М О Т И В И

към проект на Наредба за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени

I. Причини, които налагат разработването на проекта:

Принципът на независимите пазарни отношения (the arm's length principle) – НПО, е широко приет стандарт за данъчно регулиране на търговските и финансовите взаимоотношения между свързани лица, разработен от Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР) с цел осигуряване на единен подход за данъчните администрации и данъчно задължените лица при оценката на условията по сделки с трансграничен характер между членове на една и съща група предприятия. Принципът на НПО осигурява:

- равнопоставеност в данъчното третиране на свързаните и независимите предприятия;
- защита на интересите на различните данъчни юрисдикции чрез балансирано разпределение на техните данъчнооблагателни правомощия и недопускане създаването на предпоставки за избягване на данъчно облагане;
- насърчаване на международната търговия и инвестиции чрез премахване на икономическото двойно данъчно облагане, без да се създава прекомерна административна тежест за данъкоплатците.

Принципът на НПО, като международен стандарт за определяне на печалбите на свързани лица за данъчни цели, е залегнал в чл. 9, ал. 1 от Модела на данъчна спогодба за доходите и имуществото на ОИСР (Модела на СИДДО на ОИСР), възприет от България като основа при воденето на преговори за сключване на СИДДО. В допълнение, принципът на НПО е приет и в Конвенцията за премахване на двойното данъчно облагане във връзка с корекция на печалби на свързани предприятия 90/436/ЕИО (Арбитражната конвенция), прилагана от държавите-членки на Европейския съюз, и се използва в правилата за трансферно ценообразуване на повечето данъчни юрисдикции по света.

Конкретните препоръки и насоки на ОИСР относно тълкуването и прилагането на принципа на НПО се съдържат в Ръководството по трансферно ценообразуване за мултинационални предприятия и данъчни администрации на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (Ръководството на ОИСР), разработено от Комитета по фискални въпроси на ОИСР въз основа на предишни доклади в областта на трансферното ценообразуване. Ръководството на ОИСР е публикувано за първи път през 1995 г., а впоследствие регулярно е допълвано и преразглеждано.

В данъчното законодателство на България принципът на НПО е отразен в разпоредбата на чл. 15 от Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО), а методологията за неговото прилагане е уредена в Наредба № Н-9 от 14 август 2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени (Наредба № Н-9 от 2006 г.), издадена от министъра на финансите на основание §1, т. 10 от допълнителните разпоредби на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК) и чл. 16, ал. 3 от отменения през 2006 г. Закон за корпоративното подоходно облагане от 1997 г.

Въпреки че правилата на Наредба № Н-9 от 2006 г. се основават и в голяма степен съответстват на Ръководството на ОИСР от 1995 г., същите не са изменяни и допълвани след тяхното приемане и в тази връзка не отразяват промените в Ръководството на ОИСР, направени след 2006 г. Някои от тези по-съществени промени, които са въведени още през 2010 г. в Ръководството на ОИСР, включват:

- замяна на т.нар. „йерархия на методите“ с принципа на „най-подходящия метод спрямо обстоятелствата на случая”;
- разширяване и задълбочаване на насоките относно прилагането на методите на транзакционната печалба;
- допълване и систематизиране на насоките относно анализа на съпоставимостта и неговото значение;
- добавяне на изцяло нова глава, разглеждаща трансферното ценообразуване при преструктуриране на бизнеса.

Други съществени промени в Ръководството на ОИСР са резултат от работата по Плана BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) относно прилагане на мерки срещу свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби на ОИСР/Г20 от 2013 г. и последващите усилия в рамките на формата „Приобщаваща рамка за прилагане на мерки срещу свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби“ (Приобщаващата рамка), към който България се присъединява през юни 2016 г. Чрез този проект международната общност се ангажира с разработването и прилагането на мерки срещу агресивното данъчно планиране, чрез които да се гарантира, че печалбите от стопанска дейност се облагат с данък в юрисдикцията, в която се извършва тази дейност и в която се създава съответната икономическа стойност. Важна част от тези мерки (Мерки 8, 9, 10 и 13)[1] са свързани с промени в областта на трансферното ценообразуване, които намират отражение в съдържанието на Ръководството на ОИСР през 2017 и следващите години, а именно:

- обновяване на насоките и препоръките относно идентифицирането на търговските и финансови взаимоотношения между свързаните лица и по-конкретно относно точното описание на действителната контролирана сделка с фокус върху действителното поведение на страните и разпределението между тях на икономически значимите рискове; пояснява на условията, при които данъчните администрации може да не признаят контролираната сделка и съответните данъчни ефекти от същата;
- разширяване на общите насоки относно прилагането на принципа на НПО чрез обръщане на допълнително внимание на фактори на съпоставимостта като икономии, свързани с местоположението, и други характеристики на местния пазар, събрана работна сила (assembled workforce) и групови синергии;
- пояснява на съществуващите насоки относно прилагането на метода на сравнимите неконтролирани цени (СНЦ) при сделки между свързани лица с борсово търгувани стоки (commodities);
- изясняване и подобряване на насоките относно предпоставките и начините за прилагане на метода на разпределената транзакционна печалба;
- обновяване на насоките относно нематериалните блага, включително чрез представянето на нови инструменти за анализ на приноса на свързаните страни към създаването на стойност при сделки с нематериални блага (DEMPE – development, enhancement, maintenance, protection and exploitation) и за преодоляване на информационната асиметрия между данъкоплатците и данъчната администрация във връзка с трудни за оценяване нематериални блага (Hard-to-value intangibles – HTVI),

[1] Мерки 8-10 са насочени към постигане на съответствие между резултатите от трансферното ценообразуване и създаването на стойност, като разглеждат въпроси, касаещи сделки с участието на нематериални блага, разпределение на икономически значимите рискове между страните по контролираната сделка и други високорискови фактори. Мярка 13 поставя акцент върху документацията за трансферно ценообразуване и автоматичния обмен на отчети по държави.

както и пояснияване на възможностите и ограниченията за използване на техники за оценяване;

- разширяване на насоките, касаещи установяването дали вътрешногрупови услуги реално са извършени (във връзка с т.нар. акционерни дейности и дублиращи услуги) и нови насоки относно вътрешногрупови услуги с ниска добавена стойност;
- привеждане на насоките относно споразуменията за разпределяне на разходите и преструктурирането на бизнеса в съответствие с новите моменти, свързани с идентифицирането на търговските и финансови взаимоотношения между свързаните лица;
- добавяне на изцяло нова глава относно трансферното ценообразуване при финансови сделки.

Междувременно, през последните години ДОПК е допълнен с нови разпоредби, потвърждаващи готовността на България да прилага утвърдените международни стандарти в областта на преките данъци, в т.ч. по отношение на правилата за трансферно ценообразуване. Като най-показателни в това отношение могат да бъдат посочени въведените през 2019 г. правила за изготвяне на документация за трансферно ценообразуване (глава осма „а“ от ДОПК) и процедура за разрешаване на спорове между държави-членки на Европейския съюз във връзка със спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане или други международни договори със сходен характер (раздел II „а“ на глава шестнадесета от ДОПК). С цел изпълнение на препоръките по Мярка 13 от Плана BEPS на ОИСР, съществена част от тях претворени в Директива (ЕС) 2016/881 на Съвета от 25 май 2016 г., България въведе правила за предоставяне на финансови данни от многонационални групи предприятия и автоматичен обмен на отчети по държави (глава шестнадесета, раздел VI от ДОПК).

Правилата на глава осма „а“ от ДОПК са разработени в съответствие с:

- Доклада по Мярка 13 „Документация за трансферно ценообразуване и отчети по държави“ на Плана BEPS, включен в глава V на Ръководството на ОИСР, и
- Кодекса за поведение по отношение на документацията за трансферно ценообразуване за свързани предприятия в Европейския Съюз (EUTPD), приет на 27 юни 2006 г. от Съвета на Европейския съюз.

Докладът по Мярка 13 от Плана BEPS и EUTPD представят стандартизиран подход при създаване на документация за доказване на факти и обстоятелства, които са релевантни за целите на трансферното ценообразуване. В тази връзка и правилата на глава осма „а“ от ДОПК въвеждат изисквания за изготвяне на документация с определено съдържание, което пряко кореспондира с насоките и препоръките на Ръководството на ОИСР, но чиито смисъл и значение за анализа на трансферните цени не във всички случаи се пояснява от разпоредбите на Наредба № Н-9 от 2006 г.

С правилата на раздел II „а“ на глава шестнадесета от ДОПК в българското законодателство се въвеждат изискванията на Директива (ЕС) 2017/1852 на Съвета от 10 октомври 2017 година относно механизми за разрешаване на спорове във връзка с данъчното облагане в Европейския съюз. Предвидените в тази директива механизми за разрешаване на спорове между държавите членки във връзка с прилагането и тълкуването на СИДДО и Арбитражната конвенция осигуряват допълнителна защита на данъкоплатците срещу действия на данъчните администрации, противоречащи на разпоредбите на съответните международни договори. В тази връзка липсата на пълно съответствие между правилата за трансферно ценообразуване в България и утвърдените международни стандарти за тълкуване и прилагане на принципа на НПО, залегнал в СИДДО и Арбитражната конвенция, увеличава риска от ангажирането на България в контролни действия и последващи спорове с данъчни администрации на други държави-

членки на ЕС. От своя страна, намалената ефикасност на данъчния контрол по отношение на сделки между свързани лица с трансграничен характер има негативни финансови последствия, тъй като съответните производства обикновено са продължителни във времето и са свързани с използването на значителни човешки и информационни ресурси както от страна на приходната администрация, така и от страна на данъкоплатците.

На следващо място, като част от процеса на присъединяване към ОИСР България преминава технически прегледи в различни области за оценка на степента на готовност на държавата кандидат за прилагане на политиките, стандартите и добрите практики на ОИСР в съответствие с правните инструменти на Организацията.

Техническата проверка в областта на облагането на многонационалните предприятия, осъществявана от Работна група 6 към Комитета по фискални въпроси на ОИСР, оценява желанието и способността на България да приведе своето законодателство, политики и практики в съответствие със следните три инструмента на ОИСР:

- C(95)126/FINAL – Препоръка на Съвета относно определянето на трансферните цени между свързани предприятия, както е изменена;
- C(2008)106 – Препоръка на Съвета относно причисляването на печалби към места на стопанска дейност, както е изменена;
- C(2016)79 – Препоръка на Съвета относно мерките срещу свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби, свързани с трансферното ценообразуване.

В тази връзка през 2024 г. Работна група 6 отправи препоръки към България, които е необходимо да бъдат адресирани с оглед успешното приключване на техническата проверка в съответната област. Оценяващият екип направи и допълнителни препоръки за предприемане на определени действия за по-нататъшно подобряване на съответствието със стандартите и най-добрите практики на ОИСР в областта на трансферното ценообразуване и облагането на многонационалните предприятия.

Препоръките със задължителен характер на Работна група 6 касаят изцяло разпоредбите на Наредба № Н-9 от 2006 г. Съгласно препоръките правилата за трансферно ценообразуване в България следва да бъдат актуализирани, за да отразят насоките, съдържащи се в глави I, II и III на Ръководството на ОИСР, като особено важно е да бъдат отстранени съществуващите несъответствия във връзка с:

- йерархията на методите, която установява предпочитание към традиционните методи пред методите на транзакционната печалба и която е несъвместима с §2.2 и 2.3 на Ръководството на ОИСР;
- разминаванията между Наредба № Н-9 от 2006 г. и глава II на Ръководството на ОИСР в описанието и условията за прилагане на методите на транзакционната печалба;
- ограничителния характер на правилата на Наредба № Н-9 по отношение на някои аспекти на анализа на съпоставимостта, които не са съобразени с подхода, базиран на фактите и обстоятелствата на конкретния случай, който е залегнал в основата на насоките, съдържащи се в Ръководството на ОИСР.

С оглед на гореизложеното е преценено, че чрез изменение и допълнение на Наредба № Н-9 от 2006 г. би било много трудно да бъдат обхванати всички по-съществени промени в Ръководството на ОИСР, отразени от 2006 г. насам, поради което е предложен проект на нова наредба, която да замени действащата в момента.

II. Цели, които се поставят с проекта на наредба:

1. Подобряване на правната рамка чрез въвеждане на по-ясни и подробни стандарти за осъществяване на анализ на трансферните цени, които да покриват

основните етапи, обхвата и съдържанието на този анализ по начин, който е изцяло в съответствие с насоките, съдържащи се в глави I, II и III на Ръководството на ОИСР (чл. 3 – 21), включително:

1.1. Отстраняване на празноти в нормативната уредба във връзка с идентифицирането и оценката на факторите на съпоставимостта за целите на точното описание на действителната контролирана сделка и анализа на съпоставимостта (чл. 4 – 11).

1.2. Замяна на съществуващата „йерархия на методите“ с принципа на „най-подходящия метод спрямо обстоятелствата на случая”, въведен в Ръководството на ОИСР през 2010 г. (чл. 14, ал. 2 – 5).

1.3. Въвеждане на стандарти за използване на методи или техники за оценяване при прилагането на метод за определяне на пазарните цени (чл. 14, ал. 9).

1.4. Въвеждане на по-изчерпателна уредба относно условията за агрегиране и разделяне на контролираните сделки за целите на тяхното оценяване (чл. 15).

1.5. Въвеждане на по-детайлни и систематизирани правила относно времевия обхват на анализа на трансферните цени (чл. 16 и чл. 17, ал. 2).

1.6. Повишаване на правната сигурност чрез въвеждането на изрични ограничения по отношение на информацията, която може да се използва за целите на анализа на трансферните цени (чл. 17).

1.7. Ограничаване на възможностите за данъчни спорове чрез:

- въвеждане на критерии за качество на процеса на търсене и избор на съпоставима неконтролирана сделка, който може да окаже съществено влияние върху резултатите от анализа на трансферните цени (чл. 18);
- подобряване на правилата за извършване на корекции за съпоставимост чрез въвеждане на критерии за оценка на обосноваността на корекциите (чл. 19);
- установяване на общи за всички методи за трансферно ценообразуване правила за формиране на редица от пазарни стойности, прилагането на които да гарантира, съобразно качеството на наличната информация, възможно най-голяма еднородност на случаите, попадащи в редицата, и по-голяма надеждност на резултатите от анализа (чл. 20);
- установяване на общи за всички методи за трансферно ценообразуване правила за извършване на корекции на трансферните цени, които да гарантират, че подходите за такива корекции са съобразени в най-голяма степен с постигнатата в конкретния случай съпоставимост между оценяваната контролирана сделка и неконтролираните сделки, попадащи в редицата от пазарни стойности (чл. 21).

2. В съответствие с целта по т. 1.2. и с оглед на възприетите критерии за избор на най-подходящ метод, съобразени с насоките, съдържащи се в §2.2 и 2.3 на Ръководството на ОИСР, по-широко и задълбочено представяне на най-значимите характеристики на петте метода за трансферно ценообразуване на ОИСР, както и на факторите, които може да окажат най-съществено влияние върху резултатите от прилагането на всеки един от тези методи (чл. 22 – чл. 43).

3. Привеждане на съществуващите особени правила при определяне на пазарните цени на услуги в пълно съответствие с насоките на глава VII на Ръководството на ОИСР (включително по отношение на използваната терминология) чрез изричното въвеждане на „тест за ползите“ като задължителен елемент от точното описание на действителната контролирана сделка (чл. 44 – чл. 48).

4. Актуализиране и привеждане в пълно съответствие с насоките на глава VI на Ръководството на ОИСР (включително по отношение на използваната терминология) на съществуващите особени правила при определяне на пазарните цени при сделки с нематериални блага, включително чрез предвидената в чл. 52 нова правна възможност за

органите по приходите да прилагат предвидения в Ръководството на ОИСР подход за анализ на сделки с трудни за оценяване нематериални блага (чл. 49 – чл. 52).

5. Отстраняване на празнота в нормативната уредба чрез въвеждане на изцяло нови особени правила при определянето на пазарните цени при финансови сделки, които се основават на подхода на точно описание на действителната контролирана сделка, представен в раздел Б на глава X на Ръководството на ОИСР (чл. 53 – чл. 54).

6. Предложените нови правила, акцентирайки още повече върху значението на икономическата същност на контролираната сделка за обосноваването на пазарния характер на търговските и финансовите взаимоотношения между свързани лица, повишават чувствителността на анализа на трансферните цени към фактите и обстоятелствата на конкретния случай, поради което резултатите от този анализ стават по-зависими от качеството на използваната информация. В тази връзка чл. 55 има за цел въвеждане на минимален стандарт за качество на информацията, който да послужи като основа за повишаване на сътрудничеството между органите по приходите и данъкоплатците. Въвежда се правило, което задължава органите по приходите да се съобразят с изводите относно определяне на пазарните цени, направени от данъчно задълженото лице, само доколкото тези изводи са направени по обоснован начин, който дава възможност на органа по приходите да прецени адекватно фактите и съображенията, възприети от лицата. Същевременно чл. 56 цели по-ясното очертаване на възможностите и ограниченията пред органите по приходите при събирането и оценката на доказателства при анализа на трансферните цени.

III. Финансови и други средства, необходими за прилагането на проекта на нормативен акт

Правилата в предложения проект на нормативен акт няма да окажат негативно финансово въздействие върху икономическите оператори. Правилата ще заменят съществуваща понастоящем нормативна уредба в същата област, като потвърдят и пояснят приложимостта на принципите, насоките и препоръките, съдържащи се в актуалната версия на Ръководството на ОИСР, които са широко приети като най-добри практики в областта на трансферното ценообразуване. Следователно правилата не пораждат допълнителна административна тежест и разходи за спазване от страна на данъчно задължените лица, а създават устойчива база за постигане на общо за органите по приходите и данъкоплатците разбиране относно условията и начините за обосноваване на пазарния характер на търговските и финансовите взаимоотношения между свързани лица, което е предпоставка за по-ефективното използване на ресурсите на всяка от страните във връзка с подготовката и провеждането на административен контрол. В тази връзка не са необходими и допълнителни бюджетни средства за изграждане на административен капацитет, който да обезпечава прилагането на предложените правила.

IV. Очаквани резултати от прилагането на проекта на нормативен акт

С предложения проект на нормативен акт се постига пълно съответствие на правилата за трансферно ценообразуване в България с принципите, насоките и препоръките, съдържащи се в актуалната версия на Ръководството на ОИСР, което ще потвърди готовността и желанието на страната ни да приведе своето законодателство, политики и практики в съответствие с правните инструменти на ОИСР в областта на данъчното облагане на многонационалните предприятия, както и ще доведе до повишаване на правната сигурност, улесняване на доброволното спазване на правилата за трансферно ценообразуване при сделки с трансграничен характер, намаляване на потенциалните бъдещи спорове между Националната агенция за приходите и данъчно

задължени лица, както и между данъчните администрации на България и на други засегнати юрисдикции, и усъвършенстване на нормативната база с цел ограничаване на възможностите за избягване плащането на данъци в България чрез определяне на трансферни цени по начини, които се отклоняват от принципа на НПО и утвърдените международни стандарти за неговото тълкуване и прилагане.

V. Анализ за съответствие с правото на Европейския съюз

С проекта на акт не се въвеждат норми на правото на Европейския съюз, поради което не се налага да бъде изготвена справка за съответствие с европейското право.

VI. Информация за проведените обществени консултации

Предвижда се проектът на наредбата да бъде публикуван за обществено обсъждане за срок от 20 дни поради наличието на изключителен случай по смисъла на чл. 26, ал. 4 от Закона за нормативните актове. През ноември 2025 г. предстои разглеждане на техническия доклад за България от Работна група 6 към Комитета по фискални въпроси. Успешното приключване на техническата проверка от Работна група 6 е задължително условие за започване на последния етап от прегледа на България в областта на данъчното облагане – техническата проверка по отношение на агресивното данъчно планиране в Работна група 11. В този смисъл своевременното приемане на нова наредба, отразяваща препоръките на Работна група 6, е изключително важен етап за приключването на целия процес по присъединяване на България към ОИСР.

За пристъпване към финално разглеждане и оценка на готовността на България да отговори на стандартите, политиките и практиките на ОИСР в областта на данъчното облагане от Комитета по фискални въпроси е необходимо техническите проверки в рамките на Работна група 6 и Работна група 11 да приключат с положително становище. За да бъде спазена времевата рамка във връзка с последователните етапи по оценка на готовността на България за членство в ОИСР, е необходимо Наредбата за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени да бъде издадена до края на октомври 2025 г.

В съответствие с чл. 26, ал. 5 от Закона за нормативните актове справката за постъпилите предложения заедно с обосновка за неприетите предложения в резултат на проведената обществена консултация ще бъде публикувана на интернет страницата на Министерството финансите и на Портала за обществени консултации.