Р Е Ш Е Н И Е
№ 3007

гр. София, 08.05.2014 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, **Първо отделение 43 състав,** в публично заседание на 09.04.2014 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Весела Цанкова

при участието на секретаря Ванюша Стоилова, като разгледа дело номер **11955** по описа за **2013** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на [фирма],[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], ет. 2, представлявано от управителя А. В. Т. срещу ревизионен акт № [ЕГН]/26.08.2013г., издаден от Й. Д. М., на длъжност началник отдел „Ревизии и проверки" в дирекция „Средни данъкоплатци и осигурители" при ТД на НАП – С., потвърден с решение №1978/19.11.2013г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика „ОДОП" при ЦУ на НАП С.. С ревизионния акт са установени задължения на жалбоподателя по ЗДДС в размер на 43 000 лева главница и 14 728.51 лева лихви, резултат от отказано право на приспадане на данъчен кредит по доставки от [фирма] в данъчни периоди месец януари, февруари, март, април, май и юни 2010. Доставките са с предмет униформено работно облекло, обучение и вътрешен одит на системите за управление на качеството в [фирма].

С жалбата се иска отмяна на ревизионния акт като незаконосъобразен, немотивиран, издаден при съществени нарушения на административно – производствените правила. Правят се възражения, че са налице законовите предпоставки за признаване право на данъчен кредит по процесните доставки. Доставките са реално осъществени, налице са доказателства, че стоките са получени и услугите са извършени. При насрещната проверка на прекия доставчик [фирма] е потвърдено извършването на доставките, за което са представени и доказателства. Установено е, че облеклото е закупено от

предходния доставчик [фирма], а услугите са извършени от А. З. К., Ц. И. В. и А. И. В. на граждански договор с [фирма]. Предметът на доставите е използван за извършвани последващи облагаеми доставки от страна на ревизираното лице и е пряко свързан с основния предмет на дейност на дружеството. Обстоятелството, че [фирма] и А. З. К. не са открити на декларираните адреси и не са представили доказателства, с които да потвърдят доставките не води до извод за липса на реално осъществени доставки само въз основа на тези факти. Позовава се на решение на С. по съединени дела С-80/11 и С-142/11, както и на решения на ВАС, съгласно които изясняването на произхода на стоките не е от значение за правото на данъчен кредит, както и че липсата на доказателства за осъществяването на предходните доставки не води до извод, че не са осъществени и преките достави. Също така счита, че липсват обективни данни за данъчна измама при получателя, в които случаи следва да се признае правото на данъчен кредит, в какъвто смисъл са и решения на С. по дела № С-142/11, № С-324/11,С-285/11, С-642/11, С-643/11. Представя писмени бележки с подробно мотивирани доводи. Претендира заплащане на разноските за съдебното производство.

Ответникът – директорът на дирекция ”ОДОП” - С. при ЦУ на НАП, представляван от упълномощения си процесуален представител поддържа становище за неоснователност на жалбата. Счита, че със събраните в хода на съдебното производство доказателства не са оборени констатациите в ревизионния акт за липса на доставки. Поддържа мотивите, изложени в решението на директора на дирекция „ОДОП”. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

По допустимостта на жалбата:

Жалбата е подадена от надлежна страна – адресат на обжалвания ревизионен акт, с право и интерес от оспорването. Подадена е в срока по чл.156, ал. 1 от ДОПК срещу ревизионен акт, който е обжалван по административен ред и е потвърден с решение на директора на дирекция ”ОДОП” – С. при ЦУ на НАП и е процесуално допустима.

Разгледана по същество, жалбата е частично основателна.

Административен съд София – град, Първо отделение, 43 - ти състав, като обсъди доводите на страните и доказателствата по делото, намира за установено от фактическа и правна страна следното:

Ревизионното производство е образувано с издаването на Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № 1300051 от 06.02.2013г., изменена със ЗВР №1300173/14.05.2013г., издадени от Й. Д. М., упълномощена със заповед № РД-01-132/01.02.2013г. на директора на ТД на НАП С. – град, надлежно връчени. Със заповедта е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задължения по ЗДДС за периодите от 01.01.2010г. до 30.06.2010г. Резултатите от ревизията са отразени в ревизионен доклад № 1300173/19.07.2013г. В срока по чл. 117, ал. 1 от ДОПК е подадено възражение срещу ревизионния доклад, прието за неоснователно по съображения, изложени в ревизионния акт. Ревизията приключва с издаване на ревизионен акт №[ЕГН]/26.08.2013г., издаден от компетентен орган по чл. 119, ал. 2 от ДОПК. С ревизионния акт са установени задължения по ЗДДС на [фирма] в размер на 43 000 лева главница и 14 728.51 лева лихви в резултат от непризнато право на приспадане на данъчен кредит по доставки от [фирма]. Р. акт е обжалван по административен ред и изцяло потвърден с решение № 1978/19.11.2013г. на директора на дирекция „ОДОП” при ЦУ на НАП С..

В хода на съдебното производство са приети съдебно – техническа експертиза и

съдебно – счетоводна експертиза, ведно с приложени към тях писмени доказателства. Експертизите не са оспорени от страните и съдът ги кредитира изцяло. Видно от заключението на съдебно - техническата експертиза, за ревизирания период от януари до юни 2010г. в [фирма] са въведени две действащи системи за управление: система за управление на качеството (С.), отговаряща на стандарта БДС ЕН I. 9001:2000 и I. 9001:2008 и система за управление на здравето и безопасността при работа (СУБЗР), отговаряща на стандарта BS O. 18001:2007. Системите са въведени от 2007г. Периодичните вътрешни одити и обучения на персонала са част от задължителните изисквания за въвеждане на посочените системи по I. 9001:2000 и BS O. 18001:2007 и тези системи не могат да бъдат въведени без извършването на такива вътрешни одити и обучения. Отчитането на изпълнението на изискванията за сертифициране се извършва чрез външен независим одит, в случая Т. Т./Т. и българският им партньор [фирма] като подизпълнител. Вещото лице дава заключение, че услугите по вътрешни одити и обучение, извършени от [фирма] по фактури № 40/29.03.2010г.,№ 57/29.04.2010г. и №59/30.04.2010г. са във връзка с въвеждането на системите по I. 9001:2000 и BS O. 18001:2007 като документацията във връзка с тези услуги е част от документацията по въведените системи за управление в дружеството. Също така в заключението се съдържа констатация, че дейността по изграждането и въвеждането на системите по I. 9001:2000 и BS O. 18001:2007 и конкретно извършването на вътрешни одити и обучение не подлежи на регистрационни или лицензионни режими. Представени са протоколи за проведено обучение на персонала на [фирма] в периода от 01.03.2010г. до 04.03.2010г., 08.03.2010г. до 10.03.2010г., от 11.03.2010г. до 15.03.2010г.,от 16.03.2010г. до 18.03.2010г., от 19.03.2010г. до 23.03.2010г., от 24.03.2010г. до 2603.2010г., от 06.04.2010г. до 09.04.2010г., от 09.04.2010г. до 13.04.2010г., от 14.04.2010г. до 16.04.2010г., от 19.04.2010г. до 21.04.2010г., от 22.04.2010г. до 26.04.2010г. и от 27.04.2010г. до 29.04.2010г. със списък на служителите, преминали обученията, подпис на служителите, на извършилите обученията и контролиралия обученията М. Н.. Като лектори в протоколите са вписани Ц. В., А. К. и К. З. от [фирма]. Представени са и издадените сертификати по двете внедрени системи за управление, с които се установява и същите представляват доказателство, че са изпълнение сертификационните изисквания, включително и задължителните обучение на служителите и вътрешни одити.

Заключението на съдебно - счетоводната експертиза е, че в хронологичните счетоводни регистри на [фирма] за процесния период са отразени всички издадени фактури от [фирма], както за доставка на облекло, така и за обучение и вътрешен одит на системите за управление. В счетоводството на [фирма] данъчната основа по фактурите е отразена като разход за дейността на дружеството. Плащанията по фактурите за всички процесни доставки са извършвани в брой.

При извършена проверка по чл. 160, ал. 2 от ДОПК на законосъобразността и обоснованост на ревизионния акт в оспорената част, съдът констатира, че той е издаден от компетентен орган и в съответната форма. Не са допуснати нарушения на административнопроизводствените правила.

Относно приложението на материални закон:

Установените с ревизионния акт задължения по ЗДДС в размер на 43 000 лева главница са в резултат на отказ на признаване на право на данъчен кредит за доставки, за които са издадени фактури № 21/26.01.2010г. с предмет на доставката работни униформи по договор от 01.10.2009г. с данъчна основа 30 000 лева и 6000 лева ДДС,

фактура № 27/26.02.2010г. с предмет на доставката работни униформи по договор от 01.10.2009г. с данъчна основа 30 000 лева и 6000 лева ДДС, фактура № 40/29.03.2010г. с предмет на доставката обучение по договор, с данъчна основа 20 000 лева и 4000 лева ДДС, фактура № 42/30.03.2010г. с предмет на доставката служебно облекло по договор, протокол от 30.03.2010г. с данъчна основа от 30 000 лева и 6000 лева ДДС, фактура № 57/29.04.2010г. с предмет вътрешен одит по договор, протокол от 29.04.2010г. с данъчна снова от 25 000 лева и 5000 лева ДДС, фактура № 59/30.04.2010г. с предмет обучение по договор, с данъчна основа от 25 000 лева и 5000 лева ДДС, фактура № 80/31.05.2010г. с предмет 200 броя летен комплект, съдържащ панталон, суичър от полар, тениска и лятно яке на единична цена от 125 лева, данъчна основа от 25 000 лева и 5000 лева ДДС и фактура № 87/29.06.2010г. с предмет 240 броя летен комплект, съдържащ панталон, суичър от полар, тениска и лятно яке на единична цена от 125 лева, данъчна основа от 30 000 лева и 6000 лева ДДС. Фактурите са издадени от [фирма], платени изцяло в брой. Извършени са насрещни проверки на доставчика, на предходния доставчик [фирма] и на физическите лица, за които се твърди, че са извършили услугите по обучение и вътрешен одит на системите за управление. От [фирма] подизпълнител на [фирма] по доставката на облеклата не са представени изисканите документи и писмени обяснения. При извършена служебна проверка е установено, че предходният доставчик няма регистрирани трудови договори за периода от 01.01.2010г. до 30.06.2010г., има издадени ревизионни актове с установени задължения в особено големи размери. Писмени документи относно процесните доставки са представени от прекия доставчик и от ревизираното лице. От физическите лица, извършвали обучение и вътрешен одит по граждански договор са получени писмени документи и обяснения от Ц. И. В. и от А. И. В.. Получено е писмо от НАПОО, съгласно което [фирма] не е лицензирана от НАПОО да извършва професионално обучение и образование, съгласно чл. 22, ал. 7 от ЗПОО.

Относно доставките на стоки: Издадени са фактури № 21/26.01.2010г., №27/26.02.2010г. № 42/30.03.2010г., № 80/31.05.2010г. и № 87/29.06.2010г. Представен е договор от 01.10.2009г., сключен между [фирма] и [фирма] с предмет доставка на 600 броя униформено облекло – комплект яке „универсал" с откопчаваща се подплата, панталон „универсал" с единична цена на комплекта облекла от 150 лева без ДДС. Договорено е приемане на стоката с приемателно – предавателен протокол на мястото на доставката, съгласно чл. 6 от договора. Приложени са приемо-предавателни протоколи от 26.01.2010г. за 200 броя облекла, от 26.02.2010г. за 200 броя облекла и от 30.03.2010г. за 200 броя облекла. Общо са предадени всички договорени облекла, като от писмените обяснения на управителя на [фирма] се установява, че те са съхранявали в офиса на дружеството по седалището на управлението му. Договореното между страните съответства напълно на приетото по протоколите и предмета на издадените фактури №21/26.01.2010г., №27/26.02.2010г. № 42/30.03.2010г. Също така са представени списъци на работниците и служителите на [фирма], които са получили по 1 брой яке „универсал" с подвижна подплата и 1 брой панталон „универсал" с подвижна подплата. За фактури № 80/31.05.2010г. и №87/29.06.2010г. няма представен договор и приемателно – предавателни протоколи. Правото на данъчен кредит за всички доставки на облекло е отказано поради липса на реалност на доставките, на основание чл. 68, ал.1, т.1 от ЗДДС във връзка с чл. 6 от ЗДДС. Прието е, че процесните доставки не са осъществени поради липса на доказателства за възможността те да бъдат осъществени от посочения във фактурите

доставчик [фирма] и твърдения подизпълнител [фирма], които не разполагат с ресурси и възможности и не са в състояние обективно да изпълнят поръчката, тъй като няма данни за закупени материали за ушиване на облеклата, за назначени работници на трудов договор за изпълнение на поръчката. Настоящата съдебна инстанция, въз основа на всички приети по делото доказателства приема, че предметът на доставката по фактури №21/26.01.2010г., №27/26.02.2010г. № 42/30.03.2010г. реално съществува, тоест налице са 600 броя работни облекла, за които има договор, приемо-предавателни протоколи и данни за предаването им на работниците и служителите на [фирма], косвено доказателство за съществуването на предмета на доставките. Предметът са родово определени вещи, доказано е предаването им с три приемо - предавателни протоколи, които съдът изцяло кредитира, тъй като не са оспорени в хода на съдебното производство по реда на чл.193 от ГПК. Материалноправна предпоставка за възникване на право на данъчен кредит е наличието на действително извършена облагаема доставка на стока от издателя на фактурата. Това е предпоставка както по чл. 25 и чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, така и по чл. 167 и чл.63 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006г., съответно в този смисъл е и практиката на С. по цитираните в жалбата решения, както и практиката на ВАС. Спорно в случая е дали от събраните доказателства може да се направи извод, че реално е осъществена доставка на стоките, предмет на процесните фактури. Резултатът, предметът на доставката по фактури №21/26.01.2010г., №27/26.02.2010г. №42/30.03.2010г. е наличен, по фактури №80/31.05.2010г. и № 87/29.06.2010г. няма никакви други доказателства за съществуването и изпълнението на доставките, освен самите фактури. За първите три фактури, за които предметът е наличен, има предаване с протоколи и последващо получаване на работните облекла от служителите на [фирма] и не са налице основания за отказ на право на приспадане на данъчен кредит. Причината за отказ е единствено, че предходният доставчик [фирма] не е потвърдил извършването на предходната доставка, няма назначени работници и има задължения в големи размери. Пряката доставка обаче не съдържа обективни признаци за нередност. Дадени са указания за доказване на данъчна измама, каквито доказателства не са представени, предметът на доставката е наличен, в която хипотеза е незаконосъобразно отказването на право на приспадане на данъчен кредит. В този смисъл решения на С. по дело С-18/13, С-80/11 и С-142/11, С-285/11, С - 324/11. Р. акт е незаконосъобразен в частта, в която е отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури №21/26.01.2010г., №27/26.02.2010г. №42/30.03.2010г. в общ размер на 18 000 лева главница и са начислени съответните лихви. Относно фактури №80/31.05.2010г. и № 87/29.06.2010г. реалността на доставката не е доказана, тъй като няма предаване на стоките, представляващи родово определени вещи между [фирма] и [фирма], тоест лисват доказателства за изпълнение на пряката доставка между посочените в процесните фактури лица. Доказателствената тежест за това обстоятелство е на жалбоподателя, за което са дадени указания с разпореждането за насрочване на делото. Действително има представени списъци на служители и работници на [фирма], които са получили срещу подпис комплект лятно униформено облекло, но няма доказателства, че това е фактурираното от [фирма] облекло, доколкото няма приемо – предавателни протоколи и договор за възлагане на поръчката за извършване на тази доставка. В тази част ревизионният акт е правилен и законосъобразен и жалбата е неоснователна. Липсва реално осъществена облагаема доставка по смисъла

на чл. 6, ал.1 от ЗДДС, предпоставка за приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС.

Относно доставките на услуги: Издадени са фактури №40/29.03.2010г., №57/29.04.2010г. № 59/30.04.2010г. от [фирма]. Представен е договор от 02.09.2010г., сключен между [фирма] и [фирма], партньор на Т. Т./Т. с предмет организиране и провеждане на ре-сертификационни и ежегодни наблюдателни одити на системите за управление, внедрени от възложителя. Изпълнителят на доставките поддържа, че те са осъществени от физически лица по сключени граждански договори. Видно от писмените обяснения на Ц. И. В. и на А. И. В. те са извършвали консултантски услуги за [фирма] по сключени граждански договори от 05.05.2009г. и от 15.01.2010г. по изграждане и внедряване на системи за управление, обучение на персонала и извършване на вътрешни одити на системите за обучение. Ц. В. и А. В. декларират, че в периода от 01.08.2009г. до 30.07.2010г. през два месеца са участвали във вътрешни одити на [фирма] във връзка с внедрените системи за управление. В същите обяснения посочват, че резултатът от тези одити е предаван на [фирма] и те не разполагат с копия от тях. Те не са представени в хода на ревизионното производство, нито в хода на съдебното производство. Предметът на доставката вътрешен одит не е представен и няма доказателства за съществуването му, въпреки дадените указания за доказателствената тежест на жалбоподателя с разпореждането на съда от 11.12.2013г. Относно обученията, Ц. И. дава обяснения, че е извършвала такива на 160 служители през месец март 2010г. и на 200 служители пред месец април 2010 в офиса на [фирма] като програмите за обучение и протоколите от обучението са предадени на [фирма] и тя не разполага с копия от тях. Представени са гражданските договори, приемо - предавателни протоколи по тях и справки за изплатените възнаграждения. Представено е удостоверение, че Ц. В. и А. В. са квалифицирани вътрешни одитори по системи за управление на качеството, за което са преминали необходимото обучение.

Настоящата инстанция счита, че за провеждане на обучението на служителите не е налице изискване за регистрация по чл. 22,ал. 7 от ЗПОО, съгласно заключението на вещото лице и предвид насочеността на обучението към внедряването и поддържането на системите за управление в дружеството, а не към професионалната квалификация и образование на работниците. Предметът на доставката е наличен, видно от представените списъци с подписите на служителите, преминали обучението, неоспорени от ответника по жалбата и съдът приема, че такова обучение е проведено. Доказан е кадровият ресурс на прекия доставчик, предвид заключението на вещото лице, че не съществува лицензионен или разрешителен режим за провеждане на такива обучение. Също така от представените сертификати за професионална квалификация на лектора е видно, че разполага с компетентности в областта на одита на системите за управление и провеждане на необходимите обучения по внедряването и поддържането на системите. Налице е и пълно съответствие между съдържанието на издадените фактури и съдържанието на протоколите с подписите на участвалите в обучението, напълно съответстват датите на провеждане на

обученията по обясненията на лектора, датите на протоколите и датите на издаване на фактурите. Косвено доказателство за осъществяване на предмета на доставката е и че обучението е необходимо изискване за поддържане на въведените стандарти за управление и след като стандартите са въведени и функционирали в [фирма] през процесния период, което е безспорно доказано и това е невъзможно без провеждане на обучение на служителите, то такова обучение е проведено. Доставката на услугата е реално осъществена и не е налице основание за отказ на право на приспадане на данъчен кредит по фактура №40/29.03.2010г. и фактура № 59/30.04.2010г. на стойност общо 9000 лева ДДС. Правото на данъчен кредит в размер на 5000 лева по фактура № 59/30.04.2010г. с предмет вътрешен одит е отказано законосъобразно, поради липса на доставка. Не е представен резултата от вътрешния одит, тоест няма предмет на доставката. В тази част жалбата е неоснователна и недоказана и следва да бъде отхвърлена.
Предвид изхода на правния спор и чл. 161, ал.1, предл. 1 от ДОПК, направеното искане за присъждане на разноски от страна на жалбоподателя е основателно в размер на 600 лева, платена държавна такса и възнаграждение на вещите лица.
Искането за заплащане на разноски на ответника по жалбата е основателно, съобразно отхвърлената част в размер на 788 лева.
Предвид горното и на осн. чл. 160, ал. 1 ДОПК и чл. 161, ал. 1 ДОПК, Административен съд София - град, Първо отделение, 43 -ти състав,

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ ревизионен акт ревизионен акт № [ЕГН]/26.08.2013г., издаден от Й. Д. М., на длъжност началник отдел „Ревизии и проверки” в дирекция „Средни данъкоплатци и осигурители” при ТД на НАП – С. в частта, в която с него е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 27 000 лева главница по фактури №21/26.01.2010г., №27/26.02.2010г., №40/29.03.2010г., № 42/30.03.2010г. и №59/30.04.2010г., издадени от [фирма] и съответните лихви.
ОТХВЪРЛЯ жалбата в останалата част.
ОСЪЖДА дирекция „ОДОП” при ЦУ на НАП - С. да заплати на [фирма],[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], ет. 2, представлявано от управителя А. В. Т. сума в размер на 600 (шестотин) лева, направени разноски по делото.
ОСЪЖДА [фирма],[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], ет. 2, представлявано от управителя А. В. Т. да заплати на дирекция „ОДОП” при ЦУ на НАП – С. разноски в размер на 788 (седемстотин осемдесет и осем) лева.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд на Република Б. в четиринадесетдневен срок от съобщаването му на страните.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: