

# РЕШЕНИЕ

№ 7339

гр. София, 27.11.2023 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 45 състав,**  
в публично заседание на 24.10.2023 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Евгени Стоянов**

при участието на секретаря Теменужка Стоименова, като разгледа дело номер **2703** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от ДОПК.

Производството е образувано по жалба на „Артекс Инженеринг“ АД, ЕИК[ЕИК], адрес: [населено място], [улица], представлявано от арх. В. М., срещу РА № Р – 22222520003381 – 091 – 001 от 03.11.2021 г., издаден от С. Н. Г. – орган, възложил ревизията, и Т. Г. П. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 341 от 28.02.2022 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика”.

Решението е връчено по електронен път на 01.03.2022 г.

В жалбата са изложени аргументи, че се оспорва РА № Р – 22222520003383 от 03.11.2021 г., като незаконосъобразен, недоказан и необоснован, по отношение на определените на „Артекс Инженеринг“ АД допълнителни задължения за корпоративен данък за 2014 г., 2017 г. и 2018 г. на обща стойност 488 111, 75 лева. Според жалбоподателя определянето на допълнителни задължения по ЗКПО на „Артекс Инженеринг“ АД,[ЕИК], адрес: [населено място], [улица], е незаконосъобразно и недоказано, поради противоречието на твърденията в РА с приложимите правни норми на ЗКПО и ДОПК и в противоречие с трайната съдебна практика на ВАС и изричните указания на НАП. За да възникне право на ревизиращите органи да коригират при данъчното преобразуване счетоводния финансов резултат по реда на чл. 16 от ЗКПО, трябва да е доказано от страна на органите, с годни доказателствени средства, че е налице съществено отклонение (в плюс или в минус) от пазарните цени, което да е рефлектирало в годишната данъчна

основа (данъчния финансов резултат) за облагане с корпоративен данък. Според трайната административна и съдебна практика за съществено отклонение от пазарните цени се възприема такова, превишаващо 25 %. Тази практика е изцяло възприета и за целите на пазарните оценки, извършвани в хода на възлаганите от органите по приходите експертизи по чл. 60 от ДОПК. Показателят за пределни ценови отклонения (над 25 %) е потвърден и при настоящата ревизия от вещото лице в констативно – съобразителната част на оценката. При „Артекс Инженеринг“ АД, както по конкретните години, така и в общите стойности на продажбите спрямо средните пазарни цени няма съществено отклонение от пазарните цени, превишаващо 25 %. Според изложеното в жалбата, за да бъде коректно формирана данъчната основа за подоходно облагане на печалбата с корпоративен данък е задължително да бъдат съобразени както всички изисквани от ЗКПО увеличения на счетоводния финансов резултат, така и всички нормативно регламентирани намаления при данъчното преобразуване, при това в общ годишен размер.

На следващо място, в жалбата е посочено, че органите по приходите незаконосъобразно са определили допълнителни задължения поради данъчно преобразуване с извършени „разходи за реклама“ на основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО за 2017 г. и 2018 г. В жалбата е посочено, че съгласно определението за „разходи за реклама“ по § 1, т. 33 от ДР на ЗКПО такива са разходите за популяризиране на стоки и услуги, включително подаръци, които носят търговското наименование или търговската марка на данъчно задълженото лице в рамките на обичайното за извършваната от лицето дейност.

На трето място, в жалбата се оспорват и изводите на органите по приходите относно допълнително определено данъчно задължение чрез преобразуване с извършени социални разходи, предоставени в натура на основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО за 2017 г. Според жалбоподателя така е разширен по недопустим начин обхватът на ревизията. Социалните разходи в натура по ГДД по ЗКПО за 2017 г. не са предмет на ревизионното производство. Определените като „социален разход в натура“ спорни разходи от 2500 лева са изрично данъчно признат разход при формиране на данъчния финансов резултат за 2017 г., съгласно чл. 206 от ЗКПО. В жалбата е посочено, че в тази си част РА противоречи на дадени указания с Писмо изх. № 53 – 02 – 25 от 15.07.2014 г. Ревизията на дружеството е по общия ред на ДОПК, предвид на което доказателствената тежест е на органите по приходите. Констатациите на органите по приходите не се ползват с презумпцията по чл. 124, ал. 2 от ДОПК. Незаконосъобразен е изводът на органите по приходите, в частта, в която не е признат отчетен разход по фактура № [ЕГН] от 6.11.2017 г., издадена от „Екскуизит брандс“ ООД на стойност 2 500 лева за 2017 г. с предмет – дребни сладкиши, предоставени от ръководството на работници и служители по случай фирмена годишнина. Разходът е под 8 лева на човек от персонала. Според жалбоподателя, „социалните разходи, предоставени в натура“ по чл. 204, ал. 1, т. 1 от ЗКПО винаги са признати за целите на данъчното преобразуване.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв. И. и от адв. И. Р.. Претендира се отмяна на ревизионния акт. Иска се присъждане на съдебни разноски в размер на 10 672, 68 лева, като се представя списък по чл. 80 от ГПК.

Жалбоподателят – директор на Дирекция „ОДОП“ – в съдебно заседание се представлява от юрисконсулт В. М. с пълномощно по делото. Иска от съда да отхвърли обжалването като неоснователно и недоказано. Претендира се присъждане

на разноски. Не се представят писмени бележки.

Софийска градска прокуратура – редовно призована – не се явява и не изразява становище по съществуващото на спора.

Съдът, след като взе предвид събраните по делото доказателства и обсъди становищата и доводите на страните, намира за установено от фактическа страна на спора следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22222520003381-020-001/09.06.2020 г., връчена на 30.06.2020 г., издадена от С. Н. Г., на длъжност началник на отдел „Ревизии и проверки“ в дирекция „Средни данъкоплатци и осигурители“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-5/03.01.2017 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на „АРТЕКС ИНЖЕНЕРИНГ“ АД за определяне на задълженията за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) за периодите от 01.01.2014 г. до 31.12.2014 г. и от 01.01.2017 г. до 31.12.2018 г.

Ревизията е спряна със Заповед № Р-22222520003381-023-001/23.12.2020 г. за срок до 21.12.2020 г. и е възобновена със Заповед № Р-22222520003381-123-001/22.12.2020 г.

Със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ № Р-22222520003381-020-002/23.12.2020 г. е определен срок за приключване на ревизията до 26.02.2021 г.

Със Заповед № Р-22222520003381-ЗИД-001/18.02.2021 г. на изпълнителния директор на НАП срокът на ревизията е продължен до 26.08.2021 г. Със ЗИЗВР №Р-22222520003381-020-003/18.02.2021 г., издадена от органа възложил ревизията, срокът за приключване на ревизията е определен до 26.08.2021 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22222520003381-092-001/09.09.2021 г. Срещу РД е подадено писмено възражение с вх. № 2553-04-357/21.10.2021 г., което е обсъдено от органите по приходите и е преценено като неоснователно.

Ревизията приключва с РА № Р-22222520003381-091-001/03.11.2021 г., издаден от С. Н. Г., на длъжност началник на отдел „Ревизии и проверки“ в дирекция „Средни данъкоплатци и осигурители“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Т. Г. П., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Актът е връчен на 09.11.2021 г. по електронен път.

С РА са установени допълнително задължения за внасяне на корпоративен данък в размер на 344 264,99 лв. и лихви върху тях в размер на 143 846,76 лв. Същите произтичат от извършени корекции в увеличение на декларираните финансови резултати за ревизираните периоди както следва:

- за всички ревизиранни периоди на основание чл. 78 във връзка с чл. 16, ал. 1 от ЗКПО със суми, приети за неотчетени приходи от продажби на конкретни недвижими имоти, формирани като разлика между продажните цени по нотариални актове и долната граница от редица на пазарни цени, определени с експертиза, възложена по реда на чл. 60 от ДОПК.

- за 2017 г. на основание чл. 78 от ЗКПО със сумата от 153 695,95 лв., представляваща неотчетени приходи от продажба на недвижим имот с купувач Е. А.. Сумата е заплатена от купувача в брой, без да е издадена фактура от ревизираното дружество.

- за 2017 г. и 2018 г. на основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО с отчетените разходи за външни услуги общо в размер на 64 775,01 лв. по фактури от „КАТЕ ИНТЕРНЕТЪНЪЛ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], за които органите по приходите са приели, че не са свързани с

дейността на „АРТЕКС ИНЖЕНЕРИНГ“ АД и че не е доказано твърдението на дружеството, че закупените стоки по фактурите представляват рекламни материали, раздадени на клиенти при изповядване на сделки с НА, допълнително възложени СМР и в други случаи.

- за 2017 г. на основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО със сумата на отчетените разходи в размер на 2 500,00 лв. по фактура за авансово плащане, издадена от „ЕКСКУИЗИТ БРАНДС“ ООД, ЕИК[ЕИК], за които е прието, че не са свързани с дейността на дружеството и не е доказано твърдяното от дружеството, че доставката е за 100% авансово плащане за закупени сладки, раздадени на работниците по случай годишнина на дружеството.

В хода на ревизионното производство, на основание чл. 60 от ДОПК, е възложена експертиза с Акт за възлагане на експертиза №Р-2222520003381-01-001/26.02.2021 г. за определяне на пазарни цени на недвижими имоти, находящи се в [населено място], продадени от „АРТЕКС ИНЖЕНЕРИНГ“ АД на клиенти съгласно приложени 306 нотариални актове и предварителни договори, по години. Експертизата е възложена на инж., юрист В. А. П., експерт от списъка на експертите от 2010 г., утвърден със заповед на изпълнителния директор на НАП.

Експертното заключение е представено с вх. № 2559-00-159/28.05.2021 г. и е изготвено съгласно Наредба № Н-9/14.08.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени. Приложен е методът на сравнимите неконтролирани цени, при който се съпоставя цената за продукти и услуги по контролирана сделка с цената за продукти или услуги по съпоставима неконтролирана сделка, осъществена при съпоставими условия. Като пазарни свидетелства (аналози) са подбрани реални сделки, регистрирани в Службата по вписванията – [населено място], извършени в периода 2014 – 2018 г., представени в Приложение № 2, което е неразделна част от експертизата. Подбраните и изследвани сделки са сключени единствено между несвързани лица и касаят имоти, различни от оценяваните. Експертът е посочил, че водещи критерии за подбор на аналози са период на сключените сделки, местоположение, вид обект, функционално разпределение. Подбраните нотариални актове за сделки с имоти аналози не дават информация за наличието или липсата на сключени предварителни договори, поради което този аспект от изискванията за изготвяне на експертизата не е възможно да бъде обследван, анализиран и съпоставим спрямо оценяваните обекти.

Определен е диапазон на пазарните цени, като са изчислени долна и горна граница в 25 % на изменение в плюс и минус на определената средна пазарна цена, а за сделките за право на строеж е допуснат 50 % диапазон в долна граница поради спецификата на този вид ограничено вещно право. Допуска се, че изведеният пазарен диапазон обхваща всички възможности на вариации на цената за площ, функционално разпределение, изложение, етажност, наличие и брой тераси, качество на строителството и вложените строителни материали (люкс или стандарт), прилежащи идеални и общи части, търговска привлекателност, заобикаляща среда, инфраструктурни особености и други.

Вещното лице П. е отразило резултатите от експертизата си в табличен вид. В отделни колони от таблицата са посочени: собственик; вид на обекта; степен на завършеност; застроена площ в кв. м.; стойност по Нотариален акт в лева без включен ДДС; стойност лв. / кв. м. без включен ДДС; долна граница лв. / кв. м. без включен ДДС; пазарна стойност в лева, без включен ДДС, долна граница; Горна граница лв. / кв. м.

без включен ДДС; Пазарна стойност в лв. без вкл. ДДС, горна граница.

Експертизата е приета с Протокол за приемане на резултатите от възложена експертиза Вх. № Р-22222520003381-145-01/18.08.2021 г. Със същата е определена средна пазарна цена на недвижимите имоти, обхванати с процесните нотариални актове, на база, на която е изчислен ценови диапазон, включващ долна и горна граница на пазарните цени.

Ревизиращите органи са приели, че за сделките по представените нотариални актове от ревизираното лице, чиято цена е по-ниска от определената с експертизата долна граница на ценовия диапазон е налице отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО. Съгласно цитираната разпоредба, 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.

При ревизията е констатирано, че „АРТЕКС ИНЖЕНЕРИНГ“ АД е осчетоводило по сметка 602 Разходи за външни услуги през 2017 г. 22 фактури, издадени от „КАТЕ ИНТЕРНЕТЪНЪЛ“ ЕООД на обща стойност 30 064,21 лв. и през 2018 г. – 24 фактури от същия доставчик на обща стойност от 34 710,80 лв. Вписаният предмет на доставка по фактурите е „аванс по оферта № ...“ „плащане по договор“, „плащане по оферта №...“, „услуги“.

При преглед на първичните счетоводни документи в офис на ревизираното дружество е констатирано, че към фактура №20000000248/28.11.2017 г. е прикачена проформа фактура с № [ЕГН]/12.10.2017 г. с предмет плащане по оферта 123 с ДО 3 791,18 лв. и електронна кореспонденция от А. С. /[електронна поща]/ до арх. В. М. /[електронна поща]/. В имейл до арх. В. М. е посочено, че в контекста на поръчка за спално бельо, при „КАТЕ ИНТЕРНЕТЪНЪЛ“ ЕООД са доставени и сетове, описани със съответното наименование и предназначени за: Л. и К., за П., за родители.

При така установеното е направено заключение, че ревизираното дружество е отчело разходи по фактурите от „КАТЕ ИНТЕРНЕТЪНЪЛ“ ЕООД, за които не са налице доказателства, че са свързани с извършваната дейност от „АРТЕКС ИНЖЕНЕРИНГ“ АД.

С РА на основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО е увеличен финансовият резултат за 2017 г. със сумата на непризнатите разходи в размер на 30 064,21 лв. и за 2018 г. със сумата от 34 710,80 лв.

При ревизията е констатирано, че през 2017 г. ревизираното дружество е отчело разходи за материали по сметка 601 в размер на 2 500,00 лв. по фактура №7...55/06.11.2017 г., издадена от „ЕКСКУИЗИТ БРАНДС“ ООД с предмет на доставка „авансово плащане“.

Ревизираното дружество е представило фактурата с приложен касов бон от 06.11.2017 г. Съгласно писмени обяснения, във връзка с годишнина на „АРТЕКС ИНЖЕНЕРИНГ“ АД, с решение на ръководството всички работещи в дружеството са поздравени и на 320 работници са раздадени сладкиши, закупени по фактурата от „ЕКСКУИЗИТ БРАНДС“ ООД. Доставчикът е поискал 100% авансово заплащане на поръчката за сладкишите. Не са представени стокова разписка, заявка или друг

документ във връзка с доставката. Констатирано е, че ревизираното дружество не е декларирало през 2017 г. данъчна основа на разходи по чл. 204, ал. 1, т. 2 от ЗКПО /социални разходи предоставени в натура/.

С подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2014 г. „АРТЕКС ИНЖЕНЕРИНГ“ АД е декларирало счетоводен финансов резултат печалба в размер на 1 776 237,03 лв. и данъчен финансов резултат печалба в размер на 1 826 674,15 лв. Декларирано е задължение за корпоративен данък в размер на 182 667,42 лв., отстъпка по чл. 92, ал. 5 от ЗКПО в размер на 1 000,00 лв., направени авансови вноски в размер на 156 000,00 лв. и разлика за внасяне – 25 667,42 лв.

След извършената корекция на основание чл. 78, във вр. с чл. 16, ал. 1 от ЗКПО с неотчетени приходи от продажби на недвижими имоти в 966 235,02 лв. по сделки, за които е прието отклонение от данъчното облагане, с РА е установен данъчен финансов резултат печалба в размер на 2 792 908,57 лв. и полагащ се корпоративен данък в размер на 279 290,86 лв. Предвид отстъпка по чл. 92 от ЗКПО в размер на 1 000,00 лв., направените авансови вноски от 156 000,00 лв., с акта е установено задължение за корпоративен данък за 2014 г. в размер на 122 290,86 лв. Определен е данък за довносяне в размер на 96 623,44 лв., ведно с лихва в размер на 64 679,16 лв. Не са установени основания за начисляване на лихви във връзка с внесените авансови вноски за корпоративен данък.

За 2017 г. „АРТЕКС ИНЖЕНЕРИНГ“ АД е декларирало счетоводен финансов резултат – печалба в размер на 9 346 357,87 лв. и данъчен финансов резултат – печалба в размер на 9 425 780,03 лв., полагащ се корпоративен данък в размер на 942 578,00 лв., направени авансови вноски в размер на 934 000,00 лв. и разлика за внасяне от 8 578,00 лв.

С РА е увеличен финансовият резултат на основание чл. 78, във вр. с чл. 16, ал. 1 от ЗКПО с неотчетени приходи от продажби на недвижими имоти в размер на 1 202 454,96 лв. по сделки, за които е установено отклонение от данъчното облагане и със сумата на неотчетени приходи от продажби в размер на 153 695,95 лв. по НА с купувач Е. А., на основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО с непризнатите разходи в размер на 30 064,21 лв. по фактури от „КАТЕ ИНТЕРНЕТЪНЪЛ“ ЕООД и в размер на 2 500,00 лв. по фактура от „ЕКСУИЗИТ БРАНДС“ ООД.

След корекциите е установен данъчен финансов резултат печалба в размер на 10 812 154,66 лв., полагащ се корпоративен данък в размер на 1 081 215,47 лв., направени авансови вноски от 934 000,00 лв. и задължение за корпоративен данък в размер на 147 215,47 лв. Определен е корпоративен данък за довносяне в размер на 138 637,47 лв., ведно с лихва в размер на 50 491,18 лв. Не са установени нарушения по отношение на декларираните и внесени авансови вноски за 2017 г.

С ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2018 г. ревизираното дружество е декларирало счетоводна печалба в размер на 5 262 423,82 лв., данъчен финансов резултат – печалба в размер на 5 292 982,78 лв., деклариран корпоративен данък – 529 298,28 лв., авансови вноски – 480 000,00 лв., разлика за внасяне – 49 298,28 лв.

С РА е увеличен финансовият резултат на основание чл. 78, във вр. с чл. 16, ал. 1 от ЗКПО със сумата на неотчетени приходи от продажби в размер на 1 055 329,99 лв. и на основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО с непризнатите разходи в размер на 34 710,80 лв. по фактури от „КАТЕ ИНТЕРНЕТЪНЪЛ“ ЕООД. След корекциите е установена данъчна печалба в размер на 6 383 023,57 лв., полагащ се корпоративен данък в размер на 638 302,36 лв., направени авансови вноски от 480 000,00 лв., установено

задължение за корпоративен данък в размер на 158 302,36 лв. Предвид внесения данък от 49 298,28 лв., с РА е определен данък за довносяне в размер на 109 004,08 лв., ведно с лихва от 28 676,42 лв.

Общо установените допълнителни задължения за корпоративен данък са в размер на 344 264,99 лв. и лихви в общ размер на 143 846,76 лв.

В хода на съдебното производство е разпитан В. П., който е бил назначен за вещо лице от органите по приходите. Съгласно разпоредбата на чл. 60, ал. 1 ДОПК експертиза се възлага по инициатива на органа по приходите, когато за изясняване на някои възникнали в производството въпроси са нужни специални знания, каквито органът по приходите няма.

В хода на разпита вещото лице П. заявява, че е приел диапазон от 25%, който не е случайно избран – взет е на база това, което е намерил като диапазон на самите аналози. Там дори е до 31%, ако правилно помни, но е приел 25% нагоре и 25% надолу. Долната граница е равна на пазарната цена на обекта, намалена с 25%, а горната граница е равна на пазарната цена на обекта, увеличена с 25%.

Вещото лице П. заявява, че е правил корекции по чл. 11 от Наредба Н-9. Те са отразени с няколко корекционни коефициенти съгласно Наредбата. Доколкото си спомня, мисли, че са били около 5-6. Те са отразени в допълнението от 11 август, направено по искане на възложителя Национална агенция за приходите. Това е пояснение, в което е отговорил на конкретни въпроси поставени от Национална агенция за приходите. Тези корекции са показани в експертизата.

За определяне на пазарната цена на контролираните сделки вещото лице е ползвал само един метод от Наредбата, а именно метод на сравнимите неконтролирани цени.

Според вещото лице П. всеки обект има някакви индивидуални особености, които невинаги се включват в тези нормативни корективни коефициенти, които са по нормативни документи. Въпреки това може да има някакво различие, тъй като едно е, което той изчислява, а друго е, което на практика може да се получи. Винаги може да има някакви обективни данни, които той да не ги знае при изготвяне на експертизата. Според вещото лице П. това е, което се работи по документи. На самите обекти не са били правени огледи. Работил е по документи. Вещото лице П. счита, че всичко е съобразено.

В хода на съдебното производство е допусната и назначена съдебно – техническа експертиза. За вещо лице е определена инж. А. Ж. А.. Вещото лице е трябвало да отговори:

Като съобрази Заключениеето на Оценителска експертиза, възложена в хода на ревизията с Акт за възлагане № Р-222225200003381-01-001/26.02.2021 г., изготвена от вещо лице В. П., прието и неоспорено от страните, част от административната преписка, да даде заключение по следните въпроси:

Като съобрази определената долна и горна граница на ценовия диапазон от пазарни цени за всяка от годините – 2014 г., 2017 г. и 2018 г. (определени от Заключениеето на Оценителската експертиза, прието в хода на ревизията), да даде заключение извършените от „Артекс Инженеринг“ АД съвкупно за същата година продажби удостоверени с Нотариални актове за продажби, попадат ли в обхвата на пазарния ценови диапазон ?

Видно от съдебно – техническата експертиза, изготвена от инж. А., извършените от „Артекс Инженеринг“ АД съвкупно (сумарно) за съответната година 2014, 2017 и 2018 г. продажби по цени, отразени в нотариални актове, попадат в общите годишни

стойности на пазарния диапазон, установен в хода на ревизията чрез оценка по чл. 60 ДОПК, за всяка от трите ревизирани години – 2014, 2017 и 2018 г. Вещото лице А. формира таблица с пет колони, като в третата посочва общата стойност на долната граница на диапазона за съответната година, в четвъртата колона посочва общата стойност на горната граница на диапазона, а в петата колона сумира общо договорените цени по нотариални актове. За пълнота и прегледност вещото лице инж. А. е приложила в табличен вид подробен опис на сделките с недвижими имоти, сключени през 2014, 2017 и 2018 г., като в последните три колони са отразени пазарните стойности на обектите – 1) стойност под долна граница; 2) пазарна стойност между долна и горна граница; 3) стойност над горна граница. За основа на приложенията е взето заключението на вещото лице В. П., изготвено в хода на ревизията по чл. 60 ДОПК. Сделките са обособени в три Приложения (№ 1, № 2 и № 3), като критерий за разделянето им е съответната ревизирана година.

В хода на съдебното производство е била назначена и изготвена съдебно – счетоводна експертиза от вещото лице Е. Ж..

Вещото лице е имало за задача, да определи данъчния финансов резултат за всяка една от годините - 2014 г., 2017 г. и 2018 г. - като увеличи резултата със сбора от отклоненията под долната граница на пазарния ценови диапазон и намали резултата със сбора от отклоненията над пазарния ценови диапазон ?

Следващата задача на вещото лице Ж. е била: Отчетени ли са в пълен размер счетоводните приходи по счетоводна сметка 703 - Приходи от продажба на СМР в размер на 120 000 евро с ДДС и приходи от довършителни работи в размер на 1 338 лева с ДДС ?

Третата задача е формулирана по следния начин: Издадени ли са фактури за всички получени плащания от Е. М. А., относно недвижими имоти, находящи се в [населено място], район О., [улица], а именно Апартамент № 14 и Гараж № 12 ?

Вещото лице е приело, че с декларация вх. № 2225И0032421/ 27.03.2015 г. „Артекс инженеринг“ АД е подало годишна данъчна декларация по чл. 92 от ЗКПО за 2014 г., като дружеството е декларирало: - приходи - 21 743 626,96 лева; - разходи - 19 967 389,93 лева; - счетоводна печалба - 1 776 237,03 лева; - данъчна печалба - 1 826 674,15 лева; - деклариран корпоративен данък - 182 667,42 лева; - направени авансови вноски през годината - 160 000 лева; - дължим данък за довносяне - 25 667,42 лева.

В табличен вид вещото лице е определило, че може да се извърши корекция на данъчния резултат, като със сумата на отклоненията под долната граница на пазарния ценови диапазон същият е увеличен, а със сумата на отклоненията над пазарния ценови диапазон е намален. Разликата между декларираното от лицето и определеното от експерта е определена на 28 051,94 лева.

На следващо място, според вещото лице с декларация вх. № 2225И0075830/ 13.03.2018 г. „Артекс инженеринг“ АД е подало годишна данъчна декларация по чл. 92 от ЗКПО за 2017 г., като дружеството е декларирало: - приходи - 62 669 725,26 лева; - разходи - 53 323 367,39 лева; - счетоводна печалба - 9 346 357,87 лева; - данъчна печалба - 9 425 780,03 лева; - деклариран корпоративен данък - 942 578,00 лева; - направени авансови вноски през годината - 934 000 лева; - дължим данък за довносяне - 8 578 лева.

Вещото лице е извършило в табличен вид корекция на данъчния резултат за 2017 г., като със сумата на отклоненията под долната граница на пазарния ценови диапазон същият е увеличен, а със сумата на отклоненията над пазарния ценови диапазон е



намален. Определеният от вещото лице финансов резултат е в два варианта. Първи вариант – в приходната част не са включени непризнатите разходи по фактури от „Кате Интернешънъл“ ЕООД и „Екскуизит брандс“ ООД. Втори вариант - в приходната част са включени тези разходи. Според вещото лице Ж. при първи вариант разликата между декларираното от лицето и определеното от експерта е 102 896, 13 лева. Във втори вариант разликата между декларираното от лицето и определеното от експерта е 106 152, 55 лева.

С декларация вх. № 2225И0099943 / 25.02.2019 г. „Артекс инженеринг“ АД е подало годишна данъчна декларация по чл. 92 от ЗКПО за 2018 г., като дружеството е деклариало: - приходи - 40 452 202,72 лева; - разходи – 35 189 778, 90 лева; - счетоводна печалба - 5 262 423, 82 лева; - данъчна печалба - 5 292 982,78 лева; - деклариран корпоративен данък - 529 298,28 лева; - направени авансови вноски през годината - 480 000 лева; - дължим данък за довносяне - 49 298, 28 лева.

Вещото лице е извършило в табличен вид корекция на данъчния резултат за 2018 г., като със сумата на отклоненията под долната граница на пазарния ценови диапазон същият е увеличен, а със сумата на отклоненията над пазарния ценови диапазон е намален. Определеният от вещото лице финансов резултат е в два варианта. Първи вариант – в приходната част не са включени непризнатите разходи по фактури от „Кате Интернешънъл“ ЕООД. Втори вариант - в приходната част са включени тези разходи. Според вещото лице Ж. при първи вариант разликата между декларираното от лицето и определеното от експерта е минус 42 769, 34 лева. Във втори вариант разликата между декларираното от лицето и определеното от експерта е минус 39 298, 26 лева.

По отношение на плащания от Е. М. А. вещото лице посочва, че в сметка 703 „Приходи от продажба на услуги“ са отчетени приходи, получени от Е. М. А. по закупени от него имоти – апартамент № 14 и гараж № 12 през 2015 г. и 2017 г., като са издадени и съответните фактури (фактурите са посочени в таблица № 1 в раздел IV от констативно – съобразителната част на съдебно – счетоводната експертиза).

*При така установената фактическа обстановка съдът прави следните правни изводи:*

Жалбата е подадена от легитимирано лице, срещу подлежащ на обжалване акт, в предвидения от закона срок, поради което е допустима.

Разгледана по същество е основателна.

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по приходите на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, от възложителя и ръководителя на ревизията, вписани в ЗВР, след надлежно възложена ревизия съгласно чл. 112 и 113 от ДОПК.

Представени са доказателства за валидни КЕП на подписалите ревизионния акт, ревизионния доклад и писмените документи в хода на ревизионното производство. Налице са доказателства, които да водят до извод, че ЗВР, ЗИДЗВР, ревизионният доклад и ревизионният акт, съставени на „Артекс Инженеринг“ АД, ЕИК[ЕИК], са подписани с електронен подпис, отговарящ на изискванията на Регламент 910/2014 на ЕП.

Съгласно чл. 117, ал. 2, т. 10 ДОПК и чл. 120, ал. 1, т. 8 ДОПК ревизионният доклад, съответно ревизионният акт се издава в писмена форма и трябва да съдържа подписи на органите по приходите, които са го съставили, съответно издали. За да е валидно подписан, съгласно чл. 120, ал. 1, т. 8 ДОПК в случаите, когато е издаден като електронен документ, ревизионният акт трябва да е подписан с КЕП на органите по

чл. 119, ал. 2 ДОПК. По определението на чл. 13, ал. 1 ЗЕДЕУ Електронен подпис е електронен подпис по смисъла на [чл. 3, т. 10 от Регламент \(ЕС\) № 910/2014](#). Усъвършенстван електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл. 3, т. 11 от Регламент (ЕС) № 910/2014 (чл. 13, ал. 2 ЗЕДЕУ). Квалифициран електронен подпис (КЕП), е електронен подпис по смисъла на чл. 3, т. 12 от Регламент (ЕС) № 910/2014 (чл. 13, ал. 3 ЗЕДЕУ).

От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Настоящият състав счита, че издателите на ревизионния акт са притежавали и положили валидни електронни подписи, съответно, че ревизионният акт е валиден акт. Според съдържащите се в чл. 3, т. 12 и т. 15 от Регламент (ЕО) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23.07.2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО дефиниции, "квалифициран електронен подпис" означава усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на такъв подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи, а "квалифицирано удостоверение за електронен подпис" означава удостоверение за електронни подписи, което се издава от доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги и отговаря на изискванията, предвидени в приложение I на Регламента.

Ревизионният акт е издаден в предвидената в чл. 120 от ДОПК форма и съдържа необходимите реквизити, мотивиран е подробно, като неразделна част от него е и ревизионният доклад, ведно с приложенията към него, където са подробно изложени фактическите констатации и съображения на ревизиращия екип.

Няма допуснати съществени нарушения на данъчнопроизводствените правила, които да са самостоятелно основание за отмяна, предвид и разпоредбата на чл. 160, ал. 3 и ал. 4 от ДОПК.

От гледна точка на приложението на материалния закон съдът намира следното:

*По отношение на допълнително определения данък по чл. 16, ал. 1 от ЗКПО за 2014, 2017 и 2018 г.*

Разпоредбата на чл. 16 от ЗКПО е озаглавена „Отклонение от данъчно облагане“. Съгласно чл. 16, ал. 1 от ЗКПО (Изм. - ДВ, бр. 95 от 2009 г., в сила от 01.01.2010 г.) „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.

Съгласно алинея втора на чл. 16 от ЗКПО, за отклонение от данъчно облагане се смята и:

1. значителното превишение на количествата на влаганите материали и суровини за производство и други производствени разходи над обичайните за извършваната от лицето дейност, когато превишението не се дължи на обективни причини;
2. договорите за заем за послужване или друго безвъзмездно предоставяне за ползване на материални или нематериални блага;
3. получаването или предоставянето на кредити с лихвен процент, отличаващ се от

пазарната лихва към момента на сключване на сделката, включително в случаите на безлихвени заеми или друга временна безвъзмездна финансова помощ, както и опрощаването на кредити или изплащането за своя сметка на кредити, несвързани с дейността;

4. (изм. - ДВ, бр. 94 от 2010 г., в сила от 01.01.2011 г.) начисляването на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени.

Съгласно чл. 16, ал. 3 от ЗКПО, когато чрез привидна сделка се прикрива друга сделка, данъчното задължение се определя при условията на прикритата сделка.

Разпоредбата на чл. 78 ЗКПО е озаглавена „Приходи и разходи, неотчетени по реда, определен в нормативен акт“. Нейното съдържание е следното: при определяне на данъчния финансов резултат счетоводният финансов резултат се коригира със сумата на приходите и разходите, които е следвало да бъдат отчетени през текущата година съгласно изискванията на нормативен акт, но не са отчетени от данъчно задълженото лице. Когато впоследствие във връзка със стопанска операция по изречение първо бъдат отчетени счетоводни приходи и разходи, последните не се признават за данъчни цели.

Според настоящия състав правният спор, дали облагането по чл. 16 ЗКПО е поединично (сделка по сделка) или сумарно (каквато е тезата на жалбоподателя, според когото ЗКПО предвижда данъкът да се определя върху всички сделки в годишен аспект) не е от основно значение за делото. Съдът намира, че спорът се свежда до това, дали продажбите, предмет на ревизионния акт и осъществени от „Артекс Инженеринг“ АД и които са под долната граница на диапазона (така както е определен от вещо лице П., и възпроизведен от вещото лице инж. А.) имат за цел отклонение от данъчно облагане или са резултат от стопанската конюнктура, т. е. дали продажбите под долната граница на диапазона представляват отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл. 16 от ЗКПО или не.

Затова, според настоящия състав, е необходимо да се проследи колко са продажбите под долната граница, как се развиват в динамика през трите години в съотношение с останалите продажби, и как се съотнасят сумите под долната граница със сумите над горната граница.

Според настоящия състав, приложението на разпоредбата на чл. 16 от ЗКПО е обособено на два етапа. Първи етап се формира при отговора на въпроса, налице ли е хипотезата на отклонение от данъчно облагане. Втори етап е приложим, ако е налице хипотезата на отклонение от данъчно облагане. Тогава трябва да се установят съответните отклонения. По отношение на отговора на въпроса, налице ли е хипотезата на отклонение от данъчно облагане, са основателни аргументите в писмената защита, които се основават на мотивите на Решение № 5591 от 18.04.2012 г. по адм. д. № 8588 / 2011 г. на ВАС, Осмо отделение. В това решение е посочено, че „трябва да бъдат изследвани извършените продажби за цялата (2008) година и на тази плоскост да бъде отговорено на основния въпрос за наличие на предпоставките за приложение на чл. 16, ал. 1 и чл. 78 от ЗКПО.“ В конкретния случай, изследването на всички продажби на „Артекс Инженеринг“ АД води до извод за липса на отклонение от данъчно облагане по следните съображения:

От фактическа страна е безспорно, че жалбоподателят е извършвал продажби на стойност под долната граница на диапазона, тоест с единична продажна цена, по-ниска с повече от 25 на сто от средната продажна цена за периода. За да се търси облагане на разликата между продажната цена по съответната сделка и долната

граница на диапазона, тоест облагането на продажбите под долната граница на диапазона да се извърши по стойност, равна на долната граница на диапазона, е необходимо да е изпълнена изцяло хипотезата на чл. 16 от ЗКПО, а именно – да е налице отклонение от данъчно облагане. В този смисъл, съгласно съдебната практика - Решение № 3453 от 12.04.2022 г. по адм. д. № 4890 / 2021 на ВАС, Осмо отделение, „облагането по реда на чл. 16 от ЗКПО предполага неправомерно поведение на участниците в сделката, насочено към намаляване или избягване на данъчен дълг или получаване на данъчно предимство пред останалите независими данъчни субекти.“ Доказването на това неправомерно поведение е при условията на пълно главно доказване и е в тежест на органите по приходите. В конкретния случай, органите по приходите не излагат конкретни аргументи и твърдения за наличието на противоправно поведение, а мотивират приложимостта на чл. 16 от ДОПК със самия факт, че определени продажби са извършвани на стойност, която е под долната граница на диапазона от средни цени за съответния обект. Този факт, сам по себе си, не е достатъчен, за да изпълни хипотезата на чл. 16 от ЗКПО, която изисква наличие на отклонение от данъчно облагане, тоест въпросните продажби да са извършвани в резултат на неправомерно поведение, насочено към отклонение от данъчно облагане. Необходимо е да се докаже, че въпросните продажби са извършени на стойност под долната граница на диапазона неправомерно, именно, за да се постигне отклонение от данъчно облагане, а не като резултат на необходима стопанска и пазарна необходимост. Доказателствата по делото обаче сочат, че продажбите под долната граница на диапазона са извършвани именно в съответствие и като отговор на икономическите и пазарни условия, в рамките на които дружеството осъществява стопанската си дейност.

По делото е приета съдебно – техническа експертиза, която е изпълнена от вещото лице инж. А.. Тази експертиза се основава на данните от извършената в хода на ревизионното производство оценителна експертиза от вещото лице В. П.. Експертизата на вещото лице П. установява пазарната цена на всеки един от продадените от жалбоподателя за спорните периоди обекти при спазване на изискванията на Наредба № Н – 9 от 14 август 2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени. Вещото лице П. беше разпитано в хода на съдебното производство. Пазарната цена за всеки един обект е определена в Приложение № 4 към експертизата на вещото лице П. от м. август 2021 г., съответно – в Приложение № 1, № 2 и № 3 към експертизата на вещото лице А. (намиращо се на л. 339 - 384 от делото), като пазарната цена е определена в диапазон. Д. се формира по следния начин: долна граница равна на пазарната цена, намалена с 25 %, и горна граница, която е равна на пазарната цена, увеличена с 25 %.

По данни от приетата по делото експертиза на вещото лице А. (Приложение № 1), през ревизираната 2014 г. са продадени общо 104 обекта. От тях, 54 обекта (52 %) са продадени на цена под долната граница на 25 – процентния диапазон, 21 обекта (20 %) са продадени на цена в границите на диапазона и 29 обекта (28 %) са продадени на цена над горната граница на 25 – процентния диапазон. Общата стойност на продадените 104 обекта по нотариален акт за 2014 г. възлиза на 5 170 575, 98 лева, като общата продажна стойност на продадените 54 обекта под долната граница на диапазона възлиза на 2 075 573, 34 лева (40 %), на продадените 21 обекта в границите на диапазона – 1 036 857, 67 лева (20 %) и на продадените 29 обекта над горната граница на диапазона – 2 058 144, 97 лева (40 %).

Средното отклонение на продажната цена по нотариален акт и пазарната цена, определена в експертизата за всичките 104 обекта за 2014 г., измерено като абсолютна стойност и изразено в процент, е 53 %. Съдът достига до този процент, като формира реално отклонение на стойността по нотариален акт на всяка една сделка от средната стойност на диапазона за същата сделка (по начина, по който този диапазон е посочен от вещото лице П., респ. от вещото лице А. в Приложение № 1). Така например по отношение на сделката на ред първи от Приложение № 1 към експертизата на вещо лице А., е посочен обект: апартамент на стойност 55 154, 17 лева. Пазарната стойност в лева без ДДС, долна граница, съобразно Приложение № 1 към експертиза на в. л. А., е 67 794, 05 лева (колона 10 от ред 1 на Приложение № 1, л. 339 от делото). Горната граница е посочена в следващата колона на този ред от Приложение № 1 и е на стойност 112 990, 09 лева. Средната стойност на диапазона за този обект се явява 90 392, 07 лева (формирана като сборът от 67 794, 05 лева и 112 990, 09 лева се раздели на две). От средната стойност на диапазона за този обект 90 392, 07 лева трябва да се извади стойността на обекта по нотариален акт – 55 154, 17 лева (колона 8 от ред първи на Приложение № 1 към заключението на вещото лице А.). Сумата, която се получава е 35 237, 9 лева (90 392, 07 лева - 55 154, 17 лева = 35 237, 9 лева) и показва отклонението на пазарната цена по нотариален акт от средната стойност на диапазона (така както е определен от в. л. П., респ. от вещо лице А.). Изразено в проценти се получава 39 % ( $35\,237,9 \times 100 : 90\,392,07 = 38,9$ , т. е. закръглено 39 %). Ако посоченото изчисление се извърши по отношение на всяка една продажба за 2014 г., въз основа на данните от приетите по делото експертизи, се достига до средна стойност в проценти за всичките 104 обекта 53 (%).

Тези данни показват, че продажбите през 2014 г. са извършени при условията на силно волатилен (силно променлив) пазар, поради което само 20 % от продажбите и като брой и като обща стойност, попадат в границите на 25 - процентния диапазон. Реалният измерител на волатилността (отклонението от средната пазарна цена) не е 25 %, а 53 %. Толкова е средното отклонение на продажните цени по нотариален акт от пазарните цени, установени по реда на Наредба № Н – 9 от 14 август 2006 г. при изследване на всички продажби за цялата 2014 г. При формиране на 53 – процентния диапазон (с долна граница равна на пазарната цена минус 53 % и горна граница равна на пазарната цена плюс 53 %), вместо 54, само 21 обекта ще са с продажна цена по нотариален акт под долната граница, 17 обекта ще са над горната граница и 66 обекта ще са продадени в 53 процентния диапазон. Общата продажна стойност на обектите, продадени под 53 – процентната долна граница възлиза на 139 928, 26 лева (3 % от всички продажби по нотариален акт), общата продажна стойност на 17 обекта, продадени по цена над 53 процентната горна граница възлиза на 1 677 621, 65 лева (32 %) и общата продажна стойност на обектите с цена по нотариален акт в границите на 53 процентния диапазон възлиза на 3 353 026, 07 лева (65 %). Следователно прилагането на диапазон, основаващ се на вътрешно присъщото за дейността на жалбоподателя отклонение от пазарните цени, резултат от изследване на всичките му продажби за ревизирания период през 2014 г. показва, че само 3 % от продажбите са извършени на стойност под границите на диапазона, 65 % са извършени в диапазона, и 32 % от продажбите са извършени на стойност над горната граница на диапазона. Ниският процент на продажби под границите на индивидуално формирания диапазон и многократно по – високият процент продажби, извършени по цени над горната граница показва, че продажбите под долната граница имат инцидентен и случаен

характер. Тяхното наличие е оправдано и очаквано в условията на един силно променлив пазар, което от своя страна категорично опровергава съмнението за евентуално неправомерно поведение, насочено към отклонение от данъчно облагане.

През ревизираната 2017 година по данни от приетата по делото експертиза на вещото лице А. (Приложение № 2 към експертизата), от „Артекс Инженеринг” АД са били продадени общо 200 обекта. От тях 65 обекта (или 33 %) са продадени на цена под долната граница на 25 процентния диапазон. 103 обекта (или 52 %) са продадени на цена в границите на 25 процентния диапазон. 32 обекта (или 16 %) са продадени на цена над горната граница на 25 процентния диапазон. Общата стойност на продадените 200 обекта по нотариален акт за 2017 г. възлиза на 10 759 275, 91 лева, като общата стойност на продадените 65 обекта под долната граница на диапазона възлиза на 2 543 543, 05 лева (или 24 % от общата стойност). Общата стойност на продадените 103 обекта в границата на диапазона възлиза на 7 054 341, 04 лева (или 66 % от общата стойност). Общата стойност на продадените 32 обекта над горната граница на диапазона възлиза на 1 161 391, 81 лева (или 11 % от общата стойност).

При използване на вече посочения за 2014 г. начин на изчисление се формира средна величина на отклонение за всичките 200 обекта, продадени през 2017 г., измерена като абсолютна стойност и изразена в процент, а именно – 36 %. Начинът, по който се достига до тази величина, изразена в проценти, е идентичен с вече посочения за 2014 г. Ако за пример бъде взета първата продажба от ред първи на Приложение № 2 от експертизата на в. л. А. (л. 354 от делото) – купувач С. Г. И., то неговият обект (магазин с офис) е със стойност по нотариален акт 88 012, 35 лева. Пазарната стойност в лева е 216 980, 83 лева долна граница (10 колона от Приложение № 2 на в. л. А.) и 361 634, 71 лева – горна граница. Средната стойност на диапазона между горна и долна граница е 289 307, 77 лева. Отклонението на пазарната цена по нотариален акт от средната стойност на диапазона (така както е определен от в. л. П., респ. от вещо лице А.) за този обект е 70 % ( $201\,295,42 \times 100 : 289\,307,77$  лева). Ако посоченото изчисление се извърши по отношение на всяка една от общо 200 продажби за 2017 г., въз основа на данните от приетите по делото експертизи, се достига до средна стойност в проценти 36 (%).

Тези данни показват, че продажбите през 2017 г. отново са извършени при силна волатилност на пазара, която обаче намалява и очертава тенденция на стабилизация. Това е така, доколкото 66 % от продажбите на „Артекс Инженеринг” АД като обща стойност попадат в границите на 25 процентния диапазон на отклонение от пазарната цена. Реалният измерител на нестабилността на пазара е 36 %, изчислен по идентичен на посочения за 2014 г. начин. Това е средното отклонение на продажните цени по нотариален акт от пазарните цени, определени по реда на Наредба № Н – 9 от 14 август 2006 г. при изследване на продажбите за цялата 2017 г. Ако се приеме посоченият 36 % диапазон (с долна граница равна на пазарната цена минус 36 % и горна граница равна на пазарната цена плюс 36 %), вместо 65, само 50 обекта на „Артекс Инженеринг” АД ще са с продажна цена по нотариален акт под долната граница. В същата хипотеза 27 обекта ще са с продажна цена над горната граница и 123 обекта ще са продадени по цени в границите на 36 процентния диапазон. Общата продажна стойност на обектите, продадени по цена под 36 процентната долна граница на диапазона възлиза на 1 025 311, 19 лева (или 10 % от всички продажби по нотариален акт). Общата продажна стойност на 27 обекта по цена над 36 процентната горна граница на диапазона възлиза на 1 019 149, 13 лева (или 9 %). Общата продажна

стойност на обектите, продадени по цена в границите на 36 процентния диапазон възлиза на 8 714 815, 59 лева. (или 81 %). Така, прилагането на диапазон, който се основава на вътрешноприсъщото за дейността на жалбоподателя отклонение от пазарните цени, в резултат на изследването на всичките му продажби за ревизираната 2017 г. показва, че 81 % от продажбите са извършени в границите на индивидуалния (конкретния за структурата на продажбите през ревизираната година) диапазон, а продажбите извън границите на индивидуалния диапазон са разпределени почти равномерно под долната и над горната граница. Посоченото води до извод, че в случая през 2017 г. „Артекс Инженеринг” АД не е сключвало сделки, които да могат да бъдат квалифицирани като неправомерно пазарно поведение, насочено към отклонение от данъчно облагане. Изводът, че има сделки, които са под долната граница на диапазона, така както е определен от органите по приходите, и това е имало за цел и реално е довело до отклонение от данъчно облагане, се явява необоснован.

През ревизираната 2018 г., по данни от приетата по делото експертиза на вещото лице инж. А. (Приложение № 3 към експертизата), са продадени общо 234 обекта. От тях, 60 обекта (или 26 %) са продадени на цена под долната граница на 25 процентния диапазон. 114 обекта (48 %) са продадени на цена в границите на диапазона и 60 обекта (26 %) са продадени на цена над горната граница на 25 процентния диапазон. Общата стойност на продадените 234 обекта по нотариален акт за 2018 г. възлиза на 18 587 031, 38 лева, като общата стойност на продадените 60 обекта с цена под долната граница на диапазона възлиза на 2 803 312, 31 лева (или 15 %). Общата стойност на продадените 114 обекта с цена в границата на диапазона е 9 142 151, 10 лева (или 49 %). Общата стойност на продадените 60 обекта с цена над границата на диапазона е 6 641 567, 97 лева (или 36 %).

Средното отклонение на продажната цена по нотариален акт и пазарната цена, определена в експертизата за всичките 234 обекта, измерено като абсолютна стойност и изразено в процент, отново е 36 %. Тези конкретни данни показват, че продажбите през 2018 г. са извършени при условията на намалена и стабилизирана волатилност на пазара. Проявява се обаче повишено търсене от страна на потребителите (купувачите), доколкото 49 % от продажбите като обща стойност попадат в границите на 25 процентния диапазон, но 36 % са над горната граница, което е два пъти повече над обема на продажбите, осъществени под долната граница на диапазона. Реалният измерител на волатилността и през ревизираната 2018 г. е 36 % - това е средното отклонение на продажните цени по нотариален акт от пазарните цени, определени по реда на Наредба № Н – 9 от 14 август 2006 г. при изследване на продажбите за цялата 2018 г. Ако се приеме 36 % диапазон, не 60, а само 47 обекта ще са с продажна цена по нотариален акт под долната граница. Отново 47 обекта ще са с продажна цена над горната граница на диапазона и 140 обекта ще са продадени с продажна цена в границите на 36 процентния диапазон. Общата продажна стойност на обектите с цена под 36 процентната долна граница възлиза на 1 865 621, 96 лева (10 % от всички продажби по нотариален акт). Общата продажна стойност на 47 обекта с цена над 36 процентната горна граница възлиза на 4 897 006, 17 лева (или 26 %). Общата продажна стойност на обектите, продадени по цена в границите на 36 процентния диапазон възлиза на 11 824 403, 25 лева (или 64 %). Следователно прилагането на диапазон, който се основава на вътрешноприсъщото (характерното) за жалбоподателя отклонение от пазарните цени, в резултат от изследване на всичките му продажби за

отчетния период показва, че почти 2 / 3 от продажбите са извършени на стойност в границите на диапазона. Всичко това показва, че продажбите под долната граница през 2018 г., осъществени от „Артекс Инженеринг” АД, са резултат на пазарните условия. Тези сделки не са неправомерни и нямат характер на такива, които имат за цел отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл. 16 ЗКПО.

В обобщение, изследването на данните за всички продажби за всяка година поотделно показват наличието на един силно непредсказуем пазар в началото, който през 2017 г. се е успокоил и уравниволил, а през 2018 г. е имало и повишено търсене. През 2014 г. пазарът е бил несигурен, поради което продажбите са извършвани в по-широки граници на диапазона. Обемът на продажбите за всяка от годините 2017 и 2018 е два пъти повече като брой от продажбите през 2014 г.

Следователно, като цяло отчетените продажби на стойност под долната граница на диапазона са в съответствие със стопанската логика на пазара, неговата волатилност и засилване на търсенето. С оглед на гореизложеното настоящият състав намира, че продажбите под долната граница на диапазона са в рамките на очакваното предвид обема на дейността. Сделките са осъществени в отговор на икономическите и пазарните условия, в рамките на които дружеството „Артекс Инженеринг” АД осъществява стопанската си дейност, а не като резултат от неправомерно поведение, насочено към намаляване или избягване на данъчно задължение или получаване на данъчно предимство пред останалите независими данъчни субекти. Това от своя страна изключва приложението на чл. 16 ЗКПО, доколкото остава недоказано въпросните продажби да са извършвани противоправно и целейки отклонение от данъчно облагане. Ако „Артекс Инженеринг“ АД целяха отклонение от данъчно облагане, можеше продажбите на физически лица над горната граница да бъдат осъществени в границата на диапазона. В такава хипотеза не биха били осъществени сделки над ценовия диапазон.

За пълнота на изложението трябва да се посочи, че съдът не приема тълкуването, което е направено в жалбата и в писмената защита на жалбоподателя, и което се свежда до следното: законосъобразното прилагане на чл. 16, ал. 1 от ЗКПО изисква задължително да се елиминират всички установени ценови отклонения (както със знак плюс, така и със знак минус); само при пълното (едновременно) елиминиране на ценовите отклонения (и под и над пазарния диапазон) и то само ако нетният ефект от това е намаление на дължимия корпоративен данък за годината – би било налице доказано по надлежния ред „отклонение от данъчно облагане“, чието предотвратяване е предмет на регулиране от чл. 16, ал. 1 ЗКПО. Според настоящия състав, ако беше установено отклонение от данъчно облагане, то това не води до задължение за съда, респ. за органите по приходите, да се елиминират ценовите отклонения (и под и над пазарния диапазон). Според настоящия състав, не намира опора в данъчното законодателство тезата, че приложението на чл. 16 ЗКПО предполага прихващане на разликите под и над интервала на диапазона на годишна база, т. е. сумарно за всички сделки за всяка година, обект на ревизионното производство. Това е посочено и на с. 4 от писмената защита на „Артекс Инженеринг“ АД, а именно: реализираните начислени и обложени приходи от продажби за всяка от ревизираните години и общо за ревизирания период са в рамките на диапазоните на пазарните цени, установени в хода на ревизията и същите не ощетяват бюджета.

*По отношение на допълнително определен корпоративен данък поради увеличение на финансовия резултат с непразни извършени „разходи за реклама” на основание чл.*



26, т. 1 от ЗКПО за 2017 г. и 2018 г.

Органите по приходите са установили, че жалбоподателят „Артекс Инженеринг“ АД е осчетоводило по дебита на счетоводна сметка 602 – „Разходи за външни услуги“ 22 броя фактури с издател „Кате Интернешънъл“ ЕООД, с ЕИК[ЕИК] на обща стойност 30 064, 21 лева. Органите по приходите са извършили преглед на фактурите и са установили, че към тях липсват оферти или други документи, които да поясняват предмета на фактурите. Това е довело ревизиращите до извод, че в конкретния случай „Артекс Инженеринг“ АД е отчело разходи по фактури, издадени от „Кате Интернешънъл“ ЕООД, за които няма доказателства, че са свързани с осъществяваната от дружеството стопанска дейност, а именно – строителство на сгради. На основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО счетоводният финансов резултат (С.) за 2017 г. е увеличен с 30064, 21 лева.

Органите по приходите са установили, че жалбоподателят „Артекс Инженеринг“ АД е осчетоводило по дебита на счетоводна сметка 602 – „Разходи за външни услуги“ 24 броя фактури с издател „Кате Интернешънъл“ ЕООД на обща стойност от 34 710, 80 лева. С РА на основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО е увеличен финансовият резултат за 2018 г. със сумата от 34 710, 80 лева.

Съгласно определението за „разходи за реклама“ по § 1, т. 33 от ДР на ЗКПО, това са разходи „за популяризиране на стоки и услуги, включително подаръци, които носят търговското наименование или търговската марка на данъчно задълженото лице, в рамките на обичайното за извършваната от лицето дейност“. Действително в хода на съдебното производство бяха събрани доказателства за предоставянето на посочените декоративни подаръци от страна на „Артекс Инженеринг“ АД в полза на негови клиенти с рекламна цел. Подаръците под формата на спални комплекти са били свързани с апартаментите. По делото под формата на вещественни доказателства бяха приобщени комплект от брендиран подарък. Доказателствата са приети от съда в съдебно заседание от дата 6.12.2022 г., а именно два броя хартиени пликове, с логото на дружеството; комплект спално бельо с логото на дружеството; 1 брой хавлиена кърпа и 1 брой постелка за баня, с логото на дружеството. Веществените доказателства са описани като приложение към делото (л. 323) и са предадени за съхраняване в касата на Административен съд София - град (в Регистратура)

Пред съда като свидетел по делото беше разпитан клиент на „Артекс Инженеринг“ АД – Г. К. Г.. В своите показания св. Г. заяви, че представител на дружеството „Артекс Инженеринг“ АД му е предоставил рекламен хартиен плик, брендиран с логото на дружеството, в който е имало комплект спално бельо – горен чершаф, долен чершаф и 2 калъфки. Това се е случило по време на нотариална сделка.

Във връзка с това основателни са аргументите на жалбоподателя, че осчетоводените разходи изпълняват изискванията за данъчно признаване като разходи за дейността. Основателно е позоваването на писмо с изх. № 53 – 04 – 67 от 12.03.2016 г. относно данъчното третиране на разходи за реклама, издадено от ЦУ на НАП. Ревизионният акт в частта му, в която не са признати рекламните разходи за 2017 г. над 3791, 18 лева, е незаконосъобразен. Установяването на допълнителен данък върху сумата от 26 273, 03 лева, тоест установяването на данък от 2627, 30 лева е незаконосъобразно. Незаконосъобразно по изложените мотиви е определен и данъкът от 3471, 08 лева за 2018 г. Този данък е определен върху цялата отчетена сума за реклама от 34 710, 80 лева или данък в размер на 3471, 08 лева.

Съдът намира, че особеностите на вещите: комплекти, състоящи се от спално бельо –

горен чершаф, долен чершаф и 2 калъфки, предмет на оспорения РА, са от такова естество, че безусловно установяват обстоятелството за свързаност с предмета на дейност на „Артекс инженеринг” АД. Тези вещи се подаряват на определени клиенти, но с цел да бъдат употребявани в съответния апартамент и поради своето предназначение най – вероятно се ползват и към настоящия момент. Това ги прави свързани с осъществяваната от дружеството стопанска дейност, а именно – строителство на сгради.

*По отношение на допълнително определен корпоративен данък поради „непризнати социални разходи, предоставени в натура” на основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО за 2017 г.*

С оспорения РА не е признат отчетеният приход по фактура № [ЕГН] от 6.11.2017 г., издадена от „Екскуизит брандс” ООД на стойност 2500 лева за 2017 г. с предмет – дребни сладкиши, предоставени от ръководството на работници и служители по случай фирмена годишнина на „Артекс Инженеринг” АД. Според органите по приходите „Артекс Инженеринг” АД не е предоставило конкретни доказателства за предмета на фактурата (заявки, стокови разписки или други писмени документи съставени между участниците в доставката). Извършеният преглед от ревизиращите органи на ГДД за 2017 г. е показал, че няма декларирана данъчна основа на разходи по чл. 204, ал. 1, т. 2 от ЗКПО, а именно – социални разходи, предоставени в натура. Всичко това е довело ревизиращите до извод, че разход в размер на 2 500 лева не е свързан с основната дейност на дружеството (строителство на сгради). С тази сума трябва да се увеличи счетоводния финансов резултат за 2017 г.

В хода на съдебното производство беше разпитан като свидетел служител на „Артекс Инженеринг” АД – ръководител „Автотранспорт” Г. П. Г.. В съдебно заседание от дата 6.12.2022 г. той заявява, че в началото на ноември 2017 г. за рождения ден на дружеството лично е разнасял дребни сладки на строителните обекти на „Артекс Инженеринг” АД, като целта е била да бъдат почерпени работниците (л. 321 от делото).

В тази връзка основателни са аргументите на жалбоподателя, че тези разходи се облагат с данък върху разходите. Съгласно чл. 204, ал. 1 ЗКПО, озаглавен „Обекти на облагане“, с данък върху разходите се облагат следните документално обосновани разходи: представителните разходи, свързани с дейността (т. 1 от същата алинея); и социалните разходи, предоставени в натура на работници и служители (т. 2 от същата алинея). Съгласно чл. 206, ал. 1 ЗКПО, озаглавен „Признаване на данъка върху разходите“, разходът и данъкът върху него се признават за данъчни цели в годината на начисляване. Основателно е посоченото в жалбата, че този вид разходи, се облагат с данък върху разходите. В подкрепа на това е цитирана и административна практика, а именно: Писмо с изх. № 53 – 02 – 25 от 15.07.2014 г. на ЦУ на НАП. В писмото е посочено, че „в ЗКПО е регламентирано специфично данъчно третиране на разходите за храна и напитки, предоставени на работници и служители и лица, наети по договор за управление и контрол (наети лица), което се изразява в това, че те са социални разходи в натура, когато отговарят на изискванията на § 1, т. 34 от ДР на ЗКПО и са облагаеми ,съответно освободени от облагане, при условията и реда на част четвърта „Данък върху разходите“ от същия закон.“

*По отношение корекцията в увеличение на основание чл. 78 от ЗКПО за 2017 г. със сумата в размер на 153 695, 95 лева, представляваща неотчетени приходи по платени в брой сума от лицето Е. А.*

В тази си част жалбата е допустима. Видно от самата жалба, с нея се обжалва ревизионният акт изцяло. В жалбата е посочен размерът на допълнително определените данъчни задължения, които са предмет на обжалване. В самия ревизионен акт е посочено, че дружеството не е възразило срещу извършеното на основание чл. 78 от ЗКПО увеличение на финансовия резултат за 2017 г. със сумата в размер на 153 695, 95 лева. Прочитът на жалбата обаче води до извод, че РА е оспорен изцяло и съдът разполага с правомощието да се произнесе по отношение на увеличението на финансовия резултат на основание чл. 78 ЗКПО за 2017 г. със сумата в размер на 153 695, 95 лева, представляваща (според органите по приходите) неотчетени приходи по платени в брой сума от лицето Е. А..

Освен допустима, тя е и основателна. В хода на ревизионното производство на „Артекс Инженеринг“ АД, приключило с РА от дата 5.11.2018 г. е извършена насрещна проверка на Е. А., в качеството му на купувач на имот: апартамент № 14 и гараж № 12, в [населено място], [улица]. В резултат на съвкупен анализ от представените документи при ревизирания субект и констатираното при извършените насрещни проверки е установено, че „Артекс Инженеринг“ АД не е издало фактури за получени аванси в размер на 184 435, 14 лева. Според органите по приходите, „Артекс Инженеринг“ АД е осъществило продажба на недвижими имоти на Е. А., като за получените плащания в брой на дата 10.06.2016 г. в размер на 100 000 лева и на 10.05.2017 г. в размер на 84 435, 14 лева (с включен ДДС) не са издадени фактури. Във връзка с това в съответните данъчни периоди допълнително е начислен ДДС в общ размер на 30 739, 18 лева. Според органите по приходите недеklarираният приход от страна на „Артекс Инженеринг“ АД е в размер на 153 695, 95 лева и с този именно размер финансовият резултат за 2017 г., на основание чл. 78 ЗКПО, трябва да бъде увеличен. С протокол № Р – 22222520003381 – П. – 001 от 10.08.2018 г. към ревизионното производство са присъединени РА № Р – 22222517008459 – 091 – 001 от 5.11.2018 г., поправен с РАПРА № П – 2222218196740 – 003 – 001 от 8.11.2018 г. и протокол за извършена насрещна проверка на Е. А..

Вещото лице Е. Ж. в своето заключение посочва, че в счетоводството на „Артекс Инженеринг“ АД, по-конкретно в сметка 703 „Приходи от продажба на услуги” са отчетени приходи, получени от Е. М. А. по закупени от него имоти - апартамент № 14 и гараж № 12 през 2015 г. и 2017 г. По отношение на тези плащания са издадени и съответните фактури. Тези фактури са посочени в таблица № 1 в раздел IV от констативно - съобразителната част на заключението по следния начин:

фактура № [ЕГН] от 6.04.2015 г. (апартамент № 14 + гараж № 12) на стойност 39116, 60 лева; ДДС 7823, 32 лева; общо евро 24 000, 00 лева; дата на плащане 6.04.2015 г.

фактура № [ЕГН] от 4.05.2017 г. (апартамент № 14 + гараж № 12) на стойност 42 461, 07 лева; ДДС 8492, 21 лева; общо евро 26052, 00; дата на плащане 4.05.2017 г.

фактура № [ЕГН] от 10.11.2017 г. (апартамент № 14 + гараж № 12) на стойност 95 004, 44 лева; ДДС 19 000, 89 лева; общо 114 005, 33 лева; общо евро 58 290, 00; дата на плащане 10.11.2017 г.

фактура № [ЕГН] от 14.11.2017 г. (апартамент № 14 + гараж № 12) на стойност 19 000, 89 лева; ДДС 3800, 18 лева; общо евро 11658, 00; дата на плащане 23.02.2018 г.

Издадена е и една фактура с предмет „довършителни работи“.

Според заключението на вещото лице Ж., издадените фактури са осчетоводени по сметка 411 „Клиенти”, дължимия ДДС по сметка 4532 „Начислен ДДС по продажбите”, плащането по фактурата от 2015 г. е осчетоводено по сметка 503

„Разплащателна сметка в лева”, а по фактурите от 2017 г. по сметка 504 „Разплащателна сметка в евро”. През 2015 г. и 2017 г. получените приходи са осчетоводени по сметка 703 „Приходи от продажба на услуги”.

Съдът намира заключението на вещото лице за обосновано и мотивирано и като такова то може да бъде ценено. Не са налице основания да не се приеме твърдението на жалбоподателя, че между „Артекс Инженеринг“ АД и Е. А. е имало за кратък период от време сключен предварителен договор. Този предварителен договор обаче е бил прекратен с Анекс от дата 11.05.2017 г. Всички плащания по него са били върнати на А.. В тази си част заключението на вещото лице кореспондира с останалите писмени доказателства по делото, каквото е изискването на чл. 202 ГПК. По делото, с молба от дата 3.10.2023 г. на адв. И., са представени доказателства под опис, които са приети с определение от съдебно заседание и които установяват посочените по-горе факти. Съдът намира, че в тази си част РА е незаконосъобразен и трябва да бъде отменен.

Независимо от посоченото съдът намира, че приложеното за сведение Решение № 5074 от 30.05.2022 г. по адм. д. № 7899 / 2021 г. на ВАС, Осмо отделение, не е обвързващо за настоящия състав. Действително ВАС в своите мотиви е посочил, че на дата 11.05.2017 г. предварителният договор е прекратен, каквато е и тезата на жалбоподателя. Търговското правоотношение между „Артекс Инженеринг“ АД и Е. А. се е развило по различен от първоначалния начин. Настоящият състав намира, че дължи самостоятелна оценка на въведените твърдения от страна на „Артекс Инженеринг“ АД, които в случая намира за основателни.

Предварителният договор безусловно не притежава транслативен (вещноправен) ефект. В хода на съдебното производство беше установено, че този предварителен договор е бил прекратен с Анекс от дата 11.05.2017 г. Всички плащания по него са били върнати на А.. Това, което е от значение обаче е, че след като този предварителен договор не е довел до сключване на сделка във формата на нотариален акт, то паричната сума в размер на 153 695, 95 лева е останала като парично задължение на „Артекс Инженеринг“ АД към Е. А.. Не е допустимо да се увеличава финансовият резултат на дружеството със сума, която има характер на парично задължение към физическо лице.

#### *По отношение на разноските*

Основателни са аргументите на адв. Р., че извършените разноски по делото са доказани. Съгласно чл. 14 от Закона за платежните услуги и платежните системи и Наредба № 3 от 18.04.2018 г. за условията и реда за откриване на платежни сметки – „кредитният превод“ е „платежна услуга за заверяване на платежна сметка на получателя посредством една или няколко платежни операции, извършена от платежната сметка на платеца, въз основа на дадено от платеца нареждане.“ Извлечението от банковата сметка на адвоката е годно доказателство, което да установи факта на получаване на паричната сума.

Във връзка с изложеното претенцията за присъждане на разноски в полза на „Артекс Инженеринг“ АД е основателна. С оглед изхода на делото трябва да бъде уважена претенция в размер на 10 672, 68 лева, от които: държавна такса в размер на 50, 00 лева; съдебно – техническа експертиза в размер на 500 лева; съдебно – счетоводна експертиза в размер на 500 лева; адвокатско възнаграждение за обжалване на РА и процесуално представителство в производството пред АССГ в размер на 9622, 68 лева.

Воен от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд  
София – град, I отделение, 45 – ти състав

**РЕШИ:**

**ОТМЕНЯ** по жалба на „Артекс Инженеринг“ АД, ЕИК[ЕИК], адрес: [населено място], [улица], представлявано от арх. В. М., РА № Р – 22222520003381 – 091 – 001 от 03.11.2021 г., издаден от С. Н. Г. – орган, възложил ревизията, и Т. Г. П. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 341 от 28.02.2022 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика”.

**ОСЪЖДА** Националната агенция за приходите да заплати по разноси по делото в полза на „Артекс Инженеринг“ АД, ЕИК[ЕИК], в размер на 10 672, 68 лева.

Решението подлежи на касационно обжалване пред ВАС на Република България в 14 – дневен срок от получаване на препис от решението.

**СЪДИЯ:**