

РЕШЕНИЕ

№ 32474

гр. София, 05.10.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 26 състав, в
публично заседание на 26.03.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Мария Шишкова

при участието на секретаря Веселина Григорова, като разгледа дело номер **512** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на „УЕЦ ХИГИЕНА“ ООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя М. А. А., със седалище и адрес на управление [населено място], район „С.“, [улица], ет. 3, ап. 7, с адрес за кореспонденция с Националната агенция за приходите (НАП) - [населено място], район „С.“, [улица] против Ревизионен акт (РА) № Р-22221023002094-091-001 от 09.10.2023 г., издаден от органи по приходите на Териториална агенция (ТД) на НАП – С., с който са установени допълнително задължения за корпоративен данък за 2017 г. - в размер на 994,06 лева и лихви в размер на 573,05 лева и данък добавена стойност за данъчни периоди м. юни, м. юли, м. август и м. септември 2017 г. с общ размер 7 833,09 лева и лихви за забава в размер на 4 964,88 лева, потвърден с Решение № 1771/15.12.2023 г. на директора на Дирекция "Обжалване и данъчно осигурителна практика" (ОДОП) при Централно управление (ЦУ) на НАП.

В жалбата са изложени съображения за необоснованост и незаконосъобразност на Ревизионния акт. Твърди се, че в противоречие с констатацията, че не са установени нарушения при воденото в съответствие с българското законодателство счетоводство на дружеството, органите по приходите са направили извод, че издадените фактури за услуги от доставчика „ТОМЕР“ ЕООД не отразяват реално осъществени доставки и на основание чл. 68, ал. 1 вр. чл. 9 от ЗДДС са отказали да признаят правото на приспадане на данъчен кредит по тези фактури, а с размера на отчетените разходи - 38 983,33 лева, съгласно чл. 23, ал. 2, т. 1 вр. чл. 26, т. 2 от ЗКПО, са увеличили декларирания по чл. 92 от ЗКПО счетоводен финансов резултат за 2017 г. Застъпено е становище за необосновано negliжиране на информацията в представените от жалбоподателя, изискани в

хода на ревизионното производство, документи и писмени обяснения, с които се твърди да е установено фактическото изпълнение на услугите, както и надлежното отразяване на издадените от доставчика „ТОМЕР“ ЕООД фактури не само в счетоводните сметки, но и в дневниците за покупки и СД по ДДС за съответните данъчни периоди. Оспорват се констатациите от извършената, по реда на чл. 45 от ДОПК, насрещна проверка на В. А. К. -Н., с постоянен адрес [населено място], [улица], ет. 5, ап. 15 - не откриването ѝ на адреса при посещения на органите по приходите, за да ѝ бъде връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения. Твърди се, че управителят на „ТОМЕР“ ЕООД - А. С. Б. е адресно регистрирана на същия адрес, а В. К. – Н. периодически комуникира със служители на данъчната администрация, на които представя документи, относими към дейността на други ревизирани лица. В този смисъл, за несъответно на действителното фактическо положение се възприема отразеното в приложените два Протокола за посещение на адрес. С позоваване на съдебна практика на Върховния административен съд и на СЕС е аргументирано становище за липса на основания за отказ да се признае данъчно предимство по фактурите, издадени от „ТОМЕР“ ЕООД. Твърди се и изтекла давност, по смисъла на чл. 89, ал. 1 от ЗДДС, сочена за приложима в настоящия казус, а и за специална, спрямо общата разпоредба на чл. 171, ал. 1 от ДОПК. В същия контекст са изложени доводи и за липса на мотиви в ревизионния доклад и в ревизионния акт относно основанията за определяне на допълнителни задължения за ревизираните периоди, както и за противоречие с приложимите разпоредби на ЗКПО, Закона за счетоводството и Националните счетоводни стандарти, а и ДОПК. С тези аргументи е обосновано искане за отмяна на ревизионния акт като незаконосъобразен и необоснован. Претендират се разноси, съобразно представен в съдебното заседание списък по чл. 80 от ГПК и доказателства от процесуалния представител на „УЕЦ ХИГИЕНА“ ООД (л. 251 и л. 254). Подробни съображения са изложени в писмени бележки (л. 258 – л. 261).

Процесуалният представител на ответника – главен юрисконсулт М. В. оспорва жалбата. Счита, че е неоснователна и недоказана, и следва да бъде отхвърлена, доколкото в съдебното производство не са ангажирани други доказателства, с които може да бъде обосновано различно от становището в мотивите на решението на директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП за релевантните за облагането факти, установени в ревизионното производство. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение в размер, съобразен с минималния по Наредба № 1/2004 г. за възнаграждение за адвокатската работа. При условията на евентуалност прави възражение за прекомерност на възнаграждението на процесуалния представител на жалбоподателя.

Софийска градска прокуратура не е изразила становище по жалбата и не участва със свой представител в съдебното производство.

Настоящият съдебен състав на Административен съд – София – град въз основа на приложените доказателства и становището на страните, съобразно правомощията по чл. 160 от ДОПК, прие за установено от фактическа страна :

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221023002094-020-001/11.04.2023 г. (л. 24), връчена електронно на 11.04.2023 г. (л. 25). Заповедта е издадена от П. Т. П. – началник на сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – [населено място], с делегирани функции на орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със заповед на директора на ТД на НАП – С. № РД-01-849 от 31.10.2022 г. (л. 22 – л. 23). Ревизията е възложена на органи по приходите при ТД на НАП – [населено място] с ръководител главен инспектор по приходите А. Л. И. и е с обхват - определяне на задълженията на „УЕЦ ХИГИЕНА“ ООД, ЕИК[ЕИК] за корпоративен данък (ЗКПО) за данъчен период

01.01.2017 г. - 31.12.2017 г. и за данък върху добавената стойност (ДДС) за данъчни периоди 01.06.2017 г. – 30.09.2017 г.

Със Заповед за изменение на заповедта за възлагане на ревизия (ЗИЗВР), издадена от органа, възложил ревизията № Р-22221023002094-020-002 от 04.07.2023 г. (л. 26), връчена електронно в деня на издаването - 04.07.2023 г. (л. 27), е удължен срокът за извършване на ревизията до 11.08.2023 г.

Резултатите са отразени в Ревизионен доклад (РД) № Р – 22221023002094-092-001 от 10.08.2023 г. (л. 28 – л. 35), издаден като електронен документ, подписан с електронните подписи на членовете на ревизиращия екип (л. 35), връчен електронно на 11.08.2023 г. (л. 35-гръб) заедно с доказателствата и приложенията към него.

На 26.09.2023 г., ден след изтичане на удължения срок по чл. 117 от ДОПК за представяне на Възражения против констатациите в ревизионния доклад, е заведено Възражение с вх. № 74-00-469#2 (л. 230-гръб - 231). Към Възражението не са представени доказателства.

Оспореният в настоящото производство Ревизионен акт (РА) № Р -22221023002094-091-001 е създаден като електронен документ на 09.10.2023 г. (л. 36 – л. 40) с електронните подписи на органа, възложил ревизията и на ръководителя на екипа (л. 40-гръб), връчен е електронно в деня на издаването - 09.10.2023 г. (л. 41) заедно с доказателствата и приложенията към него. В мотивите на Ревизионния акт, въпреки констатацията за несвоевременно подаване на Възраженията срещу РД, са изложени подробни аргументи за неоснователността им, както и за липса на доказателства, установяващи реалното извършване на услугите по издадените 7 фактури от „ТОМЕР“ ЕООД, отчетени счетоводно като разходи за външни услуги, отразени и в отчетните регистри по ЗДДС и Справките декларации по ЗДДС за съответните данъчни периоди.

С Ревизионния акт са установени задължения на „УЕЦ ХИГИЕНА“ ООД по ЗКПО за 2017 г. в размер на 994,06 лева и лихви за забава в размер на 573,05 лева, след увеличаване, на основание чл. 23, ал. 2, т. 1 от ЗКПО вр. чл. 26, т. 2 от ЗКПО, на декларирания, по реда на чл. 92 от ЗКПО, счетоводен финансов резултат със стойността на отчетените разходи за външни услуги по фактурите от доставчика „ТОМЕР“ ЕООД. Определени са допълнително и задължения по ЗДДС за всички 4 ревизирани данъчни периоди от м. юни до м. септември 2017 г. с общ размер 7 833,09 лева и лихви - 4 964,88 лева, поради отказано право на данъчен кредит

- на основание чл. 68, ал. 1 от ЗДДС, по фактурите за услуги, издадени от „ТОМЕР“ ЕООД,

- на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС, по фактура за доставка от 26.07.2017г., издадена от „МАРИЛЕН" ЕООД.

С Решение № 1771 от 15.12.2023 г. (л. 17 – л. 21) директорът на Дирекция „ОДОП“ – С. е потвърдил изцяло Ревизионния акт като е приел за неоснователни и недоказани възраженията в жалбата на „УЕЦ ХИГИЕНА“ ООД, вх. № 53-00-233#2 от 25.10.2023 г. (л. 46 – л. 49). Към жалбата срещу Ревизионния акт не са представени доказателства.

В хода на ревизионното производство органите по приходите са установили:

- „УЕЦ Хигиена " ООД, ЕИК[ЕИК] е вписано в Търговския регистър на 01.06.2015 г. с капитал 12,00 лева

- дружествените дялове са разпределени между трима съдружници, един от които е управителят и представляващ дружеството М. А. А.

- задълженото лице е със седалище и адрес в [населено място], [улица] деклариран адрес за кореспонденция с НАП – [населено място], [улица]

- през ревизираниите периоди – 01.12.2017 г. – 31.12.2017 г. няма вписани промени по партидата на ревизираното лице в Търговския регистър,

- основната търговска дейност на „УЕЦ ХИГИЕНА“ ООД през 2017 г. е била търговия на едро с

хигиенни материали, осъществявана в наети складови помещения в [населено място], [населено място] и [населено място],

- ревизираното дружество е регистрирано по ЗДДС, считано от 16.06.2015 г.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на „УЕЦ ХИГИЕНА“ ООД са връчени три Искания за представяне на документи и писмени обяснения

- изх. № Р-22221023002094-040-001 от 11.04.2023 г. (л. 65 – л. 66), връчено електронно на 11.04.2023 г. (л. 67) – представени са документи по опис (л. 71 - л. 72 и л.74 – л. 111) и Декларация от управителя (л. 73)

- изх. № Р-22221023002094-040-002 от 13.06.2023 г. (л. 112 – л. 113), връчено електронно на 14.06.2023 г. (л. 113-гръб) – представени са документи (л. 115 и л. 116) и обяснения от управителя (л. 114),

- изх. № Р-22221023002094-040-003 от 04.07.2023 г. (л. 117 – л. 118), връчено електронно на 04.07.2023 г. (л. 118-гръб) – представена е декларация от управителя (л. 119).

С Протокол № Р – 22221023002094-П.-001 от 13.07.2023 г. (л. 120) са присъединени доказателства от предходно извършена проверка за установяване на факти и обстоятелства на „УЕЦ ХИГИЕНА“ООД (УИН П-22221022154679) - представени документи (л. 123 – л. 164 и л. 170-гръб – л. 189) и писмени обяснения (л. 122, л. 169-гръб – л. 170) от представляващия „ТОМЕР“ ЕООД № П-16001622156752-040-001 от 08.09.2022 г., както и Протокол № П-16001622156752-141-001 от 30.09.2022 г., отразяващ резултатите от насрещната проверка на „ТОМЕР“ ЕООД (л. 165-гръб – л. 167).

В ревизионното производство на „УЕЦ ХИГИЕНА“ ООД, приключило с оспорения Ревизионен акт от 09.10.2023 г., по реда на чл. 45 от ДОПК, също е извършена насрещна проверка на доставчика „ТОМЕР“ ЕООД. Резултатите са отразени в Протокол № П-16001623077995-141-001 от 11.05.2023 г. (л. 190).

На управителя на „ТОМЕР“ ЕООД е било връчено електронно, на 05.05.2023г. (л. 192-гръб) Искане за представяне на документи и писмени обяснения № П-16001623077995-040-001 от 19.04.2023 г. (л. 191 – л. 192). Представени са обяснения (л. 193) и част от изисканите документи (л. 194 – л. 214). Извършено е и посещение на декларирания адрес по чл. 8 от ДОПК, посочен и като адрес за кореспонденция с НАП – [населено място], [улица], ет. 1. На адреса не е установено лице, представляващо дружеството или негов представител (Протокол № 1639708 от 26.04.2023 г. – л. 215).

По реда на чл. 45 от ДОПК, в ревизионното производство са извършени и насрещни проверки на физическите лица, посочени в декларацията на управителя на „УЕЦ ХИГИЕНА“ ООД от 09.05.2023 г. (л. 73) и в обясненията на управителя на „ТОМЕР“ ЕООД (122, л. 169-гръб – л. 170 и л. 193), като изпълнители на услугите, за които са издадени процесните 7 фактури - адвокат Р. Н. и В. А. К. – Н.. Резултатите от проверките са документирани с Протоколи

№ П-16001623080379-141-001 от 15.05.2023 г. (л. 216 – л. 218)

№ П-16001623078002-141-001 от 11.05.2023 г. (л. 221).

На адв. Р. Н. на 19.04.2023 г. е връчено електронно (л. 223-гръб) Искане за представяне на документи и писмени обяснения № П-16001623078002-040-001 от 19.04.2023 г. (л. 222). Към преписката са приложени представените от адв. Н. писмени обяснения (л. 224) и документи (л. 224-гръб – л. 226).

Органите по приходите не са връчили на В. К. – Н. Искане за представяне на документи и писмени обяснения № П-16001623080378-040-001 от 24.04.2023 г. (л. 217 – л. 218) като са отразили в Протокола от насрещната проверка № П - 16001623080379-141-001 от 15.05.2023 г., че при двете посещения на адреса за кореспонденция, документирани с Протоколи (л. 219 и л. 220),

не са установили задълженото лице или друг пълнолетен член на семейството, на който да бъде връчено Искането.

От ревизираното лице, а и от доставчика - „ТОМЕР“ ЕООД са представени копия на процесните фактури за доставки на услуги, по които е отказано право на приспадане на данъчен кредит на „УЕЦ ХИГИЕНА“ ЕООД, а именно

Фактура № [ЕГН] от 29.06.2017 г. с данъчна основа 4 041,67 лева и ДДС – 808,33 лева, с основание – юридическа консултация, проучване (л. 128, л. 161, л. 175-гръб, л. 201-гръб),

Фактура № [ЕГН] от 30.06.2017 г. с данъчна основа 4 083,33 лева и ДДС – 816,67 лева, с основание – счетоводна и юридическа консултация (л. 126-гръб, л. 161-гръб, л. 174, 199),

Фактура № [ЕГН] от 31.07.2017 г. с данъчна основа 4 900,33 лева и ДДС – 980,00 лева, с основание – маркетингово проучване (л. 130-гръб, л. 162, л. 178, л. 204),

Фактура № [ЕГН] от 31.07.2017 г. с данъчна основа 5 500,00 лева и ДДС – 1 100,00 лева, с основание – маркетингова услуга (л. 133-гръб, л. 163, л. 181, л. 207),

Фактура № [ЕГН] от 24.08.2017 г. с данъчна основа 7 500,00 лева и ДДС – 1 500,00 лева, с основание – юридическа консултация и проучване (л. 136, л. 162-гръб, л. 184-гръб, л. 209),

Фактура № [ЕГН] от 24.08.2017 г. с данъчна основа 7 458,33 лева и ДДС – 1 491,67 лева, с основание – юридическо представяне, изработка на проекти и договори (л. 144),

Фактура № [ЕГН] от 28.09.2017 г. с данъчна основа 5 500,00 лева и ДДС – 1 100,00 лева, с основание – консултации и юридическо обслужване (л. 138-гръб, л. 163-гръб, л. 187 и л. 212).

Като доказателства, установяващи основанието за издаване на всяка от посочените фактури са представени заверени копия на Консултантски договор и Приемо - предавателни протоколи, удостоверяващи прието изпълнение, както следва:

Консултантски договор за възлагане на счетоводни и юридически консултации № 1 от 01.06.2017 г. (л. 127)

„УЕЦ ХИГИЕНА“ ООД представлявано от управителя М. А. възлага на „ТОМЕР“ ЕООД, представлявано от управителя А. Б., в качеството на консултант – изпълнител да предаде, считано от 01.06.2017 г. в срок до 31.12.2017 г., консултация по следните проблеми: счетоводни въпроси, свързани с отчитането на приходи, разходи, отчитане на предварителни договори с клиенти доставчици и всички видове разчети.

Договорената цена на услугата е 4 900,00 лв. с ДДС.

В т. 1.1 (3) е постигнато съгласие, че „консултант – изпълнителят се задължава да предаде на Възложителя консултацията в следния вид – след изготвените отговори на поставените въпроси, консултиране на място/в офис на фирмата.“

Въпреки уговореният продължителен период на изпълнение – 6 месеца, в раздел „Неустойки“ т. 8 (2) е отразено : „В случай, че консултант – изпълнителят не изготви и предаде консултацията до 30.06.2017 г., считано от 01.06.2017 г. дължи неустойка за неизпълнение в размер на 10% от договорената цена“

„Томер“ ЕООД е издал фактура № [ЕГН] на 30.06.2017 г. с данъчна основа 4 083,33 лв. и ДДС в размер на 816,67 лв. (л. 126 гръб).

Не е представен документ, съдържащ поставени въпроси от възложителя към консултанта – изпълнител, а и документ, съответстващ на договореното в т. 1.1 (3), който да удостовери изпълнението на услугата. Не са представени и доказателства за извършено плащане в брой, съгласно отразеното във фактурата.

Консултантски договор за възлагане на счетоводни и юридически консултации № 2 от 01.06.2017 г. (л. 128-гръб л. 129)

„УЕЦ ХИГИЕНА“ ООД като възложител е възложил на „ТОМЕР“ ЕООД, като консултант–изпълнител да предаде, считано от 01.06.2017 г. в срок до 31.12.2017 г. консултация по следните проблеми: изработване на проекто -договори с клиенти, доставчици и стратегия за коректни отношения с всички **бъдещи** партньори.

Договорена е цена на услугата в размер на 4 850,00 лв. с ДДС, платима в срок от 5 работни дни след деня, в който са изпълнени задачите/консултациите след издаване на фактура от изпълнителя.

Договорената неустойка, както и при първия консултантски договор, се дължи, **считано от 01.06.2017 г.**, въпреки че срокът уговорен с предмета на договора е до 31.12.2017 г.

Представен е Приемо - предавателен протокол от 29.06.2017 г. (л. 130), в който е отразено: „Изпълнителят предава на Възложителя изпълнението по договор от 01.06.2017 г.“

„Томер“ ЕООД е издал фактура № [ЕГН] от 29.06.2017 г. с данъчна основа 4 041,67 лв. и ДДС в размер на 808,33 лв., с основание - доставка юридическа консултация, проучване (л. 128). Отразено е, че плащането ще се извърши в брой. Не са представени доказателства за извършено плащане.

Консултантски договор за възлагане на маркетингово проучване № 3 от 01.06.2017 г. (л. 131 – л. 132 и л. 149 – л. 150)

„УЕЦ ХИГИЕНА“ ООД като възложител и „ТОМЕР“ ЕООД – като консултант – изпълнител са се договорили **да бъде изготвена и предадена – Анкетна карта/събиране на данни за разработването/** в срок до 31.07.2017 г.

Изпълнението по договора в т. I 1(3) е формулирано по идентичен начин с договореното в предходните два консултантски договора, въпреки различията в предмета на възложената услуга „След изготвените отговори на поставените въпроси, консултиране на място в офис на фирмата.“

Договорено е възнаграждение в размер на 5 880,00 лв. с ДДС, което следва да се изплати в срок от 5 работни дни след деня на изпълнение на задачите/консултациите и след издаване на фактура на изпълнителя.

Предвидена е и **неустойка** за забавено изпълнение – т. 8.2, **считано от 01.06.2017 г.** – 10% от договорената сума.

В представения Приемо-предавателен протокол от 31.07.2017 г. (л. 133 и л. 151) е отразено единствено, както в протокола за приемане на услугата, възложена с Консултантски договор № 2, че „Изпълнителят предаде на Възложителя изпълнението по договор от 01.06.2017 г. Възложителят приема без забележка изпълненото от Изпълнителя.“

Издадена е фактура № [ЕГН] от 31.07.2017 г. (л. 130-гръб) с данъчна основа 4 900,00 лв. и ДДС в размер на 980,00 лв. с основание - маркетингово проучване. Посочено е, че плащането се извършва в брой. Няма представени доказателства за извършено плащане.

Консултантски договор за възлагане на маркетингово проучване № 4 от 01.06.2017 г. (л. 151-гръб – л. 152)

„УЕЦ ХИГИЕНА“ ООД като възложител е възложил на „ТОМЕР“ ЕООД – консултант – изпълнител **да предаде консултация по маркетингово проучване**, което включва: оптимизиране на стоковата гама и усъвършенстване на съществуващите стоки, оптимизиране на пласментната политика, формиране на печеливша ценова политика, окигуряване на ефикасно следпродажбено обслужване, провеждане на ефективна рекламна кампания.

Договорен е срок на изпълнение – **до 30.08.2017 г.**, считано от 01.06.2017 г.

Изпълнението по договора в т. т. I 1(3) е формулирано по идентичен начин с договореното в предходните 3 консултантски договора от същата дата – 01.06.2017 г., въпреки различията в предмета на възложените услуги – *„След изготвените отговори на поставените въпроси, консултиране на място в офис на фирмата.“*

Договорено е възнаграждение в размер на 5 880,00 лв., което да се изплати в срок от 5 работни дни след деня на изпълнението на задачите/консултациите и след издаване на фактура от изпълнителя.

Предвидена е и **неустойка за забавено изпълнение** – т.8.2 **считано от 01.06.2017 г.** – 10% от договорената сума.

В представения Приемо-предавателен протокол от 24.08.2017 г. (л. 153) е отразено единствено както и в протоколите за приемане на услугите, възложени с Консултантски договори № 2 и № 3, че *„Изпълнителят предаде на Възложителя изпълнението по договор от 01.06.2017 г. Възложителят приема без забележка изпълненото от Изпълнителя.“*

Издадена е фактура № [ЕГН] от 24.08.2017 г. (л. 136) с данъчна основа 7500,00 лв. и ДДС в размер на 1 500,00 лв. с основание - юридическа услуга/консултации и проучване. Посочено е, че плащането се извършва в брой. Няма представени доказателства за извършено плащане.

Консултантски договор за възлагане на счетоводни и юридически консултации № 5 от 01.08.2017 г. (л. 136-гръб – л. 137)

Предмет на договора е **възложена консултация** от „УЕЦ ХИГИЕНА“ ООД на консултант-изпълнител „ТОМЕР“ ЕООД по следните проблеми: да извърши проучване и да даде становище по правни въпроси, свързани с основната търговска дейност на възложителя, като предостави устни и писмени юридически становища и консултации, изработва договори, участва в преговори с търговски партньори на възложителя. Срокът за изпълнение е 31.12.2017 г. считано от 01.08.2017 г.

Изпълнението по договора в т. I 1(3) е формулирано по идентичен начин с договореното в четирите консултантски договора № 1 - № 4 от 01.06.2017 г., въпреки различията в предмета на възложените дейности – *„След изготвените отговори на поставените въпроси, консултиране на място в офис на фирмата.“*

Договорено е възнаграждение в размер на 8 950,00 лв. с ДДС, което следва да се изплати в срок от 5 работни дни след деня на изпълнените задачи/консултации и след издаване на фактура на изпълнителя.

Предвидена е и **неустойка за забавено изпълнение** – т.8.2 – *„В случай, че консултантът изпълнител не изготви и предаде консултацията до 30.06.2017 г., считано от 01.06.2017 г. – 10% от договорената сума.“*

В представения Приемо-предавателен протокол от 24.08.2017 г. (л. 138) е отразено единствено както в протоколите за приемане на услугите, възложени с Консултантски договори № 2, № 3 и № 4, че *„Изпълнителят предава на Възложителя изпълнението по договор от 01.08.2017 г. Възложителят приема без забележка изпълненото от Изпълнителя.“*

Издадена е фактура № [ЕГН] от 24.08.2017 г. (л. 144) с данъчна основа 7458,33 лв. и ДДС в размер на 1491,67 лв. с основание - юридическо представяне, изработка на проекти и договори. Посочено е, че плащането се извършва в брой. Няма представени доказателства за извършено плащане.

Консултантски договор за възлагане на маркетингово проучване № 6 от 01.07.2017 г. (л. 134 – л. 135), с който „УЕЦ ХИГИЕНА“ ООД е възложил на „ТОМЕР“ ЕООД да изготви и предаде консултация по следните проблеми: качество на обслужване на

клиенти, маркетингово проучване – таргет-клиенти, обратна връзка клиенти, обратна връзка събития, проучване на пазара за нов продукт, следпродажбено продуктово проучване, удовлетвореност на клиентите – кратка анкета, удовлетвореност от продукт.

Срокът за изпълнение по договора е 31.12.2017 г. считано от 01.07.2017 г.

Договорено е възнаграждение в размер на 6 600 лв. с ДДС, платимо в срок от 5 работни дни след деня на изпълнените задачи/консултации и след издаване на фактура от изпълнителя.

Изпълнението по договора в т. I 1(3) е формулирано по идентичен начин с договореното в петте предходни консултантски договора № 1 - № 5, въпреки различията в предмета на възложените дейности – *„След изготвените отговори на поставените въпроси, консултиране на място в офис на фирмата.“*

Представен е Приемо - предавателен протокол от 31.07.2017 г. (л. 134 гръб), с идентично съдържание на протоколите за приемане на услуги, възложени с Консултантски договори № 2, № 3, № 4 и № 5, че *„Изпълнителят предава на Възложителя изпълнението по договор от 01.08.2017 г. Възложителят приема без забележка изпълненото от Изпълнителя.“*

Представена е фактура № [ЕГН] от 31.07.2017 г. с данъчна основа 5 500,00 лв. и ДДС в размер на 1 100,00 лв. с основание - маркетингова услуга (л. 133 гръб). Договорено е плащането да се извърши в брой. Няма представени доказателства за плащане.

Консултантски договор за възлагане на счетоводни и юридически консултации № 7 от 01.09.2017 г. (л. 139 – л. 140)

„УЕЦ ХИГИЕНА“ ООД е възложил на „ТОМЕР“ ЕООД **да изготви и предаде консултация** по следните проблеми: извършване на стратегическа прогноза и анализ на дейността на акционерното дружество с привличане на чужд капитал и иновативни технологии за поне пет години (*първоначалните данни и изчисления трябва да се направят в табличен вид*).

Срокът за изпълнение **е до 31.12.2017 г.**, считано от подписване на договора – 01.09.2017 г.

Договорената цена на услугата е в размер на 6 600,00 лв. с ДДС.

Изпълнението по договора в т. I 1(3) е формулирано по идентичен начин с договореното във всички предходни шест консултантски договора между същите страни, въпреки различията в предмета на възложените дейности – *„След изготвените отговори на поставените въпроси, консултиране на място в офис на фирмата.“*

Представен е Приемо - предавателен протокол от 28.09.2017 г. (л. 140 гръб) със съдържание като приложените като доказателство за изпълнение по останалите договори от № 2 до № 6 включително. Отражено е, че *„Изпълнителят предава на Възложителя изпълнението по договор от 01.09.2017 г. Възложителят приема без забележка изпълненото от Изпълнителя.“*

Издадена е фактура № [ЕГН] от 28.09.2017 г. с данъчна основа 5 500,00 лв. и ДДС в размер на 1 100,00 лв. с основание - консултации и юридическо обслужване (л. 138 гръб). Договорено е плащането да се извърши в брой. Няма представени доказателства за извършено плащане.

Органите по приходите са установили, че издадените от „ТОМЕР“ ЕООД фактури са отразени в дневниците за покупки на „УЕЦ ХИГИЕНА“ ООД за съответните данъчни периоди и са включени при формиране на резултатите в СД по ДДС за данъчни периоди м. юни 2017 г. – м. септември 2017 г. Фактурите са осчетоводени от „УЕЦ ХИГИЕНА“ ООД като разход по сметка 602 „Разходи за външни услуги“.

При извършените насрещни проверки на „ТОМЕР“ ЕООД и на адв. Р. Н. са представени копия на :

- Договор за правно обслужване от 01.03.2016 г. (л. 194 и л. 224-гръб – л. 225),

- Сметка за изплатени суми по чл. 45, ал. 4 от ЗДДФЛ на адв. Р. Н. по Договор от 01.01.2016 г. за първото тримесечие, издадена от „ТОМЕР“ ООД на 30.03.2017 г. (л. 195 и л. 225-гръб), в която е отразено, че е изплатена сума от 10 000 лева. Посочени са подлежаща на авансово облагане сума - 7211,40 лева и размера на удържания авансово данък – 721,14 лева,

- Служебна бележка за доходи от друга стопанска дейност и/или от наем или от друго възмездно предоставено за ползване на права или имущество по чл. 45, ал. 4 от ЗДДФЛ, издадена от „ТОМЕР“ ООД на 30.03.2017 г. (л. 195-гръб и л. 226), в която е отразен изплатен на адв. Р. Н. през 2016 г. облагаем доход от 10 000 лева и авансово удържан данък по чл. 43 от ЗДДФЛ в размер на 721,14 лв.

В предмета на представения Договор за правно обслужване е включено правно обслужване на възложителя „ТОМЕР“ ЕООД, а и на посочени от него юридически или физически лица, включително организация на цялостната юридическа защита на правата, свободите и законните интереси на „ТОМЕР“ ЕООД или на посочени от ръководството на това дружество физически или юридически лица. Задълженията на изпълнителя по договора – адв. Н. (II.2) обхващат:

- предоставяне на всякакви поискани юридически консултации
- осигуряване на цялата съвкупност от правни действия във връзка с провеждане на акционерни събрания, или събрания на съдружниците на доверителя, или на посочени от ръководството на това дружество физически или юридически лица
- изготвяне на необходимите книжа, които да бъдат внасяни пред компетентните органи за разглеждане или да ги предоставя на ръководството на доверителя за съгласуване с трети лица
- организация и контрол на процесуалното представителство на доверителя пред органите на съдебната система, а при необходимост по своя преценка да предложи/ангажира адвокати, специалисти в конкретните области, с оглед най-добрата защита на интересите на доверителя
- консултиране на управителя на доверителя
- привеждане в актуален вид и грижа за навременно отразяване на всички промени в юридическата документация на доверителя
- проследяване спазването на всички законови срокове, свързани с навременното подаване на документи, съобщения и заявления до държавни и други органи, с оглед избягване на предвидените за това санкции.

В договора е предвидено, че възнаграждението ще се определя и заплаща след подписан двустранен Протокол за възложена и свършена работа, а размерът на конкретното възнаграждение се формира по договаряне между страните, но не може да е по - ниско от предвиденото за съответната юридическа дейност в Наредба № 1/2004 г. за минималните адвокатски възнаграждения. Във възнаграждението се включват и всички разходи, свързани с правното обслужване, както и такси, възнаграждения на вещи лица. Уточнено е, че когато разноските са по-големи от обичайните за извършването им е необходимо писмено съгласие на доверителя.

От «ТОМЕР» ЕООД са представени и

1. Граждански договор за извършена работа № 001 от 04.01.2016 г. (л. 196), с който „ТОМЕР“ ЕООД като възложител **е възложил** на В. А. К. – изпълнител **да извърши приключване на счетоводство и счетоводни консултации – 2016 г.**

Договорено е възнаграждение в размер на 600 лв. за 1 месец, което следва да се изплати до 31.12.2016 г.

2. Сметка за изплатени суми по чл. 45 ал. 4 от ЗДДФЛ, издадена от „Томер“ ЕООД на 04.04.2017 г. за изплатена сума на В. А. К. за второто тримесечие в размер на 7200 лв. съгласно договор от 04.01.2016 г., с отразен авансово удържан данък в размер на 480,12 лева (л. 197 и л. 197-гръб).

3. Въпроси/анкетна карта/примерен вариант за проучване на пазар за продажба на санитарни

изделия (л. 198).

От представляващия „ТОМЕР“ ЕООД в писмени обяснения, предоставени в хода на насрещната проверка, са конкретизирани изпълнителите по възложените консултантски дейности с представените Консултантски договори (л. 193) :

В. А. К. – Н. е посочена като изпълнител на

1. възложена счетоводна консултация на тема : Счетоводни въпроси, свързани с отчитането на приходи, разходи, отчитане на предварителни договори с клиенти и доставчици и всички видове разчети

2. консултацията за изработване на анкетна карта /събиране на данни/ и извършено маркетингово проучване

3. консултацията на тема: Качество на обслужване на клиенти, маркетингово проучване, обратна връзка с клиенти, проучване на пазар за нови продукти, удовлетвореност на клиенти.

Адв. Р. Н. е посочен като изпълнител на консултацията, свързана с изработване на предварителни договори с клиенти и доставчици, както и на стратегия за коректни отношения с бъдещи партньори.

Декларирано е, че изпълнението на услугите е извършено с лични срещи с управителя на „УЕЦ ХИГИЕНА“ ООД в офиса на дружеството и предоставяне на информация по извършените изследвания, проучвания, като са предоставени данни по поставени въпроси и са проведени срещи между адвокат Р. Н. и управителя на „УЕЦ Хигиена" ООД М. А..

По отношение на данъчните задължения **по ЗКПО** на „УЕЦ ХИГИЕНА“ ООД за ревизирания период 01.01.2017 г. – 31.12.2017 г. в Ревизионния доклад е отразено:

Подадена на 20.03.2018 г. Декларация по чл. 92 от ЗКПО за финансовата 2017г., заведена с вх. № 2210И0485152

Отчетени : Приходи в размер на 267 223,09 лв.

Разходи в размер на 296 265,79 лв.

Финансов резултат за периода – загуба – 29 042,70 лв.

Приходите за периода са формирани от

отчетени по сметка 701 „Приходи от продажба на продукция“ – 6 521 лв.

отчетени по сметка 702 „Приходи от продажба на стоки“ – 207 533,77 лв.

отчетени по сметка 703 „Приходи от продажба на услуги“ – 2 277,20 лв.

отчетени по сметка 704 „Приходи от финансираня“ – 50 921,12 лв.

Раходите са формирани от

отчетени по сметка 601 „Разходи за материали“ (*горива, авточасти, консумативи, гуми, акумулатор*) – 22 472,05 лв.

отчетени по сметка 602 „Разходи за външни услуги“ (*хотелски услуги, наеми, телефонни услуги, счетоводни и юридически консултации и маркетингови проучвания*) – 60 525,92 лв.

отчетени по сметка 603 „Разходи за амортизация“ – 1 287,71 лв.

отчетени по сметка 604 „Разходи за заплати“ – 68 675,45 лв.

отчетени по сметка 605 „Разходи за осигуровки“ – 12 979,83 лв.

отчетени по сметка 609 „Други разходи“ – 1 844,62 лв. – платени местни данъци

отчетени по сметка 621 „Разходи за лихви“ – 2 165,50 лв.

отчетени по сметка 629 „Други финансови разходи“ – 1 365,38 лв.

продадени стоки в размер на 124 949,33 лв.

С аргумент, че отчетените разходи по фактурите издадени от „ТОМЕР“ ЕООД не отразяват реално извършени доставки, органите по приходите не са ги признали за данъчни цели, и на основание чл. 23 ал. 2 т. 1 вр. чл. 26 т. 2 от ЗКПО са преобразували декларирания по чл. 92 от ЗКПО финансов резултат за 2017 г. в посока увеличение със сумата от 38 983,33 лв. След извършеното преобразуване финансовият резултат за периода 01.01.2017 г. – 31.12.2017 г. е променен от загуба в размер на 29 042,70 лв. на данъчна печалба в размер на 9 940,63 лв. Спрямо този финансов резултат за ревизирания период е определен размера на дължимия корпоративен данък - 994,06 лв. (стр. 9 – стр. 10 от РД, л. 32). Начислена е лихва за периода от 01.04.2018 г. за несвоевременно внесения данък.

По отношение на задълженията по ЗДДС в ревизионния доклад е посочено:

- данъчната основа на облагаемите доставки със ставка 20% за ревизирания период е в размер на 146 689,88 лв. с начислен ДДС в размер на 29 337,97 лв.
- данъчната основа на продажбите, отчетени чрез фискално устройство е 127,51 лв. и ДДС – 25,49 лв.
- „УЕЦ ХИГИЕНА“ ООД е с регистриран ЕКАФП в обект за предоставяне на козметични услуги
- основните клиенти на дружеството за ревизираните периоди са – „Виктория Туристик“ АД, ЕИК[ЕИК], „ВГ“ АД, ЕИК[ЕИК] и „Тримонциум Принцес Хотел“ АД
- доставчици за ревизираните периоди са – „Лайт Газ“ ООД, „Лидера Трейдинг ЛТД“ ЕООД, „ДИКОНА“ ЕООД, „Успех ССБ Холдинг“ ЕООД, „ТОМЕР“ ЕООД, „Марилен“ ЕООД, „Мерджанови“ ЕООД, „ТРИАДА МАРКЕТ ЕНД ДИСТРИБЮШЪН“ АД.

Органите по приходите са констатирани

- допусната грешка при отразяване на ЕИК на „ТРИАДА МАРКЕТ ЕНД ДИСТРИБЮШЪН“ АД, в дневника за покупки, което не се отразява на декларирания резултати по ЗДДС (стр. 11 – т. 3.4. РД – л. 33),
- упражнено право на данъчен кредит в размер на 36,42 лв. по фактура № 11089 от 26.07.2017 г. издадена от „Марилен“ ЕООД, с ЕИК[ЕИК], с основание единични бройки шорти, чорапогащи и други стоки
- упражнено право на приспадане на данъчен кредит в размер на 996,16 лв. по фактура №[ЕИК] от 31.07.2017 г. издадена от „Мерджанови“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] с данъчна основа 4980,80 лв., и основание – извършен транспорт по договор от 01.07.2017 г. – 31.07.2017 г.
- упражнено право на приспадане на данъчен кредит по издадените от „Томер“ ЕООД 7 фактури през ревизираните периоди

м. юни 2017 г. – в размер на 1 625,00 лв. по фактури № [ЕГН] от 29.06.2017 г. и № [ЕГН] от 30.06.2017 г.

м. юли 2017 г. – в размер на 980,00 лв. по фактура № [ЕГН] от 31.07.2017 г.

м. август 2017 г. – в размер на 2 991,67 лв. по фактури № [ЕГН] от 24.08.2017 г. и № [ЕГН] от 24.08.2017 г.

м. септември 2017 г. – в размер на 2 200,00 лв. по фактури № [ЕГН] от 25.09.2017 г. и № [ЕГН] от 28.09.2017 г.

декларирани резултати в СД по ЗДДС за ревизираните периоди

м. юни 2017 г. – ДДС за внасяне в размер на 1 893,02 лв.

м. юли 2017 г. – ДДС за внасяне в размер на 13,48 лв.

м. август 2017 г. – ДДС за внасяне в размер на 6,16 лв.

м. септември 2017 г. – ДДС за внасяне в размер на 15,89 лв.

Отказано е право на данъчен кредит по

- фактурата, издадена от „Мерилен“ ЕООД, на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС – стоките, които са закупени не са свързани с основната дейност на дружеството

- всички фактури, издадени от „Томер“ ЕООД, на основание чл. 68, ал. 1 вр. чл. 9 и чл. 25 от ЗДДС – прието е, че не документират реално извършени облагаеми доставки.

Въпреки, че са установили, че отразената в дневника за покупки на „УЕЦ ХИГИЕНА“ ООД за данъчен период м. юли 2017 г. фактура №[ЕИК] от 21.07.2017 г. издадена от „Мерджанови“ ЕООД, не е отразена в счетоводството, а и в отчетните регистри по ЗДДС на доставчика, органите по приходите са приели, че на получателя на доставката – „УЕЦ ХИГИЕНА“ ООД следва да се признае правото на приспадане на данъчен кредит.

Въз основа на тези констатации с ревизионния доклад са коригирани всички деклариращи резултати по ЗДДС за ревизираните данъчни периоди и са установени задължения, както следва :

м. юни 2017 г. – ДДС за внасяне в размер на 3 518,02 лв. при деклариран размер 1 893,02 лв., данък за довносяне – 1 625,00 лв.

м. юли 2017 г. – ДДС за внасяне в размер на 1 029,28 лв. при деклариран 13,48 лв., данък за довносяне – 1 016,42 лв.

м. август 2017 г. – ДДС за внасяне в размер на 2 997,83 лв. при деклариран 6,16 лв., данък за довносяне – 2 991,67 лв.

м. септември 2017 г. – ДДС за внасяне в размер на 2 215,89 лв. при деклариран 15,89 лв., данък за довносяне – 2 200,00 лв.

Определен е размерът на лихвите за невнесен данък за съответните периоди.

В оспорения в настоящото производство Ревизионен акт № Р-22221023002094-091-001 от 09.10.2023 г. са възприети фактическите констатации на ревизиращия екип. Предложенията за допълнително установяване на данъчни задължения и по ЗКПО, и по ЗДДС за ревизираните периоди е обосновано с :

1. липса на доказателства за плащане на услугите, предмет на консултантските договори между „УЕЦ Хигиена“ ООД и „Томер“ ЕООД

1.1. отчетено е, че представените Сметки за изплатени суми и Служебни бележки, издадени на адв. Н. и В. К. – Н. са неотнормими към ревизираните периоди, доколкото отчитат плащания през 2016 г. и са от значение за декларираните доходи за този период

1.2. не са установени подадени декларации по чл. 73 от ЗДДФЛ за 2016 г. и 2017 г. за доходи нито от адв. Н. и В. К. – Н., нито от „Томер“ ЕООД

1.3. в декларацията по чл. 50 от ЗДДФЛ на В. К. – Н. **за 2016 г.** са отразени суми съответни на посочените в издадената Сметка за изплатени суми и Служебната бележка, но са деклариращи като получени по граждански договор с „Томер“ ЕООД, който е с предмет счетоводно обслужване на „Томер“ ЕООД

2. не са представени доказателства за конкретно получени консултации от „УЕЦ Хигиена“ ООД от адв. Р. Н., включително и с Възраженията по чл. 117, ал. 5 от ДОПК

3. счетоводните услуги, за които се твърди, че са предоставени от В. К. – Н. на „УЕЦ Хигиена“ ООД въз основа на Консултантските договори – консултации относно водене на счетоводството, извършване на стратегическа прогноза и **анализ на дейността на акционерно дружество с привличане на чужд капитал и иновативни технологии за поне пет години** - не са

били необходими на ревизираното дружество, доколкото „УЕЦ Хигиена“ ООД има сключен договор за счетоводно обслужване с „М и В консулт 2015“ ООД, по който са издавани фактури за извършени счетоводни услуги – съставени са Годишни финансови отчети и са подавани годишни данъчни декларации, включително и тази за 2017 г.

4. не са представени изисканите от „УЕЦ Хигиена“ ООД доказателства за изпълнение на Консултантските договори с „Томер“ ЕООД с предмет – маркетингови услуги – изработване на анкетна карта, консултации за маркетингово проучване, включително проучвания на различни факти – таргет клиенти и др., организиране на следпродажбено обслужване и др., а именно:

- изработени проучвания и идентифицирани конкретно нови клиенти
- резултати от проведени проучвания и районите на територията на страната, където са провеждани
- използван метод на проучванията, брой анкетирани, критерии за селекция на анкетираните, средства за извършване – телефон, вербален контакт и др.
- практическото приложение на изработени проучвания в дейността на „УЕЦ Хигиена“ ООД
- доказателства, че твърдените услуги са извършени конкретно от сочения от управителите на „УЕЦ Хигиена“ ООД и „Томер“ ЕООД изпълнител – В. К. – Н.
- доказателства за идентифицирани нови клиенти именно в резултат на проведените маркетингови проучвания и ефектът върху дейността на ревизираното дружество

5. представените приемо – предавателни протоколи за прието изпълнение по 6 от седемте Консултантски договора (*всички с изключение на Консултантски договор № 1*) не съдържат никаква конкретика относно изпълнението, въпреки съществените различия в предмета на част от тях, още повече, че 4 от представените договори са **от 01.06.2017 г.**

6. всички издадени фактури от доставчика „ТОМЕР“ ЕООД са отразени едва в дневника за продажби за данъчен период м. септември 2017 г., а при извършена ревизия за данъчните периоди, през които са издадени процесните фактури е установено, че „Томер“ ЕООД има невнесени данъчни задължения по ЗДДС Дружеството е deregистрирано по ЗДДС на 15.11.2017 г. В мотивите на Ревизионния акт (*стр. 4 - л. 37-гръб*) са изложени подробни аргументи относно неотноситимостта на информацията в представената декларация от управителя на «УЕЦ Хигиена» ООД като доказателство за положителния ефект за дейността на дружеството от консултантските услуги (*л. 119*). Посочено е, че

1. няма промяна в клиентите на ревизираното дружество при проверка на отчетените в дневниците за продажби фактури за 2016 г. – 2017 г.
2. отчетеното увеличение на оборотите в периода след м. юни 2017 г. е резултат на увеличение на количествата на реализираните продукти, а не на разширен асортимент и/или на нови клиенти,
3. установено е и увеличение на оборотите в периода след м. юни 2016 г. до края на 2016 г. спрямо първите 5 месеца на година, въпреки че не се твърди през тази година да са ползвани консултантски маркетингови услуги
4. след ревизираните периоди «УЕЦ Хигиена» ООД намалява обема на дейността си и дори спира да осъществява такава.

В Решението на директора на Дирекция „ОДОП“ № 1771 от 15.12.2023 г. (*л. 17 – л. 21*) е поставен акцент върху доказателствената тежест на ревизираното лице за установяване на реалността на доставките, за да се ползва от данъчното предимство по представените фактури. В този аспект е отразено, че като частен свидетелстващ документ, данъчната фактура не се ползва с материална доказателствена сила за удостоверяване на реалното осъществяване на отчетените доставки. И доколкото в конкретния казус се касае до реалността на доставки на услуги е посочено, че е

необходимо да се установи според естеството на услугата – наличието на - съответен персонал и активи за изпълнение, и предаване резултата от извършената услуга. Административният орган е направил категоричен извод, че доказателствената стойност на ангажираните в хода на ревизионното производство доказателства от ревизираното дружество е опровергана надлежно от ревизиращите органи. За неоснователно е прието възражението, че „УЕЦ Хигиена“ ООД е действало добросъвестно и е предприело необходимите и възможни разумни мерки, за да се увери, че не участва в ДДС измама, поради което не следва да носи отговорност за евентуално извършена злоупотреба от други лица по веригата на доставките. В този контекст, с позоваване на т. 49 от Решение на СЕС от 07.12.2010 г. по дело C-285/09 г. и т. 62 от решение на СЕС по дело C-454/08 г. е посочено, че фактура, която не документира реално осъществена облагаема доставка е с невярно съдържание, а издаването и използването ѝ от получателя, за да получи право на данъчен кредит може да се счита за част от данъчна измама. Общностното право не изключва възможността държавите – членки да считат съставянето на фиктивни фактури, в които е отразено неправомерно начислен ДДС, като опит за данъчна измама и да приложат в тези случаи глобите или санкциите, специално предвидени в националните им законодателства. Направен е извод, че упражнявайки правото на приспадане на данъчен кредит по „нередовните фактури“ издадени от „Томер“ ЕООД, ревизираното дружество очевидно се е стремяло към неправомерно облаготелстване. В този контекст е уточнено, че при липса на легална дефиниция на понятието „данъчна измама“ в националното, а и в Общностното право, в този смисъл следва да се разбира всяко действие или бездействие, водещо до въвеждане в заблуждение, целящо или имащо за краен резултат ощетяване на бюджета. Упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит с фактура, по която не е осъществена реална доставка от издателя на фактурата, предполага знание у получателя, че упражнява неправомерно това право, защото за да бъде доказано извършването на доставка не е достатъчно само наличието на издаден данъчен документ – фактура и съответните отразявания в счетоводството на получателя, а наличие на доказателства за извършване на посочените във фактурата услуги и/или доставки на стоки. Затова, в хода на ревизионното производство, а и в производството по административно оспорване на ревизионния акт доказателствената тежест е на жалбоподателя – да подкрепи с достатъчно допустими доказателства осъществяването на твърдения от него благоприятен положителен факт – реалното осъществяване на доставката на стоки и/или услуги. Прието е, че в конкретния казус „УЕЦ Хигиена“ ООД не се е справил с успешното доказване на този факт – не е представил доказателства относно резултата от договорените услуги с консултантските договори, доколкото такива не могат да са само твърденията на заинтересованите – страни по договорите, че услугите са били изпълнени реално.

Позовавайки се на разпоредбата на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, според която данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени стоки и услуги по облагаеми доставки, както и на нормите на чл. 167 и чл. 63 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност, транспонирани в националното законодателство в разпоредбите на чл. 25 и чл. 68, ал. 1 от ЗДДС административният орган е приел, че при доказаното фиктивно отразяване на доставки на услуги с процесните фактури издадени от „Томер“ ЕООД, законосъобразно е отказано правото на приспадане на данъчен кредит на ревизираното дружество „УЕЦ Хигиена“ ООД за данъчни периоди м. юни – м. септември 2017 г. Не са установени основания за отмяна или изменение на допълнително установените задължения за ДДС за данъчен период м. юли 2017 г. поради отказаното право на приспадане на данъчен кредит по фактурата за доставка на стоки издадена от „Марилен“ ЕООД. В този аспект, е

посочено, че спорните доставки отговарят на условията по чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС – покупката на шорти и чорапогащници не кореспондира по никакъв начин с осъществяваната дейност от „УЕЦ Хигиена“ ООД.

По отношение на задълженията за корпоративен данък, в мотивите на решението на директора на Дирекция „ОДОП“ е поставен акцент на изискването на чл. 10, ал. 1 от Закона за счетоводството за документална обосновааност на отчетени счетоводно разходи чрез издаден първичен счетоводен документ - да отразяват вярно стопанската операция, за да бъдат признати за данъчни цели. Установената нереалност на доставките на услуги с издадените фактури от „Томер“ ЕООД е преценена и от административния орган като законосъобразно основание за допълнително облагане по чл. 26, т. 2 от ЗКПО с размера на отчетените недължими възнаграждения за услуги, които не са били изпълнени реално.

Решението на директора на Дирекция „ОДОП“ е връчено на 20.12.2023 г. (л. 21а).

Така описаните релевантни за правния спор факти, установени въз основа на събраните по делото доказателства дават основание на настоящия съдебен състав да направи следните правни изводи : Жалбата е процесуално допустима.

Подадена е в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК (*заведена е с вх. № 53-00-1#1 от 02.01.2024 г.*), от процесуално легитимирано лице – управител и представляващ „УЕЦ ХИГИЕНА“ ООД, с правен интерес от оспорването, при наличие на предвидената в чл. 156, ал. 2 от ДОПК абсолютна процесуална предпоставка за допустимост, приключило обжалване по административен ред.

Разгледана по същество жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА.

Ревизионното производство е проведено от органи по приходите от съответната териториална дирекция на НАП, съгласно изискванията на чл. 7, ал. 1 и чл. 8, ал. 1, т. 3 от ДОПК. Не е спорно служебното качество на участвалите в контролната дейност - органът възложил ревизията изпълнява длъжността началник на сектор „Ревизии“ в Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – С., а членовете на ревизиращия екип са служители на същата дирекция. Материалната компетентност на органа възложил ревизията произтича от нормата на чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и делегираните правомощия със заповедта на директора на ТД на НАП – С., издадена в съответствие с чл. 11, ал. 3 във вр. ал. 1, т. 4 от ЗНАП (*Заповед № РД-01-849 от 31.10.2022 г. – л. 22 – л. 23*).

Преобладаващата част от документите в проведеното ревизионно производство са създадени като електронни, по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО и съдържат електронни изявления. За тях е приложима фикцията на чл. 3, ал. 2 от Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги (ЗЕДЕУУ) относно писмената форма за действителност. Съгласно чл. 4 от ЗЕДЕУУ автор на електронното изявление е физическото лице, което се сочи в изявлението като негов извършител. Разпоредбите на ал. 3 и ал. 4 на чл. 13 от ЗЕДЕУУ определят квалифицирания електронен подпис (КЕП) като усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл. 16 от ЗЕДЕУУ и има значение на саморъчен подпис. Доказателствената стойност на подписан с КЕП електронен документ е приравнена на саморъчно подписан писмен документ (чл. 13, ал. 4 от ЗЕДЕУУ).

Представени са удостоверения за валидно издадени КЕП на участвалите в ревизионното производство органи по приходите, а и на издалия заповедта за делегиране на правомощия директор на ТД на НАП – С., които отговарят на изискванията на чл. 24, ал. 1 от ЗЕДЕУУ.

Ревизионният акт е издаден в предвидената форма и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК – посочени са фактическите и правни основания за издаването му, а в диспозитивната част

в табличен вид са отразени основанията, данъчният период, размерът на установените данъчни задължения, а и на задълженията за лихви. Изложени са мотиви и за наличие на фактически и правни основания за определяне на допълнителни задължения за ДДС и за корпоративен данък по ЗКПО за ревизираните периоди на „УЕЦ ХИГИЕНА“ ООД.

Изложеното дава основание на настоящия съдебен състав да приеме, че ревизионното производство е проведено при спазване на административно производствените правила.

Спорът по приложението на материалния закон е свързан с възприетите и в решението на директора на Дирекция „ОДОП“ изводи на органите по приходите за липса на достатъчно доказателства, установяващи реалността на извършените услуги, за които ревизираното дружество претендира право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от «ТОМЕР» ЕООД.

В тежест на ревизираното лице, съгласно чл. 154 от ГПК вр. § 2 от ДР на ДОПК, а и според константната практика на Върховния административен съд, е да докаже реалното извършване на доставките на стоки и услуги, за които е представило първични счетоводни документи. Реалността на доставките е основополагаща за упражняване правото на данъчен кредит и начисляването на дължимия ДДС. Нормативно регламентираната възможност за приспадане на данъчен кредит изисква наличие на достатъчно доказателства, въз основа на които може да се установи, че е осъществена доставката на стоки или услуги, а в тежест на претендиращия правото на приспадане на данъчен кредит е да докаже чрез пълно и главно доказване законоустановените предпоставки по чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС за възникването му. Притежаването на данъчни фактури и отразяването им в счетоводството на ревизираното лице не е достатъчно, за да обоснове реалност на доставките.

Практиката на СЕС е константна относно приспадането на дължим данъчен кредит - това право не може да бъде упражнено единствено поради вписването във фактура, доколкото ползването на данъчно предимство е ограничено само до действително дължимите данъци (*решения по дело С-342/87 г., дело С-454/98 г., т. 49 по дело С-285/09, т. 44 по съединени дела С-80/11 и С-142/11*). В мотивите на решение на СЕС от 26 май 2005 г. по дело С-536/03 г., т. 24 и т. 25 е посочено, че правото на приспадане възниква в момента на действително осъществяване на доставката, утежнена с ДДС за приспадане. Практиката на Върховния административен съд е непротиворечива и последователна в разбирането, че фактурата установява „...възникнали облигационни правоотношения между страните по доставката, но не е доказателство за извършване на самата доставка, освен ако в нея не е конкретизирана до степен, че да може да се установи и реалното ѝ изпълнение.“ (Р. 4984 от 03.04.2019 г. по адм. д. 13956/2018 г. на Първо отделение на ВАС).

В решения на СЕС по дело С-324/11, С-18/13, С-285/11, а и по цитираното в жалбата по обединени дела С-80/2011 и С-142/11, е прието, че за да упражни правото на данъчен кредит **получателят по доставка е длъжен да установи всички положителни факти**, за да докаже реалността на доставката, въпреки че от него може да се изисква да представи само тези доказателства, които са съставени заедно с прекия доставчик и са двустранно подписани. В решение от 31.01.2013 г. по дело С – 643/11 СЕС е приел, че „Правото на Съюза, както и принципите на данъчен неутралитет, на правна сигурност и на равно третиране **допускат** на получател на фактура **да се откаже право на приспадане на ДДС, платен за получена доставка** по съображение, че липсва действително извършена облагаема сделка“. Затова и разпоредбата на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС предвижда, че не е налице право на данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно. Ако процесните доставки са извършени реално, и доставчикът и получателят трябва да притежават доказателства за изпълнението им. Нещо

повече, СЕС е последователен и в разбирането, че нарушаването на формалните изисквания от данъчно задължените лица възпрепятства доказването по сигурен начин на изпълнението на материално правните изисквания, ако според обективни факти се установи, че данъчно задълженото лице е участвало или е било длъжно да знае, че участва в данъчна измама. В тази хипотеза лицето няма основания да се позовава на принципа на данъчния неутралитет.

Осъществяването на доставката предполага да бъдат установени фактически и правни действия, които обезпечават действителното участие на доставчика в стопанския оборот. Жалбоподателят не ангажира доказателства в настоящото съдебно производство и не е представил такива при административното обжалване.

Данъчното събитие, което предпоставя задължението на регистрираното лице да начисли данък, съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 от ЗДДС, възниква на датата, на която е извършена услугата. Едновременно с изискуемостта на данъка възниква и правото на приспадането му, съгласно чл. 68, ал. 2 от ЗДДС. За упражняването му в чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е предвидено допълнително изискване – доставените или предстоящи за доставяне стоки или услуги да са ползвани за целите на извършени от регистрираното лице облагаеми доставки.

Практиката на СЕС е константна относно приложението на основния принцип на въведената в законодателството на Съюза обща система на ДДС – принципът на данъчен неутралитет по отношение на правото на данъчно задължените лица да приспаднат дължимия ДДС за закупени стоки или получени услуги (*т. 28, Решение от 25.10.2001 г. по дело C-78/2000 г.; т. 14, Решение от 10.07.2008 г. по дело C-25/2007 г.; т. 37, Решение от 21.06.2012 г. по съединени дела C-80/2011 г. и C-142/2011; т. 42, Решение от 28.07.2011 г. по дело C-274/2010 г.*). В т. 24 на Решение от 06.09.2012 г. по дело C-324/11 е посочено и, че „...предвиденото в чл. 167 и сл. от Директива 2006/112 право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано. По конкретно това право се упражнява незабавно по отношение на целия данък, начислен от получени доставки.“

Отнесено към конкретиката на настоящия казус - нито един от представените документи – 6-те приемо – предавателни протокола, представените писмени обяснения и декларации от представляващите ревизираното дружество и дружеството – изпълнител, а и документите предоставени от сочения изпълнител на част от договорените услуги – адв. Р. Н., включително и издадените 7 бр. фактури от доставчика „ТОМЕР“ ЕООД не съдържат конкретни данни, които могат да удостоверят, че договорените консултантски услуги по 7-те договора са изпълнени.

Твърденията в жалбата за недостоверно отразено посещение на адреса по чл. 8 от ДОПК на В. К. – Н. са неподкрепени с доказателства. Протоколите за посещение на адрес (л. 219 и л. 220) са изготвени от органите по приходите по повод връчване на Искане за представяне на документи и обяснения от задълженото лице В. К. – Н. в хода на извършваната по реда на чл. 45 от ДОПК насрещна проверка, като в тях е отразено, че адресът е посетен на 28.04.2023 г. в периода от 13,15 ч. – 15,00 ч. и на 09.05.2023 г. в периода 16,00 ч. – 17,00 ч. Посещенията са извършени в различно време, в делнични дни, а второто следва хронологично връчването по електронен път на Искането за представяне на писмени документи и обяснения на доставчика по издадените фактури, изпълнителя на договорените консултантски услуги – «ТОМЕР» ЕООД. В приложената разписка на л. 192-гръб е отразена дата на връчване 05.05.2023 г., а представените от управителя на «ТОМЕР» ЕООД писмени обяснения (л. 193) са заведени с вх. № Д1/РД-20-3239 от 09.05.2023 г.

Въпреки, че органите по приходите не са представили доказателства за използван друг способ, от предвидените в чл. 29, ал. 3, ал. 4, ал. 8 и ал. 9 от ДОПК, за връчване на Искането за представяне на документи и писмени обяснения на В. К. – Н. и в този смисъл в Протокола, отразяващ резултатите от насрещната проверка е посочено, че не са представени документи и писмени

обяснения, това обстоятелство не се отразява на установените от събраните доказателства факти от значение за облагането на ревизираното дружество «УЕЦ ХИГИЕНА» ООД.

Нещо повече, след връчване на ревизионния доклад и приложените към него доказателства, част от които са и документите от насрещната проверка на В. К. – Н., задълженото лице не е било ограничено, включително и в настоящото съдебно производство да осъществи контакт с лицето, което твърди да е изпълнител на част от договорените консултантски услуги, за които са издадени процесните фактури от «ТОМЕР» ЕООД, и да представи, ако счита за необходимо доказателства, с които това лице разполага и е следвало да изготви по повод изпълнението на услугите.

Представянето на частни диспозитивни документи, от които дружеството жалбоподател черпи благоприятни за себе си правни последици както е посочено и в решението на директора на Дирекция «ОДОП» не ги прави годно доказателство за установяване действителността на извършените услуги. В този аспект, съдът отчита и обстоятелството, че жалбоподателят е бил уведомен още с връчената Покана, по реда на чл. 103 от ДОПК, с която му е предоставена възможност да отстрани установени несъответствия при извършената проверка на факти и обстоятелства в подадените СД по ЗДДС за данъчните периоди, в които са включени фактурите, издадени от „ТОМЕР“ ЕООД, че по отношение на тези доставки не са представени доказателства, удостоверяващи реалното им изпълнение (*Обяснения на М. А. – управител на „УЕЦ Хигиена“ ООД – л. 141*). Представянето на доказателства за положена дължима грижа на добър търговец, по смисъла на чл. 302 от ТЗ, при избора на доставчик на процесните услуги, казано по друг начин за взети разумни мерки, за да се избегне участие в данъчна измама е от съществено значение за преценката относно добросъвестното упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит. Обратно, липсата на представени доказателства за извършени положителни действия от претендиращия правото, сочи, че представените в ревизионното производство документи са създадени въпреки, че не отразяват реално извършени услуги. В този смисъл, законосъобразен е изводът на органите по приходите за злоупотреба с право доколкото се претендира възстановяване на данък, за който жалбоподателят е знаел, че е начислен, без да са налице основания за това.

Законосъобразно, на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС е отказано правото на приспадане на данъчен кредит и по издадената фактура от «МАРИЛЕН» ЕООД доколкото видът на доставените стоки и услуги не отговаря на осъществяваната от «УЕЦ Хигиена» ООД икономическа дейност към процесните периоди.

Съобразявайки изложеното относно неправомерно начисления ДДС в издадените фактури за доставка на услуги от «ТОМЕР» ЕООД, в съответствие разпоредбата на чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО, която сочи за отклонение от данъчно облагане начисляването на възнаграждения за услуги, без те да са извършени, законосъобразно органите по приходите не са признали за данъчни цели, на основание чл. 26, т. 2 вр. чл. 10 от ЗКПО, отчетените разходи за услуги по 7-те фактури, като с равностойността им е увеличен декларираният от «УЕЦ ХИГИЕНА» ООД по чл. 92 от ЗКПО финансов резултат за 2017 г. Въз основа на установения при ревизията положителен финансов резултат за периода е определен и размерът на допълнителните задължения за корпоративен данък.

Неоснователни са и аргументите, изложени в писмените бележки относно приложението на разпоредбата на чл. 89 от ЗДДС. Нормативната уредба на давностните срокове за всички видове публични задължения каквото безспорно е и задължението за данъци, съгласно чл. 162, ал. 2, т. 1, предложение първо от ДОПК, се съдържа в разпоредбите на чл. 171 – чл. 175 от ДОПК. В този смисъл, както се сочи и от пълномощника на жалбоподателя, разпоредбата на чл. 89 от ЗДДС е от значение за правилното прилагане на срока по чл. 171, ал. 1 от ДОПК, но не е специална

спрямо нормата на чл. 171, ал. 1 от ДОПК.

Началото на ревизионното производство е поставено с връчване на ЗВР № Р-22221023002094-020-001 от 11.04.2023 г. в деня на издаването ѝ – 11.04.2023 г. В обхвата на ревизията са включени данъчни задължения за корпоративен данък по ЗКПО за 2017 г. и данъчни задължения по ЗДДС за данъчни периоди м. юни – м. септември 2017 г., за които към момента на започване на ревизионното производство не е изтекъл срока по чл. 171, ал. 1 от ДОПК, а към настоящия момент не е изтекъл приложимия в ал. 2 на чл. 171 от ДОПК давностен срок.

Предвид изложеното, настоящият съдебен състав счита, че жалбата на „УЕЦ ХИГИЕНА“ ООД срещу оспорения РА, потвърден с Решение № 1771 от 15.12.2023 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ - С., с който са установени допълнително задължения за корпоративен данък за 2017 г. и за данък върху добавената стойност за данъчни периоди м. юни, м. юли, м. август и м. септември 2017 г. поради отказано право на приспадане на данъчен кредит по издадените фактури от „ТОМЕР“ ЕООД и „МАРИЛЕН“ ЕООД като неоснователна следва да бъде отхвърлена.

При този изход на спора, на основание чл. 161, ал. 1, предл. трето от ДОПК, с оглед своевременно направеното искане от процесуалния представител на ответника в тежест на жалбоподателя следва да се възложи заплащането на юрисконсултско възнаграждение за процесуално представителство, определено съгласно чл. 8, ал. 1 във вр. чл. 7, ал. 2, т. 3 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за възнаграждения за адвокатска работа, а именно в претендирания размер от 1 693,00 (*хиляда шестстотин деветдесет и три*) лева.

Мотивиран от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1, предл. последно от ДОПК, Административен съд – София – град, Първо отделение, 26 състав

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „УЕЦ ХИГИЕНА“ ООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя М. А. А., със седалище и адрес на управление [населено място], район „С.“, [улица], ет. 3, ап. 7, с адрес за кореспонденция с НАП - [населено място], район „С.“, [улица] против Ревизионен акт № Р-22221023002094-091-001 от 09.10.2023 г. издаден от органи по приходите на ТД на НАП – С., потвърден с Решение № 1771/15.12.2023 г. на директора на Дирекция "ОДОП" при ЦУ на НАП, с който са установени допълнително задължения за ДДС за данъчни периоди м. юни – м. септември 2017 г. в размер на 7 833,09 лв. и лихви за забава в размер на 4 964,88 лв. и за корпоративен данък по ЗКПО за 2017 г. в размер на 994,06 лева и лихви за забава в размер на 573,05 лева.

ОСЪЖДА „УЕЦ ХИГИЕНА“ ООД, ЕИК[ЕИК] да заплати на Национална агенция за приходите, на основание чл. 161, ал. 1, предл. трето от ДОПК, сумата от 1 693,00 лева (*хиляда шестстотин деветдесет и три лева*) - юрисконсултско възнаграждение за процесуално представителство.

РЕШЕНИЕТО подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението на страните за постановяването му.

СЪДИЯ: