги. Начислените суми за получените консултантски услуги са общо в размер на 6 097,67 лв. и са във връзка с доходи по фактура № 12585/02.12.2014 г. Към тази фактура са представени: възлагане на поръчка за консултантски услуги, приемо-предавателен протокол и складова разписка. Съгласно представените документи и писмени обяснения получената услуга е инженерна помощ за обща проверка за правилен монтаж на машина, поддръжка и настройка за сходимост. Ревизиращият екип е приел, че оказаните услуги попадат в обхвата на чл. 12, ал. 5, т. 4 от ЗКПО - възнаграждения за технически услуги, по смисъла на § 1, т. 9 от ДР на ЗКПО.

Посочено е, че от „СОФИЯ МЕД“ АД не са представени предвидените в чл. 136 от ДОПК доказателства за наличие на основания за прилагане на СИДДО. Поради това, на основание чл. 195, ал. 1 във връзка с чл. 12, ал. 5, т. 4 и чл. 202, ал. 2, т. 2 от ЗКПО, са определени допълнителни задължения в размер на 609,77 лв.

При тези констатации е издаден и ревизионния акт в оспорената му от „София Мед“ АД част, с която е извършеното увеличение на финансовия резултат за 2014 г. със сумата в размер на 1 735 015,19 лв. и определените на основание чл. 195, ал. 1 от Закона за корпоративното подоходно облагане допълнителни задължения за данък при източника за периода м. 10.2014 г. – м. 12.2014г. в размер на 2 150,04 лв., ведно със съответните лихви в размер на 1 421,94 лв.

При обжалването на ревизионния акт пред директора на ДОДОП решаващия орган, обсъждайки доводите и възраженията на дружеството е приел, че е допусната техническа грешка при задаване на формулата за изчисления в Excel, като в калкулацията комисионните към свързаните лица са сравнени със среднопретеглената комисионна към несвързаните лица, вместо с максималната комисионна към несвързани лица, попадащи в съответната група, по отношение на обема на сделките (обем на продаденото количество - под 1000 тона или над 1000 тона). Това е довело до грешни изчисления на ревизиращите органи, като след извършени допълнителни изчисления, описани подробно в решението на директора на ДОДОП, са извършени корекции на отчетените от ревизираното лице приходи от продажба по сделките с екструдирани продукти, продукти от валцово производство и покривни продукти, подробно отразени в приложение „№ 1.2 – коригирано“, към

приложеното към жалбата становище в размер на 310 753,95 лв., а не както установено при ревизията в размер на 335 899,64 лв. , обосновало и **изменение** на РА в резултат на преизчисляване на извършените корекции при сделки с комисионни и сделки за продажба на продукцията, при което счетоводният финансов резултат за 2014 г. е увеличен за данъчни цели на основание чл. 15, във връзка с чл. 16, ал. 1 от ЗКПО със сумата в размер общо на 952 902,14 лв., вместо с 978 047, 74 лв.

В съдебното производство са приети доказателствата, представени с административната преписка. По искане на С. Мед АД съдът допусна изслушването на съдебно икономическа експертиза.

В отговор на въпроса 1, изискващ вещото лице да провери дали начислените комисионни от свързаните лица - посредници на „София Мед“ АД през 2014г., попадат в обхвата от стойности на комисионни възнаграждения по съпоставими сделки, осъществени между „София Мед“ АД и несвързани лица, съобразно предложената от ревизиращия екип категоризация за вид на продукта и територия, като при изпълнение на задачата, вземе предвид съответните данни и анализи, изготвени от „София Мед“ АД (приложение 1 към жалбата до ДОДОП). Вещото лице е установило 5 комисионери, за които изведените стойности на начислените комисионни през 2014г. към посредници - свързани лица за С. Мед АД, са извън обхвата от стойности на комисионни възнаграждения по съпоставими сделки между С. Мед АД и несвързани лица. Установяванията са извършени като са приложени критериите за вид Продукт по сделката и Количество-обем на продажбите в тонове.

В отговор на въпроса да извърши проверка дали маржът на приноса, реализиран от „София Мед“ АД при продажба на продукцията на свързани лица през ревизиращия период 2014г., попада в обхвата от стойности по марж на приноса по съпоставими сделки на „София Мед“ АД с несвързани лица, като при изпълнение на задачата, да вземе предвид съответните данни и анализи, изготвени от „София Мед“ АД (приложение 2 към жалбата до ДОДОП), чрез прилагане на метода на увеличената стойност съгласно Наредба № Н-9 от 14.08.2006г. вещото лице, е извършило следното: Посочило е как се изчислява т.нар. марж на приноса (contribution margin) от групата от дружества, от която е част С. МЕД АД, който се използва за определяне на рентабилността на сделките с метали – по формулата:

М. на приноса = Преработвателна цена - Променливи разходи

Променливи разходи

Вещото лице е пояснило подробно и как са групирани клиентите, (според обема на сделките, сключени с тях); въвеждането на географски

критерий, като за съпоставими сделки са приети единствено такива, чийто краен получател е от държава в Европейската икономическа зона или Швейцария (по отношение на контролираните сделки с CPW AMERICA Co за съпоставими са приети само такива, чийто краен получател е от държава в С. Америка);группиране според вида продукция в 32 групи, поради установено съществено различие в показателя променливи разходи за тон при продукцията от различните категории. Вещото лице извършило самостоятелен анализ на маржа на приноса, прилагайки метода на увеличената стойност и извело в табличен вид (Таблица-въпрос 2_) стойностите на марж на приноса на С. Мед при продажба на продукцията през 2014г. към свързани лица, които стойности са извън обхвата от стойности по марж на приноса по съпоставими сделки между С. Мед АД и несвързани лица. Заключениеето установява, че дружеството е извършвало продажби над пазарните цени, съобразно установените маржове. При констатирана от вещото лице разлика от маржа на приноса над обхвата и разлика от маржа на приноса под обхвата на пазарните цени е получена сумата от – 324 526,15 лв.представляваща сума на корекцията в резултат на нетиране на разликите от маржа на приноса (л.401 от делото, стр.16 от заключението на експертизата.

В пояснения към заключението и в отговор на въпрос на ответника по отношение на извършеното нетиране на разликите от маржа на приноса вещото лице обоснова действията си с чл. 17 от Наредбата Н-9 и при разбирането, че текста на наредбата има предвид разлика, както в посока увеличение, така и в посока намаление.

Съдът цени експертното заключение, като приема, че същото има принос във връзка с критериите, по които ревизиращият екип е извършил допълнително групиране на реализирани чрез посредници сделки и впоследствие – сравняване размерите на комисионните възнаграждения по сделки, съответно със свързани и с несвързани лица. Както вещото лице, така и ревизираното лице, а и органите по приходите, са приложили метода на сравнимите неконтролирани цени за доказване съответствието на заплатените от „София мед“ АД комисионни възнаграждения на свързани лица, при продажба на продукцията; избраните като съпоставими сделки при прилагането метода на МСНЦ, са извършени от дружеството вътрешни сравними сделки, които имат необходимата степен на съпоставимост, тъй като не са налице обществено достъпни съпоставими сделки за посреднически услуги.

Предвид изложеното, съдът намира от правна страна следното.

Жалбата на С. Мед АД е подадена в срок, срещу подлежащ на обжалване акт и от страна, чиито интереси за с;засегнати то акта, поради което е допустима.

Страните не спорят по фактите по делото, свързани с дейността на дружеството за ревизирания период, осъществените сделки между свързани лица и условията, при които същите са извършени, съдържанието на сключените споразумения за консултантски услуги и представените доказателства за изпълнението им, констатираните при ревизията счетоводни загуби в ревизираната финансова година - 2014 г., както и в следващите две финансови години - 2015 г. и 2016 г.

Спорни между страните са въпросите относно законосъобразността на извършените допълнително категоризации и групиране на съпоставимите сделки между „София Мед“ АД и несвързани лица, предвид приложението на примерните критерии за съпоставимост в Наредба Н-9/14.06.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени, извършеното категоризиране на сделките с агентите на база вид на продукта, изключването, като несъпоставими от органите по приходите на данните на съпоставими сделки, осъществени извън Европейското икономическо пространство и Швейцария, категоризирането на агенти на база продадено количество през годината, (съответно на равно или над 1000 тона; количество под 1000 тона. Жалбоподателят оспорва и начина на приложение на метода на сравнимите неконтролирани цени (МСНЦ), както и на Метода на увеличената стойност, с доводи за нарушение на чл. 16-17 от Наредбата, както и избраната методологията, за изчисление на лихва за отложено плащане и извършената корекция. Оспорват се и изчисленията на нормата на печалба, с включването в нея на резултата от премия или дискаунт и квалифицирането от ревизиращия екип на изплатените в полза на KIWA NEDERLAND B.V. и EHRT MASCHINENBAU GMBH доходи като консултантски услуги и начисляването на данък върху доходите на чуждестранните лица на ревизираното дружество при условията на чл. 202, ал. 2 от ЗКПО.

Правилата за облагане при сделки между свързани лица са уредени и с чл.116 ДОПК и Наредба № Н-9/14.08. 2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени. Според чл.116 ал.2 от 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.

Според разпоредбата на чл. 15 ЗКПО, когато свързани лица осъществяват търговските и финансовите си взаимоотношения при условия, които оказват влияние върху размера на данъчния финансов резултат (върху размера на печалбите и доходите), отличаващ се от условията между несвързани лица, данъчният финансов резултат (печалбата и доходите им) се определя и се облага с данък при условията, които биха възникнали за несвързани лица. Разпоредбата на чл. 16, ал. 1 с.з. постановява, че когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчната основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане.

Легално определение за „пазарна цена“ се съдържа в § 1, т. 8 ДР на ДОПК, като това е „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, според § 1, т. 10 ДР ДОПК са: 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.

Редът и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени между свързани лица за целите на данъчното облагане, когато свързани лица осъществяват търговските и финансовите си взаимоотношения при условия, отличаващи се от условията между несвързани лица се съдържат във вече посочената Наредба № Н-9/2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени. Прилагането на методите по Наредба № Н-9/2006 г. не е произволно, а е свързано с преценката за наличието на посочените в наредбата условия за приложението им. Съгласно чл.8 ал.1 от Наредбата методът на сравнимите неконтролирани цени се прилага, когато са налице съпоставими сделки с продукти или услуги, осъществявани между

свързаното лице и независими лица или съпоставими сделки с продукти или услуги, осъществявани между независими лица. В чл.8 ал.2 от Наредбата се съдържат предпоставките за приложението на метода на пазарните цени или методът на увеличената стойност.

Чл. 62 от Наредбата указва на органа по приходите да започне анализа на определените цени, като следва избрания от задълженото лице метод, но когато се 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, съответстващ на целта по чл. 4. Тежестта на доказване наличието на свързаност и на основанията за прилагане правилата за трансферно ценообразуване е на ревизиращия орган, като в настоящето производство тези факти не са спорни между страните.

Предвид изложените в РД и в ревизионния акт подробни мотиви, относно използваните методи съдът приема, че ревизиращите органи по приходите са обосנוвали основанията да използват специалните правила за определяне данъчния финансов резултат. От друга страна ревизираното лице също дължи съдействие изясняване на релевантни обстоятелства, като представи относими доказателства, вкл. и от чужбина, съгласно чл. 116 ал. 1 изр.2 и ал. 2 ДОПК. Когато ревизиращите органи сметат и обосноват извод, че ревизираното лице не е доказало обстоятелствата по ал. 1 и ал. 2, нормата на ал. 4 ги оправомощава да установят пазарните цени, въз основа на достъпна информация или доказателства.

Изискването на чл. 6, ал. 1 от Наредба №Н-9/14.08.2006 г. е, при прилагане на всички методи за трансферно ценообразуване да се извършва анализ на съпоставимостта между контролирана и неконтролирана сделка, на база факторите: 1. характеристика на продукта или услугата – предмет на сделката; 2. функции, които всяко лице, участващо в сравняваните сделки изпълнява, като се отчитат използваните активи и поетите рискове, както и условията по сравняваните сделки; 3. икономическите условия; 4. бизнес - стратегии. Целта на анализа е постигане на достоверен резултат, като съпоставимост в достатъчна степен, между сравняваните контролирана и неконтролирана сделка, изразяващи се в липса на различия, които могат съществено да повлияят върху критериите като цена, брутна печалба и нетна печалба, на които се основават различните методи.

При прилагането на методите за определяне на пазарни цени се изисква от данъчнозадължените лица да представят анализ на съпоставимостта между контролираната и съпоставимата сделка, по предварително посочени критерии.

Съдът намира за неоснователни възраженията на жалбоподателя по отношение на допълнително определените критерии от органите по приходите за групиране на реализираните чрез посредници сделки за продажби на ревизираното лице по вид продукцията, географско местоположение на крайния получател и общо количество на реализираните продажби от съответния вид продукцията. Извършеното допълнително групиране е в съответствие с разпоредбата на чл.6 ал.1 т.1-4 от Наредбата, изискваща при извършване на анализ на съпоставимостта да се съобразят фактори като „характеристика на продукта или услугата - предмет на сделката“, относим към групирането по вид продукцията, „функции, които всяко лице, участващо в сравняваните сделки изпълнява, като се отчитат използваните активи и поетите рискове, както и условията по сравняваните сделки“, фактор относим към допълнителното групиране от органите по приходите по географско местоположение на крайния получател, както и „икономическите условия“ и „бизнес стратегии“. Избраните от органите по приходите допълнителни критерии за групиране на сделките са сред факторите, които влияят върху цената, посочени в нормата на чл.20 от Наредбата при приложението на МСНЦ, изискващ постигането на най-точни резултати от изследването, при наличие наличие на почти пълна идентичност между контролираната и съпоставимата сделка. Така в чл.20 т.1 като такъв задължително приложим фактор са посочени характеристиките на продукта, а в чл.20 т.3 б.а и б.б - пазарни условия, като географски пазар, на който се реализира продуктът или услугата и пазарен дял на продукта или услугата. Несъмнено е, че вида на продукцията е фактор, който оказва влияние при търсенето на прокукта, а оттам и върху количеството извършени продажба, съответно и върху размера на възнаграждението на посредника, като по-голямото търсене определя по- малки усилия от страна на посредника за реализиране на сделката, а по малкото търсене на продукта предполага полагането на допълнителни усилия и стратегии за увеличаване на продажбите. Съответно и процента на възнаграждение в първия случай би бил по-нисък, а във втория – по-висок, съответен на извършената работа от страна на посредника по сделката.

Идентични са изводите на съда и по отношение на втория допълнително избран критерии при ревизията за групиране на реализираните чрез посредници сделки за продажби на ревизираното лице по географско местоположение на крайния получател. Разделението на сделките, на осъществени в държави от Европейската икономическа зона или Швейцария е съобразено с информацията от счетоводните регистри на ревизираното лице на сделки, съобразно която същите преобладаващо са

осъществени в този географски район, а сделките извън него са несъществени като брой, при което не се отразяват на анализа. Отчетени са и пазарните условия в този географски регион, които имат съществени разлики с условията в други географски райони, поради което правилно ревизиращите органи са избрали да не се включват в анализа на съпоставимостта сделки от различни географски региони. Целта на въведения допълнителен критерий е постигане на максимална съпоставимост между контролираната и съпоставимата сделка, включително и по отношение на пазара, на който оперират посредниците, свързани лица. Доводите на жалбоподателя, основани на параграф 1.55 от Ръководството на ОИСР , цитирани в жалбата, а именно „Пазарните цени могат да варират на различните пазари - дори за сделки, включващи едни и същи стоки или услуги. За да се постигне съпоставимост, е необходимо между пазарите,, на които оперират независимите и свързаните предприятия, да няма различия, които оказват съществено влияние върху цената..“ са в подкрепа на избора от органите по приходите критерии за допълнително групиране по географско местоположение на крайния получател..

Съдът намира за законосъобразно определен и третия допълнителен критерии - общо количество на реализираните продажби от съответния вид продукция в две групи: малки по обем (общото количество на реализираните продажби не надхвърля 1000 тона и големи по обем (общото количество на реализираните продажби е не по - малко от 1000 тона). Групирането съответства на разпоредбите на чл.20 т.2 б.а от Наредбата. Избраният допълнителен критерий от органите по приходите отчита обстоятелството, че при сделки между несвързани лица обемът на продажбите обичайно би бил взет предвид при определяне размера на възнаграждението за посредническата услуга, по отношение на тези продажби. Групирането на малки и големи по обем сделки с реализирани продажби на количество под 1000 тона и над 1000 тона съдът не намира да противоречи на нормативни разпоредби. Този допълнителен критерии съобразява и търговската практика за отстъпки за количество при различни договорени параметри.

Обосновани и съответни на доказателствата по делото са констатациите за решаващия орган за допусната техническа грешка при задаване на формулата за изчисления, довело до извършване на корекции на отчетените от ревизираното лице приходи от продажба по сделките с екструдирани продукти, продукти от валцово производство и покривни продукти, в посока намаление от 335 899,64 лв. на 310 753,95 лв. и изменение на РА при което установената данъчна загуба е определена на

7 534 638,34 лв.

Относно сделките за покупка на медни катода от „Халкор“. Ревизираното дружество с документацията за трансферно ценообразуване, а и в съдебното производство не представя доказателства за пазарния размер на отчетените разходи за лихви по разглежданото споразумение с ХАЛКОР, Гърция.

Определение за „пазарна лихва“ се съдържа в § 1, т. 32 от ДР на ЗКПО, съобразно което, за пазарна, се приема лихвата, която би била платена при същите условия за предоставен или получен кредит под каквато и да е форма по сделка между лица, които не са свързани. В разпоредбата са изброени редица фактори, които следва да се отчитат при определяне на обстоятелството дали една лихва по предоставен или получен кредит/заем е в рамките или се отклонява от пазарните нива при съпоставими сделки между несвързани лица. В тази връзка, договорената лихва не следва да се различава от пазарната, определена по смисъла на § 1, т. 32 от ДР на ЗКПО.

При вече посочената липса на анализ в представената документация за трансферно ценообразуване, съдът приема, че законосъобразно от органите по приходите е приложен Метода на сравнимите неконтролирани цени, като за подходящи неконтролирани сделки са приети лихвите по получени краткосрочни заеми от дружеството. Правилно е изчислена лихвата за отложено плащане, като разлика между фактурираната цена за всяка отделна сделка по покупка на медни катода от ХАЛКОР, Гърция и цената, определена от средната цена на мед, публикуван на Лондонската метална борса за определения котационен период, плюс премия, като данните за размерите на лихвените проценти по краткосрочни заеми са взети от годишните финансови отчети на ревизираното дружество. Жалбоподателя оспорва формулата за изчисления: Стойност на сделката - Разходи за застраховка - Разходи за транспорт - Ц. на метала според Лондонската метална борса - Премия - Променливи разходи - Резултат от премия или дискаунт / Променливи разходи и конкретно включването в нея на резултата от премия или дискаунт. Доколкото премиите са включени в цената на медните катода, а дискаунта е елемент от образуването на цената за скраб, като размера му зависи от качеството на материала, съдът намира че правилно от органите по приходите премиите и дискаунтите са включени във формулата за изчисления от органите по приходите, при отчитане на начина на определяне на лихвата - според условията на пазара, отчитайки всички количествени и качествени характеристики на сделката – форма, размер, валута, срок, вид, размер и ликвидност на обезпечението, кредитен риск,

профил на кредитополучателя, както и всички други условия и обстоятелства, влияещи върху нейния размер. По тези съображения съдът определя за законосъобразно определена сума на корекцията по всички доставки на катоди в размер на 201 093,50 лв.

Съдът намира за законосъобразно извършеното допълнително групиране на реализираните сделките по продажба на продукцията по избраните от ревизиращия екип критерии и последвалото сравнение с нормата на надбавка по съпоставимата с неконтролирана сделка.

Тези действия са в съответствие с изискванията на чл. 6, ал. 1 от Наредба №Н-9 от 14.08.2006 г. и т. 1.33 от Ръководството на ОИСР за трансферно ценообразуване за извършване на анализ на съпоставимостта при прилагането на Метода на увеличената стойност (МУС). Последният налага извършване на анализ на съпоставимостта по сочените в чл. 33 от Наредбата критерии. Като допълнителен критерий за групиране на сделките органите по приходите са приели себестойността на метала по всички поръчки, в съответствие с фактора по чл. 33, ал. 2, т. 1 от Наредбата, а именно - структура на разходите (отчита се влиянието на фактори като морално и физическо изхабяване на машините и съоръженията, като по този начин в съответствие с правилата на Наредбата сделките допълнително са разграничени по отношение на най-съществени им елемент - себестойността на метала, за постигане на достатъчна съпоставимост за целите на анализа и на надеждност на резултатите от него. Тези действия са последица и от представения от ревизираното дружество широк диапазон от пазарни стойности, базирани на вътрешни съпоставими сделки с несвързани лица в границите от 514,62% до 4767,53%, при което без групирането на съпоставимите сделки по съществен признак не биха сее получили надеждни резултати. Правилно органите по приходите са приложили и допълнителния географски критерий, съобразно чл. 33, ал. 1, т. 5 от Наредба №Н-9. Пазарната логика е безспорна, че при реализацията на един и същ продукт на различни пазари, отличаващи се по своите условия и мащаби, ще има значителна разлика в цената, съответно в печалбата, която се реализира на тези пазари, в който смисъл е и т. 1.55 от Ръководството на ОИСР. Доводите на жалбоподателя, изложени и пред решаващия орган за постигането на еднаква печалба на различни пазари се основава на изследване при неправилно избрани/ недостатъчни критерии за групиране на сделките със свързани лица.

Съдът не споделя доводите в жалбата относно допълнителния критерий по вид на продукцията. Приемането на този критерий съответства на изискването за анализ на влиянието на фактора „характеристика на

продукта или услугата“, посочено в чл. 6, ал. 1, т. 1 от Наредба №Н-9 от 2006 г. Това дава възможност да се установи показателя променливи разходи за тон продукция от различните категории.

По тези съображения съдът приема, че правилно и в съответствие с материалния закон чл. 15 от ЗКПО, във връзка с чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, органите по приходите са увеличили счетоводният финансов резултат за 2014 г. е увеличен за данъчни цели на основание чл. 15, във връзка с чл. 16, ал. 1 от ЗКПО със сумата в размер общо на 952 902,14 лв., съобразно изменението на РА с решението на директора на ДОДОП.

Неоснователни са доводите в жалбата и относно извършеното увеличение на финансовия резултат за 2014 г., на основание чл. 16, ал. 2, т. 4 във връзка с чл. 26, т. 2 от ЗКПО, със сумата от 756 867,45 лв. – непризнати за данъчни цели разходи за комисионни и представителство по договор със STEELMET /CYPRUS/ LIMITED.

Както вече бе посочено от съда при фактическите установявания, като „Разходи за външни услуги – комисионни и представителство“ от жалбоподателя са изплатени възнаграждения на STEELMET /CYPRUS/ LIMITED за 2014 г. в размер на 756 867,45 лв. Жалбоподателят твърди наличието на противоречие в соченото от органите по приходите основание за непризнаване на разходите – по чл.16 ал.2 т.4 от ЗКПО като неосъществени реално и по чл.10 от ЗКПО изискващ документалната им обосновааност с доводи за наличието за същите на първичен счетоводен документ.

Съгласно чл. 26, т. 2 от ЗКПО, не се признават за данъчни цели разходите, които не са документално обосновани по смисъла на този закон. В чл. 10 от ЗКПО се съдържат изрични разпоредби, които се базират на изискванията на ЗСч. По силата на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО, счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ, по смисъла на ЗСч, отразяващ вярно стопанската операция. В действителност органите по приходите са приели неспазване на изискването за вярно отразяване на стопанската операция. Поради това за признаване за данъчни цели като разход не е достатъчно наличието на фактура, каквото е неправилното разбиране на ревизираното дружество. Изискването се свързва със задължителната необходимостта фактурата да отразява реално осъществените стопански операции.

Касае се за сделки между свързани лица, едно от които не е местно лице на Република България, при съобразяване с разпоредбата на чл. 116, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК, която определя, че задължение на ревизираното лице да представи доказателства за изясняване на факти и обстоятелства извън

територията на страната. Такива са представени в ревизионното производство, но както вече бе посочено при фактическите установявания,

От една страна е налице дублиране на услугите,

От друга липсват доказателства за реалното изпълнение на споразумението, а в същото липсва и конкретика относно време, пазар, страни, продукти на ревизираното лице и други съществени въпроси, които детайлизират конкретните обекти за оказване на вътрешногруповата услуга. При тези констатации изводите на органите по приходите за липсата на конкретен обект по споразумението, действително е довело като резултат от страна на контрагента на ревизираното лице по споразумението, да предоставя всякакви материали, които да се считат за изпълнение на задълженията му. Споразумението като договор, не съдържа клаузи за процедура за възлагане на работата и нейното приемане, не е предвиден срок за извършване на работата, не е ясен и съставът на изпълнителя, не са изяснени въпроси относно контактните лица на изпълнителя и възложителя и други въпроси, свързани с оперативното изпълнение. Комуникацията също не е обект на споразумението, но е осъществявана единствено по електронна поща, като изпращаните материали, правилно констатирани като общодостъпна и обща като съдържание информация от интернет, не е пряко относима за постигане на целите на споразумението, при липсата на доказателства кога и по какъв начин е възлагано на кипърското дружество изготвянето на предоставените в хода на ревизионното производство материали.

Налице са доказателства единствено за заплащане на вознаграждение, при което съдът намира за правилни изводите на органите по приходите, че единствената му цел е документалното оформяне на задължения за плащане на определени суми от ревизираното дружество в полза на свързаното лице, които не са обвързани с получаването на насрещна престация и липсва реално получена услуга от „СОФИЯ МЕД“ АД.

При тези констатации с оспорения РА обосновано е прието, че кипърското дружество по никакъв начин не е ангажирано с издирването, идентифицирането и установяването на преддоговорни и договорни отношения с конкретни клиенти на ревизираното дружество.

Постигнатият от ревизираното дружество резултат за ревизирания период - загуба също не може да формира извод за реализиране на крайната цел по споразумението. След като вътрешногруповата услуга не осигурява на ревизираното дружество икономическа и търговска изгода или подобряване на търговската му позиция, то не е изпълнен критерият за

нейното признаване, заложен в т. 7.6 от Ръководството на ОИСР.

Относно доводите за удържан данък при източника от възнаградението на кипърското дружество, което води до двойно облагане.

Съгласно чл.195 ал.1 от ЗКПО доходите от източник в страната, посочени в чл. 12, ал. 2, 3, 5 и 8, на чуждестранни юридически лица, когато не са реализирани чрез място на стопанска дейност в страната и доходите от източник в страната, посочени в чл. 12, ал. 9, на чуждестранни юридически лица, установени в юрисдикции с преференциален данъчен режим, когато не са реализирани чрез място на стопанска дейност в страната, подлежат на облагане с данък при източника, който е окончателен. Облагането по чл. 195 от ЗКПО на дохода на чуждестранното лице не изключва облагането по реда на чл. 16 от ЗКПО на местното лице платец на дохода. Основание за облагането е извършеното начисляване на доход от местно лице в полза на чуждестранно лице. Предвид изложеното жалбата на С. Мед АД в тази й част е неоснователна.

Относно определените с РА допълнителни задължения за данък при източника във връзка с начислени доходи в полза на чуждестранни лица, квалифицирани като облагаеми по чл. 195, ал. 1, във връзка с чл. 12, ал. 5, т. 4 и т. 5 от ЗКПО доходи от възнаградения за технически услуги. Жалбоподателят сопорва тези задължения с доводи за несъгласие (стр.13 гръб от жалбата), като заявява, че дружеството е в процес на събиране на доказателства за наличие на основание за прилагане на данъчни облек доказателства за прилагане на данъчно облекчение по съответните СИДДО. Такива доказателства в съдебното производство не са ангажирани.

Предвид изложеното съдът намира че законосъобразно, на основание чл. 195, ал. 1 във връзка с чл. 12, ал. 5, т. 5 от ЗКПО, са определени допълнителни задължения за данък при източника в размер на 593,01 лв. във връзка с начислената от жалбоподателя сума за получените услуги от GENECOS SA във връзка с възнаградения за факторинг.

Във връзка с начислените суми в полза на KIWA N. V., X., в размер на 9 472, 61 лв. във връзка с фактури № NL0301425891/01.10.2014 г., № NL0301428030/03.11.2014 г. и № NL03014280291/03.11.2014 г. съдът намира за правилни констатациите в РА, че посочените услуги попадат в обхвата на чл. 12, ал. 5, т. 4 от ЗКПО - възнаградения за технически услуги, по смисъла на § 1, т. 9 от ДР на ЗКПО, при което законосъобразно на основание чл. 195, ал. 1 във връзка с чл. 12, ал. 5, т. 5 от ЗКПО, с РА са определени допълнителни задължения за данък при източника в размер

на 593,01 лв.

Доколкото оказаните услуги от EHRT MASCHINENBAU GMBH попадат в обхвата на чл. 12, ал. 5, т. 4 от ЗКПО - възнаграждения за технически услуги, по смисъла на § 1, т. 9 от ДР на ЗКПО и при непредставяне на предвидените в чл. 136 от ДОПК доказателства за наличие на основания за прилагане на СИДДО, от органите по приходите законосъобразно с РА са определени, на основание чл. 195, ал. 1 във връзка с чл. 12, ал. 5, т. 4 и чл. 202, ал. 2, т. 2 от ЗКПО, допълнителни задължения в размер на 609,77 лв.

По изложените съображения ревизионния акт в оспорената му част е законосъобразен, обоснован и правилен, а жалбата срещу него като неоснователна следва да бъде отхвърлена.

При този изход на спора е основателна претенцията за разноски на ответника по жалбата, на който следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение, съобразно материалния интерес, в размер на 11632,36 лв.

Води от горното и на основание чл.160 ал.1 и 2 от ДОПК, съдът

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „СОФИЯ МЕД“ АД, ЕИК:[ЕИК] срещу Ревизионен акт (№ Р-29002920007929-091-001/09.08.2021г. издаден от органи по приходите, изменен с Решение №1925/20.12.2021г. на директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" С. при ЦУ на НАП

ОСЪЖДА „СОФИЯ МЕД“ АД, ЕИК:[ЕИК] да заплати на Национална агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение, в размер на 11632,36 лв.

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

СЪДИЯ: