

РЕШЕНИЕ

№ 22700

гр. София, 01.07.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 17 състав, в
публично заседание на 23.06.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Искра Гърбелова

при участието на секретаря Цонка Вретенарова, като разгледа дело номер **6244** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на „МАКСИМА БЪЛГАРИЯ“ ЕООД ЕИК:[ЕИК], с адрес: [населено място], [улица], ет. 2, представлявано от управителя П. П. П. чрез адв. Т. Т. и адв. В. В. срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-29002920006191-091-001 от 29.12.2021 г., издаден от О. К. М. - орган, възложил ревизията и Е. К. З. - ръководител на ревизията, с който са извършени корекции в посока увеличение на декларираните финансови резултати за 2014 г., 2015 г., 2016 г. и 2017 г., на основание чл. 15. във връзка с чл. 16 и чл. 78 от Закона за корпоративно подоходно облагане /ЗКПО/ общо в размер на 39 233 331,46лв., вследствие на което за ревизираните периоди е приспаднала загуба от предходни години общо в размер на 30 039 659.81лв. и е намалена данъчна загуба общо в размер на 14 874 959.88 лв., установени са допълнителни задължения за данък върху доходите на чуждестранни юридически лица по реда на чл. 195 от ЗКПО за периодите от м. 01.2015 г. до м. 04.2015 г. и от м. 04.2015 г. до м. 06.2015 г. общо в размер на 17 848.54 лв. и в тази връзка са начислени лихви за забава общо в размер на 11 896,94 лв., потвърден в тази част с решение № 446/25.03.2022г. на директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" (ОДОП) С. при ЦУ на НАП.

В сезиращата съда жалба се излагат аргументи за материална незаконосъобразност на акта, като се твърди, че подходът на приходните органи води до резултат, в който всички стоки, набавено от Групата, следва да бъдат закупени от „МАКСИМА БЪЛГАРИЯ“ ЕООД почти или напълно безвъзмездно, като през 2014г. размерът на корекциите надвишава оборота на покупките и е очевидно под тяхната себестойност, което е търговски и икономически неиздържано и абсурдно.

Подчертава се, че загубите за периода 2014г.-2017г. са били предмет на изследване и проверка от приходните органи и в същите изрично са отбелязани реалните причини за тези загуби в това да се намира нещо извънредно или да бъде повод за изразяване на съмнение. Твърди се, че извършените корекции на финансовия резултат /ФР/ на дружеството през ревизирия период водят до двойно данъчно облагане едновременно в държавата източник – България и в държавата, в която доставчиците са местни за данъчни цели – Л. и Полша. Твърди се, че подхода на приходните органи за оспорване на контролираните цени се основава единствено на пълно игнориране на най-важните факти в спорния казус, а не на излагане на валидни технически аргументи. Според жалбоподателя най-адекватния и препоръчителен подход съгласно правилата за трансферно ценообразуване е анализа по метода на транзакционната нетна печалба /МТНП/ и базиран на финансовите показатели на Maxima LT /надценките върху разходите за складиране/. В жалбата се излагат подробни аргументи за неправилност и необоснованост на изводите в РА досежно отделните три транзакции за закупуване на стоки от Maxima LT, М. и V. P. AB. В жалбата се сочи още, че подхода на ревизиращите органи, че всички сделки на дружеството не са в съответствие с принципа на независимите пазарни отношения е в разрез с правилата по Наредба № Н-9 от 14.08.2006г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени /Наредбата/, Насоките на О. по трансферно ценообразуване за мултинационални предприятия и данъчните администрации /Насоките на О./, както и Наръчника по трансферно ценообразуване на НАП. Според жалбоподателя едва 8.5% от всички покупки на стоки са в рамките на контролираните сделки, докато всички други /над 91%/ доставки са от независими доставчици. В жалбата се излагат подробни аргументи за непропорционалност и нелогичност на обема на извършените корекции спрямо стойността на разглежданите вътрешногрупови сделки, за игнориране на представената финансова информация, доказваща, че „Максима България“ ЕООД препродава с пазарен марж стоките, набавени от Maxima LT, необосновано отхвърляне на предложените стойности като некоректни, фундаментална некоректност на характеризирането на жалбоподателя като дистрибутор с ограничен риск и на допускането от страна на ревизиращия екип, че дружеството няма как да реализира финансови загуби. Излагат се аргументи, обосноваващи извод, че загубите се дължат единствено на обективни пазарни фактори и бизнес /ценовата стратегия на жалбоподателя, а не на сделки със свързани лица. Въпреки многобройните представени доказателства – трансферната документация, органът по приходите е взел решение да ги „игнорира“, с аргумент за липса на превод на български език, макар такъв превод да е представен. В решението на ОДОП също лисва обсъждане по същество на така представената трансферна документация, като твърдения за допуснати при изготвянето ѝ „грешки и пропуски“ били несъстоятелни. Твърди се, че „Максима България“ ЕООД е представила всички необходими данни и доказателства, с което е изпълнила задължението си и е доказала съответствието на извършените транзакции/сделки с пазарната им цена, като е покрила изискванията и на ДОПК и Наредба Н-9/2006г и решението на органа по приходите да „отхвърлят“ трансферната документация на лицето, без да са налице предпоставките на чл. 62 от Наредба Н-9/2006г. се явява неправомерно. Според жалбоподателя противно на изложените в решението на ОДОП мотиви, налице е коректно изготвена, съхранявана и предоставена трансферна документация за транзакциите с трите свързани лица, която очевидно органите по приходите отказват да разгледат задълбочено, и просто „подменят“ със свои анализи, които категорично не почиват на законови изисквания. В заключение е отправено искане за отмяна на РА.

В проведените съдебни заседания процесуалните представители на жалбоподателя поддържат жалбата, правят доказателствен искания и молят за отмяна на РА. Претендира се присъждане на направените разноски, съгласно приложен списък.

Ответникът, директорът на Дирекция "ОДОП" С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител моли за отхвърляне на жалбата. Претендира присъждане на юрисконсултско. СГП редовно уведомена не изпраща представител.

Административен съд София- град, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ 29002920006191-020-001 от 13.10.2020г. издадена от Г. С. С., на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки“ към отдел „Контрол“ при ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители“ /ГДО/, оправомощен със Заповед №ГДО-215/15.12.2017 г. /л.70/ на изпълняващия длъжността директор на ТД на НАП ГДО, е възложено извършването на ревизия на „МАКСИМА БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, за определяне на задълженията за корпоративен данък за периодите от 01.01.2014 г. до 31.12.2017 г.; за данък по чл. 194, 195 от ЗКПО за периодите от 01.01.2014 г. до 31.12.2017 г.; данък по чл. 204. ал. 1, т. 1 и т. 2 от ЗКПО за периодите от 01.01.2014 г. до 31.12.2017 г.; данък по чл. 204, ал. 1. т. 3 от ЗКПО за периодите от 01.01.2014 г. до 31.12.2015 г. и данък по чл. 204. ал. 1, т. 4 от ЗКПО за периодите от 01.01.2016 г. до 31.12.2017 г. Заповедта е връчена по реда на чл. 29. ал. 6 от ДОПК на 19.10.2020 т. и съгласно чл. 114. ал. 1 от ДОПК. считано от тази дата тече определеният тримесечен срок за извършване на ревизията и изтича на 19.01.2021 г. На основание чл. 34. ал. 1. т. 4 от ДОПК ревизионното производство е спряно до 16.02.2021г. със Заповед №Р-29002920006191-023-001/16.11.2020 г. и възобновено със Заповед №Р-29002920006 19М43-003/17.02.2021 г. по реда на чл. 35 от ДОПК. Срокът за извършване на ревизията е продължен до 18.06.2021 г. със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ №Р-29002920006191-020-002/ 13.04.2021г. и до 18.10.2021 г. със ЗИЗВР №Р-29002920006191 -020-003/04.06.2021 г. издадена въз основа на Заповед на изпълнителния директор на НАП с №Р- 29002920006191 -ЗИД-001/04.06.2021 г. /л. 446/. Всички цитирани заповеди са издадени от Г. С. С., издал първоначалната ЗВР, с изключение на последната, която е издадена от О. К. М., на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки“ към отдел „Контрол“ при ГД на НАП ГДО.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-29002920006191-092-001/02.11.2021 г. На основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК дружеството е поискало удължаване на срока за подаване на възражение №Р-29002920006191-М.-004-И/08.11.2021 г. Издадено е уведомление №Р-29002920006191-РУС-001/08.11.2021 г., с което е определен срок до 17.12.2021 г. На същата дата е подадено възражение, заведено под №Р-29002920006191-ПРД-043-И/17.12.2021 г.

Ревизията приключва с РА №Р-29002920006191-091-001/29.12.2021 г., издаден от О. К. М., на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки“ към отдел „Контрол“ при ТД на НАП ГДО - орган възложил ревизията и Е. К. З., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП ГДО - ръководител на ревизията. Актосъставителите са обсъдили изложените възражения, като са приели същите за неоснователни.

С издадения РА са извършени следните преобразувания по ЗКПО на декларираните финансови резултати:

- на основание чл. 15 от ЗКПО, във връзка с чл. 16 и чл. 78 от ЗКПО са преобразувани счетоводните финансови резултати за всеки от ревизираните периоди, поради констатации за отклонение на оперативния марж на индикатора нетна печалба на ревизираното лице спрямо същия показател на сравними дружества, както следва:

а) за 2014 г в размер на 12 496 251,40 лв.;

б) за 2015 г. в размер на 9 826 869,33 лв.;

в) за 2016 г. в размер на 12 543 771,59лв.

г) за 2017 г. в размер на 10 047 727,37 лв.

В резултат на това за всички периоди са установени нулеви задължения за корпоративен данък по ЗКПО след като е приспаднала данъчна загуба от предходни години общо в размер на 30 039 659.81 лв. и според заключенията в РА с формиран остатък за приспадане за 2013 г. в размер на 3 170 703,36 лв.

- установени са допълнителни задължения за данък По чл. 195 от ЗКПО за данъчен период м. 01.2015 г. - м. 03.2015 г. в размер на 11 344.93 лв. и лихви за закъснение в размер на 7 666.60 лв.;

- установени са допълнителни задължения за данък по чл. 195 от ЗКПО за данъчен период м. 04.2015 г. - м. 06.2015 г. в размер на 6 503,61 лв. и лихви за закъснение в размер на 4 230,34 лв.

По отношение на останалите ревизирани периоди и видове задължения не са констатирани основания за корекция на декларираните от ревизираното дружество резултати.

Установено е, че основната дейност на жалбоподателя през ревизирания период е управление на търговски обекти - магазини за продажба на хранителни и промишлени стоки на дребно с марката „Т-М.“ и „Т-М. Е.“. Ревизираното дружество е част от група на МАКСИМА ГРУПЕ У., Л., като от 29.05.2020 г. едноличен собственик на капитала е МАКСИМА ГРУПЕ У., ЕИК/ПИК[ЕИК], чуждестранно юридическо лице. Към 31.12.2017 г. едноличен собственик на Дружеството е компанията Л. Л. Ерсте Б.В., регистрирана в Х., а крайната компания-майка на Дружеството е Методика Б.В.. регистрирана в Х..

Ревизиращите са потвърдили, че счетоводството на дружеството се осъществява в съответствие с изискванията на Закона за счетоводството, както и прилагането на Международните счетоводни стандарти (М.) и Международни стандарти за финансови отчети (МСФО). В хода на ревизията, с цел изясняване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на жалбоподателя, са извършени процесуални действия, подробно описани в констативната част на изготвения РД, неразделна част от РА. по смисъла на чл. 120. ал. 2 от ДОПК.

На основание чл. 37. ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на „МАКСИМА БЪЛГАРИЯ“ ЕООД са връчени три искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/, в отговор на които са представени документи, справки и писмени обяснения.

По отношение на определянето на задълженията на дружеството за корпоративен данък по ЗКПО: Установено е, че за ревизираните периоди дружеството е отчетло загуби от дейността в значителни размери, както следва: за 2014 г. - загуба в размер на 9 686 хил. лв.: за 2015 г. загуба в размер на 6 641 хил. лв.; за 2016 г. загуба в размер на 11 666 хил. лв. и за 2017 г. - загуба в размер на 9 135 хил. лв. Загуби от дейността са отчетени и за предходната 2013 г., както и за 2018 г.

Предвид реализираните през ревизираните периоди сделки със свързани лица, като част от група на МАКСИМА ГРУПЕ У., Л., а именно: покупка на стоки за последваща реализация в магазинната мрежа на Т-М.; заплащане на такси за франчзйзинг: получени спомагателни услуги; наем на търговски площи; покупка на оборудване: вътрешногрупови заеми, органите по приходите са изследвали получаваната от ревизираното дружество компенсация от страна на групата за осъществяваната от него стопанска дейност, в резултат на която като трайна тенденция са отчетени загуби в големи размери. Анализирани са сделките на ревизираното дружество със свързани лица за спазване на принципа на независимите пазарни отношения.

От ревизираното дружество е представена Документация за трансферно ценообразуване (Местно досие) за периода 2014 г. - 2017 г. В нея най-общо се съдържа информация за: индустриален анализ, анализ на компанията, анализ на транзакциите и приложения. От жалбоподателя е приложен методът на транзакционната нетна печалба (МТНП). е тествана страна Maxima LT UAB, индикатор възвръщаемост на общите разходи, при използване на данни от 2014 г. - 2017 г. и изчислен интерквартилен обхват за всяка година поотделно. Извършен е подбор на сравними

компании, за което е ползвана база данни А. с търсене по индустриален код 5210 Складиране и съхраняване на товари, с последващо 8 стъпки за търсене, описани в документацията. В резултат на прилагането на избраните от ревизираното лице критерии за търсене са селектирани 165 компании, като след извършване на ръчен преглед са селектирани 6 сравними компании, регистрирани в Е. и Л., препотвърдени за 2017 г. Въз основа на представеното изследване ревизираното дружество твърди, че прилаганата надценка по разглежданите транзакции (7% за 2014 г., 2016 г. и 5% за 2017 г.) попада в пазарния обхват за разглежданите периоди.

С оглед извършваната основна дейност на дружеството продажба на дребно на хранителни и други потребителски стоки на анализ са били предложените от ревизираното лице транзакции, свързани с осъществяване на основната му дейност, а именно: 1) закупуване на стоки от Maxima LT UAB; 2) закупуване на стоки от M. SA; 3) закупени стоки от V. P. AB.

По отношение на транзакцията закупуване на стоки от Maxima LT UAB от ревизираното лице е декларирано, че те се отнасят до доставка на стоки от Maxima LT UAB, които са закупени от трети лица и се доставят на свързани лица от групата, включително ревизираното дружество. В документацията е оповестено, че формирането на трансферните цени е по формулата:

- 2014 г. - 2016 г. - трансферната цена = цената на придобиване на стоките + (разходи за складиране на стоките + надценка 7%) + разходи за транспорт на стоките;
- 2017 г. - трансферната цена = цената на придобиване на стоките + (разходи за складиране на стоките + надценка 7%) + разходи за транспорт на стоките.

За транзакцията закупуване на стоки от Maxima LT е констатирано, че в документацията за трансферно Ценообразуване не са отчетени Изпълняваните от ревизираното лице функции: 1) контрол върху запасите па стоки в България, който е свързан с недостиг или презапасяване на стоки от конкретен вид/линия; 2) рекламни и маркетингови дейности за увеличаване на продажбите на стоките; 3) отговорност за период на гаранционно обслужване на доставяните от свързаното лице стоки с включен гаранционен сервиз за определен период.

По отношение на фактически поетите от ревизираното лице рискове е констатирано, че в документацията за трансферно ценообразуване не са отчетени пазарен риск, който при създадената организация на търговските отношения между свързаните лица, се носи почти изцяло от ревизираното дружество и риск, свързан с отговорността за повреди в гаранционния срок на стоките закупени от Maxima LT, който се носи изцяло от ревизираното дружество. Констатирано е и непрецизно търсене на сравними компании - при търсенето на сравними компании не е отчетена изпълняваната от свързаното лице функция по транспорт. Предвид на това представената от ревизираното лице извадка за сравними компании е приета за ненадеждна, а за посочените в нея дружества е прието, че не могат да се считат за сравними неконтролирани сделки.

По отношение на транзакцията закупуване на стоки от M. е констатирано, че в документацията за трансферно ценообразуване не са отчетени изпълняваните от ревизираното лице функция за контрол върху запасите на стоки в България и функция за рекламни и маркетингови дейности. Констатирано е и неправилно разпределение на рискове по сделката - погрешно е посочено, че кредитният риск се носи от свързаното лице, както и не е отчетен понесеният от ревизираното лице риск за успеха на рецептите. Установено е, че в документацията не е отчетен риска при планиране, поръчка и доставка на продукти, поет от двете страни по транзакцията, както и рискът, свързан с материалните запаси, които се носи от двете дружества. Доколкото транзакцията се осъществява само през 2017 г., е прието, че тя не е представителна за периода 2014 г. - 2016г. В представената документация за трансферно ценообразуване

доставчикът по транзакцията М. е квалифициран като производител по договор за производство по поръчка. Прието е, че по силата на т. 7.40 от Ръководството на О. разглежданата транзакция е типичен пример за вътрешногрупова услуга, поради което по своята същност тя не представлява сделка по закупуване на стоки, а отделен вид транзакция за предоставяне на вътрешногрупови услуги, за целите на трансферното ценообразуване. Същата неправилно е разгледана в документацията за трансферно ценообразуване като транзакция за доставка на стоки, вместо транзакция за предоставяне на вътрешногрупови услуги. Предвид извършената грешна квалификация на транзакцията е прието, че представеният от ревизираното лице анализ на транзакцията не е може да се приеме за надежден и да се използва за целите на сравнителния анализ.

По отношение на транзакцията закупуване на стоки от V. Р. АП е констатирано, че чуждестранното дружество не е част от групата на Maxima. От ревизираното дружество е представена информация, че групата няма капиталово участие в V. Р. АВ, както и не упражнява контрол върху това дружество, а свързаността е извлечена на база на твърдения за наличие на роднинска връзка между неизвестни лица.

V. Р. ЛВ е квалифицирано от ревизираното лице като производител по договор, поради което, дори при хипотетично допускане за наличие на свързаност, е прието, че на основание т. 7.40 от Ръководството на О. е следвало транзакцията да се квалифицира като вътрешногрупова услуга, за която е препоръчителен за приложение методът на увеличената стойност, а не приложеният от ревизираното дружество метод на пазарните цени.

Ревизиращият екип е формирал извода, че при изготвянето на документацията за трансферно ценообразуване са допуснати множество пропуски, принципни нарушения и грешки, поради което така представената документация не отразява характера и обхвата на сделките от основна дейност на ревизираното дружество. Прието е, че документацията не може да се разглежда като представителен и надежден анализ на транзакциите от основната дейност на ревизираното дружество. Предвид принципните грешки и съществени пропуски при изготвяне на документацията, които не е могло да бъдат отстранени и предвид непредставянето на изискана информация и документи, които адекватно да позволяват на ревизиращият екип да се убеди в представения резултат в документацията за трансферно ценообразуване, е прието, че документацията за трансферно ценообразуване не представлява доказателство, доказващо спазването на принципа на независимите пазарни отношения от ревизираното дружество.

В съответствие с чл. 63 вр. чл. 64 от Наредба № Н - 9 от 2006 г., ревизиращият екип е извършил действия по събиране и анализиране на допълнителна информация, различна от представената от ревизираното лице. По обективни причини - поискани, но непредставени изобщо, непредставени в пълнота или непредставени адекватни доказателства и относими данни от ревизираното лице. при действието на чл. 116, ал. 2 от ДОПК, е прието, че не е възможно да се правят отделни, самостоятелни изводи за приложението на принципа на независимите пазарни отношения само за транзакцията покупка на стоки и последваща продажба в магазинната мрежа на Т-М.. Отчетен е фактът, че себестойността на продажбите е най-големият по стойност елемент, който е несъизмерим с останалите елементи в отчета за всеобхватния доход на ревизираното дружество. Това е така, защото оперативната дейност на ревизираното дружество е продажба на хранителни и нехранителни продукти на дребно в магазинна мрежа.

Доколкото по изложените по-горе съображения липсват коректни данни и относими доказателства за трансакциите със свързани лица от оперативната дейност на ревизираното лице (продажба на дребно), както и са налице неправилни квалификации за трансакции, свързани с оперативната му дейност, за целите на анализа е разгледана оперативната печалба (в случая оперативна загуба на дружество - загуба преди лихви и данъци) спрямо оперативната печалба, загуба на сравними компании, чрез прилагането на метода на траизакционна нетна печалба с индикатор възвръщаемост на приходите. Изчисленията в ревизионния доклад са направени въз основа на предложени от ревизиращия екип 19 сравними дружества, описани в него. Въз основа на постъпило възражение срещу част от предложените дружества от ревизиращия екип е извършен допълнителен анализ на предложените сравними дружества, в резултат на който 5 компании са изключени от списъка на сравнимите компании по изложени в ревизионния акт причини. Изчисленията са извършени въз основа на останалите 14 сравними компании, които без възражения са приети от ревизираното дружество като сравними за целите на трансферното ценообразуване.

Приложен е метод на транзакционна нетна печалба, при който се съпоставя нормата на нетна печалба по контролираната сделка, изчислена като съотношение между нетната печалба и избрана база, в случая приходи, със съпоставимата норма на нетна печалба, изчислена спрямо същата база. Допълнително извършеният анализ е имал за цел да установи пазарната печалба от оперативната дейността на ревизираното дружество, доколкото това е и основният обхват на дейността на ревизираното дружество. Чрез приложения от ревизиращия екип подход са преодолені всички затруднения, свързани с констатираните грешки и неточности в представената от ревизираното лице документацията за трансферно ценообразуване по отношение на трансакциите с Maxima LT. M. и V. P. AB. подробно обсъдени в ревизионния доклад.

Извършени са изчисления при използването на съотношението на оперативна печалба (ЕВГГ - печалба/загуба преди лихви и данъци) с индикатор възвръщаемост на приходите (Оперативна печалба/загуба (=ЕВ1Т) / Оперативни приходи (Оборот) (%)) на ревизираното дружество през анализираниите години, сравнена с определена база от резултатите на съпоставими независими компании. Установено е, че резултатите на ревизираното дружество са под долния квартал в редицата от пазарни стойности. Прието е, че оперативната печалба на ревизираното дружество през ревизиращия период не съответства на оперативната печалба, на съпоставими независими компании. Формиран е извод, че прилаганите в групата политики за трансферно ценообразуване не са в съответствие с принципа на независими пазарни отношения.

Предвид гореизложеното на основание чл. 15. във връзка с чл. 16 и чл. 78 от ЗКПО с РА са извършени корекции на облагаемия финансов резултат на дружеството по години за ревизиращия период, които се основават на резултатите от извършените сравнения и изчисления между сравняваните сделки, както следва:

За 2014 г. декларираният счетоводен финансов резултат загуба в размер на 9 109 877,12 лв. е преобразуван в увеличение със сумата от 12 496 251.40 лв., а в намаление е приспадналата загуба от предходни години в размер на 4 636 431.19 лв., в резултат на което е установен нулев данъчен финансов резултат при декларирана от дружеството данъчна загуба в размер на 4 636 431.19 лв.

За 2015 г. декларираният счетоводен финансов резултат загуба в размер на 6 238 450.23 лв. с преобразуван в увеличение със сумата от 9 826 869.33 лв., а в намаление е

приспадната загуба от предходни години в размер на 5 436 925.80 лв., в резултат на което е установен нулев данъчен финансов резултат при декларирана от дружеството данъчна загуба в размер на 4 389 943.53 лв.

За 2016 г. декларираният счетоводен финансов резултат загуба в размер на 11 685 129,17 лв. е преобразуван в увеличение със сумата от 12 543 771.59 лв., а в намаление е приспадната загуба от предходни години в размер на 9 380 684.41 лв., в резултат на което е установен нулев данъчен финансов резултат при декларирана от дружеството данъчна загуба в размер на 3 163 087.18 лв.

За 2017 г. декларираният счетоводен финансов резултат загуба в размер на 9 459 531,74 лв. е преобразуван в увеличение със сумата от 10 047 727.37 лв., а в намаление е приспадната загуба от предходни години в размер на 7 362 229,39 лв., в резултат на което е установен нулев данъчен финансов резултат при декларирана от дружеството данъчна загуба в размер на 2 685 497.98 лв., с остатък данъчна загуба за приспадане от 2013 г. в размер на 3 170 703.36 лв.

По отношение на определянето на задълженията на дружеството за данък върху доходите на чуждестранните юридически лица по чл. 195 от ЗКПО

В хода на ревизията е установено, че за ревизирувания период „МАКСИМА БЪЛГАРИЯ“ ЕООД е начислявало доход в полза чуждестранни юридически лица, квалифицирани като облагаеми по чл. 195, ал. 1 във връзка с чл. 12, ал. 5 по ЗКПО в полза на: 1) Maxima G. UAB за платена франчайз такса, консултантски услуги, лихва по договор; 2) на Franmax UAB за платени франчайз такса; 3) на MAXIMA L. SIA за консултантски услуги; 4) на MAXIMA LT UAB за наем на кола по договор; 5) на A. K. G. за наем на подпочиващи машини; 6) на Baltexim за наем на товарни колички. В РД на стр. 27 в табличен вид са изложени данни за периода на съответното заплащане, облагаемата сума, дължимия и внесен данък. На тази база, при данъчна ставка 10% е изчислен общо дължим данък в размер на 1 070 475,32 лв. При анализ на декларираните от ревизираното лице данни е установено, че за периодите в обхвата на ревизията е деклариран и внесен данък общо в размер на 1 053 270,65 лв. На база представените договори и справки са констатирани следните разлики:

1) за периода от м. 01.2015 г. до м. 03.2015 г. дължимият данък е в размер на 54 783.50 лв., докато жалбоподателят е декларира и внесъл за същия период данък в размер на 43 438.57 лв.

2) за периода от м. 04.2015 г. до м. 06.2015 г. дължимият данък е в размер на 54 430,97 лв., докато жалбоподателят е декларира и внесъл за същия период данък в размер на 47 927.36 лв.

Установените разлики, съответно в размер на 14 246,15 лв. и 6 503,61 лв. не са отразени в информационната система на НАП като увеличение на задължението по чл. 195 от ЗКПО. С РА е извършена корекция за посочените периоди и в отбелязания размер, като са начислени лихви за забава.

Актът е оспорен по реда на [чл. 152 ДОПК](#) с подаването на жалба в 14-дневния срок с жалба вх. №р-29002920006191-В.-001-И от 18.01.2022 г. по регистъра на ТД на НАП ГДО като са представени писмени доказателства, обсъдени в Решение № 446/25.03.2022г. на директора на Дирекция ОДОП С.. С последното по подробно изложени в същото аргументи са потвърдени констатациите на ревизиращият екип, че прилаганите в групата политики за трансферно ценообразуване не са в съответствие с принципа на независими пазарни отношения. Представените от ревизираното лице доказателства не са

кредитирани, с аргументи за некоректност на данните във връзка с причислимостта на приходите, разходите и активите към контролираната сделка за целите на трансферното ценообразуване. Прието е, че с оглед разпоредбата на чл. 116 от ДОПК, ревизираното дружество има законово задължение да докаже по изисквания от закон начин спазването на принципа на независимите пазарни отношения по сделките му със свързани лица, защото доказателствената тежест по казуса е разпределена на ревизираното дружество. В случай, че такива не бъдат представени се приема, че ревизираното лице е имало възможност да ги представи, без това да влече задължение за органа по приходите за установяване на факти и обстоятелства извън територията на страната. Досежно установения данък по чл. 195 от ЗКПО за 2015г., предвид липсата на изложени в жалбата аргументи, същата е приета за неоснователна.

Решението на директора на Дирекция ОДОП С. е връчено на 28.03.2022г.

С молба от 15.09.2022г. от страна на процесуалния представител на жалбоподателя е направено искане за спиране на настоящото производство на основание чл.229, ал.1, т.4 ГПК до приключване, чрез взаимно споразумение или постановяване на решение, на Процедура за постигане на взаимно споразумение и арбитражно решение, уредена в раздел III на Конвенция за премахване на двойното данъчно облагане във връзка с корекцията на печалби на свързани предприятия (90/436/ЕИО), по която Република България е страна /Арбитражна конвенция/, съгласно Акта за присъединяване на Република България и Румъния и промените в Учредителните договори на Европейския съюз, приложима за процесните данъчни периоди 2014г. – 2017г. /Арбитражната конвенция/. В предоставения на ответника срок за становище е изразено съгласие за спиране на производството и на основание чл. 229, ал. 1, т. 1 от ГПК.

С Определение № 8430/27.10.2022г. производството по настоящото дело е спряно до приключване на процедурата по Арбитражната конвенция. С Определение № 20174/16.10.2024г. производството по делото е възобновено, предвид заявеното от страните приключване на процедурата по Арбитражната конвенция с взаимно споразумение между компетентните органи на България и Л..

С писмо на ответника от 31.10.2024г. е представена кореспонденция между компетентните органи на България и Л., която отразява съдържанието на постигнато взаимно споразумение, според което двойното данъчно облагане на печалбите на засегнатите литовски дружества, произтичащо от извършените с процесния РА корекции на данъчната основа на корпоративен данък на жалбоподателя за периода 2014г. – 2017г. се елиминира, при спазване на принципа на независимите пазарни отношения, установен в чл. 4, ал. 1 от Арбитражната конвенция, като се увеличи размерът на признатите за данъчни цели разходи на българското дружество – жалбоподател от сделки със свързани лица с посочването на съответните суми за всеки от ревизираните периоди.

В проведено о.с.з. на 18.11.2024г. от ответника съща така е представено писмо изх. № 046-679-9/17.10.2024г. по описа на ГДО, приложено на лист 300 от делото, с което е преизчислен финансовият резултат на дружеството за процесните 2014г. – 2017г., съобразно постигнатото споразумение между двете държави-членки.

По делото е прието и неоспорено от страните заключение на съдебно-счетоводна експертиза /CCE/, което е изготвено на база приложените документи. От същото се установява, че сделките между жалбоподателя и свързаните с него лица: „MAXIMA LT UAB“; „M. SA“; „V. P. AB“; „ERMITAZAS UAB“ и „MAXIMA LT UAB“ са в съответствие с

принципа на независимите пазарни отношения. Това заключение е подкрепено от извършения функционален анализ, описание на избрания метод за тестване на пазарните условия, избрана тествана страна и извършен икономически анализ, чрез направата на проучване за независими пазарни еталони. Вещото лице дава заключение, че изработването на функционалния и икономически анализ са в съответствие с нормативната база: ЗКПО - чл.15, ДОПК, Насоките за трансферно ценообразуване за мултинационалните предприятия и данъчните администрации на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие /О./ - т.1.45, т.3.18, т. 3.22, т. 5.11, т. 5.22, издание 2017 г./относими за 2017 г., а не за целия процесен период 2014 г. - 2017 г./, както и Наредба № Н-9/14.08.2006 г. за реда и начините на прилагане на методите за определяне на пазарните цени - чл.6, ал.1 и Наръчник по трансферно ценообразуване на НАП. В заключението се сочи също, че „Максима България“ ЕООД е дружеството, което има по-сложен функционален профил, поради което подходът на ревизиращия екип, при който за тествана страна в рамките на икономическия анализ се избира „Максима България“ ЕООД, единствено би имал смисъл, ако не е налична достатъчно достоверна финансова информация, по отношение на финансовите резултати, реализирани от „MAXIMA LT UAB“. Тъй като такава информация е била налична при изготвянето на анализите и в допълнителната информация е предоставена в хода на ревизията, подходът на ревизиращият екип да избере „Максима България“ ЕООД за тествана страна, не е в съответствие с параграф 3.18. от Насоките на О.. Според заключението, частта от покупките на стоки на Максима България с цел предлагане в магазинната мрежа за периода 2014-2017 г., доставени от свързани лица е по-малка в сравнение с частта, набавена от независими доставчици. При отговора на петия въпрос, вещото лице сочи, че ревизиращият екип извършва корекция на целия облагаем финансов резултат на „Максима България“ ЕООД от търговската му дейност. След извършването на собствено проучване, ревизиращият екип избира стойността на долния квартил от него като пазарна точка и използва съответния процент, прилагайки го към общият счетоводен финансов резултат на жалбоподателя. Вещото лице цитира, чл.47 във връзка с чл.39 от Наредбата както и параграф 2.83-2.84 от Насоките на О., според които при извършване на корекции, разходите и приходите, които не са свързани с контролираната транзакция, подлежаща на преглед, трябва да бъдат изключени, тъй като е необходимо подходящо ниво на сегментация на финансовите данни на данъкоплатеца, когато се определя или тества нетната печалба, която той получава от контролирана транзакция. Изхождайки от това, вещото лице дава заключение, че не би следвало да се прилага Методът на транзакционната нетна печалба /МТНП/ на нивото на общият счетоводен финансов резултат от комплексната дейност. Соци се също така, че извършвайки корекция на целия облагаем финансов резултат на жалбоподателя, ревизиращият екип не отчита, че по-голямата част от покупките му през ревизиращия период са от несвързани лица и са съответно сключени в съответствие с принципа на независимите пазарни отношения. Следователно, при извършването на корекция на общият счетоводен финансов резултат от комплексната дейност на „Максима България“ ЕООД, ревизиращият екип индиректно също коригира и цените, които „Максима България“ ЕООД е договорило с несвързани лица. Следователно, ревизиращият екип не се е ограничил до извършването на корекции само върху частта, която е директно свързана със сделките със свързани лица на Дружеството, за които ревизиращият екип твърди, че не са в съответствие с принципа на независимите пазарни отношения.

Според вещото лице, заключенията, направени на базата на функционалния анализ в Документацията за трансферно ценообразуване, отразяват извършения икономически анализ, при който бива тествана нетната норма на печалба на контрагентите на Максима България в разглежданите сделки. Икономическият анализ в Документацията за трансферно ценообразуване, е изготвен в съответствие с българското данъчно законодателство и Насоките на О.. Приложените критерии при извършването на проучванията, следват стъпките, установени в Наръчника по трансферно ценообразуване на Националната агенция за приходите („Наръчник на НАП“) и Наредбата. Надбавката, която „MAXIMA LT UAB“, „M. SA“, „ERMITAZAS UAB“ „V. P. AB“ реализират от сделките с „Максима България“ ЕООД през разглеждания период, попада в интерквартилният обхват и е в съответствие с принципа на независимите пазарни отношения. Анализирайки сделките с „MAXIMA LT UAB“ по представените документи, вещото лице е извършило съпоставка с изискванията, поставени в Документ за трансферно ценообразуване /Местно досие/ на „Максима България“ ЕООД за периода 2014 г. /стр.506 от Приложение № 3/, Документ за трансферно ценообразуване /Местно досие/ на „Максима България“ ЕООД за периода 2015 г., Документ за трансферно ценообразуване /Местно досие/ на „Максима България“ ЕООД за периода 2016 г. /стр.506 от Приложение № 3/, Документ за трансферно ценообразуване /Местно досие/ на „Максима България“ ЕООД за периода 2017 г. - 2017 г. /стр.506 от Приложение № 3/ и е установило съответствие с Документацията за трансферно ценообразуване през 2014 г., 2015г; 2016 и 2017г.

При така установената фактическа обстановка, съдът достига до следните правни изводи:

Жалбата до съда срещу ревизионния акт, потвърден с решението на директора на ДОДОП е депозирана на 11.04.2022г., т.е. в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, от надлежна страна и след обжалване на ревизионния акт по административен ред, поради което е допустима и следва да бъде разгледана по същество.

Съгласно разпоредбата на чл. 160, ал. 2 ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваването на РА, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. Във връзка с дължимата проверка при обжалването на индивидуалния административен акт е и разпоредбата на чл. 168, ал. 1 АПК вр. с § 2 ДР ДОПК, която предвижда, че съдът не се ограничава само с обсъждане на основанията, посочени от оспорващия, а е длъжен въз основа на представените от страните доказателства да провери законосъобразността на оспорения административен акт на всички основания по чл. 146 АПК. Според ал. 2 на чл. 168 АПК, съдът обявява нищожността на акта, дори да липсва искане за това.

По делото няма спор, че ревизионното производство е образувано със ЗВР/29002920006191-020-001 от 13.10.2020г. издадена от Г. С. С., на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки“ към отдел „Контрол“ при ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители“ /ГДО/. Със Заповед №ГДО-215/15.12.2017г. изпълняващия длъжността директор на ТД на НАП ГДО е определил по реда на чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК орган по приходите в отдел „Контрол“ в ТД на НАП ГДО, който може да възлагат ревизии, и това е Г. С. С., изпълняващ длъжността началник сектор „Ревизии и проверки“. На основание чл. 34. ал. 1. т. 4 от ДОПК ревизионното производство е спряно до 16.02.2021г. със Заповед №Р-29002920006191-023-001/16.11.2020 г. и възобновено със Заповед

№Р-29002920006 19М43-003/17.02.2021 г. по реда на чл. 35 от ДОПК. Срокът за извършване на ревизията е продължен до 18.06.2021 г. със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ №Р-29002920006191-020-002/13.04.2021г. и до 18.10.2021 г. със ЗИЗВР №Р-29002920006191 -020-003/04.06.2021г., издадена въз основа на Заповед на изпълнителния директор на НАП с №Р- 29002920006191 -ЗИД-001/04.06.2021 г.

Всички цитирани заповеди са издадени от Г. С. С., издал първоначалната ЗВР, с изключение на ЗИЗВР №Р-29002920006191 -020-003/04.06.2021г., която е издадена от О. К. М., на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки“ към отдел „Контрол“ при ГД на НАП ГДО.

Със Заповед №27/17.05.2021 г. на изп. директор на НАП на основание /лист 323 от делото/ чл. 82а, ал. 1 от Закона за държавния служител (ЗДСл) Г. С. е преназначен от длъжността началник сектор „Ревизии и проверки“ в отдел „Контрол“, ТД на НАП ГДО на длъжност директор на същата ТД, а именно ТД на НАП ГДО за срок не по-дълъг от 4 години.

Със Заповед № ГДО-62/20.05.2021г./лист 83 от делото/, издадена от директора на ТД на НАП ГДО на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и чл. 11, ал. 1, т. 4 от ЗНАП, възложените ревизионни производства на посочените в тази заповед дружества, в т.ч. и на жалбоподателя са иззети от Г. С. С. в качеството му на възлагащ орган и са предоставени на О. К. М. в качеството ѝ на такъв орган. О. М. е посочена и в Заповед № ГДО-57/18.05.2021г. /лист 69 от делото/, издадена от директора на ТД на НАП ГДО на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и чл. 11, ал. 3 във връзка с ал. 1, т. 4 от ЗНАП като компетентен орган да издава заповеди за възлагане на ревизии по реда на чл. 113 от ДОПК.

Ревизионният доклад (РД) е издаден на 02.11.2021 г. от органите по приходите, посочени в ЗВР, а РА е издаден на 29.12.2021 г. от О. К. М. – орган възложил ревизията и Е. З. – ръководител на ревизията.

Заповед № ГДО-62/20.05.2021г. е издадена на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и чл. 11, ал. 1, т. 4 от ЗНАП. Така посоченото правно основание не кореспондира с фактическото такова, а именно изземване на правомощия в т.ч. и на орган, възложил ревизията по чл. 119, ал. 2 от ДОПК, поради преназначаването му на друга длъжност. Това е така, доколкото чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК дава право на териториалния директор на компетентната териториална дирекция да определя органа по приходите, който да възлага ревизии, но не и да изземва правомощията на органа възложил ревизията. Изземването на компетентност от по-горестоящия административен орган е възможно само при изрична законова регламентация и такава се съдържа в разпоредбата на чл. 7, ал. 3 от ДОПК.

Разпоредбата на [чл. 119, ал.2 от ДОПК](#) определя, че Ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията, т.е. дефинира се персоналната компетентност. В тази връзка следва да се приеме, че Заповед № ГДО-62/20.05.2021г. е издадена в противоречие с действащия към настоящия момент чл.10, ал. 1 от АПК, според който по-горестоящ орган не може да иземе за решаване въпрос от компетентността на по-долустоящия, освен ако това е предвидено в закон. Такава възможност, както бе посочено е предвидена в чл. 7, ал. 3 от ДОПК, на която кореспондира и фактическо основание за изземване на компетентност в процесната Заповед № ГДО-62/20.05.2021г., което в случая е преназначаването на органа възложил

ревизията на длъжност директор на ТД на НАП ГДО. С това обстоятелство директорът на ТД на НАП ГДО обосновава изземването на персоналната компетентност по издаването на РА на жалбоподателя, което не може да се приеме за невъзможност, произтичаща от промяна в длъжността на органа по приходите, водеща до отпадане на компетентността по смисъла на чл. 7, ал. 3 от ДОПК.

Вярно е, че в случая разпоредбата на [чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК](#) предоставя на териториалния директор единствено организационно - управленско правомощие, в което от една страна се включва задължението за определяне на орган по приходите, който да възлага ревизии, а от друга, правото на преценка, при условията на оперативна самостоятелност, кой точно измежду всички органи по приходите да определи. Също така обаче е вярно, че в случая Г. С. С. не е определил сам себе си за орган по възлагане ревизията на жалбоподателя, доколкото Заповед № ГДО-215/15.12.2017г. е издадена от друго лице, но сам от себе си е иззел тази компетентност, като причина за това е посочил преназначаването му на друга длъжност. Тази причина настоящият съдебен състав счита, че не покрива изискването за невъзможност за изпълнение на служебните задължения в качеството му на възлагащия ревизията орган по смисъла на чл. 7, ал. 3 от ДОПК.

Релевантно за конкретния спор е второто основание по чл. 7, ал. 3 от ДОПК – невъзможност за изпълнение на служебните задължения, произтичаща от промяна в длъжността на органа по приходите, водеща до отпадане на компетентността. Във връзка с него са събрани заповеди за преназначаване и длъжностни характеристики. От тях не се установява, че от преназначаването на Г. С. на длъжност директор на ТД на НАП ГДО е произтекла невъзможност за изпълнение на служебните задължения, водеща до отпадане на компетентността. Този извод следва пряко от нормата на чл. 12, ал. 1 ДОПК, овластяваща с материална компетентност за извършване на ревизии всички органи по приходите.

Според мотивите на Тълкувателно решение №5/22.06.2015 г. на ОСС от I и II колегии на Върховния административен съд по тълк. д. №4/2014 г. тази материална компетентност е придобита по нормативен път по силата на чл. 12 ДОПК в териториалния ѝ обхват по чл. 7, ал. 1 ДОПК. Същата е първична, а с акта по чл. 112, ал. 2, т. 1 от кодекса, определящ органа по приходите, който може да възлага ревизии, териториалният директор упражнява организационно – управленско правомощие. Така към основната материална компетентност на органа по приходите с акта за определяне на възлагащ ревизията орган се добавя допълнителна персонална компетентност по косвен начин чрез конкретизация на титуляря на правомощието за издаване на заповед за възлагане.

Това свое разбиране ОСС от I и II колегии на Върховния административен съд застъпва отново в мотивите на Тълкувателно решение №5/13.12.2016 г. по тълк. д. №10/2016 г., сочещи, че „материалната компетентност за издаване на ревизионния акт по отношение на органа, който издава заповедта за възлагане на ревизията, произтича по силата на закона – чл. 119, ал. 2 ДОПК, а не по силата на заповедта на териториалния директор по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК“.

Съгласно чл. 7, ал. 1 ЗНАП органи по приходите са: изпълнителният директор и неговите заместници; териториалните директори и техните заместници; главните директори на главните дирекции, директорите на дирекции, началниците на отдели и сектори; служителите, заемащи длъжност "държавен експерт по приходите", "държавен инспектор по приходите", "главен експерт по приходите", "старши експерт по приходите", "експерт

по приходите", "главен инспектор по приходите", "старши инспектор по приходите" и "инспектор по приходите".

От визираната разпоредба следва, че длъжностните нива в НАП не са обвързани с функцията на орган по приходите, поради което промяната в длъжността и то в рамките на същата дирекция не води до отпадане на компетентността. Както ДОПК, така и ЗНАП, не регламентират компетентност по степен за възложителя на ревизията, поради което с назначаването му на друга длъжност в същата дирекция не отпада нито материалната, нито териториалната му компетентност на орган по приходите.

Невъзможност за осъществяването на функциите на възложител на ревизията не следва и от представената длъжностна характеристика за длъжността директор на ТД на НАП ГДО /лист324 от делото/, в която в раздел V, т. 17 изрично е предвидена възможността да се изпълняват и други задължения, възложени му от висшестоящи органи. Още повече, че не длъжностната характеристика определя материалната компетентност на органа по приходите, нито пък може да редуцира обхвата на нормативно установените му правомощия.

В Решение №1316/06.02.2024 г. по адм. д. №12245/2023 г. на Върховния административен съд е уточнено, че в понятието "трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения" по смисъла на чл. 7, ал. 3 ДОПК не попада промяната в длъжността или преназначаване от една длъжност на друга в рамките на приходната администрация, когато липсват доказателства, че лицето е загубило качеството си на орган по приходите - Решение №3668/18.04.2022 г. по адм. д. №6851/2021 г. на ВАС; Решение №4634/16.05.2022 г. по адм. д. №13544/2020 г. на ВАС; Решение №818/26.01.2016 г. по адм. д. №6113/2015 г. на ВАС; Решение №13914/19.12.2016 г. по адм. д. №8843/2016 г. на ВАС; Решение №5006/21.04.2017 г. по адм. д. №10621/2016 г. на ВАС; Решение №6601/29.05.2017 г. по адм. д. №6333/2016 г. на ВАС и др.

Този принципен извод не се променя от настоящата редакция на чл. 7, ал. 3 ДОПК (ДВ бр. 105/2020 г.), тъй като с нея е предвидено промяната на длъжността да е такава, че да води до отпадане на компетентността по чл. 7, ал. 3 ДОПК. След като ДОПК предоставя материална компетентност на органите по приходите, то лексикалното значение на компетентността по чл. 7, ал. 3 от същия кодекс следва да е идентично. Касае се за отпадане на първична материална и териториална компетентност, а не за отпадане на процесуално правомощие, възникващо по силата на организационно – управленски акт, какъвто е заповедта по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК. Оттук следва, че отпадане на компетентност по смисъла на чл. 7, ал. 3 ДОПК и невъзможност, произтичаща от промяна на длъжността, ще е налице, само ако съответното длъжностно лице загуби качеството си на орган по приходите или промени длъжността си чрез преместване в друга териториална дирекция, при което ще отпадне неговата териториална компетентност. Това становище е застъпено и в Решение № № 9404 от 09.08.2024 г. по адм. д. № 5436/2024г. на ВАС; Решение № № 3363 от 20.03.2024 г. по адм.д. № 8752/2023г. на ВАС; Решение № 2673/17.03.2025г. по адм.д. № 920/2025г.; Решение № 5014/15.05.2025г. по адм.д. № 3094/2025г. и др.

Това разбиране е в унисон с прогласените в чл. 4 ДОПК основни принципи на самостоятелност и независимост на органите по приходите, които в случая са нарушени. С процесното изземване и възлагане на правомощията на възложител на ревизията на О. М. оспореният РА е подписан от длъжностно лице, което обективно не е имало досег до конкретното ревизионно производство, нито информация за релевантните и

действителните факти и истината по смисъла на чл. 3 ДОПК, още повече, че в случая ревизионното производство е продължило повече от година. Това длъжностно лице на практика изобщо не е осъществявало производство по смисъла на чл. 4 ДОПК, поради което за него факти и обстоятелства, от значение за установяване на публичните вземания, са останали неизяснени.

Длъжностното лице, осъществяващо функциите на органа, на който е възложено изетото правомощие, не е разполагал правомощието да издаде РА, поради неправомерността на изземването извършено със Заповед № № ГДО-62/20.05.2021г., а обжалваният РА е следвало да бъде издаден от първоначално определения и посочен в заповедта от 15.12.2017г. по чл. 112, ал.2, т.1 ДОПК възложил ревизията орган. Тъй като това не е сторено, то РА не е издаден от компетентните органи по чл. 119, ал.2 ДОПК, с оглед на което същият е нищожен.

По изложените съображения РА следва да бъде обявен за нищожен.

С оглед изхода на спора, на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК на жалбоподателя се дължат разноски Съгласно приложен списък се претендират такива в размер на 36 743 лв. за адвокатски хонорар; в размер на 1 200 лв. за внесен депозит за вещо лице и 50 лв. за заплатена държавна такса. От страна на ответника е направено възражение за прекомерност на претендирания адвокатски хонорар, като счита, че част от същия е и необоснован. Представя писмено становище, в което посочва, че фактури № 000...2165/30.05.2022г. и № 100...3267/11.11.2022г. са с предмет „правни услуги“ и „данъчни консултации“, който предмет по никакъв начин не може да се обвърже с конкретния съдебен спор. Датите на издаване на фактурите не кореспондират с подаването на жалбата от 11.04.2022г. и с искането за процедура по взаимно споразумение от 25.08.2022г. В тази връзка съдът съобрази следното:

Няма спор, че дължимият размер на адвокатското възнаграждение се преценява от съда с оглед вида на спора, интереса, вида и количеството на извършената работа и фактическата и правна сложност на делото. Съгласно решение от 25.01.2024 г. по дело С-438/22 на СЕС, задължението на националния съд да откаже да приложи националната правна уредба, определяща минималните размери на адвокатските възнаграждения, дори когато те отразяват реалните пазарни цени на адвокатските услуги, не ограничава правомощието на съда да ползва тези цени (на висшия орган на съсловната организация) като критерий и коректив на уговореното и платено или дължимото без да е платено (при осъщественото от юрисконсулта процесуално представителство) възнаграждение, представляващо част от отговорността за разноски, при отчитане на действителната фактическа и правна сложност на делото (арг. от чл. 78, ал. 5 ГПК), обема и качеството на осъществената процесуална защита. Последната е в корелация с конкретно предприеманите от страната, в тежест на която е установяването на факти и обстоятелства, от които черпи благоприятни правни последици, процесуални действия.

В разглеждания случай делото е спряно с определение от 27.10.2022г. по искане на жалбоподателя до приключване на Процедура за постигане на взаимно споразумение и арбитражно решение, уредена в раздел III на Арбитражната конвенция с постигане на взаимно споразумение или постановяване на решение. Т. споразумение е постигнато, съгласно представената от ответника кореспонденция между компетентните органи на България и Л. и делото е възобновено с определение от 16.10.2024г. В тази връзка съдът намира за основателни изложените от ответника възражения за неотносимост към

конкретния съдебен спор на претендираните от жалбоподателя разноски по фактура № 000...2165/30.05.2022г. в размер на 13 682, 99лв. с предмет „данъчни консултации“ и по фактура № 100...3267/11.11.2022г. в размер на 18 836, 05лв. с предмет „правни услуги и допълнителни разходи“, поради което претендирания адвокатски хонорар следва да се редуцира до този по фактура № 000....3264/05.05.2025г. в размер на 4 224, 59 лв., който е за процесуално представителство и съдействие по настоящото дело.

По изложените съображения и на основание чл. 160 и чл. 161 от ДОПК, съдът

РЕШИ:

ОБЯВЯВА ЗА НИЩОЖЕН РА №Р-29002920006191-091-001 от 29.12.2021 г., с който са извършени корекции в посока увеличение на декларираните финансови резултати за 2014 г., 2015 г., 2016 г. и 2017 г. на основание чл. i5. във връзка с чл. 16 и чл. 78 от ЗКПО общо в размер на 39 233 331,46лв., вследствие на което за ревизираните периоди е приспаднала загуба от предходни години общо в размер на 30 039 659.81лв. и е намалена данъчна загуба общо в размер на 14 874 959,88лв., установени са допълнителни задължения за данък върху доходите на чуждестранни юридически лица по реда на чл. 195 от ЗКПО за периодите от м. 01.2015 г. до м. 04.2015 г. и от м. 04.2015 г. до м. 06.2015 г. общо в размер на 17 848.54 лв. и в тази връзка са начислени лихви за забава общо в размер на 11 896,94 лв., потвърден в тази част с решение № 446/25.03.2022г. на директора на дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА Дирекция ОДОП при С. при ЦУ на НАП да заплати на „МАКСИМА БЪЛГАРИЯ“ ЕООД ЕИК:[ЕИК], направените по делото разноски общо в размер на 5 475 лв.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14 –дневен срок от съобщаването на страните, че решението е изготвено.

СЪДИЯ: