

# РЕШЕНИЕ

№ 4310

гр. София, 29.06.2023 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 73 състав,**  
в публично заседание на 31.05.2023 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Елеонора Попова**

при участието на секретаря Кристина Българиева, като разгледа дело номер **10641** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е след и в изпълнение на Решение № 10407/16.11.2022 г., по адм.д. № 1707/2022 г. на Върховния административен съд /ВАС/, Осмо отделение, с което е отменено Решение № 7337/07.12.2021 г., постановено по адм. дело № 11828/2020 г. по описа на Административен съд– София- град и е върнато делото на Административен съд– София-град за ново разглеждане от друг състав. Производството е по жалба на „АТЛЕТИК ФИТНЕС“ ЕИК[ЕИК], [населено място], [улица], представлявано от управителя П. А. А., срещу ревизионен акт (РА) № Р-22002219007040-091-001/30.06.2020г., издаден от В. А. В., орган, възложил ревизията, и П. П. Б.-Д., ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1555/08.10.2020г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДД“ОДОП“) С. при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП). Релевира се, че РА е необоснован и незаконосъобразен, а изводите за липса на реално извършени доставки е направен без да са анализирани събраните в хода на ревизионното производство доказателства. Изложени са доводи за нарушения на процесуалния и материалния закон при издаване на оспорвания РА. Моли съда да отмени оспорвания акт.

В съдебно заседание, жалбоподателят чрез процесуалния си представител поддържа жалбата. Подробни съображения развива в писмени бележки с искане съда да отмени РА в обжалваната част като незаконосъобразен. Претендира присъждане на

направените по делото разноси, съгласно списък.

Ответникът по жалбата- Директорът на дирекция "ОДОП"- С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата като неоснователна и недоказана. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Прокурор от Софийска градска прокуратура не участва при разглеждане на делото.

Административен съд София-град, като прецени процесуалните предпоставки за допустимост на жалбата, събраните доказателства по делото, по отделно и в тяхната съвкупност, и взе предвид доводите на страните, съобразно с разпоредбата на чл.160 от ДОПК, прие за установено следното:

Ревизионният акт е обжалван в рамките на предвидения за това срок, пред горестоящия в йерархията на приходната администрация орган, който с решението си го е потвърдил изцяло в обжалваната част. Така постановеният от директора на дирекция "ОДОП"- С. резултат и подаването на жалбата в рамките на предвидения за това преклузивен срок, от легитимиран субект, адресат на оспорения РА, и при наличие на правен интерес, налагат извод за нейната процесуална допустимост.

Обжалваният ревизионен акт е издаден след извършена повторна ревизия, по смисъла на чл. 155, ал. 4 от ДОПК, възложена в изпълнение на Решение №1825/29.10.2019г. на директора на дирекция „ОДОП“ С..

Ревизионното производство е започнало със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22002219007040-020-001 от 05.11.2019 г., връчена на 11.11.2019 г., издадена от В. В. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., съгласно заповед №РД-01-818 от 10.05.2019 г. Предметът и периодът на ревизията обхваща задължения за ДДС за данъчни периоди от 01.11.2014 г. до 31.12.2014 г.; от 01.05.2015 г. до 31.08.2015 г и от 01.10.2015 г. до 31.12.2015 г. и корпоративен данък за 2015г. 2016г. и 2017г.

На 08.06.2020 г. е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-22002219007040-092-001 от 08.06.2020 г., връчен на 08.06.2020 г. В Ревизионния доклад е посочено, че същият се издава от П. Б.-Д. – ръководител на ревизията, и Д. Т., подписан саморъчно от П. Б.-Д., видно от приетия по делото екземпляр в заверено копие в настоящото производство. От дружеството е подадено възражение срещу РД, на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК, с вх. №Р-22002219007040-В.-001-И/22.06.2020 г. В мотивите на РА, органите по приходите са приели възражението за процесуално допустимо, но по същество за неоснователно.

Ревизионното производство приключило с издаване на 30.06.2020 г. на оспорвания в настоящото производство Ревизионен акт № Р-22002219007040-091-001 от 30.06.2020г., от В. А. В., орган, възложил ревизията, и П. П. Б.-Д., ръководител на ревизията, на основание чл.117 от ДОПК. Връчен е на 23.07.2020г.

В ревизионния акт са посочени фактическите и правните основания за неговото издаване. Ревизиращият орган е извършил анализ на доказателствата, относими към данъчното облагане на жалбоподателя за спорните периоди, като е изложил подробно съображенията, мотивирали фактическите и правни изводи. Съгласно разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт. Изложените в РД мотиви предвид цитирания чл. 120, ал. 2 ДОПК представляват мотиви и на РА.

На 20.12.2017г., в регламентирания по чл. 152, ал. 1 от ДОПК срок, до директора на дирекция “ОДОП” С. е подадена жалба, вх. №23-22-1231/12.08.2020 г. по регистъра на

дирекция ОДОП С., с която „АТЛЕТИК ФИТНЕС“ ООД оспорва РА №Р-22002219007040-091-001 от 30.06.2020., с който на дружеството не е признато право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 12210,18 лв. и лихви за забава в размер на 5100,39 лв. за отделните данъчни периоди от м. 02.2015 г. до м. 09.2015 г., от м. 11.2015 г. до м. 04.2016 г. и от м. 08.2016 г. до м. 04.2017 г., както и са установени допълнителни задължения за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) в общ размер на 6105,07 лв. и лихви за забава в размер на 2144,00 за 2015 г., 2016 г. и 2017 г., като незаконосъобразен. С Решение № 1555/08.10.2020г. на директора на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП ревизионният акт е потвърден.

По делото е приета административната преписка.

В изпълнение на Решение № 10407/16.11.2022 г., по адм.д. № 1707/2022 г. на Върховния административен съд /ВАС/, Осмо отделение, настоящият съдебен състав задължи ответникът да представи изрично посочените доказателства във връзка с компетентността на органите, издали оспорвания акт. Представени и приети по делото са- Заповед №3869/10.04.2019 г. на Изпълнителния директор на НАП, с която е възложено, считано от 11.04.2019 г. А. Г., заемаща длъжността „заместник директор на ТД на НАП“ в ТД на НАП С. да изпълнява и длъжността „директор на ТД на НАП“ в ТД на НАП С., за срок до назначаване на титуляр на длъжността, но за не повече от 6 месеца /л.49/; Заповед №4604/08.10.2019 г. на Изпълнителния директор на НАП за преназначаване на А. Г. на длъжност „директор на ТД на НАП С., считано от 08.10.2019 г. /л.12/; Заповед №55 от 08.01.2020 г. на Директора на ТД на НАП- С. за преназначаване на В. В. на длъжност „началник сектор Проверки в И. П.“, считано от 13.01.2020 г. /л.13/; Решение №1 от 13.02.2020 г. за изземване разглеждането и решаването на конкретен въпрос/преписка на основание чл.7, ал.3 ДОПК, с което са иззети правомощията по разглеждането и решаването на изброените в решението преписки и е посочено, че във връзка с преназначаване на В. В. на длъжност началник сектор „Проверки“, отдел „Проверки“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. и ангажираната с това обективна и трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения, а именно правомощията на началник- сектор „Ревизии“, като възлага правомощията на В. А. В. на длъжност началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП С., дирекция „Контрол“, отдел „Ревизии“ да издава заповеди в хипотезата на чл.113, ал.3 ДОПК, както и ревизионни актове по реда на чл.119, ал.2 ДОПК за изрично посочените ревизионни производства, сред които и това на „Атлетик Фитнес“, с ръководител на ревизията- П. П. Б.- Д. и орган по приходите- Д. С. Т. /л.15 и сл./; подписан екземпляр на РД /л.23 и сл./; Заповед №РД-01-80/03.02.2020 г. на директор на ТД на НАП С., с която е възложено на Началник отдел „Ревизии“ в ТД на НАП С., дирекция „Контрол“ да упражнява правомощията по чл.7, ал.3 от ДОПК /л.50/ .

При така установените факти съдът достига до следните правни изводи:

По силата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, Съдът преценява законосъобразността и обосноваването на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично релевирани доводи за нищожност на РА в обжалваната му част, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. За валидността на акта съдът следи служебно.

На първо място, е спазен срокът по чл. 109 от ДОПК, с оглед надлежното упражняване на правомощието за образуване на процесното ревизионно

производство, с посочената по-горе ЗВР, в рамките на 5-годишния срок.

Съгласно разпоредбата на чл. 112, ал. 2 от ДОПК, ревизията може да се възлага от: т. 1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция или т. 2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. В настоящия случай, началото на ревизионното производство е поставено със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22002219007040-020-001/05.11.2019 г., издадена от В. В.. Със ЗВР е определено ревизията да бъде извършена от П. Б.-Д. на длъжност „Главен инспектор по приходите“, която е определена за ръководител на ревизията, и Д. Т., заемаща длъжността „Инспектор по приходите“. Относно компетентността на възложителя на ревизията – В. В. да възлага извършване на ревизии, като част от административната преписка, е приложена Заповед № РД-01-818/10.05.2019 г., издадена от и.д. Директор на ТД на НАП – С. А. Г., на основание чл. 11, ал. 3 от ЗНАП във вр. с чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК /т. 1., т. 2/. В тази връзка и в изпълнение на решението на ВАС е приобщена и относимата Заповед №3869/10.04.2019 г. на Изпълнителния директор на НАП, с която считано от 11.04.2019 г. А. Г., заемащ длъжността „заместник директор на ТД на НАП“ в ТД на НАП С. да изпълнява и длъжността „директор на ТД на НАП“ в ТД на НАП С., за срок до назначаване на титуляр на длъжността, но за не повече от 6 месеца, както и последващата Заповед №4604/08.10.2019 г. на Изпълнителния директор на НАП за преназначаване на А. Г. на длъжност „директор на ТД на НАП С., считано от 08.10.2019 г.

В Ревизионния доклад е посочено, че същият се издава от П. Б.-Д. – ръководител на ревизията, и Д. Т., подписан собственооръчно от Д. /видно от приложения в настоящото производство екземпляр/.

Процесният ревизионен акт е издаден от В. В. на длъжност „Началник на сектор“ в качеството ѝ на орган, възложил ревизията, и от П. Б.-Д. – ръководител на ревизията, като същият е подписан с КЕП и от двете лица.

Съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в действащата му редакция, ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. Ръководител на ревизията е този, който е посочен в заповедта за възлагане – чл. 113, ал. 1, т. 2 ДОПК, съответно органът, възложил ревизията, е териториалният директор или лицето, на което са делегирани правомощията за това по реда на чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК. В този контекст в Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. по т. д. № 10/2016 г. на ВАС изрично е прието, че за да е налице валидно издаден ревизионен акт в общата хипотеза на чл. 119, ал. 2 от ДОПК, последният следва да е издаден от две лица: 1. От орган по приходите, определен за ръководител на ревизията със заповедта за възлагането на ревизията и 2. От органа, имащ качеството на „възложил ревизията“, определен за това с акт на директора на компетентната териториална дирекция. В същото тълкувателно решение е прието, че след изменението на чл. 119, ал. 2 ДОПК от 01.01.2013 г. ревизионният акт се издава съвместно от два органа – единият е органът, възложил ревизията, а другият е ръководителят на ревизията. Изменението на разпоредбата касае както органа, издател на акта, така и начина на определяне на издателя на акта: по отменената редакция с нарочна заповед, а по сега действащата редакция единият е определен по силата на закона и заповедта на териториалния директор – чл. 112, ал. 2, т. 1 във вр. с чл. 119, ал. 2 ДОПК, а вторият от първия орган –

въз основа на заповедта за възлагане на ревизия– чл. 113, ал. 1, т. 2 ДОПК.

В случая в Заповедта на и.д. Директор на ТД на НАП– С. в т. II, т. 9 е посочено, че в случай на отсъствие на В. В., правомощията ѝ по възлагане на ревизии следва да се изпълняват от Г. В.- Н., а не от В. В., подписала ревизионния акт в качеството ѝ на орган, възложил ревизията. От друга страна, видно от Решение № 1555/08.10.2020 г., издадено от Директора на Дирекция „ОДОП“– С. при ЦУ на НАП, с което е потвърден ревизионният акт, е посочено, че поради преназначаване на В. В. от длъжност „Началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП– С. на длъжност „Началник сектор „Проверки“ И. П., отдел „Проверки“ с Решение № 1/13.02.2020 г. преписката е иззета и е възложена на В. В.. Видно от изисканото от съда и прието по делото Решение № 1 от 13.02.2020г., издадено от началник отдел „Ревизии“ в ТД на НАП С., на основание чл.7, ал.3 от ДОПК са иззети правомощията на В. В. по разглеждане и решаване на ревизионното производство на „Атлетик Фитнес“ ЕООД и са възложени на В. А. В..

Настоящият съдебен състав намира, че представените по делото доказателства от ответника за В. А. В., подписала оспорения в настоящото производство ревизионен акт не доказват качеството ѝ на орган възложил ревизията, каквото е изискването на чл.119, ал.2 от ДОПК, поради следните съображения:

От разпоредбата на чл. 7, ал. 3 ДОПК следва правилото за неизменност на компетентния орган по приходите за разглеждане и решаване на конкретен въпрос или преписка. Изключението от това правило е изземването на разглеждането и решаването на въпроса/преписката и възлагането им на друг орган. Предпоставките за изземване на производството са изчерпателно изброени-наличие на основания за отвод или самоотвод и трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения, в приложимата в конкретния случай редакция на нормата към датата на издаване на Решение № 1 от 13.02.2020г., издадено от Началник отдел „Ревизии“, дирекция „Ревизии“ в ТД на НАП С.. С допълнение на нормата на чл.7 ал.3 от ДОПК, обнародвано в ДВ бр.105/2020г. в сила от 01.01.2021г. /след издаване на цитираното решение №1/13.02.2020г./, е добавено и „или невъзможност, произтичаща от промяна в длъжността на органа по приходите, съответно публичния изпълнител, водеща до отпадане на компетентността, и да възложи правомощията по разглеждането и решаването им на друг орган, съответно публичен изпълнител, равен по степен на този, от когото е иззета преписката или въпросът.“ Правомощието да промени компетентния орган е на определен в закона горестоящ орган, като при действието на чл. 7, ал. 3 ЗНАП правомощието по чл. 7, ал. 3 ДОПК е част от компетентността на изпълнителния и на териториалния директор или на определени от тях служители на агенцията.

В случая, с Решение №1 от 13.02.2020 г., издадено от П. Г. Г., на длъжност началник отдел в ТД на НАП С., за която се сочи в решението, че е оправомощена със Заповед №РД-01-80/03.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С., на основание чл. 7, ал. 3 от ДОПК, във връзка с преназначаване на В. В. В. на друга длъжност, преписката е иззета и възложена на В. А. В., на длъжност началник сектор в ТД на НАП С.. В решението са изложени мотиви, че във връзка с преназначаването на В. В. на длъжност началник- сектор „Проверки“, отдел “Проверки“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП [населено място] и ангажираната с това обективна и трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения, а именно изпълнение на правомощията на началник-сектор „Ревизии“, на основание чл.7, ал.3 ДОПК се изземват правомощията

по разглеждането и решаването на процесната преписка, което се възлага на В. А. В. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място], дирекция „Контрол“, отдел „Ревизии“. В решението е посочено, че е налице различие и несъвместимост на новозаетата длъжност от В. В. с упражняване на правомощията по възлагане на ревизионни производства, като се позовава на длъжностната характеристика на началник-сектор „Проверки“.

По делото е представена и цитираната Заповед №РД-01-80/03.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С., видно от която съгласно разпоредбата на чл.11 ал.3 от Закона за Национална агенция за приходите, директора на ТД на НАП С. е оправомощил Началник на отдел „Ревизии“ в ТД на НАП С. да упражнява правомощия по чл.7 ал.3 от ДОПК, като заповедта влиза в сила от 03.02.2020г. В тази връзка, решение № 1 от 13.02.2020г. е издадено от компетентен орган въз основа на надлежно оправомощаване на основание чл.11 ал.3 от ЗНАП.

В константната си практика ВАС приема, че наличието на трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения, предвид чл. 7, ал. 3 от ДОПК /в приложимата му редакция към датата на издаване на Решение №1 от 13-02-2020г./, трябва да се изследва за всеки конкретен случай /решения: по адм. дело № 6113/2015 г.; по адм. дело № 13788/2016 г.; по адм. дело № 10621/2016 г.; по адм. дело № 6333/2016 г.; по адм. дело № 13652/2017 г.; по адм. дело № 10174/2016 г.; по адм. дело № 3817/2018 г.; по адм. дело № 3245/2018 г.; по адм. дело № 4764/2019 г.; по адм. дело № 3014/2020 г.; по адм. дело № 4224/2020 г.; по адм. дело № 6435/2020 г.; по адм. дело № 5741/2021 г./ На преценка подлежи обстоятелството дали преназначаването на В. В. от длъжност началник на сектор "Ревизии", отдел "Ревизии", дирекция "Контрол" в ТД на НАП С. на длъжност началник на сектор "Проверки", отдел "Проверки", дирекция "Контрол" в ТД на НАП С., представлява трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения. Преценката следва да бъде направена с оглед доказването на това обстоятелство от страна на ответника по делото.

Само по себе си, преназначаването на органа по приходите, възложил ревизията, като държавен служител на друга длъжност в същата дирекция, но в друг отдел и сектор, не е достатъчно, за да се приеме за доказан спорният факт, без данни за обема и характера на служебните задължения на двете длъжности. В тази връзка, преназначаването на В. В. В. на същата длъжност „началник сектор“ в същата Дирекция „Контрол“, но в друг отдел– от отдел „Ревизии“ в отдел „Проверки“, сектор „Проверки И. П.“ не доказва трайна невъзможност на последната за изпълнение на служебните задължения, вкл. и за довършване на ревизията и издаване на РА. Преназначаването на В. В. В. на друга

длъжност няма за последица отпадане на качеството и на орган по приходите. Съгласно чл.7, ал.1, т.3 от ЗНАП, органи по приходите са в това число и лицата по т. 3 - директори на дирекции, началници на отдели и сектори. Промяната в длъжността на В. В. не води до отпадане на компетентността ѝ да издаде крайния акт в производството. В мотивите на Решение № 1/13.02.2020г., издадено от Началник отдел „Ревизии“ единствено е посочено, че е налице несъвместимост на новозаетата от В. В. В. длъжност началник на сектор "Проверки с упражняване на правомощията по възлагане на ревизионни производства, позовавайки се на длъжностните характеристики за заемане на съответните длъжности, като „... в новата длъжност на В. В. не се съдържа правото да възлага ревизии и служителката няма никакви правомощия, свързани с ревизионни производства“, в каквато насока обаче не са ангажирани доказателства въпреки, разпределената доказателствена тежест. Различията във функциите на съответните длъжности, а именно длъжността началник на сектор "Ревизии", отдел "Ревизии", дирекция "Контрол" в ТД на НАП С. и длъжността началник на сектор "Проверки", отдел "Проверки", дирекция "Контрол" в ТД на НАП С., не могат да бъдат установени и от разпоредбите на Устройствения правилник на Националната агенция за приходите, доколкото в чл. 29 са посочени функциите на дирекция "Контрол", но не и на сектор "Ревизии", съответно сектор "Проверки".

Предвид изложеното и с оглед ангажираните по делото доказателства не е доказано някое от обстоятелствата по чл. 7, ал. 3 от ДОПК, обуславящи законосъобразното изземване на преписката. Промяната в длъжността на органа следва да води до отпадане на компетентността на приходния орган за извършване на определените действия. Само тогава промяната в длъжността ще бъде основание за изземване на преписката. /В този смисъл Решение № 11922/21.12.2022г. на ВАС I-во отделение по адм.дело № 5213/2022г. по описа на ВАС/.

При това положение следва да се приеме, че един от издателите на акта, а именно в качеството му на орган възложил ревизията– началник сектор В. А. В. не е надлежно и валидно оправомощен да издаде ревизионен акт по ревизионното производство на „Атлетик фитнес“ ООД.

При липсата на идентичност на възложителя и ръководителя на ревизията с органите по приходите, издали ревизионния акт, последният е нищожен. (Решение № 3858 от 26.03. 2018 г. по адм. д. №264/2018г., VIII отд. на ВАС).

За пълнота на изложението и доколкото делото се разглежда повторно, съдът намира за нужно да изложи съображения и относно материалната

законосъобразност на обжалвания РА.

Относно установените с РА задължения по ЗДДС:

С РА на „АТЛЕТИК ФИТНЕС" ООД е отказано право на данъчен кредит за данъчни периоди: м. 02.2015– м. 09.2015г, м.11 и 12.2015г. м.01.2016г.–м. 04.2016г.; м.08.2016г.- м.12.2016г. и м.01.2017г.– м.04.2017г., общо в размер на 12210,18 лв. по 30 фактури, издадени от „ЧИСТОТА КОМФОРТ" ООД с предмет “абонаментно почистване”. Услугите по почистване са се предоставяли в обектите на жалбоподателя Ч. ВРЪХ и Д., които са посочени в част от процесните фактури.

За да се признае на получателя по облагаема доставка материалното право на приспадане на данъчен кредит по чл.68 от ЗДДС следва да е изпълнено някое от условията посочени в чл.71 от ЗДДС, като при изследване предпоставките за възникване правото на данъчен кредит, винаги трябва да се държи сметка за това дали е облагаема доставка по смисъла на чл.6, ал.1 или чл.9 от ЗДДС и след това да се проверява изпълнението на съответните предпоставки, регламентирани в нормата на чл.71 от ЗДДС.

По делото не е спорно и това се установява от събраните в хода на ревизията доказателства, че е изпълнено условието по чл.71, ал.1, т.1 от ЗДДС, свързано с притежаването на данъчен документ /фактура/, издаден от страна на преките доставчици, отразени в дневниците за продажби и справките-декларации и е начислен данъкът по смисъла на чл.86 от ЗДДС. Това се потвърждава и от заключението на вещото лице, което подробно е проследило отразяването на фактурите в счетоводството на “АТЛЕТИК ФИТНЕС”ООД.

От събраните доказателства, в т.ч. и ССЕ, се установява, че фактурите са осчетоводени при дружеството- жалбоподател както следва: за начисленото задължение към доставчика: Д-т смет. с/ки 602 Разходи за външни услуги /дал. основа/ Д-т смет. с/ка 4531 Начислен данък за покупките /ДДС/ К-т смет. с/ка 401 Доставчици/обща стойност/ и за извършено плащане към доставчика: Д-т смет. с/ка 401 Доставчици: К-т смет. с/ка 501 Каса в лв. К-т смет. с/ка 503 Разплащателна сметка в лв. Счетоводните операции са намерили отражение в хронологични дневници на съответните счетоводни сметки за периода. Фактурите са отразени в дневниците за покупки, респективно в СД за ДДС на „АТЛЕТИК ФИТНЕС" ООД през съответните данъчни периоди и по тях е ползван данъчен кредит от дружеството.

Спорната предпоставка за възникване правото на приспадане на данъчен кредит по чл.68, ал.1 от ЗДДС, в процесния случай е наличието на реално осъществена облагаема доставка по смисъла на чл.9 от ЗДДС, от



конкретно посочения във фактурите доставчик. След като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт.

Доказателствата за реалното осъществяване на доставката на услуга могат условно да бъдат разделени на две групи: установяващи потенциалната възможност да осъществяване на доставката, в която следва да се включат материално-техническата и кадрова обезпеченост на доставчика; и такива, сочещи прякото ѝ реализиране, към които следва да се причислят протоколи за приемане на работата, доказателства за начин на остойностяване като количествено-стойностни сметки, осчетоводени записи за извършени разходи на доставчика във връзка с извършване на услугата и др. Като частни документи договорите не разполагат с материална доказателствена сила, обвързваща съда. Тяхното съдържание се преценява от съда по вътрешно убеждение с оглед на всички обстоятелства по делото. При частните свидетелстващи документи защитата срещу тяхната материална доказателствена сила не е подчинена на изискванията за оспорване истинността на документ, защото съдът не е обвързан от тази доказателствена сила, а я преценява по свое вътрешно убеждение съобразно с всички данни по делото.

По делото са представени заверени копия на документи, доказващи пряко реализирането на фактурираните услуги, които не са оспорени, както следва:

- Договор за абонаментно професионално почистване от 01.01.2015 г. между „АТЛЕТИК ФИТНЕС“ ООД като Възложител и „ЧИСТОТА КОМФОРТ“ ООД като Изпълнител с предмет: Изпълнителят приема срещу възнаграждение да доставя санитарно-хигиенни консумативи и да извършва абонаментно професионално почистване със собствен персонал, техника, препарати и оперативни материали, на обект, представляващ спортен клуб - Атлетик Фитнес Д., находящ се в [населено място], [улица], С. център, етаж 1.

- Договор за абонаментно професионално почистване от 18.07.2016 г. между „АТЛЕТИК ФИТНЕС“ ООД като Възложител и „ЧИСТОТА КОМФОРТ“ ООД като Изпълнител с предмет: Изпълнителят приема срещу възнаграждение да извършва абонаментно професионално почистване със собствен персонал, техника, препарати и оперативни материали, на следния стопанисван от Възложителя обект, представляващ фитнес център, а именно: Атлетик Фитнес Д., находящ се в [населено място], [улица], С. център, етаж- 1.

- Договор за абонаментно професионално почистване от 01.08.2016 г.

между „АТЛЕТИК ФИТНЕС" ООД като Възложител и „ЧИСТОТА КОМФОРТ" ООД като Изпълнител с предмет: Изпълнителят приема срещу възнаграждение да извършва абонаментно професионално почистване със собствен персонал, техника, препарати и оперативни материали, на следния стопанисван от Възложителя обект, представляващ фитнес център, а именно: Атлетик Ч. връх, находящ се в [населено място], [улица].

В договорите е предвидено почистването на фитнес залите да се извършва в определени часови интервали, като не е посочено колко души ще извършват това, нито е предвидено създаването на други документи, с които да се приема предоставената услуга. При това положение налице са преки доказателства за извършване на фактурираните услуги именно от посочения доставчик.

Предметът на договора е свързан с дейността на дружеството – управление на спортни центрове и услугите са предоставяни в два от обектите на жалбоподателя Д. и Ч. ВРЪХ, за които са представени договори за наем на недвижимите имоти: договор за наем на недвижим имот от 27.06.2011 г., сключен между "С. имоти" А. като Наемодател и „АТЛЕТИК ФИТНЕС" ООД като Наемател на помещение в Търговския център в "С. Бизнес Т." срещу уговорено месечно възнаграждение и договор за наем на недвижим имот от 15.08.2013 г., сключен между "Атлантик Асет Мениджмънт" ЕООД като Наемодател и „АТЛЕТИК ФИТНЕС" ООД като Наемател на помещение в Търговския център, намиращ се в [населено място], [улица] срещу уговорено месечно възнаграждение.

Както е установено и от приетата ССЕ, в счетоводството на „АТЛЕТИК ФИТНЕС" ООД са налични и са осчетоводени фактури за платени наеми на посочените помещения през процесните периоди. Същите са отразени като разходи по дебита на смет. сметка 602 Разходи за външни услуги, респективно по кредита на смет. сметка 401 Доставчици, аналитично за "С. имоти" А. и за "Атлантик Асет Мениджмънт" ЕООД

От предоставените счетоводни справки по обекти на дружеството за смет. сметка 702 Приходи от продажби на стоки и за смет. сметка 703 Приходи от продажби на услуги, експертизата установява, че през ревизираните периоди приходите от продажби на стоки от обекта в Д. за периода от 01.01.2015г. до 31.12.2017 г. са в общ размер на 578 774,51 лв., а приходите от продажби на услуги за същия обект през посочения период са в общ размер на 1 080 170,77 лв. За обекта на [улица].01.2015 г. до 31.12.2017 г. са установени приходи от продажби на стоки от обекта в общ размер на 224 713,15 лв., а приходите от продажби на услуги за

същия обект през посочения период са в общ размер на 1005038,24 лв. Т.е. обектите на жалбоподателя са работили през ревизирия период и следователно са били почиствани.

Налице са и косвени доказателства относно установеното разплащане по фактурите, първоначално в брой, след което по банков път.

От предоставените разчетно- платежни ведомости за процесните периоди и Справка за актуално състояние на действащите трудови договори към 31.12.2017 г. от информационната система на НАП за „АТЛЕТИК ФИТНЕС" ООД, се установява, че в дружеството не е имало назначени на трудов договор лица на длъжност "хигиенист" в двата процесни обекта през ревизирия период. Този факт се подкрепя и от гласните доказателствени средства- показанията на разпитаните свидетели. Свидетелите сочат, че жалбоподателят е ползвал услугите на “ЧИСТОТА КОМФОРТ “ООД за почистване на двата обекта в процесния период, в частност свидетелят П. заявява, че лично почиствала през определена част от ревизирия период фитнес центъра в Д., както и че работодателят ѝ и доставчик по процесните фактури, “ЧИСТОТА КОМФОРТ “ООД, не е бил коректен и не я е осигурявал. Освен това, относно кадровата обезпеченост на доставчика в случая следва да се съобрази Решение на Съда на ЕС (СЕС) от 6.09.2012 г. по дело С 324/11. СЕС се е произнесъл, че Директива 2006/112/ЕО относно общата система на ДДС и принципът на данъчен неутралитет трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат данъчен орган да откаже на данъчнозадължено лице правото да приспадне дължимия или платен ДДС за предоставените му услуги поради това че издателят на фактурата за тези услуги не е декларирал наетите от него работници, без този орган да доказва, въз основа на обективни данни, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която се обосновава правото на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки. В случая липсата на кадрова обезпеченост се явява единствената причина, поради която е отказано право на данъчен кредит. Липсата на данни за наети по трудов договор работници при доставчика не може да служи като достатъчно основание за формиране на отказ за признаване правото на приспадане на данъчен кредит, каквито са основните съображения в случая. В решение на СЕС по дело С-324/11 /Gabor Toth/, изрично е посочено, че Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска да се откаже правото на данъчен кредит поради това, че доставчикът на услуги не е декларирал наетите от него работници, както и поради неизвършена от получателя по фактурата проверка дали между

наетите на работници и доставчика е съществувало правоотношение, без приходният орган да доказва, въз основа на обективни данни, че задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която се обосновава правото на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от посочения издател или от друг стопански субект нагоре по веригата на доставки. Посочено е още, че правото на приспадане може да бъде отказано само когато приходният орган въз основа на обективни данни установи, че получателят на фактурата е знаел или е трябвало да знае, че сделката е част от данъчна измама, като е подчертал, че правото на приспадане не може да бъде отказано, след като предвидените в Директивата материалноправни и процесуални условия за упражняване на това право са изпълнени. В настоящия случай от приходните органи не са ангажирани доказателства за наличие на данъчна измама, осъществена между страните по описаните по-горе доставки.

Задължението на получателя по доставката е да докаже, че са осъществени реални доставки, което означава, че той е участвал в подписването на двустранни документи, установяващи на фактурираните доставки и в такъв случай право на получателя е да упражни материалното право на данъчен кредит. В случая, от анализ на събраните доказателства следва извода на органите по приходите, че доставките не са извършени от посочения във фактурата доставки са неправилни и необосновани. Установява се реализиране на процесните услуги. Доказаното разплащане по фактурите е индиция за реални търговски взаимоотношения между страните по договорите. Липсват и конкретни доказателства за данъчна измама, която да е осъществена между контрагентите. Не се твърди наличието на други доставчици на същите услуги. С оглед това, съдът цени ангажираните писмени доказателства. Следователно, по гореописаните фактури се установява действителното извършване на доставките на услуги по смисъла на чл. 9 ЗДДС, поради което на получателя следва да бъде признато правото на приспадане на данъчен кредит.

Това влече и материална незаконосъобразност на оспорвания РА в тази част.

Относно установените с РА задължения по ЗКПО:

С РА са установени допълнителни задължения за корпоративен данък по ЗКПО в общ размер на 6105,07 лв. и лихви за забава в размер на 2 144,00 за 2015 г., 2016 г. и 2017 г. С оглед изложеното относно реалността на фактурираните услуги, неправилен се явява и изводът на органите по приходите, че фактурите не отразяват вярно стопанските операции, от което следва, че в счетоводството на дружеството са извършени неверни

счетоводни записвания и в резултат на това, неправилно са завишени отчетените разходи за 2015 г., 2016 г. и 2017 г. по процесните фактури. Съгласно чл. 10, ал.1 ЗКПО счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството, отразяващ вярно стопанската операция. В случая не са налице основания разходите, свързани с тях да не се признаят за данъчни цели на основание чл.26, т.2 ЗКПО. С оглед установеното, че услугите по процесните фактури са реално осъществени, не е налице отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл. 16, ал.2, т.4 ЗКПО.

Съгласно разпоредбата на чл. 160, ал. 5 ДОПК (Нова - Д. В., бр. 105 от 2020 г., в сила от 01.01.2021 г.), при обявяване на ревизионен акт за нищожен от съда се прилага чл. 173, ал. 2 АПК. В чл. 173, ал. 2 АПК е предвидено, че извън случаите по ал. 1, както и когато актът е нищожен поради некомпетентност или естеството му не позволява решаването на въпроса по същество, съдът изпраща преписката на съответния компетентен административен орган със задължителни указания по тълкуването и прилагането на закона. Визираната разпоредба на чл. 160, ал. 5 ДОПК е процесуална и поради липсата на изрична преходна разпоредба в ДОПК, следва да бъде приложена от деня на влизането ѝ в сила - 01.01.2021 г. и спрямо висящи спорове. Въз основа на горното административната преписка следва да бъде изпратена на компетентния орган по приходите при ТД на НАП- [населено място] (Решение №3411/11.04.2022г. по адм.дело №6876/2021г. на ВАС, Осмо отделение).

С оглед изхода на спора, на основание чл.161, ал.1 от ДОПК, на жалбоподателя следва да бъдат присъдени направените разноски в размер на 1290 лв., както и сторените разноски в размер на 1696 лв. при предходното разглеждане на делото.

*Мотивиран от горното, Административен съд София град, III-то отделение, 73-ти състав,*

### **РЕШИ:**

**ОБЯВЯВА ЗА НИЩОЖЕН** Ревизионен акт № Р-22002219007040-091-001/30.06.2020г., издаден от В. А. В., орган, възложил ревизията, и П. П. Б.- Д., ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1555/08.10.2020г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно- осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, с който са установени данъчни задължения по Закона за данъка върху добавената стойност в общ размер

на 12210,18 лв. и лихви за забава в размер на 5100,39 лв. за данъчни периоди от м. 02.2015 г. до м. 09.2015 г., от м. 11.2015 г. до м. 04.2016 г. и от м. 08.2016 г. до м. 04.2017 г., както и са установени допълнителни задължения за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане в общ размер на б 105,07 лв. и лихви за забава в размер на 2 144,00лв. за 2015 г., 2016 г. и 2017 г.

**ИЗПРАЩА** административната преписката на началник сектор "Ревизии" при ТД на НАП [населено място].

**ОСЪЖДА** Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"– С. при ЦУ на Националната агенция за приходите да заплати на „АТЛЕТИК ФИТНЕС“ ЕИК-[ЕИК], [населено място] разноси в размер на 2 986 лева.

Решението подлежи на обжалване пред ВАС в 14- дневен срок от съобщението на страните.

СЪДИЯ: