

# РЕШЕНИЕ

№ 9195

гр. София, 19.06.2024 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 62 състав,**  
в публично заседание на 16.05.2024 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Даниела Гунева**

при участието на секретаря Емилия Митова, като разгледа дело номер **836** 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 Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на „Василка София“ ЕООД ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], ул. „инж. Б. О.“ № 1В, представлявано от управителя К. К. срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-2222170006067-091-001/22.06.2021 г., издаден от М. С., на длъжност началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-С., възложила ревизията, и С. М., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП - С. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1871/10.12.2021 г. на директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" /ДОДОП/ - С., в частта за определени допълнителни задължения по ЗДДС и ЗКПО.

В жалбата се изтъкват доводи за неправилност и незаконосъобразност на оспорения РА и потвърждаващото го решение на директора на ДОДОП. Изразява се несъгласие с изводите на органа по приходите за липса на реални сделки, твърди се че всички доставчици са представили нужните документи за доказване на факта на извършване на доставката на услуги по почистване на обекти и доставките на материали за почистване. Изтъкват се конкретни аргументи за всеки от доставчиците по спорните фактури, твърди се недоказаност на формираните изводи, както и неотносимост на твърденията на органа относно неплатени задължения на доставчиците, deregистрацията им, липсата на доказателства за произход на стоките. Сочи се, че за всички материали за почистване и изпълнение на услугите са представени

приемо-прадавателни протоколи и доказателства за последващи облагаеми доставки. Цитира съдебна практика. По отношение на ЗКПО се изтъква, че неправилен е извода за отклонение от пазарните цени на 8 бр. автомобили, установено от изготвената в хода на ревизията експертиза, при която не са спазени изискванията на ДОПК. Изтъква, че след като приходите по последващата реализация са признати в РА, то трябва да се признаят и направените във връзка с тях разходи по процесните фактури. Представя писмени бележки. Претендира разноски

В съдебно заседание жалбоподателят, чрез адв. П., поддържа жалбата и моли за отмяна на процесния ревизионен акт като неправилен и необоснован. Представя списък на разноски.

Ответникът - директорът на Дирекция "ОДОП", чрез процесуалния си представител юрк. М., моли за отхвърляне на жалбата и постановяване на решение, с което да бъде потвърден ревизионният акт. Оспорва представените доказателства за сторени от жалбоподателя разноски, както и размера им. Претендира юрк. възнаграждение.

Съдът, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа и правна страна следното:

По фактите:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221720006067-020-001 от 07.10.2020 г. е възложено извършването на ревизия на „ВАСИЛКА СОФИЯ“ ЕООД за установяване на задължения за данък върху добавената стойност за периодите от 01.11.2016 г. до 30.04.2017 г. Заповедта е връчена на 15.10.2020 г. по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК на обявения от дружеството електронен адрес [електронна поща]. За изменение на първоначалната заповед са издадени Заповед за изменение на ЗВР /ЗШЗВР/ №Р-22221720006067-020-002 от 16.10.2020 г., с която е променен обхвата на ревизията, като за определяне на задълженията по ЗДДС са включени и данъчните периоди от 01.05.2017 г. до 31.12.2019 г., както и определяне на задължения за корпоративен данък за периодите от 2015 г. до 2019 г., а със ЗИЗВР №Р-22221720006067-020-003 от 15.01.2021 г. и ЗИЗВР №Р-22221720006067-020-004 от 12.02.2021 г., е продължен срокът на ревизията до 15.03.2021 г. Цитираните заповеди са издадени от М. Й. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена на основание 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-128 от 18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221720006067-092-001 от 20.04.2021 г., връчен електронно на 21.04.2021 г. Срещу констатациите в РД не е подадено писмено възражение.

Ревизията приключва с Ревизионен акт /РА/ №Р-22221720006067-091-001 от 22.06.2021 г., издаден от М. Й. С. – орган, възложил ревизията, и С. М. М., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на 23.06.2021 г.

Процесната ревизия е първа за спорните периоди и вид данъчни задължения.

Установено е, че извършваната от „ВАСИЛКА СОФИЯ“ ЕООД дейност е професионално почистване на сгради, офис площи и домове. Регистрирано е по реда на ЗДДС, считано от 12.07.1995 г.

С цел събиране на доказателства и установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на ревизираното дружество са връчени две искания за представяне на документи и писмени обяснения, с които са изискани за проверка

първични счетоводни документи, счетоводни регистри, оборотни ведомости, главни книги, издадени от конкретни доставчици фактури и съпътстващи ги документи /приемо-предавателни протоколи, документи за плащане, всички други налични документи във връзка с доставките/.

На основание чл. 45 от ДОПК са инициирани насрещни проверки на „М. К.“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ЮВЕ КЛИЙН“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]; „ФЪРСТ КЛИЙН“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и „БЕСТ КЛИЙН 2016“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] - доставчици на жалбоподателя.

След преценка и анализ на събраните доказателства ревизиращият екип е приел, че са налице основания за корекция на декларираните от дружеството резултати по ЗДДС и ЗКПО, както следва:

В хода на ревизията на жалбоподателя е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от „МЕГА КЛИЙН“ ЕООД, „ЮВЕ КЛИЙН“ ЕООД „ФЪРСТ КЛИЙН“ ЕООД и „БЕСТ КЛИЙН 2016“ ЕООД с мотиви за липса на доставки на стоки и услуги.

1. Отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 5 017,71 лв. по фактура №0...010/14.11.2016 г., издадена от „МЕГА КЛИЙН“ ЕООД. Фактурата е с предмет на доставка „стоки по опис“.

При насрещната проверка от „МЕГА КЛИЙН“ ЕООД са представени: процесната фактура, придружена със стокова разписка за продажба на стоки /почистващи препарати и санитарни материали/, оборотна ведомост за м. 11.2016 г., аналитичен регистър на сметка 411 – Клиенти, хронологичен регистър на сметка 302 – Материали. Писмено е обяснено, че дейността на дружеството е свързана с услуги по почистване, а продадените на „ВАСИЛКА СОФИЯ“ ЕООД стоки са превозени с транспорт на клиента. При проверката не е представен документ за плащане по фактурата и за предходен доставчик на стоките/материалите.

При проверка в информационната система на НАП е установено, че процесната фактура е отразена в отчетните регистри по чл. 124, ал. 1, т. 2 от ЗДДС на доставчика за периода на издаването ѝ. „МЕГА КЛИЙН“ ЕООД е с прекратена регистрация по ЗДДС, считано от 23.08.2017 г. и има големи задължения към бюджета.

2. Отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 17 034,87 лв. по 5 фактури, издадени от „ЮВЕ КЛИЙН“ ЕООД. Като предмет на доставка във фактурите е вписано „стоки по опис“ и „плащане по договор от 29.08.2016 г.“

При насрещната проверка от „ЮВЕ КЛИЙН“ ЕООД са представени: процесните фактури, придружени със стокови разписки за продажба на стоки /почистващи препарати и санитарни материали/, оборотни ведомости за периодите от м. 12.2016 г. до м. 04.2017 г., аналитичен регистър на сметка 411, хронологичен регистър на сметка 302. Приложен е Договор №С.-К-001/29.08.2016 г., съгласно който на изпълнителя „ЮВЕ КЛИЙН“ ЕООД е възложено да извършва почистване на обекти на възложителя „ВАСИЛКА СОФИЯ“ ЕООД, със собствен персонал. Уговорено е съставянето от възложителя на протокол на персонала по почистване, който се актуализира ежемесечно. Съгласно клаузите на договора, всички материали и консумативи, необходими за извършване на услугите по почистване се доставят от възложителя. Договорена е цена в размер на месечните разходи на „ЮВЕ КЛИЙН“ ЕООД, включващи възнагражденията на служителите му, дължимите осигурителни вноски, обезщетения и други плащания към служителите и допълнително месечно възнаграждение в размер на 500,00 лв. без вкл. ДДС. Представени са справки,

съдържащи информация за калкулация на извършените услуги за обект С., списъци предложение на персонал от „ЮВЕ КЛИЙН“ ЕООД за почистване на обект С., протоколи на персонала по почистване. Писмено е заявено, че дружеството е кадрово и материално обезпечено за извършване на дейността си. По отношение превоза на продадените на „ВАСИЛКА СОФИЯ“ ЕООД стоки е обяснено, че са превозени с транспорт на клиента. При проверката не са представени документи за плащане по фактурите и за предходни доставчици на стоките/материалите.

При проверка в информационната система на НАП е установено, че процесните фактури са отразени в отчетните регистри по чл. 124, ал. 1, т. 2 от ЗДДС на доставчика за периодите на издаването им. „ЮВЕ КЛИЙН“ ЕООД е с прекратена регистрация по ЗДДС, считано от 23.08.2017 г. и има големи задължения към бюджета. Всички назначени на 10.10.2016 г. на трудови договори лица в „Ю. К.“ Е. са били преди тази дата служители на „ВАСИЛКА СОФИЯ“ ЕООД. След прекратяване на трудовите им договори са назначени във „ВАСИЛКА“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] – свързано лице по смисъла на §1, т. 3 от ДР на ДОПК с ревизираното дружество. От „ЮВЕ КЛИЙН“ ЕООД не са внасяни осигурителни и здравни вноски и данък върху дохода на назначените по трудово правоотношение лица.

3. Отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 4 616,20 лв. по фактура №0...012/11.01.2017 г., издадена от „БЕСТ КЛИЙН 2016“ ЕООД. Фактурата е с предмет на доставка „стоки по опис“.

При насрещната проверка от „БЕСТ КЛИЙН“ ЕООД са представени: процесната фактура, придружена със стокова разписка за продажба на стоки /почистващи препарати и санитарни материали/, оборотна ведомост за м. 01.2017 г., аналитичен регистър на сметка 411 и хронологичен регистър на сметка 302. Писмено е обяснено, че продадените на „ВАСИЛКА СОФИЯ“ ЕООД стоки почистващи препарати и санитарни материали/ са превозени с транспорт на клиента. При проверката не е представен документ за плащане по фактурата, а като предходни доставчици на стоките/материалите са посочени „АБ МАРКЕТ 2015“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „МАКЕДОНИЯ ТРЕЙД 2015“ ЕООД, ЕИК[ЕИК].

На посочените предходни доставчици по електронен път са връчени ИПДПОЗЛ, в отговор на които от „АБ МАРКЕТ 2015“ ЕООД писмено е заявено, че не е издавало фактури на „БЕСТ КЛИЙН“ ЕООД през м. 01.2017 г., а от „МАКЕДОНИЯ ТРЕЙД 2015“ ЕООД не са представени изисканите документи.

При проверка в информационната система на НАП е установено, че процесната фактура е отразена в отчетните регистри по чл. 124, ал. 1, т. 2 от ЗДДС на доставчика за периода на издаването й. „БЕСТ КЛИЙН“ ЕООД е с прекратена регистрация по ЗДДС, считано от 07.09.2017 г. и има големи задължения към бюджета.

4. Отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 4 328,60 лв. по фактура №0...014/19.01.2017 г., издадена от „ФЪРСТ КЛИЙН“ ЕООД. Фактурата е с предмет на доставка „стоки по опис“.

При насрещната проверка от „ФЪРСТ КЛИЙН“ ЕООД са представени: процесната фактура, придружена със стокова разписка за продажба на стоки /почистващи препарати и санитарни материали/, оборотна ведомост за м. 01.2017 г., аналитичен регистър на сметка 411 и хронологичен регистър на сметка 302. Писмено е обяснено, че продадените на „ВАСИЛКА СОФИЯ“ ЕООД стоки са превозени с транспорт на клиента. При проверката не е представен документ за плащане по фактурата и за предходен доставчик на стоките/материалите.

При проверка в информационната система на НАП е установено, че процесната фактура е отразена в отчетните регистри по чл. 124, ал. 1, т. 2 от ЗДДС на доставчика за периода на издаването ѝ. „ФЪРСТ КЛИЙН“ ЕООД е с прекратена регистрация по ЗДДС, считано от 07.09.2017 г. и има големи задължения към бюджета.

В счетоводството на ревизираното дружество са налични същите документи, като тези, представени от доставчиците.

Въз основа на представените доказателства ревизиращите са приели, че не се установява реално извършване на фактурираните услуги и доставката на стоки/материали от посочените по-горе дружества. Издателите на акта са стигнали до извода, че жалбоподателят е осъществявал дейността си без участието на издателите на спорните фактури, а с последните е компенсирал начисления ДДС за извършените продажби. Поради това и предвид установената липса на плащане, е прието, че фактурите, издадени от „МЕГА КЛИЙН“ ЕООД, „ФЪРСТ КЛИЙН“ ЕООД, „ЮВЕ КЛИЙН“ ЕООД и „БЕСТ КЛИЙН 2016“ ЕООД не обективират реално извършени доставки и за признаване на правото на данъчен кредит по тези фактури не са налице предпоставките по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 6 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС. Органите по приходите са направили извод за привидност на сделките, зад които реално не стои нищо, което е известно и/или няма как да не е известно на задълженото лице.

В частта по ЗКПО органите по приходите са се позовали на констатациите и изводите за липса на доказателства за реално извършени доставки, изложени по отношение на фактурите, издадени от описаните по-горе доставчици, като са приели, че със сумата на отчетените разходи /по сметка 601 и 602/ по същите фактури следва да се извърши корекция на декларирания финансов резултат, на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО. Направено е заключение, че след като доставките на хигиенни материали и почистващи услуги не са извършени от вписаните във фактурите доставчици, то е налице обстоятелството по чл. 10 от ЗКПО – липсва документална обоснованост.

Предвид горното с РА е увеличен декларираният финансов резултат на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, съответно за 2016 г. със сумата от 25 088,57 лв. – стойността на фактура №0...010/14.11.2016 г., издадена от „МЕГА КЛИЙН“ ЕООД и за 2017 г. със сумата от 128 998,36 лв. – стойността на фактурите, издадени от „ЮВЕ КЛИЙН“ ЕООД, „ФЪРСТ КЛИЙН“ ЕООД и „БЕСТ КЛИЙН“ ЕООД.

Отделно от горното е установено, че през 2016 г. от „ВАСИЛКА СОФИЯ“ ЕООД е извършена продажба на 8 автомобила /подробно описани на стр. 17 от РД/, собственост на дружеството, придобити през периодите от 2002 г. до 2007 г. и заведени като активи по сметка 204 – Машини, съоръжения, оборудване. Купувач е „ВАСИЛКА“ ЕООД – свързано лице по смисъла на §1, т. 3 от ДР на ДОПК, а общата продажна цена е 39 200,00 лв. В РД е посочено, че на процесните ДМА е изготвена оценка с оценителски доклад, съставен от „АСЕС КОНСУЛТ“ ЕООД и е определена справедлива пазарна стойност на активите. Същата е описана в табличен вид, за всеки отделен автомобил, на стр. 17 от РД и е общо 61 048,00 лв. С разликата между пазарната стойност и продажната цена на активите /61 048,00 лв. – 39 200,00 лв./, а именно 21 848,00 лв. е увеличен финансовият резултат за 2016 г. на основание чл. 78 от ЗКПО.

След описаните корекции е формиран данъчен финансов резултат за 2016 г. в размер на 302 790,38 лв., при деклариран резултат печалба в размер на 255 853,81 лв. и дължим корпоративен данък в размер на 30 279,04 лв. При внесен данък 25 585,38 лв.

е определено задължение за внасяне на корпоративен данък 4 693,66 лв. и лихви 2 013,22 лв.

С РА за 2017 г. е установен положителен данъчен финансов резултат 183 607,53 лв. и задължение за корпоративен данък в размер на 18 360,74 лв., при деклариран резултат – данъчна печалба в размер на 54 609,07 лв. и дължим корпоративен данък 5 460,91 лв. Определен е данък за внасяне 12 899,83 и лихви за невнасянето му в срок 4 225,03 лв.

Общо с РА е определен корпоративен данък за внасяне в размер на 17 593,49 лв. и лихви в размер на 6 238,25 лв.

В хода на оспорването по административен ред, решаващия орган е потвърдил РА като законосъобразен при следните мотиви:

Във връзка с фактура №0...020/17.04.2017 г., издадена от „ЮВЕ КЛИЙН“ ЕООД, която е с предмет „плащане по договор от 29.08.2016 г.“, сочи, че не са представени доказателства за плащане, който безспорно установен факт е достатъчен за отказ на правото на данъчен кредит по фактурата с предмет „плащане по договор“. В самия Договор №С.-К-001/29.08.2016 г. за възлагане на услуги по почистване на обекти, определени от страните, липсва информация за същите. Конкретизирано е, че услугите ще се извършват чрез полагане на труд от служители на „ЮВЕ КЛИЙН“ ЕООД. Липсват данни за заявения обем работа, цената не е точно определена и не може да бъде изведена и от представената справка, наречена „калкулация за извършена услуга по договор №С.-К-00/29.08.2016 за обект С.“. липсват доказателства как са формирани разходите за възнаграждение за предоставения персонал, дължимите осигуровки, административните разходи, включващи канцеларски материали, консумативи и други, как е определено допълнителното възнаграждение от 750,00 лв./в договора е посочено такова в размер на 500,00 лв./, липсват доказателства за предаване, съответно приемане на резултатите от извършване на заявените услуги, липсват доказателства за предаване на резултата от услугата на получателя по доставката, липсват доказателства за лицата, извършили съответната услуга, за вложените материали и др. Жалбоподателят сочи, че процесните услуги са осъществени с предоставяни от него материали, консумативи и техника, каквито клаузи са заложили в сключения между страните договор на 29.08.2016 г., но същевременно „ЮВЕ КЛИЙН“ ЕООД е доставчик на значителни по количество почистващи материали и консумативи на ревизираното дружество по останалите процесни доставки. Наличието на такива факти – предоставяне на почистващи материали и транспортиране на почистващи машини до съответния обект, не е установено при извършената ревизия. По данни от информационната система на НАП е констатирано, че всички назначени на 10.10.2016 г. на трудови договори лица в „Ю. К. Е. са били преди тази дата служители на „ВАСИЛКА СОФИЯ“ ЕООД. След прекратяване на трудовите им договори са назначени във „ВАСИЛКА“ ЕООД – свързано лице по смисъла на §1, т. 3 от ДР на ДОПК с ревизираното дружество. От „ЮВЕ КЛИЙН“ ЕООД не са внасяни осигурителни и здравни вноски и данък върху дохода на назначените по трудово правоотношение лица. Това според органа недвусмислено говори за формално сключване на трудови договори от „ЮВЕ КЛИЙН“ ЕООД. Приел, че фактът на оповестяване на трудови договори, формално съответстващи на предмета на доставките не е самостоятелно доказателство за реално положен труд по процесните услуги от наетите лица, доколкото противоречи на останалите фактически констатации и доказателствата за тях.

Посочено е, че фактура №0...020/17.04.2017 г., издадена от „ЮВЕ КЛИЙН“ ЕООД, не е налице и предпоставката по чл. 71, т. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 114, ал. 1, т. 9 от ЗДДС. Съгласно чл. 71, т. 1 от ЗДДС лицето упражнява правото си на приспадане при условие, че притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и 115 от ЗДДС. С разпоредбата на чл. 114, ал. 1 от ЗДДС са подробно описани изискванията към първичните счетоводни документи /фактури/. Едно от тях е визираното чл. 114, ал. 1, т. 9, а именно количеството и вида на стоката, вида на услугата. В процесната фактура видът на

услугата не е посочен, нито е конкретизиран договорът с номер, не е налице и плащане, въпреки че като предмет на доставка е вписано „плащане по договор“. В тази връзка е цитирано Решение от 08.05.2013 г. по дело С-271/12 PETROMA TRANSPORTS SA, СЕС, в което съда е посочил, че разпоредбите на Шеста директива трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат национална правна уредба като разглежданата в главното производство, по силата на която правото на приспадане на ДДС може да се откаже на данъчнозадължени лица, които разполагат с непълни фактури, дори ако в допълнение към последните след приемането на решението за отказ е предоставена информация с цел да се докаже действителното извършване, естеството и стойността на фактурираните сделки.

По отношение на фактурите са с предмет „стоки по опис“ сочи, че се касае за различни видове почистващи препарати и санитарни материали, за които доставчиците са издали фактури, а ревизираното дружество е приспаднало данъчен кредит. От страна на доставчиците не са представени никакви документи, които да съдържат информация за произхода на стоките, съхранение, товарене, транспортиране, разтоварване и в крайна сметка реалното прехвърляне на собствеността от доставчика към получателя. Липсват приемо-предавателни протоколи и доказателства, че са разполагали със стоки от вида и количеството, описани в стоките разписки, приложени към всяка една от фактурите. Посоченото от „БЕСТ КЛИЙН 2016“ ЕООД като предходен доставчик „АБ МАРКЕТ 2015“ ЕООД отрича да му е издавало фактури през м. 01.2017 г., а другият предходен доставчик - „МАКЕДОНИЯ ТРЕЙД“ ЕООД, не представя никакви документи.

Освен горното се изтъква, че всички доставчици са регистрирани на един и същ адрес в [населено място], [улица] видно от начина на изготвяне на счетоводните справки и писмените обяснения, едно и също лице води тяхното счетоводство. Т.е. от едно място се координира тяхната дейност. „БЕСТ КЛИЙН 2016“ ЕООД и „ФЪРСТ КЛИЙН“ ЕООД се представяват и управляват от Н. Н., а „МЕГА КЛИЙН“ ЕООД и „ЮВЕ КЛИЙН“ ЕООД - от Д. К..

В обобщение е прието, че липсват реално осъществили се търговски взаимоотношения, а е налице фактуриране, зад което реално не стои нищо и това е известно или няма как да не е известно на жалбоподателя.

Предвид изложеното в частта на облагането по ЗДДС, решаващия орган намира и извършено увеличение на счетоводния финансов резултат по ЗКПО за 2016 г. и 2017 г. със сумите по фактури, издадени от „МЕГА КЛИЙН“ ЕООД, „ЮВЕ КЛИЙН“ ЕООД, „БЕСТ КЛИЙН 2016“ ЕООД и „ФЪРСТ КЛИЙН“ ЕООД, за законосъобразно.

Изтъква, че за да се счита счетоводен разход за документално обоснован, следва за него да е налице първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството /ЗСч./, отразяващ вярно стопанската операция. Това означава съдържанието на документа да съответства на фактическата обстановка, а именно да отразява реално извършена доставка. С разпоредбата на чл. 16 от ЗКПО са определени случаите, при които за целите на данъчното облагане се счита, че определени сделки са сключени в отклонение от данъчно облагане, както и начина на регулиране на това отклонение. Установяване наличието на фактическия състав на чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО се извършва по реда и с доказателствените средства, регламентирани в ДОПК. Процесуалният закон не прави разграничение между доказване за целите на ЗДДС и за целите на ЗКПО. За доказване на реалното извършване на услуга, правно релевантни са едни и същи факти, независимо дали се касае за облагане по ЗДДС или ЗКПО.

По изложените по-горе съображения счита, че са извършени неверни счетоводни записвания и в резултат на това неправилно са осчетоводени разходи през 2016 г. 2017 г. със сбора от данъчните основи по фактури, издадени от „МЕГА КЛИЙН“ ЕООД, „ЮВЕ КЛИЙН“ ЕООД, „ФЪРСТ КЛИЙН“ ЕООД и „БЕСТ КЛИЙН 2016“ ЕООД. Във фактура №0...020/17.04.2017 г., издадена от „ЮВЕ КЛИЙН“ ЕООД, не е посочен дори видът на услугата, а по отношение на всички доставки, фактурирани от посочените дружества, липсва плащане.

С оглед горното, на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО и чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО

закономъобразно е преобразуван /увеличен/ счетоводния финансов резултат на ревизираното дружество за 2016 г. с данъчната основа по фактура №0...010/14.11.2016 г., издадена от „МЕГА КЛИЙН“ ЕООД в размер на 25 088,57 лв. и за 2017 г. със сбора от данъчните основи по фактури, издадени от „ЮВЕ КЛИЙН“ ЕООД, „БЕСТ КЛИЙН 2016“ ЕООД и „ФЪРСТ КЛИЙН“ ЕООД - общо в размер на 128 998,36 лв.

По отношение на справедлива пазарна цена на активи на „ВАСИЛКА СОФИЯ“ ЕООД излага , че не е спорен фактът, че през 2016 г. жалбоподателят е извършил продажба на активи /автомобили 8бр., подробно описани в РД/ на свързано лице по смисъла на §1, т. 3 от ДОПК. Спорът в конкретния случай се свежда до това дали е занижена данъчната основа при продажбата, а оттам - довело ли е това до отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл. 15 и чл. 16, ал. 1 от ЗКПО.

В хода на ревизията е изготвена оценка на автомобилите, вкл. и спорните 8 автомобила на база информация, предоставена от ревизираното дружество. Видно от доклада, извършен е и експертен оглед с цел оценка на физическото състояние на същите и е проучен пазара на аналогични активи. За определяне на пазарната им стойност са използвани методът на разходите /метод на възстановителната стойност или метод на възпроизводителната стойност/ и методът на сравнителните аналози. Въз основа на направените оценки, конкретно за продадените на „ВАСИЛКА“ ЕООД 8бр. автомобила е определена справедлива пазарна стойност общо 61 048,00 лв. Същите са продадени през 2016 г. за общо 39 200,00 лв. Изготвянето на доклада е поръчано от самото ревизирано дружество именно с цел определяне на пазарната цена на активите, описани в него. Не е предоставена никаква друга информация, въз основа на която жалбоподателят е определил по-ниски продажни цени конкретно на процесните автомобили, продадени на „ВАСИЛКА“ ЕООД, поради което органът приема, че извършената корекция с РА е правилна.

Съгласно 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 конкретния случай безспорно е установено, че страните по покупко-продажбата на автомобилите са свързани лица по смисъла на §1, т. 3 от ДР на ДОПК. Налице е и документ, въз основа на който по искане на жалбоподателя са определени и пазарните цени на процесните автомобили. Същите съществено се различават от цените, на които са сключени сделките по покупко-продажба, поради което правилно на основание чл. 78 от ЗКПО с разликата 21 848,00 лв. е увеличен финансовия резултат за 2016 г.

По изложените съображения решаващия орган е потвърдил Ревизионен акт №Р-22221720006067-091-001 от 22.06.2021 г., в оспорената част.

В хода на съдебното производство е изслушано и прието заключение на СОЕ на процесните 8 бр.автомобила. Вещото лице е приело, че се касае за МПС в добро техническо състояние, годни за употреба, отчитайки периода на експлоатация, то към м. 10.2016 година за процесите моторни превозни средства, и е дало следната пазарна стойност:

1.1.1.за МПС Форд Транзит, с рег. [рег.номер на МПС] , рама № Ш0КХХТТЕК4Т85769 - 7950,00 лв. (седем хиляди деветстотин и петдесет лева), а без включен ДДС - 6625,00 лв. (шест хиляди шестстотин двадесет и пет лева);

1.1.2.за МПС Форд Транзит, с рег. [рег.номер на МПС] , рама № Ш0ХХХТТРХЮ07846 - 10400.00 лв. (десет хиляди и четиристотин лева), а без включен ДДС — 8666.67 лв. (осем хиляди шестстотин шестдесет и шест лева и шестдесет и седем стотинки);

1.1.3. марка С., модел Б., с рег. [рег.номер на МПС] , рама Мг УЕ7СС91ПУС94338606-5300,00 лв. (пет хиляди и риста лева), а без включен ДДС —4416,67 лв. (четири хиляди четиристотин и шестнадесет лева и шестдесет и седем стотинки);

1.1.4. марка С., модел Б., с рег. [рег.номер на МПС] , рама№ УР7МС09ВЕ65101940 - 1900,00 лв. (хиляда и деветстотин лева), а без включен ДДС - 1583,33 лв. (хиляда петстотин осемдесет



и три лева и тридесет и три стотинки);

1.1.5. марка О., модел К., с рег. [рег.номер на МПС] , рама МгШЬОХСРО633О12868- 3640,00 лв. (три хиляди шестстотин и четиридесет лева), а без включен ДДС - 3033,33 лв. (три хиляди тридесет и три лева и тридесет и три стотинки);

1.1.6. марка С., модел Б., с рег. [рег.номер на МПС] , рама№ УЕ7МРВ1ТЕ65127730 -1900,00 лв. (хиляда и деветстотин лева), а без включен ДДС - 1583,33 лв. (хиляда петстотин осемдесет и три лева и тридесет и три стотинки);

1.1.7. марка С., модел Б., с рег. [рег.номер на МПС] , рама № УБ7М1Ю9ВЕ65134080-1910,00 лв. (хиляда деветстотин и десет лева), а без включен ДДС - 1591,17 лв. (хиляда петстотин деветдесет и един лева и седемнадесет стотинки);

1.1.8..марка Ф., модел К., с рег. [рег.номер на МПС] , рама № IV 727,7.12К26Х0 734 75 - 7200.00 лв. (седем хиляди и двеста лева), а без включен ДДС — 6000,00 лв. (шест хиляди лева).

Общата стойност на процесните автомобили възлиза на сумата от 39 316,67лв.

Вещото лице заявява, че няма съществена разлика между оценката която е дал, и цената на продажбата на автомобилите, те са оценени от него в добро състояние, не е извършван оглед на автомобилите.

СОЕ не се кредитира от съда, тъй като не е изготвена съобразно разпоредбите на параграф 1 т.8 от ДОПК, и при спазване на разпоредбите на Наредба №Н-9/14.08.2006г. на МФ за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени, т.е приложимият ред за определяне на справедлива пазарна оценка за нуждите на ревизионното производство. В самата експертиза е посочено, че е изготвена на база НАРЕДБА № 24 ОТ 8 МАРТ 2006 Г. ЗА ЗАДЪЛЖИТЕЛНОТО ЗАСТРАХОВАНЕ ПО ЧЛ. 249, Т. 1 И 2 ОТ КОДЕКСА ЗА ЗАСТРАХОВАНЕТО И ЗА МЕТОДИКАТА ЗА УРЕЖДАНЕ НА ПРЕТЕНЦИИ ЗА ОБЕЗЩЕТИЕ НА ВРЕДИ, ПРИЧИНЕНИ НА МОТОРНИ ПРЕВОЗНИ СРЕДСТВА.

По делото е изготвена ССЕ. Вещото лице е дало заключение както следва:

1.Как са отразени в счетоводството на „Василка София“ ЕООД процесните фактури, издадени от доставчиците „Мега Клийн“ ЕООД, „Юве Клийн“ ЕООД, „Бест Клийн 2016“ ЕООД и „Фърст Клийн “ ЕООД?

Процесните фактури са осчетоводени като материали по дебита на сметка 302 „Материали“ за Централен склад 100 и по дебита на сметка 602“Външни услуги“ . Осчетоводяването на сметка 302 „Материали“ за Централен склад 100 е на аналитично ниво, като позициите са отразени в документ „Складова разписка“, издадена от жалбоподателя за заприходяване на получените материали.

2.Да извърши съпоставка между всяка една от процесните фактури за закупени материали за почистване, издадена от доставчиците „Мега Клийн“ ЕООД, „Юве Клийн“ ЕООД, „Бест Клийн 2016“ ЕООД и „Фърст Клийн“ ЕООД и съпътстващите фактурата Документи (приемо-предавателни протоколи, описи, складови разписки, пътни листа и др.) и да установи има ли съответствие между тях?

Заприходяването в счетоводните регистри на жалбоподателя по видове материали е извършено по кодове, номенклатури, които са създадени с цел обединяване на продукт от един вид, но с различно наименование, грамаж, производител. Проверката е извършена само на счетоводната отчетност от счетоводната програма и документите. Установява се съвпадение на общите стойност от „стокови разписки“, издадени от доставчика и на „складови разписки“ т.е. няма разминаване в стойността на доставените и заприходени в счетоводната програма материали, респ. и синтетичната счетоводна отчетност.

3.Като прегледа и анализира всички първични документи, по които е налице оспорване на отчетени разходи, да отговори налице ли е документална обосновааност по смисъла на чл. 10 от ЗКПО, във връзка със ЗСч?

Първичните документи отговарят на изискванията за задължителни реквизити, които да съдържат документи, адресирани за външни получатели по ЗС. Фактурите отговарят на

изискванията на ЗС за съставяне на документи, които касаят само дейността на дружеството.  
4. Като проследи потока на стоки и услуги, да отговори използвало ли е „Василка София“ ЕООД предмета на спорните фактури в основната си дейност за осъществяване на последващи облагаеми доставки? Как са отразени последващите доставки в счетоводството на дружеството и има ли отразени приходи от тях? Включени ли са документите от последващите доставки в дневниците за продажби и справките-декларации по ЗДДС?

Вещото лице е прегледало 6 бр. справки, наименувани „справки движение на стоки на „Василка София“ ЕООД, които са резултат след извършен процес на изписване на материали, без да има документално яснота относно първичните документи за изписване - с каква дата са, за кой клиент се отнасят, дали са изписани материали, доставени от предходни доставки или доставени от други доставчици.

По делото не са налични, на експертизата не са представени и по време на извършената проверка не са предоставени за проверка: първични документи, с които да се провери приход - разход по кодовете, по които има заприходени и изписани материали от процесите. В наличните по делото справки за стоков поток за разпределяне на материалите е видно, че по всяка от процесите фактури материалите са разпределени с количество и стойност към клиенти, като не се добива яснота начина, по който са отразени изразходени материали точно на тези клиенти и с тези количества.

Дружеството жалбоподател е извършвало услуги, свързани с използване на материали, идентични с доставените по процесите фактури. На експертизата се представиха фактури към клиенти, осчетоводяване на фактурите като приход, дневници за продажба за включване на фактурите в тях и справки-декларации по чл. 125 от ЗДДС. Експертизата не може да установи по категоричен начин, оказаните услуги с използвани материали от коя фактура за доставка са изписани. Експертизата уточни, че не е проследен потока на стоки и услуги по сметки 302 „Материали“ склад 100 Централен склад както и разхода по сметка 601 „Разходи за основни материали“ за процесния период. Проследено е движението само на процесните фактури и искания за изписване на стоки към тях.

Справките за „стоков поток за материали и последващата им реализация“ и справките за „последващи услуги извършени от клиенти“ (според експертизата услугите са извършени на клиенти), са приложени по делото в папка Приложение № 4 стр. 868-884.

След анализирането на всички описани по-горе документи експертизата установи, че приходът от оказаните услуги към клиенти се осчетоводява по кредита на сметка 703 „Приходи от продажба на услуги“. Осчетоводяването на фактурите, които са представени на експертизата е проследимо по кредита на сметка 703 „Приходи от продажба на услуги“ във справка наименувана „фактури за реализация“, за периода от м. 01.2016г. до м. 12.2016г. и от м. 01.2017г. до м. 12.2017г, която е с кореспондиращи сметки. Фактурите са включени в дневници за продажба и справки декларации по ЗДДС.

Относно процесните фактури, които са свързани с доставка на услуги по договор от 29.08.2016г.“ с №№ 18/28.03.2017г. и 20/17.04.2017г., от доставчик „Юве Клийн“ ЕООД на експертизата не са представени документи, вкл. и фактури за съответстващи им облагаеми доставки. По делото е наличен договор № С. - К- 001/29.08.2016г. между страните „Василка София“ ЕООД, Възложител и „Юве Клийн“ ЕООД, Изпълнител, като Възложителят възлага, а Изпълнителят приема да изпълни услуги по почистване на обекти, определени от страните. В т. 1.4 от договора е договорено, че всички разходи за материали, консумативи и други доставки се поемат от „Василка София“ ЕООД и се предоставят на служителите на „Юве Клийн“ ЕООД за изпълнение на услугата.

Ревизиращият екип не е извършил корекция на декларираните от жалбоподателя данъчна основа и ДДС във връзка с продажбите на дружеството.

5. Какъв е размерът на отчетените от „Василка София“ ЕООД счетоводни приходи поотделно за 2016г. и 2017г., съпоставени на оспорените с РА разходи по процесните фактури, издадени от „МегаКлийн“ ЕООД, „Юве Клийн“ ЕООД, „Бест Клийн 2016“ ЕООД и „Фърст Клийн“

ЕООД?

Размерът на отчетените от „Василка София“ ЕООД счетоводни приходи поотделно за 2016г. и 2017г., съпоставени на оспорените с РА разходи по процесните фактури, издадени от „Мега Клийн“ ЕООД, „Юве Клийн“ ЕООД, „Бест Клийн 2016“ ЕООД и „Фърст Клийн“ ЕООД не може да се установи категорично, тъй като процесните материали са т. нар. „родово определени вещи“, доставките от всички доставчици, по всички фактури са постъпвали в един склад. Изписването им за нуждите на основната дейност е по един от методите, определени в Н. 2, за което експертизата няма информация. Поради тази причина експертизата е съпоставила отчетени приходи и процесните разходи по спорните фактури въз основа на справките, представени от жалбоподателя, които подробно са описани в заключението Таблица № 2 от отговора на въпроса в Констативно-съобразната част.

6. През процесните данъчни периоди получавало ли е „Василка София“ ЕООД от други доставчици стоки и услуги, идентични като предмет и обем на стоките и услугите по процесните фактури от „Мега Клийн“ ЕООД, „Юве Клийн“ ЕООД, „Бест Клийн 2016“ ЕООД и „Фърст Клийн“ ЕООД?

За 2016г. са получени доставки, осчетоводени по дебита на сметка 302 „Материали“ склад 100 „Централен склад“ на стойност 313 843,58лв.

Преди и през процесните периоди м. 11 и 12.2016г., за по-големи като суми доставки са:

Доставчик „А. Г. 2015“ ЕООД по фактури с №№ 102/07.09.2016г. за 20 078,35лв., 107/03.10.2016г. за 20 065,98лв., № 254/16.12.2016г. от „Цикимарт 17“ ЕООД за 11 267,33лв.

За 2017г. са получени доставки, осчетоводени по сметка 302 „Материали“ склад 100 „Централен склад“ на стойност 96 678,69лв., като през процесните периоди не са видни доставки идентични по обеми на процесните фактури.

Експертизата няма информация за аналитичното осчетоводяване, за какъв вид материали са доставките, както и документи, от които да е видно какви са по вид и количества получените от другите доставчици материали, осчетоводени по сметка 302 „Материали“ склад 100 „Централен склад“.

7. Спазени ли са основните счетоводни изисквания при водене на счетоводството на „Василка София“ ЕООД за ревизираните данъчни периоди? Налице ли е редовно двустранно заведено счетоводство?

Дружеството прилага национални счетоводни стандарти. Годишният финансов отчет подлежи на одиторска заверка. Прилага двустранна форма на счетоводно отчитане. Организирано е и водено текущо счетоводно отчитане, съобразено със Закона за счетоводството. Счетоводните сметки са водени аналитично. Формата на счетоводство осигурява синхронизирано хронологично и систематично (аналитично и синтетично) счетоводно отчитане. Спазени са изискванията на Закона за счетоводство и Националните счетоводни стандарти относно заведените и използвани счетоводни сметки, както и кореспонденцията между тях.

При проверката на място, експертизата установи, че при изготвяне на оборотните ведомости са спазени изискванията за съставянето им и крайните салда за всеки отчетен период са начални салда за заведено счетоводство.

Съдът кредитира заключението на съдебно-счетоводната експертиза, тъй като счита, че вещото лице е отговорило ясно, компетентно и последователно на поставените задачи.

По делото е изготвена СТЕ относно електронните подписи на издадените в хода на ревизията ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА. В експертизата е посочено, че връзката между квалифицирания електронен подпис, използван за подписване на конкретен документ и съдържанието на подписания документ се осъществява като ПРИ ПОДПИСВАНЕТО СЕ ГЕНЕРИРА НОВ ФАЙЛ. В зависимост от начина на подписване **този файл може да бъде част от съдържанието на подписания документи или отделно от него**, но и при двата варианта те се свързват по начин, който позволява ПРИ ВСЯКО СЛЕДВАЩО ВЪЗПРОИЗВЕЖДАНЕ НА ЕЛЕКТРОННО ПОДПИСАНИЯ ДОКУМЕНТ ДА СЕ ВИЗУАЛИЗИРА ИНФОРМАЦИЯ ЗА ВАЛИДИРАНЕТО НА ПОДПИСА НА ЛИЦЕТО, КОЕТО ГО Е ПОДПИСАЛО КЪМ

МОМЕНТА НА ПОДПИСВАНЕ, както и информация за всяка следваща промяна в документа след датата на валидирането/подписването. Фирма „Борика“ АД, която предоставя електронното устройство за електронен подпис „В-Trast“ предоставя на служителите на НАП, квалифицирани електронни подписи. В електронните файлове и техните разпечатки на хартиен носител има информация, че са подписани с електронен подпис, като ясно се вижда името на човека, който е подписал електронния документ, както и датата и часа на подписване. На електронния документ „РЕВИЗИОНЕН АКТ № Р-22221720006067- 091-001 / 22.06.2021 г.“ не се визуализира информация за валидирането на подписа на лицето, което го е подписало към момента на подписване, както и информация за всяка следваща промяна в документа след датата на валидирането/подписването.

Според вещото лице електронните документи, които служителите на НАП са изпратили по електронен път на жалбоподателя, не съдържат в себе си електронен подпис, така че при всяко следващо възпроизвеждане на електронно подписания документ да се визуализира информация за валидирането на подписа на лицето, което го е подписало, към момента на подписване. Електронните документи са подписани с квалифициран електронен подпис, но същите не отговарят на РЕГЛАМЕНТ (ЕС) № 910/2014.

Съдът кредитира заключението на съдебно-техническата експертиза, тъй като счита, че вещото лице е отговорило ясно, компетентно и последователно на поставените задачи.

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

Жалбата е допустима като подадена в срок от легитимирано лице, след изчерпване на възможността за оспорване на ревизионния акт по административен ред.

Между страните се формира спор по отношение на компетентността на органа, издал обжалвания административен акт, както и по отношение на процедурата по неговото издаване. Доводи, свързани с нищожност на РА не са изложени в жалбата, сезираща съда, но са изложени в писмени бележки по спора.

Съобразно чл. 3, т. 10 от Регламент (ЕС) на Европейския парламент и на Съвета от 23 юни 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, електронен подпис означава данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярът на електронния подпис използва, за да се подписва. Съобразно чл. 3, т. 12 от регламента, квалифициран електронен подпис означава усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи. Следователно, както приема в мотивите си и Съдът на Европейския съюз в решение по дело С-362/2021, чл. 3, т. 12 от регламента поставя три кумулативни изисквания, за да може един електронен подпис да се определи като квалифициран електронен подпис. **Първо**, електронният подпис трябва да е усъвършенстван електронен подпис, който съгласно чл. 3, т. 11 от Регламента трябва да отговаря на изискванията, посочени в чл. 26. **Второ**, подписът трябва да е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис, което съгласно чл. 3, т. 23 от Регламента следва да отговаря на изискванията, предвидени в приложение 2 към регламента. **Трето**, подписът трябва да се основава на квалифицирано удостоверение за електронен подпис по смисъла на чл. 3, т. 15 от Регламента, като съгласно този текст за това е необходимо това удостоверение да бъде издадено от доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги и да отговаря на изискванията, предвидени в приложение 1 към Регламента. Не е спорно по делото, че електронните подписи са създадени от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис, че изследваните документи са подписани с КЕП, както и че подписите се основават на квалифицирано удостоверение за електронен подпис по смисъла на чл. 3, т. 15 от Регламента, съгласно заключението на вещото лице.

Спорът се свежда до възможността при всяко следващо възпроизвеждане на електронно подписания документ да се визуализира информация за валидността на подписа на лицето,

което го е подписало. Съдържащите се в квалифицираните удостоверения за електронен подпис данни за титулярите им - уникалният сериен номер на сертификата, трите имена на лицето, на което е издадено удостоверението, e-mail адресите на титулярите на квалифицираните електронни подписи, имената и ЕИК на учреждението, от чието име действат са достатъчни за установяване на самоличността на авторите на квалифицираните електронни подписи, като същите представляват необходимите данни за идентификация на лица по смисъла на чл. 3, т. 1 от регламента, отговарящи на изискванията на приложение 1, б. в към чл. 3, т. 15 от регламента, което обосновава и наличието на първата предпоставка за валидността на квалифициран електронен подпис по смисъла на чл. 3, т. 12 от регламента. Налице е и третата предпоставка за валидността на квалифициран електронен подпис, а именно усъвършенстваният електронен подпис се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи. Съобразно чл. 3, т. 15 от регламента, 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 1. Съобразно посоченото приложение, квалифицираните удостоверения за електронни подписи съдържат а/ - указание най-малко във форма, подходяща за автоматизирана обработка, че удостоверението е издадено като квалифицирано удостоверение за електронен подпис, б/ - набор от данни, които еднозначно представляват издадения квалифицираното удостоверение доставчик на квалифицирани електронни услуги, който набор включва най-малко държавата членка по установяването на доставчика и - за юридическо лице наименованието и където е приложимо регистрационния номер според официалните регистри, за физическо лице - името на лицето, в/ - най-малко името на титуляра или псевдоним, г/ - данни за валидиране на електронния подпис, които съответстват на данните за създаване на електронния подпис, д/ - информация за началото и края на срока на валидност на удостоверението, е/ - идентификационен код на удостоверението, който е уникален за доставчика на квалифицирани удостоверителни услуги, ж/ - усъвършенстван електронен подпис или усъвършенстван електронен печат на издаващия доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги, з/ - място, където удостоверението, което поддържа усъвършенствания електронен печат или усъвършенствания електронен подпис е на разположение безплатно, и - място на услугите, до което се отправят искания за проверка на валидността на квалифицираното удостоверение. Действително, съществено изискване по б. г/ е наличието на данни за валидиране на електронния подпис. Това валидиране, обаче е такова по смисъла на чл. 3, т. 41 от регламента и означава процеса на проверка и потвърждаване на валидността на електронен подпис или печат, като съобразно чл. 3, т. 40 от регламента данни за валидиране означава данни, които се използват за валидиране на електронен подпис или електронен печат, като изискванията към валидирането на квалифицираните електронни подписи, и следва да се отличава от услугата по квалифицирано валидиране на квалифицирани електронни подписи, регламентирана в чл. 33 от регламента. Съобразно посочения текст, услугата по квалифицирано валидиране на квалифицирани електронни подписи може да се предоставя единствено от доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги, който а/ - извършва валидиране в съответствие с чл. 32, параграф 1 и б/ - дава възможност на доверяващите се страни да получат резултата от процеса на валидиране по автоматизиран начин, който е надежден и ефикасен и носи усъвършенстван електронен подпис или усъвършенстван електронен печат на доставчика на услугата по квалифицирано валидиране.

В тази връзка, квалифицираното валидиране не попада сред изискванията към квалифицираните удостоверения за електронни подписи, посочени в приложение 1. От изложеното следва извод, че чрез квалифицираното валидиране се извършва проверка на вече подписан документ, а не преди да се подпише или към момента на подписването, следователно констатираното от вещото лице несъответствие с Регламента, не води до опорочаване на подписаните с КЕП електронни документи по начин, който да компрометира

тяхната автентичност и компетентност.

По изложените съображения съдът счита, че РА е подписан с квалифицирани електронни подписи от органите по приходите – негови издатели, а възраженията на жалбоподателя намира за неоснователни.

Относно законосъобразността на издадения РА, спорът при съдебното обжалване на процесния РА се свежда до това, дали фактурираните доставки на стоки и услуги са реално извършени по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС от посочените по-горе доставчици и налице ли са данни за участието на жалбоподателя в данъчна измама.

Правото на данъчен кредит възниква и се упражнява по общите правила на чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС, при ограниченията на чл. 70 и при условията на чл. 71 от ЗДДС. Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получените от него стоки или услуги по облагаеми доставки по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. В случая следва да се отбележи, че правото на данъчен кредит съгласно чл. 68 ЗДДС възниква в момента, в който данъкът стане изискуем, тоест в момента на настъпване на данъчно събитие. Съгласно чл. 25 ЗДДС доставката, извършена от задълженото лице се окачествява като данъчно събитие. На датата на възникването му се поражда задължение за доставчика да начисли ДДС и корелативно свързаното с него право на получателя да ползва данъчен кредит за начисления му данък. При условие, че са издадени фактури и е начислен данък, без да е налице фактически извършена стопанска операция, няма основание за ползване на данъчен кредит, предвид разпоредбата на чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. Упражняването на право на приспадане на данъчен кредит не е достатъчно единствено притежаването на данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и чл. 115 ЗДДС, а трябва да е изпълнено изискването да са налице реално осъществени облагаеми доставки. Следователно, основната и водеща предпоставка за упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит е наличието на действително получени от задълженото лице стоки и/или услуги по облагаеми доставки. Жалбоподателят е този, който следва да докаже, че реално е получил процесните доставки на стоки и/или услуги, респ. че същите са изпълнени от доставчиците, които са издали фактурите, документиращи тези доставки. В този смисъл са и решенията на СЕС по дело С-152/02 и по дело С-324/11, в които Съдът е приел, че материалноправните условия за възникване на правото на приспадане на ДДС включват следното: 1) доставчикът, както и получателят, да са данъчнозадължени лица (действащи в това си качество); 2) получените стоки или услуги (по облагаема доставка) да са използвани от получателя за нуждите на собствените му облагаеми сделки; 3) получателят да притежава фактура, удостоверяваща действителното извършване на доставката, която съдържа данните, уредени в чл. 226 от Директива 2006/112/ЕО.

Понятието "доставка на стоки" по смисъла на чл. 14, пар. 1 от Директива 2006/112/ЕО не се отнася до прехвърлянето на собственост в предвидените от приложимото национално право форми, а включва всяка сделка по прехвърляне на материална вещ от определено лице, което овластява друго лице с цел да се разпорежда фактически с нея като собственик. Дали това овластяване е резултат на прехвърляне на собственост или на учредяване на вещно право или е резултат на предаване на стоката от името и за сметка на доставчика като лице, което само я държи или я владее или което действа като комисионер (арг. от чл. 14, § 2, б. в) от Директивата) или на прехвърляне на рисковете и ползите по повод стоката без фактическото ѝ предоставяне в държане, е въпрос на конкретния механизъм на всяка от спорните доставки, така както е претендиран от субектите по сделката или се установява от съвкупната преценка на релевантните доказателства за всяка конкретна операция. Респ. липсата на доставка е основание да се откаже право на приспадане на ДК поради нарушение на основни принципи на системата на ДДС – наличие на реална икономическа дейност и данъчен неутралитет, който цели да освободи от данъчна тежест всички реални икономически дейности.

Липсата на реална доставка е отрицателен факт, доказването на който може да се извърши

чрез съвкупност от положителни факти (индиции), които са в основа на доказателствени изводи за отрицателния факт – Тълкувателно решение № 6/2014 г. на ОСГК на ВКС. Изцяло в доказателствена тежест на ревизираното лице е да докаже твърдения от него, благоприятен положителен факт от обективната действителност за наличие на реални доставки на стоки и услуги. Основание за този извод се намира, както в общата процесуална разпоредба на чл. 154, ал. 1 ГПК, така и в практиката на СЕС - т. 37 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело С-78/12 "Евита-К"ЕООД: лицето, което иска да приспадне ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това. Според даденото от СЕС тълкуване изводите за наличие на реални доставки на стоки или услуги, респ. липсата им, както и данните за знание у получателя за извършена от някой от доставчиците по веригата измама, следва да се направят въз основа на "обективни факти" - факти и обстоятелства от обективната действителност, при съвкупната преценка на които може да се направи извод в подкрепа на едната или другата теза при общото разпределение на доказателствената тежест по чл. 154, ал. 1 ГПК и чл. 170, ал. 1 АПК. Такива обективни факти са всички онези доказателственорелевантни факти (според националната терминология), които стоят в определена връзка на зависимост с факт, релевантен за спорното право и поради тази си връзка, те са едно указание, че този факт се е осъществил. За разлика от правнорелевантните факти, които са определени в правната норма като предмет на доказване, доказателствените факти не са нормативно определени, защото изначално не е ясно кой факт може да се окаже във връзка на зависимост с правнорелевантен факт или кой факт може да бъде индигия, улика, мълчаливо да свидетелства относно осъществяването на правнорелевантен факт. Именно в тази връзка, а не като правнорелевантни факти, могат да се поставят въпросите и е относимо изследване на произхода на стоката, на съхранението, движението и приемо-предаването ѝ, защото всеки един от тези факти може да има доказателствено релевантно значение за спорния въпрос относно реалността на доставките съобразно твърдения от страните механизъм на настъпването им. Безспорно, нито правният способ на прехвърляне на собствеността върху стоките, нито произходът им, са елементи от фактическия състав на понятието за реалност на доставките на стоки. Но всеки един от тези факти е доказателствено релевантен и може "мълчаливо да свидетелства" относно реалното фактическо положение, доколкото само реално осъществилите се стопански операции, свързани с реална икономическа дейност по реални доставки на стоки и услуги, използвани в действителната икономическа дейност на лицето, са релевантни към спорното право на приспадане на ДК.

Доставката на услуги подлежи на данъчно облагане само ако между доставчика и получателя съществува реално правотношение с достатъчно индивидуализиран предмет, в рамките на което се разменят конкретни взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на предоставената услуга (т. 29 от решение от 27.03.2014 г. по дело С-151/13 Le R. d'Or) и само ако е налице пряка връзка между доставената услуга и получената насрещна престация. При доставките на услуги е относимо изследване дали при възлагане на услугата страните са договорили по достатъчно конкретен начин вида ѝ и дължимия резултат и какви отделни компоненти формират договорната цена, защото индивидуализираното в достатъчна степен възлагане улеснява проверката дали е налице достатъчно конкретизирано приемане на резултата от изпълнението. Предаването на резултата от извършената услуга трябва в пълнота да съответства на предмета на възложеното и да позволява пълна индивидуализация на извършеното - предмет, период, ползвани трудови и материални ресурси и направените във връзка с тях разходи от доставчика, както и данни къде се извършва приемо-предаване и между кои физически лица като представители на търговците, което е в съответствие със задължението им по чл. 302 ТЗ.

Наличието на реална доставки е материалноправно изискване за признаване правото на ДК, респ. липсата на доставка е основание да се откаже това право поради нарушение на основни принципи на системата на ДДС - наличие на реална икономическа дейност и данъчен

неутралитет, който цели да освободи от данъчна тежест единствено реалните икономически дейности.

Изцяло в доказателствена тежест на ревизираното лице е да докаже твърдения от него, благоприятен положителен факт от обективната действителност, за наличие на реални доставки на стоки и услуги. Основание за този извод се намира, както в общата процесуална разпоредба на чл. 154, ал. 1 ГПК, така и в практиката на СЕС - т. 37 от решение на СЕС от 18.07.2013 г. по дело С-78/12 "Евита-К" ЕООД: лицето, което иска да приспадне ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това.

Цялостната преценка на всички доказателства събрани както в хода на ревизията, така и в съдебното производство, водят до заключението, че процесните сделки са сключени с цел данъчна измама, състоящата се в неправомерно ползване на правото на приспадане на данъчен кредит. В подкрепа на този извод са установени редица факти и обстоятелства, изчерпателно описани в РД и РА. Обоснован е изводът на решаващия административен орган, че са налице издадени фактури от дружества, които не са фактическите доставчици по смисъла на чл. 11, ал. 1 от ЗДДС и жалбоподателят неправомерно е ползвал право на данъчен кредит. Представените от жалбоподателя документи, както и приетите експертизи, не опровергават изводите на органа, напротив потвърждават ги. Наличието на фактура и правилно водено счетоводство от жалбоподателя не доказва действителното осъществяване на доставките от посочените във фактурите доставчици. Не е достатъчно и отразяването в регистрите по ЗДДС. Следва да се докаже наличието на потенциалната възможност да осъществяване на доставката от посочения във фактурата доставчик (материално-техническата и кадрова обезпеченост на доставчика), както и да се представят доказателствата, сочещи прякото ѝ реализиране. Тези предпоставки не бяха доказани по делото, поради което съдът намира, че жалбата е неоснователна и следва да бъде отхвърлена. Всички конкретни установявания, направени в хода на ревизията се потвърждават от събраните по делото доказателства и изготвените експертизи и не могат да се тълкуват по различен начин от изложения вече в решението на директора ОДОП.

За доставчика „Мега Клийн“ ЕООД се установи, че процесната фактура е включена в дневниците му за продажби, но в дневника му за покупки не са отразени покупки на перилни препарати от предходен доставчик. Не е извършено плащане по нея.

За доставчика „Юве Клийн“ ЕООД също безспорно се установява, че плащане по фактурите не е извършено, не са декларирани покупки на перилни препарати от предходен доставчик. Назначените на трудови договори лица, преди това са били служители на жалбоподателя, доставчика не е заплащал осигурителни и здравни вноски, както и данък върху дохода на назначените по трудово правоотношение лица, като след прекратяване на трудовите им правоотношения отново за назначени във свързано с жалбоподателя лице „Василка“ ЕООД. От представения договор не може да се установи кои лица ще извършват услугата, как е калкулирана цената, при каква почасова ставка на труд, кои точно дейности ще се извършват, приет ли е резултата от услугата, какви материали и на каква стойност са използвани. Правилно е отбелязано от органа, че независимо, че „Юве Клийн“ ЕООД е доставчик на почистващи материали на жалбоподателя, то в договора е уговорено обратното - че жалбоподателя ще осигури нужните материали на доставчика, което от една страна е житейски нелогично, а от друга не е доказано с писмени доказателства. Фактура № 0...020/17.04.2017г. не съдържа посочване на вида на услугата, за фактурите с предмет „стоки по опис“ също липсват данни за произход, съхранение, транспорт.

За „Бест Клийн“ ЕООД също се установи, че не е извършено плащане по фактурата с предмет доставка на „стоки по опис“. Посочени са двама предходни доставчици, единият от които е отрекъл да е издавал фактури на „Бест Клийн“ ЕООД, а от втория не са представени изискваните документи.

За „Фърст Клийн“ ЕООД също се установява, че не е извършено плащане по фактурата, не са налични данни за предходни доставки с предмет стоки/материали от вида на процесните.



По отношение твърденията за извършени последващи доставки от жалбоподателя, следва да се има предвид заключението на вещото лице, което след като е прегледало 6 бр. справки, наименувани „справки движение на стоки на „Василка София“ ЕООД, които са резултат след извършен процес на изписване на материали, стига до извод, че няма документално яснота относно първичните документи за изписване- с каква дата са, за кой клиент се отнасят, дали са изписани материали , доставени от предходни доставки или доставени от други доставчици. В наличните по делото справки за стоков поток за разпределяне на материалите е видно, че по всяка от процесните фактури материалите са разпределени с количество и стойност към клиенти, като не се добива яснота начина, по който са отразени изразходени материали точно на тези клиенти и с тези количества. Размерът на отчетените от „Василка София“ ЕООД счетоводни приходи поотделно за 2016г. и 2017г., съпоставени на оспорените с РА разходи по процесните фактури, издадени от „Мега Клийн“ ЕООД, „Юве Клийн“ ЕООД, „Бест Клийн 2016“ ЕООД и „Фърст Клийн“ ЕООД не може да се установи категорично, тъй като процесните материали са т. нар. „родово определени вещи“, доставките от всички доставчици, по всички фактури са постъпвали в един склад. Изписването им за нуждите на основната дейност е по един от методите, определени в Н. 2, за което експертизата няма информация. При изследване на въпроса кои други доставчици е ползвало дружеството, експертизата е установила, че през процесните периоди не са видни доставки идентични по обеми на процесните фактури. Експертизата няма информация за аналитичното осчетоводяване, за какъв вид материали са доставките, както и документи, от които да е видно какви са по вид и количества получените от другите доставчици материали, осчетоводени по сметка 302 „Материали“ склад 100 „Централен склад“.

Всички тези обстоятелства, обсъдени съвкупно, както и косвените данни, установени от приходната администрация са указание, че дружествата не осъществяват реална икономическа дейност, респ. че спорните фактури не отразяват реални стопански операции и данъчни събития по смисъла на чл. 25, ал. 1 ЗДДС. Това правилно е навело ревизорите на извод за липса на реални доставки на стоки и услуги като материалноправно изискване за признаване на правото на приспадане на ДК.

Независимо, че жалбоподателят представя в хода на ревизията спорните фактури, договори с доставчиците, приемо-предавателни протоколи и доказателства за последваща реализация на закупените стоки, съдът приема, че същите не потвърждават по категоричен и несъмнен начин тезата за реално движение на стоки от спорните доставчици към „Василка София“ ЕООД, а представените от търговците по веригата (пряк доставчик, ревизирано дружество и негов клиент) доказателства не доказват по категоричен и несъмнен начин наличието на реални доставки на стоки по спорните фактури по смисъла на чл. 14, пар. 1 от Директива 2006/112/ЕО. В този смисъл е и изготвената по делото ССЕ.

По отношение на спорните продажби на 8 бр. автомобили, то се установява, че е извършена продажба на свързано лице- „Василка“ ЕООД, на която управител е същото лице К. К.. С оценителски доклад, представен от самия жалбоподател за нуждите на ревизията, е определена справедлива пазарна стойност на активите – общо 61 048лв., а същите дружеството е продало на обща стойност 39 200лв., поради което с разликата от 21 848 лв. е увеличен финансовия резултат за 2016г. Съдът констатира, че при изготвянето на експертната оценка в хода на ревизията е използван метода на разходите /л.900 от папка 5/, при който справедливата пазарна стойност е обезценената възстановителна или възпроизводителна стойност следствие на физическо, морално или икономическо изхабяване, както и метода на сравнителните аналози при който се сравнява обекта с други подобни , близко по качества и параметри, реализирани на пазара в период, близък до датата на оценката. Резултатите от двата метода служат за определяне на справедлива пазарна стойност на автомобилите.

Изготвената в хода на съдебното производство СОЕ дава различна оценка на процесните автомобили. Съдът констатира, че вещото лице не е използвало методите на параграф 1т.10 б.а от ДР на ДОПК при спазване на разпоредбите на Наредба №Н-9 от 14.08.2006г. на МФ за реда

ни начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени, а е изготвило заключение на база НАРЕДБА № 24 ОТ 8 МАРТ 2006 Г. ЗА ЗАДЪЛЖИТЕЛНОТО ЗАСТРАХОВАНЕ ПО ЧЛ. 249, Т. 1 И 2 ОТ КОДЕКСА ЗА ЗАСТРАХОВАНЕТО И ЗА МЕТОДИКАТА ЗА УРЕЖДАНЕ НА ПРЕТЕНЦИИ ЗА ОБЕЗЩЕТИЕ НА ВРЕДИ, ПРИЧИНЕНИ НА МОТОРНИ ПРЕВОЗНИ СРЕДСТВА.

Това дава основание СОЕ да не се кредитира като доказателствено средство за оборване на констатациите в РА, тъй като не е изготвена на база приложимите методи и нормативна уредба.

В заключение съдът счита, че в хода на съдебното производство не са ангажирани убедителни доказателства, които да се противопоставят на тезата на приходните органи за липса на доставка по тези фактури.

Извършването на насрещна проверка на доставчиците и липсата на представени документи, изискани от органа на приходите препятства установяването на произхода на стоките, както и установяването на релевантните факти, респ. наличие ли е реално движение на стоки с посочения вид и количества по спорните фактури, респ. извършването на услуги. Правилно е отбелязано в решението на директора на ДОДОП, че когато фактурата документира доставка на услуга, следва да се установи и докаже не само предаването и приемането на резултата от съответната услуга, а и възможността на доставчика да я извърши. В конкретния случай липсват обективни данни, че услугите по процесните фактури са извършени от издателите на фактурите. В хода на ревизионното производство за доставчиците, издали спорните фактури е установено, включително чрез данните в информационната система на НАП, че не е възможно да се установи реално извършвана търговска дейност, използван персонал, наличие на активи. Следователно изводът на органа по приходите, че липсват обективни доказателства за възможността на съответните дружества да осигурят действителното и реално изпълнение на отразените във фактурите доставки са обосновани и правилни.

Наличието на реална доставка е материалноправно изискване за признаване право на данъчен кредит, както съобразно нормите на съюзното право и практиката на СЕС, така и съобразно националното законодателство. За да се установи, че на основание доставката на стоки/услуги е наличие право на приспадане, е необходимо да се провери, дали доставките са реално осъществени и дали са използвани от лицето са извършването на облагаеми доставки (т. 31 от решение на СЕС по дело С-285/11). При наличие на реални доставки на стоки и/или услуги и изпълнение на другите материалноправни изисквания за приспадане на ДК отделни формални нередовности в притежаваните от получателя документи не могат да се отразят негативно на правото на приспадане. Също така, при наличие на реални доставки на стоки и/или услуги отделни нередовности при прекия или предходните доставчици не могат да доведат до право на отказ на ДК без да се доказва, че ДЗЛ е знаело или е трябвало да знае за извършената от някой от доставчиците по веригата злоупотреба (Решение на СЕС от 21.06.2012 г. по съединени дела С-80/11 и С-142/11, Решение на СЕС от 06.09.2012 г. по дело С-324/11 G. T.). Обратно, при пълна липса на доставка на стоки и/или услуги (пълна симулация) получателите могат да разполагат с изрядни от външна страна документи, въз основа на които претендират правото на приспадане на ДК, т.е. формално да отговорят на изискванията за приспадане на правото на ДК, но на тези документи да не съответстват реални стопански операции. Съдът приема, че в конкретния случай е доказана втората хипотеза - наличие единствено на документално оформление на правоотношенията, на които не съответстват реални стопански операции. Правилно това е възприето от приходните органи като основание по чл. 6, вр. чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС да се откаже претендираното данъчно предимство чрез приспадане на ДК.

Съвкупната преценка на описаните факти и обстоятелства навежда на категоричен и несъмнен извод за законосъобразност на РА в оспорената част.

Съдът намира, че жалбоподателят не се справи с доказателствената тежест и не доказва претендираното от него и отречено от ревизията право. По делото не са ангажирани убедителни доказателства в подкрепа истинността на конкретното фактическо твърдение

относно реалността на процесните доставки.

От изложеното следва и законосъобразност на изводите относно дължимия корпоративен данък, доколкото когато сделка е сключена при условия, водещи до отклонение от данъчно облагане, данъчният финансов резултат се определя, без да се вземат под внимание тези условия и правната форма на сделката. Според нормата на чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО за отклонение от данъчно облагане се счита и начисляването на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени.

Предвид изхода на делото и на основание чл. 161, ал. 1, изр. 3 ДОПК в полза на ответника следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение в размер на 6125 /шест хиляди сто двадесет и пет /лева, определен по реда на чл. 8, ал. 1 вр. чл. 7 ал.2 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК Административен съд София-град, 62-ри състав

**РЕШИ:**

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „Василка София“ ЕООД ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], ул. „инж. Б. О.“ № 1В, представлявано от управителя К. К. срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-2222170006067-091-001/22.06.2021 г., издаден от М. С., на длъжност началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-С., възложила ревизията, и С. М., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП - С. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1871/10.12.2021 г. на директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" /ДОДОП/ - С., в частта за определени допълнителни задължения по ЗДДС – в размер на 30997,38лв.главница и лихва в размер на 13608,60лв. и по ЗКПО – 17593,46лв. главница и лихва в размер на 6 238,25лв., възлизащи общо на сумата от 68 437,72лв.

ОСЪЖДА „„Василка София“ ЕООД ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], ул. „инж. Б. О.“ № 1В, представлявано от управителя К. К. да заплати на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 6125 /шест хиляди сто двадесет и пет/лв.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд на Република България в 14-дневен срок от съобщаването му.