

РЕШЕНИЕ

№ 7337

гр. София, 07.12.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 65
състав**, в публично заседание на 17.11.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ванина Колева

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **11828** по описа за **2020** 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 по жалба на „А. 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).

В жалбата е посочено, 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 се съда да отмени РА в обжалваната част като незаконосъобразен. Претендира се присъждане на направените по делото разноски. Представя списък.

Ответникът по жалбата - директорът на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата. Счита, че оспорваният акт е законосъобразен. Моли жалбата да бъде отхвърлена. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомерност на заплатеното адвокатско 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, предгорестоящия 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., оправомощена със 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.

В законоустановения срок е съставен ревизионен доклад (РД) №Р-22002219007040-092-001 от 08.06.2020 г., връчен на 08.06.2020 г. От дружеството е подадено възражение срещу РД, на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК, прието 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.

Констатациите в РД са дали основание на ревизиращите да издадат процесния ревизионен акт. Ревизионен акт № Р-22002219007040-091-001 от 30.06.2020г., издаден 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. В този смисъл е и трайната и непротиворечива съдебна практика, обективирана в множество решения на ВАС. В РД са изложени подробни мотиви на ревизиращите органи, обосноваващи изводите им относно неправомерно упражненото право на данъчен кредит. В мотивите на РА са обсъдени доводите и доказателствата представени с възражението на жалбоподателя срещу РД.

Действително РД е изготвен след изтичането на срока по чл.117, ал.1 ДОПК. Сроковете за извършване на ревизията и за издаване на РД са инструктивни, а не преклузивни и тяхното неспазване не води до нищожност на РА, а изтичането му се отразява единствено на годността на събраните след този момент доказателства.

Предвид изложеното и съобразно разпоредбата на чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът приема, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите, на

основание чл.119, ал.2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия, съгласно чл.112 и чл.113 от ДОПК, в предвидената от закона форма, съгласно чл.113 от ДОПК, и съдържа всеки един от реквизитите, посочени в чл.120 от ДОПК.

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 [фирма] 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.

Въз основа на събраните доказателства, установените факти и обстоятелства са направени следните констатации от органите по приходите:

През ревизирания период основната дейност на [фирма] е управление на спортни центрове в страната.

През ревизирания период дружеството е ползвало право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 12210,18 лв. по 30 фактури с предмет „абонаментно почистване“, издадени от [фирма].

С Протокол №Р-22002219007040-П.-001/11.11.2019 г. са приобщени доказателства събрани в хода на предходната ревизия, приключила с РА №Р-22220418005336-091-001 от 20.06.2019 г.

В хода на ревизията, на основание чл. 45 от ДОПК, е извършена насрещна проверка на прекия доставчик [фирма], резултатите от която са обективирани в протокол, подробно описан в РД. Дружеството не е открито. От страна на [фирма] не са представени документи и писмени обяснения.

След справка в информационните масиви на НАП е установено, че фактурите предмет на проверка са платени в брой през 2015 г. и 2016 г., а през 2017 г. са извършени банкови преводи. Съпоставяйки датите на фактурите, с датите на фискалните бонове и оборотите от регистрираното фискално устройство на името на [фирма], е установено несъответствие, т. е. на съответните дати от страна на [фирма] не са отчетени получени приходи. От страна на жалбоподателя са извършени счетоводни записвания за плащане на фактурите на датите на издаването им.

След проверка в Търговския регистър към Агенцията по вписванията е установено, че [фирма] не е подавало годишни финансови отчети. На доставчика е извършена ревизия по ЗКПО за 2015 г. и по ЗДДС за периодите от 01.01.2015 г. - 31.07.2016 г., приключила с издаден РА и установени задължения.

След справка в информационния масив на НАП е установено, че в дружеството е имало назначени лица на трудов договор на длъжност „хигиенист/чистач“ по години, както следва: за 2015 г. - 25 лица, за 2016 г. - 2 лица, за 2017 г. - 1 лице. Ревизиращите са съпоставили броя на декларираните служители в годините и извършените доставки по отчетен регистър „дневник за продажбите“ и са стигнали до извод, че дружеството е в невъзможност да ги покрие. Съгласно констатациите на РД, за 2016 г. и 2017 г. в годишен аспект [фирма], е разполагало средно с 1,5 служителя на длъжност

„хигиенист/чистач“, а обявените доставки са 398 броя.

От друга страна са приели, че [фирма] е разполагало с назначени служители на съответната длъжност, чиито характер на работа е свързан с почистване на обектите, поради което са заключили, че е налице изпълнение на съответни доставки към [фирма], но изпълнителят не е [фирма]. Органите по приходите са приели, че са съставени счетоводни записи и оформени счетоводни документи, без да са налице реално извършени доставки.

Ревизиращият екип е направил извод, че не е доказано наличието на реална доставка от [фирма] и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 9 и чл. 25, ал. 2 от ЗДДС, е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 12210,18 лв. по всички фактури, издадени от [фирма] за съответните данъчни периоди.

След като са приели, че липсва реална доставка по фактурите, издадени от [фирма] и след като са установили, че осчетоводените разходи от ревизираното лице /по дебита на счетоводна сметка 602 „Разходи за външни услуги“/ по години са както следва: за 2015 г. в размер на 22950,00 лв.; за 2016 г. в размер на 28080,89 лв.; за 2017 г. в размер на 10050,00 лв., органите по приходите са заключили, че фактурите не отразяват вярно извършените стопански операции и осчетоводените разходи в посочените размери не са документално обосновани.

Поради изложеното, на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО, във връзка с чл. 16, ал. 2, т. 4 и чл. 10, ал. 1 от ЗКПО, органите по приходите са увеличили финансовите резултати на дружеството за 2015 г., 2016 г. и 2017 г. с посочените суми и допълнително е определен корпоративен данък, както следва: за 2015 г. в размер на 2295,00 лв. и лихви за забава в размер на 989,54 лв.; за 2016 г. в размер на 2805,08 лв. и лихви за забава в размер на 924,97 лв.; за 2017 г. в размер на 1004,99 лв. и лихви за забава в размер на 229,49 лв.

В Решение № 1555/08.10.2020 директорът на дирекция “ОДОП” С. е приел, че в конкретния случай се касае за спор относно изпълнението на доставки на услуги по почистване. За обосноваване на доставка на услуга е необходимо да са налице доказателства, удостоверяващи възможността на доставчика да изпълни предмета на договора, данни за наличието на резултата от услугата и прехвърлянето му на получателя по доставката. Характерът на отделните доставки предполага изпълнителите им да имат на разположение необходимата материална, кадрова и техническа обезпеченост.

Изтъкнал е, че всички приложени доказателства изхождат единствено от ревизираното лице, като от същите не може да се направи обоснован извод, че има реална размяна на престации по спорните фактури респективно, че същите документират реално извършени услуги. В случая липсват и не са приложени доказателства за фактически извършена от този доставчик дейност, от кого и как е извършено, какви разходи са направени за това.

Обсъдил е плащането на спорните фактури, като е заключил, че не може да се приеме, че приложените фискални бонове представляват самостоятелни доказателства за извършени плащания именно към издателя на фактурите, тъй като не са налице извлечения от относимите счетоводни сметки на доставчика, както и банкови извлечения или дневни отчети, които да послужат за проследяване и съпоставка на постъпленията по каса/банка.

Директорът на дирекция “ОДОП” С. е споделил извода на ревизиращите за наличие

на фиктивно фактуриране, при което добросъвестността на ревизираното лице е изключена. Приел е, че жалбоподателят е знаел или не е имало как да не знае, че посоченият доставчик не е извършил услугите и сделките, с които обосновава правото си на данъчен кредит са част от злоупотреба, доколкото е участвал при изготвянето на документите, използвал е фактури, които не отразяват реални доставки като основание за приспадане на данъчен кредит и намаляване на задълженията си за ДДС. Намерил е за обосновано заключението на ревизиращия екип за липса на реално извършени доставки по фактурите, издадени от [фирма].

С жалбата срещу РА до директора на дирекция "ОДОП" С. на [фирма] е представило трудови договори, справки по чл. 62, ал. 5 от КТ и ведомости работни заплати, от които се установява, че лицата, назначени на трудов договор при ревизираното лице, са извършвали почистване на други обекти /различни от обект „Ч. връх“ и „Д.“/. Решаващият орган е прел тези доказателства за неотнормими към предмета на спора, тъй като не се променя фактът, че услугите по почистване не са извършени от [фирма]. Ревизиращият орган счита, че в случая е налице относителна симулация, при която са фактурирани услуги, отразени при получателя, но действителният им доставчик/извършител, не е посоченият във фактурите, поради което е потвърдил РА, в частта на извършените корекции по ЗДДС за ревизираните данъчни периоди.

Директорът на дирекция "ОДОП" С. е приел, че след като фактурите не отразяват вярно стопанските операции, в счетоводството на дружеството са извършени неверни счетоводни записвания, в резултат на което неправилно са завишени отчетените разходи за 2015 г., 2016 г. и 2017 г. по процесните фактури, по които не е налице документална обосновааност на стопанските операции. В случаите, когато разходите не са документално обосновани по смисъла на чл. 10 от ЗКПО, на основание чл. 26, т. 2 от същия закон, тези разходи не се признават за данъчни цели.

Решаващият орган е приел, че във връзка с разходите, отчетени по фактурите за услуги, е налице хипотезата на чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО - когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са осъществени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчната основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но без да води до отклонение от данъчно облагане, като отклонение от данъчно облагане се определя и заплащането на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално извършени. По изложените съображения, с решението си директорът на дирекция "ОДОП" С. е потвърдил РА и в частта на извършените корекции на финансовия резултат за ревизираните периоди /2015 г., 2016 г. и 2017 г./ и следващият се корпоративен данък. В хода на съдебното обжалване на РА, е допълнена административната преписка с писмени доказателства, послужили за издаване на оспорвания РА. По искане на жалбоподателя е допусната съдебно-счетоводна експертиза (ССЕ). Заключениеето, изготвено от експерта, е прието без възражения от страните. Вещото лице, е проследило разплащането по процесните фактури и счетоводното им отразяване. Установило е, че разплащането по фактурите е извършено в брой и по банков път, като са налични платежни документи /фискални касови бонове и банкови извлечения от разплащателна сметка в Р. Б. АД/. Счетоводните операции са намерили отражение в хронологични дневници на съответните счетоводни сметки за периода. Установило

е, че като основание за издаване на процесните фактури са приложени договори, касаещи въпросните услуги, сключени между [фирма] като Възложител и [фирма] като Изпълнител, в които е посочено мястото на изпълнение на предоставените услуги.

Доставчикът на услугите [фирма] е разполагал с наети работници през ревизирия период на длъжност "чистач/хигиенист", както е посочено на стр. 8 от заключението. Няма информация относно лица, полагали труд по извънтрудово правоотношение; ведомости за заплати; уведомления до НОИ и другите справки.

Счетоводните данни, от които може да се заключи, че обектите, находящи се в [населено място] на [фирма], а именно обект Д. и обект Ч. ВРЪХ, са функционирали в периода 2015г. - 2017г. са: договори за наем, осчетоводени разходи по обекти; реализирани приходи по обекти, подробно описани в заключението. През ревизирия период не е имало назначени от жалбоподателя лица по трудово или друго правоотношение за извършване на дейност по почистване на тези обекти.

ССЕ е констатирала редовността на воденото счетоводство на жалбоподателя в цялост и конкретно по осчетоводяването на процесните услуги, доставени от [фирма].

Според вещото лице, в периода на доставяне на услугите 2015 - 2017г. [фирма], като получател на спорните услуги, не е имал възможност да установи неспазване от страна на доставчика [фирма] на задължението му за коректно отчитане към НАП на доставените услуги, освен факта, че дружеството е регистрирано по ЗДДС към определен период.

По искане на жалбоподателя в съдебното производство са разпитани трима свидетели.

От показанията на свидетеля Б. В., работила в периода 2014г.- 2018г. на рецепцията на обекта на [фирма] Ч. ВРЪХ и като мениджър екип в Д., се установява, че обектът в Д. има 3 съблекални, във всяка една съблекалня има душеве, като в две от тях има по 4 душа, в едната има два. В целия обект има 4 тоалетни, като две са в съблекалнята и две в залата. Залата представлява една зала за свободни тежести, една зала, където има кардио и фитнес уреди и една зала за групови тренировки. Почистването се осъществявало от [фирма], след това от друга външна фирма. Имали проблеми с качеството на услугите. Свидетелската се е срещала с Г. П., собственик или съсобственик на [фирма]. Хората, които идвали да почистват били със служебно, брандирано облекло и почиствали и общите площи на „С.“. Правила нощно почистване, 3 до 5 човека, а през деня изпращали в конкретни часове хората, които почиствали общите части на „С.“ 1- 2 души, да почистват и фитнеса. Всяка вечер идвали в 21,00 часа и си тръгвали, когато приключат. Те осигурявали консумативите. Част от фактурите се плащали в брой, след което започнали по банков път.

Като свидетел е разпитан и А. Ч. Ч., съдружник в [фирма] през ревизирия период и син на Ч. А. Ч., съдружник в дружеството жалбоподател. Според показанията му е работил в семейната фирма от 2008 -2009г. във всички обекти на всякакви длъжности. През 2015 г. отговарял за двата най – големи обекта намиращи се на [улица] „Ч. връх“ № 47. Той се е договорил с „**Чистота и комфорт**“ О.. Договорът бил за абонаментно ежедневно почистване на обекта. Уговорката била изпълнителят да доставя материали и да извършва почистването със свой персонал. Плащането на услугите до януари 2016 било в брой, в началото на месеца.

Като свидетел е разпитана и Е. Г. П., работила в [фирма] като хигиенист. От показанията ѝ се установява, че е почиствала общи площи, съблекални, залата за фитнес, уреди, в „А. фитнес“, в сградата на „С.“ в Д. заедно с още една жена през деня. Освен фитнеса почиствала и общи площи на заведението за хранена срещу него в сградата на „С.“. Заявява, че е имала договор с „**Чистота комфорт**“О., но не са я осигурявали и не е отразено и в трудовата ѝ книжка. Работила там около 5-6 месеца и напуснала заради некоректно отношение и липсата на осигуряване.

От събраните по делото доказателства от правна и фактическа страна съдът намери за установено следното:

При извършване на задължителната проверка по чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът констатира, че ревизията е възложена от компетентен орган и е приключила в определения от него срок. Ревизионният акт е издаден от компетентните органи по смисъла на чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в изискуемата за действителността му форма, и определя данъчни задължения от вида и за периодите, за които е възложена ревизията - поради това не е обременен с пороци, влечащи неговата нищожност. Всички събрани в хода на ревизионното производство доказателства и обяснения са описани в РД, който на осн. чл.120, ал.2 ДОПК, е неразделна част от РА. В хода на ревизионното производство не са допуснати и съществени процесуални нарушения като самостоятелни основания за отмяната му.

Относно съответствието на РА с материалния закон, съдът намира следното:

Относно установените с РА задължения по ЗДДС:

С РА на [фирма] 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 [фирма] 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 налице ли 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 [фирма].

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 ле. К-т смет. с/ка 503 Разплащателна сметка в лв. Счетоводните операции са намерили отражение в хронологични дневници на съответните счетоводни сметки за периода.

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

Законът не свързва задължението за начисляване на ДДС и правото на данъчен кредит единствено с издаването на данъчна фактура, а поставя изискването да е налице реално осъществена облагаема доставка. Легалната дефиниция на понятието данъчен кредит се съдържа в чл.68, ал.1 ЗДДС и това е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по ЗДДС за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. В този текст законодателят е предпоставил облагаемата доставка като основно изискване, за да е налице правото на данъчен кредит. Аналогично е законодателното решение при регламентиране на спорното право в нормата на чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС. В тази разпоредба се съдържа правото на задълженото лице да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по ЗДДС закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Законът на първо място изисква

да е осъществена реална доставка на стока и услуга. 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.

Приложени са договори за абонаментно почистване: Договор за абонаментно професионално почистване от 01.01.2015 г. между [фирма] като Възложител и [фирма] 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 - А. Фитнес Д., находящ се в [населено място], [улица], С. център, етаж 1.

Договор за абонаментно професионално почистване от 18.07.2016 г. между [фирма] като Възложител и [фирма] 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: А. Фитнес Д., находящ се в [населено място], [улица], С. център, етаж- 1.

Договор за абонаментно професионално почистване от 01.08.2016 г. между [фирма] като Възложител и [фирма] 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: А. 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.

Налице са също така и косвени доказателства, като установеното разплащане по фактурите, за което се събраха писмени и гласни доказателства. Установено е, че разплащанията първоначално са били в брой, след което са извършвани по банков път.

Фактурите са отразени в дневниците за покупки, респективно в СД за ДДС на [фирма] през съответните данъчни периоди и по тях е ползван данъчен кредит от дружеството.

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 [фирма] 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 [фирма] като Наемодател и [фирма] 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 [фирма] са налични и са осчетоводени фактури за платени наеми на посочените помещения през процесните периоди. Същите са отразени като разходи по дебита на сметка 602 Разходи за външни услуги, респективно по кредита на сметка 401 Доставчици, аналитично за "С. имоти" А. и за [фирма]

От предоставените счетоводни справки по обекти на дружеството за сметка 702 Приходи от продажби на стоки и за сметка 703 Приходи от продажби на услуги, експертната 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 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.

От така установените факти следва, че двата обекта на жалбоподателя са работили през ревизирия период и следователно са били почиствани.

Съгласно 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 [фирма], се установи, 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 показанията на разпитаните свидетели.

От тях се установява, че жалбоподателят е ползвал услугите на [фирма] за почистване на двата обекта в процесния период. А свидетелят П. заявява, че лично е почиствала през определена част от ревизирия период фитнес центъра в Д., както и че работодателят ѝ и доставчик по процесните фактури, [фирма], не е бил коректен и не я е осигурявал.

От преценката на събраните доказателства следва, че изводите на органите по приходите, че доставките не са извършени от посочения във фактурата доставки са неправилни и необосновани.

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. Необосновано приходните органи са обсъждали въпроса за кадрова и материална обезпеченост на доставчика да изпълни процесните услуги. 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.

Няма спор за реализиране на процесните услуги. Липсват и конкретни доказателства за данъчна измама, която да е осъществена между контрагентите.

В случая не се оспорва фактът, че услугите са реално извършени, представени са преки доказателства, че те са извършени, и доставките се използват в дейността на дружеството. Този факт се установява и от представените доказателства. Към процесните фактури са представени двустранно подписани договори и доказателства за разплащане между страните. Не се твърди наличието на други доставчици на същите услуги, поради което съдът цени документите като годни доказателства, установяващи действителното изпълнение на договорените услуги по почистване.

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. Доказаното разплащане по фактурите е индиция за реални търговски взаимоотношения между страните по договорите. При съвкупната преценка се налага извод за реално извършване на фактурираните услуги. 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.

Поради изложеното, РА, в частта на извършените корекции по ЗДДС за ревизираните данъчни периоди следва да бъде отменен.

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, по които не е налице документална обосновааност на стопанските операции.

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 с оглед установеното по процесните фактури, не са налице основания разходите, свързани с тях да не се признаят за данъчни цели на основание чл.26, т.2 ЗКПО.

Като се има предвид, че в настоящето производство се доказва, че услугите, по процесните фактури са реално осъществени, незаконосъобразен е изводът, че е налице отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл. 16, ал.2, т.4 ЗКПО.

По изложените съображения РА следва да бъде отменен като незаконосъобразен и в частта на извършените корекции на финансовия резултат за ревизираните периоди /2015 г., 2016 г. и 2017 г./ и следващият се корпоративен данък.

С оглед изхода на спора на основание чл.161, ал.1 от ДОПК, на жалбоподателя следва да бъдат присъдени направените разноски в размер на 1696 лв, съгласно представения списък – 1296 лева заплатено адвокатско възнаграждение и 400 лв. възнаграждение за вещо лице. Съдът намира възражението за прекомерност на заплатеното адвокатско възнаграждение за неоснователно, тъй като е в минимален размер съгласно чл.8, ал.1, т.4 от Наредба №1 от 09.07.2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, съобразно материалния интерес.

Мотивиран от гореизложеното, Административен съд, Първо отделение, Л. състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ 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 на „А. ФИТНЕС“ ЕИК[ЕИК], [населено място] 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 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 в общ размер на 6105,07 лв. и лихви за забава в размер на 2144,00 за 2015 г., 2016 г. и 2017 г.

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите да заплати на „А. ФИТНЕС“ ЕИК[ЕИК], [населено място] разноски в размер на 1696 (хиляда шестстотин деветдесет и шест) лева.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: