

РЕШЕНИЕ

№ 23424

гр. София, 08.07.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 34 състав, в
публично заседание на 10.06.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Георги Тафров

при участието на секретаря Мая Миланова, като разгледа дело номер **3197** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на Дял трети, Глава деветнадесета от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на „КАРГИЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция [населено място], [улица], К. Б. Ц., ет. 4, ап. 4.1 и електронен адрес [електронна поща](#), чрез Ц. Ж. К., в качеството на упълномощено лице, срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-29002922004775-091-001/01.12.2023г., издаден от М. В. С. - орган, възложил ревизията, и А. В. Т. - ръководител на ревизията потвърден от директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите с решение №248/22.02.2024г. с които на дружеството по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за 2016г., 2017г. и 2018г., са установени задължения за корпоративен данък над декларираните в размер на 1 061 752,73 лв. и лихви в размер на 629 516,45 лв.

Жалбоподателят поддържа, че оспореният РА е незаконосъобразен. Изложено е несъгласие с констатациите на органа по приходите и се твърди, че задълженията с обжалвания РА са определени при допуснати нарушения на материалния и процесуалния закони. Твърди се, че неправилно са определени допълнителни задължения с РА при извършено преобразуване на декларираните от дружеството счетоводен финансов резултат по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за 2016 г., 2017 г. и 2018г., вследствие на което са установени задължения за корпоративен данък над декларираните в размер на 1 061 752,73 лв. и лихви в размер на 629 516,45 лв. Исква съдът да отмени оспорения ревизионен акт.

В открито съдебно заседание жалбоподателят, чрез пълномощник – адв. Я. (пълномощно по делото), поддържа жалбата и иска от съда да отмени ревизионния акт.Претендира разноски, представя списък.Депозира писмени бележки.

Ответникът по жалбата - директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, чрез процесуалния си представител – юрк.Б.(пълномощно по делото),оспорва жалбата,като неоснователна.Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.Депозира писмени бележки.

Административен съд София-град,34-състав, като прецени събраните по делото доказателства, доводите и възраженията на страните, намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-29002922004775-020- 001/20.09.2022 г., връчена по електронен път на 06.10.2022 г., е възложено извършването на ревизия на „КАРГИЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД за установяване на задължения за корпоративен данък за периодите от 01.01.2016 г. до 31.12.2016г.; за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на юридически лица и данък върху доходите на чуждестранни юридически лица за периодите от 01.10.2016 г. до 31.12.2018 г. Със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ №Р-29002922004775- 020-002/14.10.2022 г. е разширен обхватът на ревизираните периоди за корпоративния данък от 01.01.2017 г. до 31.12.2018 г. Със ЗИЗВР №Р-29002922004775-020- 003/26.10.2022 г. и ЗИЗВР №Р-29002922004775-020-004/29.12.2022 г., срокът за извършване на ревизията е удължен до 06.03.2023 г. В връзка с молба от „КАРГИЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД и на основание чл. 34, ал. 1, т. 4 от ДОПК със Заповед №Р-29002922004775-023-001/07.02.2023 г. производството е спряно от 07.02.2023 г. до 07.05.2023 г. Възобновено е от 09.05.2023 г. със Заповед №Р-29002922004775-143- 001/09.05.2023 г. и срок до 05.06.2023 г. Въз основа на Заповед за удължаване на срока №-29002922004775-ЗИД-001/19.05.2023 г. на изпълнителния директор на НАП, със ЗВР №Р-29002922004775-020-005/19.05.2023 г., срокът на ревизията е удължен до 05.10.2023 г.Заповедите са издадени от М. В. С., на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки“, отдел „Контрол“ при ТД на НАП ГДО, оправомощена със Заповед №ГДО-31/13.03.2018 г.За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-29002922004775-092-001/27.09.2023 г., връчен по електронен път на 03.10.2023 г. В срока и по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК е подадено писмено възражение срещу констатациите на РД с вх. №060-13285/17.11.2023 г., прието за частично основателно.

Ревизията приключва с РА №Р-29002922004775-091-001/01.12.2023 г., издаден от М. В. С. на длъжност главен инспектор по приходите, началник сектор при ТД на НАП ГДО - орган възложил ревизията и А. В. Т. - ръководител на ревизията, връчен на 05.12.2023 г.

С РА са определени допълнителни задължения на ревизираното дружество както следва:

- За 2016г. - отхвърлена е данъчна загуба в размер на 3,222,712.77 лв. и в допълнение са начислени данъчни задължения в размер на 306 423.11 лв. и лихва към датата на издаване на РА в размер на 213 464.45 лв.

-За 2017г. - начислени са допълнителни данъчни задължения в размер на 422 654.92 лв. и лихва към датата на издаване на РА в размер на 251 479.42 лв.

-За 2018 г. - начислени са допълнителни данъчни задължения в размер на 332 674.70 лв. и лихва към датата на издаване на РА в размер на 164 472.58 лв.

В хода на ревизионното производство е установено, че:

Основната дейност на „КАРГИЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД е търговия и износ на селскостопански стоки и продукти - пшеница, царевица, ечемик, слънчоглед, рапица и др. Приходите на дружеството са формирани основно от доставки, свързани с основната му дейност - продажба на стоки и предоставяне на административни услуги и услуги, свързани с океански транспорт. „КАРГИЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД е част от групата КАРГИЛ. За да бъдат проверени резултатите от използваните от „КАРГИЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД методи на трансферно ценообразуване по отношение на продажбата на стоки - методът на увеличената стойност /МУС/ и този на транзакционната нетна печалба /МТНП/ е извършен анализ и на двата метода на трансферното ценообразуване. Според органите по приходите отношенията на зависимост между свързаните предприятия „КАРГИЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД и дружествата от групата, с които търгува - CARGILL INTERNATIONAL SA /Ш./; CARGILL NV, CARGILL B.V. и CARGILL AGRICULTURA SRL, оказват влияние върху договорените условия при доставките на стоки от българското дружество към свързаните лица. Органите по приходите приемат „КАРГИЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД изпълнява ограничени функции и поема ограничени рискове и не използва активи на значителна стойност по отношение на получаване на административни услуги. Изпълнява съществени функции, поема значими рискове и/или използва активи на значителна стойност по отношение на: продажбата на стоки; предоставяне на административни услуги; предоставяне на услуги, свързани с океански транспорт; кредитна линия.

С цел събиране на доказателства от значение за данъчното облагане и на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното дружество е изготвено С ИПДПОЗЛ №Р-29002922004775-040-003/31.05.2023 г. е изискано представянето на годишни финансови отчети на свързано лице - CARGILL INTERNATIONAL SA /Ш./ за 2016 г., 2017 г. и 2018 г., както и информация относно това дали посоченото дружество извършва допълнителна преработка и добавя стойност към закупените от „КАРГИЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД стоки, преди последващата им продажба. Според получения отговор акциите на CISA/CARGILL INTERNATIONAL SA /Ш./ не се търгуват на борсата, а финансовите отчети не са публично достъпни.

Установено е, че за 2016 г. реализираната по метода на транзакционната нетна печалба възвращаемост от продажбите на дружеството е в размер на -1,08 на сто, изчислена като оперативният финансов резултат от сделките /ЕВИТ/, в случая счетоводна загуба, в размер на 2 962,56 хиляди лв., е разделен на приходите от продажба на стоки към свързани лица в размер на 274 706,11 хиляди лв.

Така отчетената от „КАРГИЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД възвращаемост от продажбите в размер на -1,08 на сто, ОП/органи по приходите/ приемат, че не попада в интерквартилният обхват от стойности, реализирани от петте съпоставими неконтролирани дружества от 1,21 на сто до 1,79 на сто. Извършена е корекция за данъчни цели с размер на изчисления долен квартил 1,21 на сто. Чрез използване на пазарния коефициент се установява размерът на оперативната печалба от продажбите на стоки /селскостопанска продукция/ ЕВИТ, която дружеството би реализирало при спазване на пазарните принципи, прилагани между независими предприятия в съпоставими сделки при съпоставими условия. След изчисление на пазарната оперативна печалба се

установява и размерът на приходите от продажби на стоки, които биха били отчетени при използване на съответния пазарен коефициент на индикатора възвръщаемост от продажбите. Установено е отклонение от пазарните стойности = установен размер на приходи от продажба на стоки /при пазарни условия/ - Отчетени приходи. Отклонение от пазарни стойности = 280 992 943,88 - 274 706 000,00. Отклонението от пазарни стойности е изчислено в размер на 6 286 943,88 лв. На основание чл. 15, във връзка с чл. 16 и чл. 78 от ЗКПО с това отклонение в размер на 6 286 943,88 лв. е извършена корекция в посока увеличение. Установен е данъчен финансов резултат - печалба за 2016 г. в размер на 3 064 231,11 лв., при деклариран такъв загуба в размер на 3 222 712,77 лв. Съответно дължимият корпоративен данък е в размер на 306 423,11 лв. и лихва в размер на 213 464,45 лв.

За 2017 г. реализираната по метода на трансакционната нетна печалба възвръщаемост от продажбите е в размер на - 0,48 на сто изчислена като оперативния финансов резултат от сделките /ЕВ /в случая счетоводната загуба/ в размер на - 1 237 хил. лв. е разделен на приходите от продажба на стоки към свързани лица в размер на 259 962 хил. лв. Така отчетената от „КАРГИЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД възвръщаемост от продажбите в размер на -0,48 на сто, ОП/органи по приходите/ приемат ,че не попада в интерквартилният обхват от стойности, реализирани от петте съпоставими неконтролирани дружества от 1,15 на сто до 1,70 на сто. Извършена е корекция до размера на изчисления долен квартил 1,15 на сто. Приходи от продажба на стоки = 2 989 563,16 + 261 199 000,00 лв. Установен размер на приходи от продажба на стоки, които следва да се отчетат при пазарни условия = 264 188 563,16 лв. Отчетените от „КАРГИЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД приходи от продажба на стоки към свързани лица са в размер на 259 962 013,90 лв. Отклонение от пазарни стойности = установен размер на приходи от продажба на стоки /при пазарни условия/ - отчетени приходи. Отклонение от пазарни стойности = 264 188 563,16 лв. - 259 962 013,90 лв. Отклонението от пазарни стойности е изчислено в размер на 4 226 549,26 лв. На основание чл. 15, във връзка с чл. 16 и чл. 78 от ЗКПО с това отклонение в размер на 4 226 549,26 лв. е извършена корекция в посока увеличение. Установен е данъчен финансов резултат - печалба за 2017 г. в размер на 4 535 095,44 лв., при деклариран такъв в размер на 308 546,18 лв. Съответно дължимият корпоративен данък е в размер на 422 654,92 лв. и лихва в размер на 251 579,42 лв.

За 2018г. реализираната по метода на трансакционната нетна печалба възвръщаемост от продажбите е в размер на 0,90 на сто, изчислена като оперативния финансов резултат от сделките /ЕВ1Т/ /в случая счетоводната печалба/ в размер на 3 916 хил. лв. е разделен на приходите от продажба на стоки към свързани лица в размер на 437 357 хил. лв. Така отчетената от „КАРГИЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД възвръщаемост от продажбите в размер на 0,90 на сто ОП/органи по приходите/ приемат ,че не попада в интерквартилният обхват от стойности, реализирани от петте съпоставими неконтролирани дружества от 1,48 на сто до 1,93 на сто. При настоящата ревизия се извършва корекция за данъчни цели до размера на изчисления долен квартил 1,48 на сто. Установен размер на приходи от продажба на стоки, които следва да се отчетат при пазарни условия = 439 912 880,30 лв. Отчетените от „КАРГИЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД приходи от продажба на стоки към свързани лица са в размер на 437 356 776,89 лв. Отклонение от пазарни стойности = Установен размер на приходи от продажба на стоки /при пазарни условия/ - Отчетени приходи. Отклонение от пазарни стойности = 439 912 880,30 лв. - 437 356 776,89 лв. Отклонението от пазарни стойности е изчислено в размер на 2 556 103,41 лв. На основание чл. 15, във връзка с чл. 16 и чл. 78 от ЗКПО с това отклонение в размер на 2 556 103,41 лв. е извършена корекция в посока увеличение. Установен е данъчен финансов резултат - печалба за 2018 г. в размер на 8 806 775,55 лв., при деклариран такъв в размер на 5 480 028,57 лв. Съответно

дължимият корпоративен данък е в размер на 332 674,70 лв. и лихва в размер на 164 472,58 лв. Общо за периодите от 2016 г. до 2018 г. установените задължения за корпоративен данък са в размер на 1 061 752,73 лв., за което са начислени лихви в размер на 629 516,45 лв.

Ревизионният акт е обжалван по административен ред с жалба от 19.06.2023г. по описа на ТД на НАП – С. пред директора на дирекция ОДОП - С. при ЦУ на НАП, който е потвърдил с Решение №248/22.02.2024 г. изцяло в обжалваната част.

За установяване на обективната истина по делото и проверка на спорните обстоятелства, съдът по искане на жалбоподателя е допуснал съдебно-икономическа експертиза. Експертизата е извършена на база документите по делото. В заключението на вещото лице по ССЕ е посочено, че „Каргил България“ разполага със счетоводна система, която позволява да бъдат осчетоводени контролираните и неконтролираните сделки за продажба на селскостопански стоки. В тази система, са налице достатъчно данни, които да обосноват прилагане на МУС, установен в Наредба Н-9 от 2006г. за трансферно ценообразуване./л.318-326/. Вещото лице също изрично посочва, че „Каргил България“ е задължено и е приоритет да приложи МУС пред МТНП, с оглед на задължителната йерархия на методите, съгласно разпоредбите на Наредба № Н-9 от 14.08.2006г. Вещото лице е посочило също че: „Каргил България“ ЕООД разполага със счетоводни системи, които съдържат достатъчно данни, позволяващи прилагането на метода на увеличената стойност /МУС/, използван от Дружеството с цел доказване на пазарния характер на контролираните сделки за продажба на селскостопански стоки по време на ревизията. В резултат на извършения в констативната част за възможната съпоставимост на сделки със свързани и несвързани лица в счетоводството на „Каргил България“ ЕООД. При сравнение на приложения от Дружеството МУС и приложения от органите по приходите МТНП, вещото лице е посочило, че МУС, при който се сравняват счетоводните данни за вътрешно съпоставими сделки с трети страни, Методът на увеличената стойност предоставя по-обосновани резултати. МУС изисква и значително по-малко допълнително време за извършването на необходимите сравнения. В заключение в.л. е посочило, че за изпълняване на функцията снабдяване-отговорност се поема и от „Каргил България“ ЕООД, и от свързаните лица съобразно доказателствата по делото.

Съдът възприема изготвеното заключение на вещото лице, като компетентно, обективно и обосновано, съобразено с представените доказателства от страните, същото е неоспорено. Съдът кредитира заключението на вещото лице.

При така изяснената фактическа обстановка, съдът намира от правна страна следното:

Жалбата е подадена в преклузивния 14-дневен срок по чл. 156, ал. 1 от ДОПК от надлежна страна – адресат на РА, доколкото се установи, че РА е потвърден от директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция.

Жалбата е в съответствие с изискванията за форма и реквизити, подадена е след проведено оспорване по административен ред, което е абсолютна предпоставка за развитие на съдебното производство.

Разгледана по същество, жалбата е основателна.

В съдебното производство, съгласно нормата на чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът преценява

законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като проверява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. Съдът приема, че обжалвания ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите, по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.2 от ДОПК. Спазена е формата по чл.120, ал.1 от ДОПК. От приложените по административната преписка доказателства се установяват обстоятелствата по спазване процедурата по образуване и развитие на производството пред административния орган. При постановяването на оспорения РА не се констатира допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да са довели до нарушаване правото на защита на оспорващото дружество.

Ревизията е възложена от компетентен орган съгласно заповед № ГДО-31/13.03.2018г.(лист 74 от делото), издадени от директора на ТД на НАП - С..РА е издаден в предвидената от закона писмена форма. Спазен е и срокът за издаване, както на РА, така и на РД. Задълженото лице е надлежно уведомено за започване на производството и неговото приключване. Съдът не установи да са допуснати съществени нарушения на административно-производствените правила, които да доведат до незаконосъобразност на оспорения административен акт и съответно неговата отмяна. Лицата подписали РА и РД притежават КЕП/л.183/Страните не спорят, че заповедта за възлагане на ревизия. Заповед за възлагане на ревизия са връчени на представляващ ревизираното дружество по електронен път.

Ревизионният акт е издаден в писмена форма и съдържа предвидените в чл.120, ал.1 от ДОПК задължителни реквизити – името и длъжността на органа, който го издава, номер и дата, данни за ревизираното лице, обхвата на ревизията, извършените действия в ревизионното производство, мотиви за издаването му, разпоредителна част, в която са определени задълженията на ревизираното лице, пред кой орган и в какъв срок може да се обжалва, подпис на органа по приходите, който го е издал. Към оспорения ревизионен акт е приложен и РД, като неразделна негова част. При издаване на ревизионния акт, органът по приходите е спазил процесуалноправните разпоредби на ДОПК и ревизионното производство е приключило в зададения срок.

По материалната законосъобразност на ревизионния акт.

Спора между страните основно е свързан с приложението на два различни метода („МУС“) съгласно насоките в чл. 28-34 от Наредба № Н-9 от 14.08.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени („Наредба Н-9“) и параграфи 2.45-2.58 от Ръководството по трансферно ценообразуване за мултинационални предприятия и данъчни администрации, издание 2017г. („Ръководството на ОИСП“)/използван от жалбоподателят/ и методът на транзакционната нетна печалба /МТНП/, които органите по приходите са приели, че следва да бъде приложен.

А. Относно определените задължения по ЗКПО.

Предвиденото в разпоредбите на [чл.15 от ЗКПО](#), когато свързани лица осъществяват търговските и финансовите си взаимоотношения при условия, които оказват влияние върху размера на данъчната основа, отличаващи се от условията между несвързани лица, данъчната основа се определя и се облага с данък при условията, които биха

възникнали за несвързани лица. В [чл.16 ал.1 от ЗКПО](#) е разписано, 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.

Правилата за трансферно ценообразуване се основават на принципа на независимите пазарни отношения /НПО/, въведен в българското законодателство с разпоредбата на чл. 15 от ЗКПО. Принципът на НПО е широко възприет международен стандарт, залегнал в чл. 9 от Модела на данъчна спогодба за доходите и имуществото на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие/Модела на СИДДО на ОИСР/. За данъчни цели, цената при сделка между свързани лица /контролирана сделка/ следва да се определя чрез съпоставянето на тази цена и условията и обстоятелствата, при които сделката е осъществена, с условията, които биха били договорени при съпоставима сделка между независими страни, действащи при съпоставими обстоятелства. Проверката, дали дадена контролирана сделка отговаря на принципа на НПО, се извършва чрез методите за определяне на пазарните цени, изброени в §1, т. 10 от допълнителните разпоредби на ДОПК: метода на сравнимите неконтролирани цени /МСНЦ/ между независими търговци, метода на пазарните цени /МПЦ/, метод на увеличената стойност /МУС/, метод на транзакционната нетна печалба или метод на разпределената печалба /МРП/. Съгласно фиш 9 от Наръчника за трансферно ценообразуване, публикуван на страницата на НАП - методът на увеличената стойност установява цената по контролирана сделка чрез сравнение на нормите на надбавка, получени в резултат на контролирана и съпоставима неконтролирана сделка.

С определението по доклада на делото съдът е разпределил доказателствената тежест (лист 245 от делото). В тежест на административния орган е да установи фактическите констатации в ревизионния акт, послужили като основание за определяне на дължимите от жалбоподателят задължения по ЗКПО.

Страните не са възразили по доклада и разпределената от съда доказателствена тежест.

Съдът приема, че жалбата е основателна поради следното:

Първо дружеството-жалбоподател е предоставило на органите по приходите анализ на възвръщаемостта от себестойността на продажбите, който е изготвен по метода на увеличената стойност („МУС“) съгласно насоките в чл. 28-34 от Наредба № Н-9 от 14.08.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени („Наредба Н-9“) и параграфи 2.45-2.58 от Ръководството по трансферно ценообразуване за мултинационални предприятия и данъчни администрации, издание 2017 г. („Ръководството на ОИСР“). МУС съпоставя нормата на брутна надбавка, реализирана при продажбата на продукти или при предоставянето на услуги по

контролирана и по съпоставима неконтролирана сделка. МУС тества цената по контролирана сделка чрез сравнение на нормите на брутни надбавки, получени в резултат на контролирани и съпоставими неконтролирани сделки. Този метод има за основа понесените от доставчика преки разходи (себестойност). В резултат на прилагането на МУС е изготвен анализ на възвращаемостта на себестойността на продажбите, като са сравнени нормите на надбавка, реализирани от всички продажби към даден клиент - несвързано лице на Дружеството за съответния период, с нормата на възвращаемост на себестойността на продажбите, която Каргил България осъществява през същата година от продажби към свързани лица.

В тази връзка съдът приема, че органите по приходите неправилно отричат приложимостта на МУС и вместо това използват метода на транзакционната нетна печалба („МТНП“) за проверката на пазарния характер на спорните сделки. На първо място, при определяне на най-подходящия метод за трансферно ценообразуване, трябва да се следва йерархията, уредена в чл. 7-9 от Наредба Н-9, както и фиш 6, чл. 3 от Наръчника за трансферно ценообразуване, публикуван на интернет страницата на НАП през 2010 г. („Наръчника на НАП“), където е изложено, че прилагането на метода на сравнимите неконтролирани цени („МСНЦ“), метода на пазарните цени („МПЦ“) или МУС е с предимство пред метода на разпределената печалба („МРП“) и МТНП. По-конкретно, МСНЦ има предимство пред всички останали методи, според насоките в параграф 2.3 от Ръководството на ОИСР. МСНЦ изисква да бъде налично високо ниво на съпоставимост между анализирани вътрешногрупови сделки („контролирани сделки“) и съпоставимите сделки между несвързани лица („неконтролирани сделки“)/ според заключението на вещото лице/. Дружеството е установило, че в конкретния случай не разполага с достатъчно надеждна сравнима информация за прилагането му. Тъй като следващи по реда на йерархията за прилагане на методите са МПЦ и МУС, Каргил България изследва възможността за използването им и установява, че разполага с необходимата вътрешна информация за целите на МУС. Според Наредба Н-9, Наръчника на НАП и Ръководството на ОИСР, МТНП и МРП са най-малко надеждни и следователно следва да се прилагат единствено когато използването на някой от традиционните методи не би довело до по-добър резултат.

Второ съдът приема, че за целите на анализа по МУС са използвани данни за реални сделки, осъществени между Каргил България и негови контрагенти, с предмет продажба на същия вид стоки, каквито са търгувани и при контролираните сделки, или т.нар. вътрешносъпоставима информация, която е по-достоверна и надеждна от информацията, получена от външни източници. Противно на това, при прилагането на МТНП се сравняват не резултати от индивидуални сделки, а цялостната рентабилност на изследваните компании. Освен това, публично достъпните бази данни, използвани за целите на прилагането на МТНП чрез външна информация, не предоставят достъп до счетоводната информация на съпоставимите компании, докато анализът по МУС е базиран именно на директни извадки от счетоводната система на Дружеството, което го прави много по-надежден. Следва да се има предвид също, че, както самият ревизиращ екип отбелязва (стр. 176 гръб), използваните данни за прилагане на МТНП не позволяват разграничаване на резултатите от отделните видове дейности или продажбата на различни продукти от страна на сравнимите дружества. Напротив, при прилагане на МТНП се взима печалбата от цялостната оперативна дейност на

дружествата, както и в изчислението се включват административни и други оперативни разходи, които може да не са пряко свързани с тестваната дейност, поради което резултатите от анализа не могат да се считат за толкова надеждни, колкото биха били при използване на вътрешносъпоставима информация.Както е изложено в параграф 2.70 от Ръководството на ОИСР, нормата на нетна печалба, която се изследва при прилагането на МТНП, може да се повлияе от фактори, които иначе не биха имали никакво отражение, или слабо биха се отразили на нормата на брутна печалба, каквато се използва за целите на МУС, което би могло да затрудни правилното и надеждно определяне на пазарни нива на печалба чрез първия метод.

Настоящият състав следва да посочи, че йерархията за прилагане на методите за ТЦ дава предимство на традиционните методи пред тези, базирани на печалбата, и подхода на дружеството -Каргил България да приложи посочения метод с цел да провери какви са пазарните нива на възвращаемост, която следва да бъде реализирана от продажбата на селскостопански стоки и продукти.Дружеството е разглеждало алтернативи за изчисляване на пазарните нива на печалба по отношение на бизнеса за търговия със земеделски стоки, като са изследвани вариантите за прилагане на МСНЦ и МУС .В случая за Каргил България е възможно прилагането на МУС на база вътрешна информация, като това би довело до значително по-надеждни резултати, отколкото при първоначално изготвения анализ по МТНП, тъй като в конкретния случай последният се прилага на база информация от външни източници, която трудно може да се провери и върху която трудно може да се извършат корекции при необходимост.Последното е и в съответствие с разпоредбите на параграф 3.72 от Ръководството на ОИСР, който гласи, че вътрешносъпоставимата информация може да е по-близка до анализираната сделка и когато се използва, икономическият анализ може да е по-лесен и надежден, тъй като се предполага, че ще е базиран на еднакви счетоводни принципи и практики както по отношение на контролираната, така и на неконтролираната сделка.В подкрепа на горното са и разпоредбите на параграф 2.3 от Ръководството на ОИСР, които дават предимство на традиционните методи пред МРП и МТНП (наричани „методи, базирани на транзакционната печалба“), тъй като първите представляват най-директния начин за определяне на пазарни цени.По-нататък същият параграф гласи, че когато традиционните методи и методите, базирани на транзакционната печалба, могат да се приложат с еднаква степен на надеждност, е добре да се използват първите.

Съдът констатира ,също че са необосновани са твърденията, на стр. 164 /гръб/ от РА, че Дружеството не е предоставило информация за сходни сделки, извършени при сходни условия и с поети сходни рискове, както и със следващото изречение, с което се твърди, че е предоставена информация за сделки с различен предмет, количество и различни условия на доставката./подробно изложено във възражението/ Според разпоредбите на чл. 30 от Наредба Н-9, както и параграф 2.47 от Ръководството на ОИСР, неконтролирана сделка се счита за съпоставима с контролираната такава, ако различията между двете сделки или лицата, участващи в тях, не влияят съществено върху нормата на надбавка, реализирана при пазарни условия, или могат да се извършат корекции с цел постигане достатъчна степен на съпоставимост.Съдът споделя изложеният аргументът в жалбата, че дори да има различия в условията на контролираните и неконтролираните сделки по отношение на юрисдикцията, в която оперират контрагентите, тези фактори не влияят значително върху очакваната норма на

надбавка, тъй като при определяне на продажните цени както към свързани, така и към несвързани лица. В тази връзка в РА е изложен аргументът, че последното противоречи на икономическата логика, тъй като според ревизиращия екип размерът на крайната доставна цена представлява приходът от продажбата на дадена стока, на база на който впоследствие се формира печалбата, като се намали с извършения разход. При определяне на продажните цени се вземат предвид и очакваните разходи — т.е. факторите, които влияят върху продажната цена, се отчитат и при определяне на очакваните нива на разходи, съответно ефектът от фактори като географски регион биват нулирани. Обемът на продажбите не влияе нито върху ценообразуването на сделките, нито върху очакваните нива на печалба, като е представено обяснението, че търговският бизнес на Каргил България се основава до голяма степен на сключването на форуърдни договори с изпълнение на доставките след известно време. В тази връзка от доказателствата по делото се установява, че ревизиращият екип е получил справка с договори с действие напред и е установил, че последните не представляват значителна част от сделките на дружеството. По повод ИПДПОЗЛ с изх. № Р- 29002922004775-040-003 от 31.05.2023 г. Дружеството е предоставило цялата изисквана информация, вкл. списък на договорите за покупки и продажби на стока за периода 2016 г. - 2018 г. с добавена колона, отразяваща сделките „на зелено“. При форуърдните договори, в зависимост от това в какъв момент е сключена сделката, се прилагат актуалните пазарни цени към деня на сключване за съответния период на доставка, без да се знае предварително или да се взема предвид очакваният обем на доставката, която може да включва продажби, договорени в различни периоди.

Съдът приема също за неправилни са изводите в РА, че включените в анализа по МУС сделки с еднократни клиенти, които не са постоянни за Каргил България, не са съпоставими на спорните вътрешногрупови сделки. Съдът констатира че въпросните трансакции са за продажба на същия вид стоки като контролираните сделки, обект на анализ и са от същия характер като останалите съпоставими сделки, както и че в РД не е посочена и конкретна причина защо такива инцидентни доставки не могат да се използват надеждно за целите на анализа. В тази връзка в РА е изложен доводът, че рискът, който се поема при инцидентна продажба на нов клиент и бизнес стратегията за привличане на нови клиенти биха могли да окажат влияние върху ценообразуването и следователно тези сделки са несъпоставими.

Неправилни са изводите на ОП също, че наличието на сделки за продажба на един и същ продукт, за които в рамките на един и същ месец Каргил България реализира печалба от един клиент и загуба от друг, противоречи на икономическата логика. В дадено е обяснение в хода на ревизионното производство, че трансакциите с отрицателна продажна стойност, които са включени в списъка с анализирани сделки, се дължат на кредитни известия за върнати количества или технически корекции и преиздадени фактури. Ревизиращият екип не е приел последното обяснение на Дружеството, тъй като според него не са представени доказателства в негова подкрепа. Съдът констатира, че към жалбата срещу РА са представени фактури 4 броя фактури към Caragill international и 8 бр. кредитни известия за продажба на 47729 пшеница /транспортирана с кораб MV Aims Glory и кредитни известия, като съдът констатира допуснати технически грешки, но от представените доказателства по делото се установява, че във връзка с процесната сделка са издадени нови фактури, които

отразяват цена и количество по договор за същият период на доставка, не е налице отклонение от данъчното законодателство касаещи неправомерни действия свързани с разпоредбите на ЗКПО.

С оглед доказателствата по делото и заключението на вещото лице в РА неправилно се твърди, че Каргил България се намира в положение на зависимост спрямо свързаните предприятия, част от Групата, с които търгува - CARGILL INTERNATIONAL SA (Ш.); CARGILL NV с VIN B., CARGILL B.V. с VIN N. и CARGILL AGRICULTURA SRL с VIN R., което оказва влияние върху договорените условия на вътрешно груповите сделки. Ревизиращият екип достига до това заключение поради обяснението, предоставено във връзка с изискана информация относно оперативната дейност на швейцарското дружество (ИПДПОЗЛ с изх. № P-29002922004775-040- 003 от 31.05.2023 г.). С последното са поискани годишните финансови отчети на CARGILL INTERNATIONAL SA (Ш.) за ревизирания период, както и информация относно това дали последното извършва преработка или добавя стойност към закупените от Каргил България продукти. В отговор на искането конкретно в частта му, с която се изисква информация за финансовите отчети на чуждестранното дружество, Каргил България предоставя обяснението, че е отправило официално запитване до мениджмънта на свързаното си предприятие и директният отговор от дружеството, който дава детайлна представа за позицията му, е предоставен като приложение. Обяснено е, че тъй като акциите на CARGILL INTERNATIONAL SA (Ш.) не се търгуват на борсата, финансовите й отчети не са публично достъпни и всяко споделяне на информация, включително с други държави, би представлявало нарушение на законовите задължения от страна на Борда на директорите. По повод този отговор в РА е направено заключението, че Каргил България е трябвало да предостави изисканата информация, позовавайки се на чл. 116 от ДОПК, което твърдение е оспорвано в Жалбата срещу РА. Тежестта на доказване при издаване на акт е върху органи по приходите и при необходимост от определена информация, свързана с CARGILL INTERNATIONAL SA, ревизиращият екип е имал на възможност, чрез способите за обмен на информация, съществуващи между България и Ш..

Ревизиращият екип също така излага твърдението, че част от продажбите на стоки към свързани лица са извършени на загуба или с незначителна печалба, което представлява основание за съмнение по отношение на пазарния характер на разглежданите трансакции. Твърди се, че причината за това обстоятелство е свързана както с „подчиненото положение“ на Дружеството спрямо свързаните лица, с които търгува, така и с изпълнението на политиката на Групата. Обобщени функциите на CISA в ролята му на предприемач и основен търговец в рамките на бизнес групата на Групата Каргил за търговия със земеделски продукти „CASC“. Заключенията в РА са погрешни и необосновани. CISA е търговско дружество, клиент на Каргил България в рамките на бизнеса CASC през ревизирания период, но то е само следващият елемент от търговската верига и като такъв не е в позиция да налага на Дружеството каквито и да било условия на продажба. Вещото лице в заключението си сочи че: „**по отношение на функции като снабдяване отговорност се поема и от „Каргил България“ ЕООД, и от свързаните лица.**“ Според правилата за трансферно ценообразуване, при търговски

взаимоотношения в рамките на една група всяка страна следва да получава възнаграждение, което е подходящо спрямо нейните функции и рисковете, които поема по отношение на конкретната трансакция. Погрешно е да се правят изводи, че едно дружество може да налага на друго условия, които не съответстват на пазарните, единствено на базата на ролята, която то има в рамките на групата. Документацията за ТЦ на Дружеството, както и анализът по МУС, предоставен от него в хода на ревизията, показват, че отношенията между Каргил България и свързаните му лица съответстват на тези, които биха били установени при сходни условия между независими страни, което е видно и от анализите, изготвени от Каргил България. Съдът приема за неправилни изводите на органите по приходите с оглед доказателствата по делото.

Съдът констатира, че в хода на ревизията Каргил България предоставя на органите по приходите документация за трансферно ценообразуване за финансовата 2018 г. включваща анализ на сделките по продажба на стоки към свързани лица, изготвен по МТНП. С РД ревизиращият екип предлага корекции на анализа по МТНП, състоящи се в премахването на две компании от набора със съпоставими дружества, а именно „DUNA - AGRO 2000 KERESKEDELMİ ES SZOLGALTATO KORLATOLT FELELOSSEGU TARSASAG“ и „MAGYAR GABONA ES TERMOFOLD NAGYKERESKEDELMİ KORLATOLT FELELOSSEGU TARSASAG“. Като причини за това ревизиращите посочват, че тези компании не са съпоставими на Каргил България, тъй като в допълнение към търговията със земеделска продукция те извършват и други видове дейности, или предлагат други видове продукти. С Възражението Каргил България оспорва това решение на ревизиращия екип, като подчертава, че основната оперативна дейност на отстранените от извадката компании е същата като на Каргил България, а именно търговия със зърнени култури и маслодайни семена, докато оспорваните в РД дейности единствено допълват основните такива. В изложението си по отношение на т. 2, секция II от Възражението ревизиращият екип изразява съгласие с последния довод на Дружеството и в тази връзка едва на този етап извършва подробен преглед на оперативната дейност на съпоставимите дружества от анализа, представен в документацията за ТЦ за 2018 г. В резултат ревизиращият екип почти изцяло променя становището си по отношение на това кои компании са съпоставими с Каргил България и кои следва да бъдат премахнати от извадката, като преценява, че все пак „MAGYAR GABONA ES TERMOFOLD NAGYKERESKEDELMİ KORLATOLT FELELOSSEGU TARSASAG“ не би следвало да отпадне, но отхвърля други две компании, наред с „DUNA - AGRO 2000 KERESKEDELMİ ES SZOLGALTATO KORLATOLT FELELOSSEGU TARSASAG“, а именно „GOLDKERN MEZOGAZDASAGI KERESKEDELMİ ES UGYNOKI KORLATOLT FE“ и „OLSEED, A.S.“, които до този момент смята за съпоставими. Отхвърлянето на тези дружества от анализа се потвърждава и в Решението на ОДОП, с което решаващият орган повтаря аргументите и заключенията, направени от ревизиращия екип в РА. С Жалбата срещу РА се оспорват така изложените заключения на ревизиращия екип, които Дружеството смята за противоречиви, предвид това, че в РД „GOLDKERN MEZOGAZDASAGI KERESKEDELMİ ES UGYNOKI KORLATOLT FE“ и „OLSEED, A.S.“ са определени като „съпоставими с дейността, функциите и поетите рискове“ на Каргил България. В допълнение, като допълнително доказателство към Възражението Каргил България предоставя обновена извадка от съпоставими компании за целите на прилагане на МТНП за 2018 г., в която присъства едно дружество повече от първоначалните седем, а именно „COMAGRIN, A.S.“. Като причина за предоставянето на обновена извадка

Дружеството посочва, че при изготвяне на документацията си за 2019 г. (през 2020 г.), е идентифицирана компанията „COMAGRIN, A.S.“ като съпоставима и е установено, че тя съответства на критериите за съпоставимост и за целите на анализа за 2018 г., в който впоследствие е добавена. С Жалбата срещу РА Дружеството пояснява, че при предоставяне на документацията си за ТЦ за ревизирувания период, е подало старата версия на анализа, която не включва „COMAGRIN, A.S.“ поради невнимание. Съдът констатира, че не е вярно твърдението, изложено в РА и отново в Решението на ОДОП, че дружеството „COMAGRIN, A.S.“ първоначално е било отхвърлено от анализа поради заложения критерий за подбор на съпоставими компании, според който се приемат само такива с дата на учредяване до 31.12.2011 г. Както е видно от анализа на съпоставимостта, представен като Приложение 3 към Възражението и Приложение 7 към Жалбата срещу РА, заложеният праг за дата на учредяване е 31.12.2012г., а „COMAGRIN, A.S.“ е учредено на 10.02.2012 г., както е посочено и в РА. Освен това, практиката при изготвяне на анализи на съпоставимостта е да се приемат компании, учредени не по-малко от 3 години преди началото на анализирувания период, което може да се проследи и от документацията за ТЦ на Дружеството за следващите периоди. Въпреки горните възражения срещу включването на „COMAGRIN, A.S.“ в извадката от съпоставими дружества, ревизиращият екип не го отхвърля като съпоставимо. Съдът приема, че изводите на ОП в тази част са в противоречие с доказателствата по делото и извършеният анализ е неправилен.

С оглед изложеното съдът приема, че извършеният анализ и изводи на органите на приходите в РА са неправилни, като приема, че всички сделки на Каргил България, осъществени през ревизирувания период, са в съответствие с принципа на НПО по чл. 15 от ЗКПО и РА се явява незаконосъобразен и необоснован.

II. По разноските:

Страните своевременно претендират разноски по делото.

Жалбоподателят има право да му се заплатят направените разноски по делото. По настоящото дело се претендират разноски в размер на 65345,25 лв. /1475лв. за вещо лице, държавна такса 50 лв. и 64495,25лв. адвокатско възнаграждение/. Поради което при определяне на разноските по делото съдът следва да се съобрази от представените доказателства по делото и искания на страните. От страна на ответника се прави възражение за прекомерност на уговореното адвокатско възнаграждение, което съдът, в настоящия му състав, намира за неоснователно. Безспорно, ако заплатеното от страната възнаграждение за адвокат е прекомерно, съобразно действителната правна и фактическа сложност на делото, съдът може по искане на насрещната страна да присъди по - нисък размер на разноските, но в размер не по - малко от минимално определения размер. Нормата на чл.78 ал.5 от ГПК, приложима във връзка с чл.144 от АПК, въвежда две кумулативно свързани предпоставки, а именно: адвокатското възнаграждение да е прекомерно/съобразно фактическата и правна сложност на спора/ и насрещната страна да е направила искане за прекомерност на претендираните разноски. Размерът следва да е справедлив, обоснован и съобразен с действителната

правна и фактическа сложност на делото, както и да не бъде по - нисък от предвидения минимален такъв,определен в Наредба №1 от 09.07.2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.В тази връзка съдът намира,че несъмнено делото е с правна и фактическа сложност.Предвид това, настоящият съдебен състав намира,че не следва да уважи като основателно възражението на ответника за прекомерност на договореното възнаграждение за адвокат в размер на 64495,25лв.Така общо дължимите от ответника разноси, за които следва да бъде осъден в настоящото производство,възлизат общо на 66020,25лв.,които включват държавна такса за завеждане на делото в размер на 50 лв. и 1475 лв. за възнаграждение на вещо лице и адвокатско възнаграждение.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1, предл. второ от ДОПК, Административен съд София-град, 34-състав,

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалба на „КАРГИЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция [населено място], [улица], К. Б. Ц., ет. 4, ап. 4.1 и електронен адрес [\[електронна поща\]](#), чрез Ц. Ж. К., в качеството на упълномощено лице, Ревизионен акт /РА/ №Р-29002922004775-091-001/01.12.2023г.,издаден от М. В. С. - орган,възложил ревизията, и А. В. Т. - ръководител на ревизията потвърден от директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите с решение №248/22.02.2024г. с които на дружеството по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за 2016г.,2017г. и 2018г.,са установени задължения за корпоративен данък над декларираните в размер на 1 061 752,73 лв. и лихви в размер на 629 516,45лв.

ОСЪЖДА дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ –С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, да заплати на „КАРГИЛ БЪЛГАРИЯ“ ЕООД,ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция [населено място], [улица],К. Б. Ц.,сумата от 66020,25лв.,представляваща разноси по административно дело №3197/24г. на Административен съд София-град.

съ

дия: