

РЕШЕНИЕ

№ 1116

гр. София, 14.03.2011 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 4 състав, в публично заседание на 14.02.2011 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Весела Павлова

при участието на секретаря Петя Кръстева, като разгледа дело номер **2819** по описа за **2010** 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 „Г. Н. С.” Е., гр. С. срещу ревизионен акт № * от 07.10.2009 г., издаден от Йорданка Димитрова Михалева – главен инспектор по приходите в ТД на Н., офис „Средни данъкоплатци и осигурители”- С. в частта, потвърден с решение № 208 от 11.02.2010 г. на директора на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – гр. С. П. ЦУ на Н..

В жалбата са изложени подробни доводи за незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт и потвърждаващото го решение на директора на дирекция „О.” – гр. С.. Жалбоподателят чрез процесуалните си представители А. П. и А. Пенев изразяват становище за неспазване на материалния закон – ЗДДС (отм.), ЗКПО(отм.), КСО и ЗЗО П. издаването на ревизионния акт, както и за допуснати съществени процесуални нарушения. Искат отмяната на ревизионния акт в оспорената му част и присъждане на направените по делото разноски.

Ответната страна – Д. на дирекция „О.” – гр. С. П. ЦУ на Н., представлявана от юрк. Б изразява становище за неоснователност на жалбата и за законосъобразност на обжалвания ревизионен акт. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд С. град, I отделение, IV състав, като извърши преценка на доводите в жалбата, намира за установено следното от фактическа страна:

Въз основа на заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № 900127 от 23.04.2009 г., издадена от Т Т В на длъжност началник на сектор „Ревизии” в дирекция „ДОК” в ТД

на Н. С. е възложено извършването на ревизия на „Г. Н. С.” Е. за определяне на задълженията: за корпоративен данък за периода от 23.12.2003 г. до 31.12.2008 г.; данък по чл. 34 – чл. 36 от ЗКПО за периода от 23.12.2003 г. – 31.12.2006 г.; данък по чл. 194, чл. 195 и чл. 204 от ЗКПО за периода от 01.01.2007 г. – 31.12.2008 г.; данък по чл. 35 – чл. 38 от ЗОФЛ за периода от 23.12.2003 г. – 31.12.2006 г.; данък по чл. 42- 49 от ЗДДФЛ за периода от 01.01.2007 г.- 31.12.2008 г.; ДДС за периода от 02.02.2004 г. – 31.12.2008 г.; задължения за вноски за ДОО за периода от 23.12.2003 г. – 31.12.2008 г.; задължения за вноски за здравно осигуряване за периода от 23.12.2003 г. – 31.12.2008 г.; задължения за вноски за ДЗПО за професионален пенсионен фонд за периода от 23.12.2003 г. – 31.12.2008 г.; задължения за вноски за ДЗПО за универсален пенсионен фонд за периода 23.12.2003 г. – 31.12.2008 г. Процесната ЗВР е надлежно връчена на пълномощник на ревизираното лице.

Резултатите от ревизията са отразени в ревизионен доклад № 900127 от 21.08.2009 г., връчен на 24.08.2009 г.

Ревизираният субект е подал възражение заедно с писмени доказателства срещу ревизионния доклад в срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК с В. № 2553-06-882 от 02.10.2009 г. по описа на ТД на Н. С. град.

Със заповед за определяне на компетентен орган № К 900127 от 23.04.2009 г., издадена от М И М – директор на офис „СДО” П. ТД на Н. С. е определена Й Н М на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на Н. С. , офис „СДО” като компетентен да издаде ревизионен акт на „Г. Н. С.” Е. във връзка с извършена ревизия, по която е съставен ревизионен доклад № 900127 от 21.08.2009 г.

Издаден е ревизионен акт № * от 07.10.2009 г. от Й Д М на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на Н. С. , офис „СДО”.

І. С ревизионния акт на основание чл. 64, ал. 1, т. 2 от ЗДДС (отм.) е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по подробно описаните фактури, издадени от „ЖВМ – Юлиана Матеева”, „Елсини” Е., „Вио 1” ООД, „Свежестина” , „Центрум груп – С.” , „Ака” Е., „И Ти Ви” ООД и „Ви Енд Ай” Е.. Формулиран е извод, че не са налице доказателства за начисляване на данъка по процесните фактури съгласно чл. 55, ал. 6 от ЗДДС (отм.).

1. Извършена е насрещна проверка на ” ЖВМ – Юлиана М”, резултатите от която се съдържат в ПИНП № 2225-900127 от 08.06.2009 г. Съгласно ПИНП търговецът е регистриран по реда на ДОПК (ДПК) в ТД на Н. С., офис „Център” на 15.04.1994 г. и по ЗДДС, считано от 22.12.2000 г., като е deregистриран по ЗДДС на 21.06.2006 г. Изготвено е ИПДПОЗЛ изх. № 2534-00-28 от 26.05.2009 г. за изискване на доказателства и писмени обяснения във връзка с издадените на „Г. Н. С.” Е. фактури, като за връчването му са извършени две посещения на декларирания адрес за кореспонденция, за което са съставени два бр. протоколи № 355 от 27.05.2009 г. и № 369 от 04.06.2009 г. На адреса не е открит управител или представляващ дружеството. На 09.06.2009 г. е поставено съобщение по чл. 32 от ДОПК изх. № 2534-00-28 от 05.06.2009 г. на таблото в ТД на Н., офис „СДО” и офис „Център”, като съобщението е публикувано в И. Изпратено е писмо с обратна разписка, което е върнато с отметка „пратката непотърсена”. До изтичане на 14-дневния срок не са представени изискваните документите. В ПИНП е посочено, че фактури № 135 от 21.06.2004 г., № 130 от 21.04.2004 г., ДКИ № 131 от 21.04.2004 г., № 148 от 23.12.2004 г., № 137 от 21.07.2004 г., № 139 от 23.08.2004 г., № 145 от 23.11.2004 г., № 141 от 23.09.2004 г., № 133 от 25.05.2004 г., № 143 от 20.10.2004 г., № 154 от 21.01.2005 г. не са отразени в

дневниците за продажби за 2004 г. и 2005 г. от доставчика. Предмет на доставките е входящ трафик.

2. Извършена е насрещна проверка на „Елсини” Е., резултатите от която се съдържат в ПИНП изх. № 2225-900127-3 от 16.07.2009 г. Съгласно ПИНП търговецът е регистриран по реда на ДОПК (ДПК) в ТД на Н. С., офис „Център” на 25.07.1996 г. и по ЗДДС, считано от 28.01.2003 г., като е deregистриран по ЗДДС на 04.07.2007 г. Изготвено е ИПДПОЗЛ изх. № 2533-03-382 от 26.05.2009 г. за изискване на доказателства и писмени обяснения във връзка с издадените на „Г. Н. С.” Е. фактури, като за връчването му са извършени две посещения на декларирания адрес за кореспонденция, за което са съставени два бр. протоколи № 356 от 27.05.2009 г. и № 370 от 04.06.2009 г. На адреса не е открит управител или представляващ дружеството. На 17.06.2009 г. е поставено съобщение по чл. 32 от ДОПК изх. № 2553-03-382 от 05.06.2009 г. на таблото в ТД на Н., офис „СДО” и офис „Център”, като съобщението е публикувано в И. Изпратено е писмо с обратна разписка, което е върнато с отметка „пратката непотърсена”. До изтичане на 14-дневния срок не са представени изискваните от доставчика документи. В ПИНП е посочено, че след проверка в информационния масив се установява, че всички фактури, издадени от доставчика са отразени в дневниците за продажби за съответните периоди. Предмет на доставката е реклама.

3. Извършена е насрещна проверка на „ВИО 1” ООД, резултатите от която се съдържат в ПИНП изх. № 2225-900127-1 от 10.07.2009 г. Съгласно ПИНП търговецът е регистриран по реда на ДОПК (ДПК) в ТД на Н. С., офис „О” на 29.11.2001 г. и по ЗДДС, считано от 03.12.2002 г., като е deregистриран по ЗДДС на 20.12.2006 г. Изготвено е ИПДПОЗЛ изх. № 2553-03-384 от 26.05.2009 г. за изискване на доказателства и писмени обяснения във връзка с издадените на „Г. Н. С.” Е. фактури, като за връчването му са извършени две посещения на декларирания адрес за кореспонденция, за което са съставени два бр. протоколи № 357 от 27.05.2009 г. и № 371 от 04.06.2009 г. На адреса не е открит управител или представляващ дружеството. На 11.06.2009 г. е поставено съобщение по чл. 32 от ДОПК изх. № 2553-03-384 от 05.06.2009 г. на таблото в ТД на Н., офис „СДО” и офис „О”, като съобщението е публикувано в И. На адреса за кореспонденция на доставчика е изпратено писмо с обратна разписка, което е върнато с отметка „пратката непотърсена”. До изтичане на 14-дневния срок не са представени изискваните от доставчика документи. В ПИНП е посочено, че фактурите с издател „Вио 1” Е. и получател „Г. Н. С.” Е. са отразени в дневниците за продажби за съответните периоди с изключение на следните фактурите № 100101 от 28.04.2006 г., № 100099 от 27.04.2006 г., № 1000091 от 05.04.2006 г. Предмет на доставката е извършване на реклама.

4. Извършена е насрещна проверка на „Свежестина”, резултатите от която се съдържат в ПИНП изх. № 2225-900127-2 от 16.07.2009 г. Съгласно ПИНП търговецът е регистриран по реда на ДОПК (ДПК) в ТД на Н. С., офис „Изток” на 23.03.1999 г. и по ЗДДС, считано от 28.12.2000 г., като е deregистриран по ЗДДС на 30.08.2007 г. Изготвено е ИПДПОЗЛ изх. № 2553-03-364 от 26.05.2009 г. за изискване на доказателства и писмени обяснения във връзка с издадените на „Г. Н. С.” Е. фактури, като за връчването му са извършени две посещения на декларирания адрес за кореспонденция, за което са съставени два бр. протоколи № 358 от 27.05.2009 г. и № 372 от 04.06.2009 г. На адреса не е открит управител или представляващ дружеството. На 22.06.2009 г. е поставено съобщение по чл. 32 от ДОПК изх. № 2553-03-364 от 05.06.2009 г. на таблото в ТД на Н., офис „СДО” и офис „Център”, като съобщението е

публикувано в И. Изпратено е писмо с обратна разписка, което е върнато с отметка „пратката непотърсена”. До изтичане на 14-дневния срок не са представени изисканите от доставчика документи. В ПИНП е отразено, че фактури № 818 от 19.02.2004 г., № 836 от 05.03.2004 г., № 840 от 19.03.2004 г., № 857 от 06.04.2004 г., № 1012 от 04.06.2004 г., № 1018 от 06.08.2004 г., № 1041 от 10.11.2004 г., № 1058 от 13.12.2004 г., № 1109 от 07.09.2004 г., № 1114 от 08.10.2004 г., № 1193 от 11.04.2005 г., № 1213 от 10.05.2005 г., № 1267 от 13.06.2005 г., 0 1284 от 11.07.2005 г., № 1455 от 04.08.2005 г., № 1484 от 09.09.2005 г., № 1403 от 04.10.2005 г., № 1362 от 10.11.2005 г., № 1383 от 07.12.2005 г. са отразени в дневниците за продажби за съответните периоди, като към ф. № 840 от 19.03.2004 г. с фактуриран депозит е издадено ДКИ № 839 от 19.03.2004 г. и същото не е включено в дневника за покупки на „Г. Н. С.” Е.. Предмет на доставките по фактурите е отдаване под наем.

5. Извършена е насрещна проверка на „Центрум груп С.”, резултатите от която се съдържат в ПИНП изх. № 2225-900127-6 от 16.07.2009 г. Съгласно ПИНП търговецът е регистриран по реда на ДОПК (ДПК) в ТД на Н. С., офис „Център” на 22.11.1995 г. и по ЗДДС, считано от 10.04.1998 г., като е deregистриран по ЗДДС на 02.04.2008 г. Изготвено е ИПДПОЗЛ изх. № 2553-04-365 от 26.05.2009 г. за изискване на доказателства и писмени обяснения във връзка с издадените на „Г. Н. С.” Е. фактури, като за връчването му са извършени две посещения на декларирания адрес за кореспонденция, за което са съставени два бр. протоколи № 353 от 27.05.2009 г. и № 367 от 04.06.2009 г. На адреса не е открит управител или представляващ дружеството. На 11.06.2009 г. е поставено съобщение по чл. 32 от ДОПК изх. № 2553-04-365 от 05.06.2009 г. на таблото в ТД на Н., офис „СДО” и офис „Център”, като съобщението е публикувано в И. Изпратено е писмо с обратна разписка, което е върнато с отметка „пратката непотърсена”. До изтичане на 14-дневния срок не са представени изисканите от доставчика документи. В ПИНП е отразено, че след проверка в информационния масив е констатирано, че фактура № 13108 от 20.10.2005 г., № 13109 от 24.10.2005 г., № 13110 от 09.11.2005 г., № 13096 от 27.05.2005 г., № 13102 от 12.09.2005 г., № 16042 от 24.10.2006 г. са отразени в дневниците за продажби за съответните периоди от доставчика с изключение на фактура № 1126 от 21.01.2005 г. и № 14831 от 03.02.2006 г. Предмет на доставките са рекламни материали и предпечат.

6. Извършена е насрещна проверка на „Ака” Е., резултатите от която се съдържат в ПИНП изх. № 2225-900127-2 от 16.07.2009 г. Съгласно ПИНП търговецът е регистриран по реда на ДОПК (ДПК) на 07.04.1995 г. и по ЗДДС, считано от 07.04.2003 г., като е deregистриран по ЗДДС на 15.09.2007 г. Изготвено е ИПДПОЗЛ за изискване на доказателства и писмени обяснения във връзка с издадените на „Г. Н. С.” Е. фактури, като за връчването му са извършени две посещения на декларирания адрес за кореспонденция, за което са съставени два бр. протоколи № 390942 от 30.05.2009 г. и № * от 11.06.2009 г. На адреса не е открит управител или представляващ дружеството. На 12.06.2009 г. е поставено съобщение по чл. 32 от ДОПК №вхК-28622-2 от 12.06.2009 г. на таблото в ТД на Н., гр.В, като съобщението е публикувано в И. Изпратено е писмо с обратна разписка, което е върнато с отметка „получателят се е преместил на друг адрес”. До изтичане на 14-дневния срок не са представени изисканите от доставчика документи.

7. Извършена е насрещна проверка на „И ТИ ВИ” ООД, резултатите от която се съдържат в ПИНП изх. № 2225-900127-5 от 17.07.2009 г. Съгласно ПИНП търговецът е регистриран по реда на ДОПК (ДПК) в ТД на Н. С., офис „О” на 27.04.2004 г. и по

ЗДДС, считано от 0.08.2004 г., като е deregистриран по ЗДДС на 04.07.2008 г. по инициатива на данъчен орган. Изготвено е ИПДПОЗЛ изх. № 2553-03-383 от 26.05.2009 г. за изискване на доказателства и писмени обяснения във връзка с издадените на „Г. Н. С.” Е. фактури, като за връчването му са извършени две посещения на декларирания адрес за кореспонденция, за което са съставени два бр. протоколи № 354 от 27.05.2009 г. и № 368 от 04.06.2009 г. На адреса не е открит управител или представляващ дружеството. На 18.06.2009 г. е поставено съобщение по чл. 32 от ДОПК изх. № 2553-03-364 от 05.06.2009 г. на таблото в ТД на Н., офис „СДО”, като съобщението е публикувано в И. Изпратено е писмо с обратна разписка, което е върнато с отметка „получателят се е преместил на друг адрес”. До изтичане на 14-дневния срок не са представени изискваните от доставчика документи. В ПИНП е посочено, че фактурите с издател „И ТИ ВИ” ООД са отразени в дневниците за продажби за съответните данъчни периоди с изключение на фактури № 30 от 24.01.2005 г., № 31 от 24.01.2005 г., № 40 от 01.03.2005 г., № 50 от 29.03.2005 г., № 58 от 27.04.2005 г., № 59 от 27.04.2005 г., № 70 от 30.05.2005 г., № 71 от 30.05.2005 г., № 123 от 23.11.2005 г., № 124 от 23.11.2005 г. Предмет на доставките е извършване на реклама.

8. Изготвено е ИИНП до ТД на Н. С. област с изх. № 2225 – 900127-1 от 25.05.2009 г. за извършване на проверка на „Ви Енд Ай” Е.. Съгласно ПИНП изх. № 2225-900127- 1 от 09.07.2009 г. е изготвено ИПДПОЗЛ изх. № 1596 от 03.06.2009 г. за изискване на доказателства и писмени обяснения във връзка с издадените на „Г. Н. С.” Е. фактури. За връчването на ИПДПОЗЛ са извършени две посещения на декларирания адрес за кореспонденция, за което са съставени два бр. протоколи № 2395 от 05.06.2009 г. и № 2419 от 15.06.2009 г. На адреса не е открит управител или представляващ дружеството. На 16.06.2009 г. е поставено съобщение по чл. 32 от ДОПК изх. № 1725 от 16.06.2009 г. на таблото в ТД на Н., С. област, като съобщението е публикувано в И. Изпратено е писмо с обратна разписка, което е върнато с отметка „пратката непотърсена”. До изтичане на 14-дневния срок не са представени изискваните от доставчика документи.

II. С ревизионния акт е извършено увеличаване на финансовия резултат за 2004 г., 2005 г. и 2006 г. на основание чл. 23, ал. 2, т. 10 от ЗКПО със стойностите по подробно посочените фактури с издател „ЖВМ – Юлиана Матеева”, „Ака” Е., „И ТИ ВИ” ООД, „Центрум груп С.”, „Ви Енд Ай” Е. и „Вио 1” ООД. Прието е, че описаните фактури не са отразени в дневниците за продажби на доставчика и не може да се докаже, че реалният получател е „Г. Н. С.” Е., поради което според органите по приходите описаните разходи се явяват отчетени в нарушение на счетоводното законодателство (в нарушение на принципа на документална обосноваост).

III. С РА е извършено установяване на задължения по ДОО, за здравноосигурителни вноски и за ГВРС за периода 01.2004 г. – 12.2008 г. върху изплатените суми на подробно посочените в ревизионния доклад лица, като е направен извода, че сключените между „Г. Н. С.” Е. и лицата граждански договора разкриват белезите на трудов договор.

Ревизионният акт е връчен на упълномощено лице на ревизирания субект на 13.10.2009 г., като дружеството е подало жалба до директора на дирекция „О.”- гр. С. с В. № 53-06-1269 от 27.10.2009 г.

На 10.12.2009 г. между страните е сключено споразумение за удължаване срока за произнасяне от страна на решаващия орган по жалбата на „Г. Н. С.” Е. със срок от три месеца, считано от изтичане на 45-дневния срок по чл. 155, ал. 1 от ДОПК.

В удължения срок съгласно сключеното споразумения решаващият орган се е

произнесъл с решение № 208 от 11.02.2010 г., с което е отменен процесния ревизионен акт в частта на определените задължения за вноски ДЗПО и е изменен РА в частта на определените задължения за вноски ДОО, ЗО и ГВРС, както следва: задължения за ДОО в размер на 8 884,14 лева са определени на 4 761, 67 лева със съответните лихви; задължения за ЗО в размер на 1 731, 52 лева са определени на 707,44 лева със съответните лихви за забава; задължения за ГВРС в размер на 160,79 лева са определени на 59, 96 лева. С решението си решаващият орган е потвърдил РА № * от 07.10.2009 г. в останалата му обжалвана част.

В хода на съдебното производство е изслушано и прието заключение по допуснатата съдебно-счетоводна експертиза, като вещото лице е дало пълен и категоричен отговор на поставените въпроси след задълбочена проверка на счетоводството на ревизираното лице и проверка в счетоводството на доставчиците „Свежестина” , „Ака” Е. и „И ТИ ВИ” ООД и същото е неоспорено от страните. Извършена е проверка от експерта в счетоводството на жалбоподателя с оглед начина на осчетоводяване на процесните фактури с издател ” ЖВМ – Юлиана Матеева”, „Елсини” ООД, „Вио 1” ООД, „Свежестина” , „Центрум груп С.”, „Ака” Е., „И ТИ ВИ” ООД, „Ви Енд Ай” Е. и да се установи дали това е осъществено в съответствие с изискванията на ЗСч и ЗДДС, както и по какъв начин е станало плащането по фактурите. Вещото лице е проверявало: дали услугите – предмет на доставките, издадени от „ЖВМ – Ю. М”, „Центрум груп С.” , „Ака” Е. и „И ТИ ВИ” ООД са били предмет на последващи облагаеми доставки от страна на ревизираното лице към негови възложители, като се установи начина на тяхното фактуриране и осчетоводяване в счетоводните регистри на оспорващия; как са осчетоводявани и как е формирано възнаграждението към фирмите – подизпълнители „ЖВМ- Юлиана М”, „Центрум груп С.” , „Ака” Е., „И ТИ ВИ” ООД и въз основа на какви документи е извършено; в кои периоди са отчеждани и издавани фактурите от оспорващия в качеството на доставчик към неговите възложители; да извърши проверка в счетоводството на доставчиците „Свежестина” , „Ака” Е. и „И ТИ ВИ” ООД, като се установи начина на осчетоводяване на процесните фактури и дали то е извършено съобразно изискванията на ЗСч и ЗДДС. Във връзка с оспорването на констатациите на ревизиращите относно увеличението на финансовия резултат за 2004 г., 2005 г. и 2006 г. вещото лице е посочило въз основа на какви първични и вторични документи е осчетоводен и признат разходът по фактури, издадени от „ЖВМ Юлиана М” и „Ака” Е. за 2004 г., „ЖВМ – Юлиана М”, „Центрум груп С.” , „Ака” Е., „Ви Енд Ай” Е. и „И ТИ ВИ” ООД за 2005 г. и от „Центрум груп С.” и „Вио 1” ООД за 2006 г. и в тази връзка да посочи дали осчетоводяването е извършено в съответствие с изискванията на принципите за документална обосноваост и съпоставимост между разходи и приходи съгласно ЗСч и ЗКПО.

По делото са приети като доказателства всички документи, послужили за изготвянето на заключението на вещото лице, както и допълнителни изискани от ТД на Н. С. град доказателства – заверени копия от СД и дневници за покупки и продажби за данъчни периоди м.03.2004 г., м.02.2004 г., м.01.2004 г. и данъчна сметка по ДДС за „ЖВМ – Юлиана М” относно подавани справки – декларации по ЗДДС за периода м.01.2002 г. до м.04.2004 г.; заверени копия от справка декларация В. № 4586 от 14.04.2005 г. за данъчен период м.03.2005 г., ведно с протокол за приемане на магнитен носител и дневници за покупки и продажби за посочения период, подадени от „Ви Енд Ай” ООД. Въз основа на така установената фактическа обстановка съдът направи следните правни изводи:

Видно от данните по делото решение № 208 от 11.02.2010 г. на директора на дирекция „О.“- гр. С. П. ЦУ на Н. е връчено на управителя на ревизираното лице на 24.02.2010 г., като жалбата до АССГ е подадена чрез дирекция „О.“ – гр. С. с В. № 53-02-60 от 10.03.2010 г. Следователно, жалбата на „Г. Н. С.“ Е. се явява подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, от надлежна страна и същата е процесуално допустима. Разгледана по същество е частично основателна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Ревизионният акт в оспорената му част, потвърден и изменен с решение № 208 от 11.02.2010 г. на директора на дирекция „О.“ – гр. С. П. ЦУ на Н. е издаден от орган по приходите, разполагащ с материална компетентност. Съгласно чл. 118, ал. 2 от ДОПК ревизионният акт се издава от органите по приходите, посочени в чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за Националната агенция по приходите. Според този текст - чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП органи по приходите са служителите в централното управление и териториалните дирекции на агенцията, заемащи длъжност "главен експерт по приходите", "старши експерт по приходите", "експерт по приходите", "главен инспектор по приходите", "старши инспектор по приходите" и "инспектор по приходите". В случая видно от заповед за определяне на компетентен орган № К 900127 от 07.10.2009 г. на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК е определена Йорданка Димитрова Михалева на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на Н., офис „СДО“. Процесната ЗОКО е издадена от М И М на длъжност директор на офис „Средни данъкоплатци и осигурители“, упълномощена да издава заповеди съгласно заповед РД – 01 – 131 от 22.03.2007 г. на директора на ТД на Н. С. град. Ревизионният акт, предмет на оспорване в настоящото производство е издаден от Йорданка Димитрова Михалева на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на Н., офис „СДО“, което означава, че е издаден от материалнокомпетентен орган.

Съдът намира, че в хода на ревизионното производство не са допуснати съществени процесуални нарушения, които да обуславят незаконосъобразност на ревизионния акт в оспорената му част. ЗВР е надлежно връчена на пълномощник на ревизираното лице, като извършените от органите по приходите процесуални действия по връчване на изготвените ИПДПОЗЛ на доставчиците на жалбоподателя и за прилагане на процедурата по чл. 32 от ДОПК са в съответствие с разпоредбите на ДОПК. Извършени са две посещения на адреса за кореспонденция на всеки един от доставчиците – „ЖВМ – Юлиана М“, „Центруп груп С.“, „Вио 1“ ООД, „Свежестина“, „Ви Енд Ай“ ООД, „Елсини“ Е., „Ака“ Е., „И ТИ ВИ“ ООД, като резултатите са отразени в съответните протоколи. Посещенията са извършени съобразно чл. 32, ал. 1, in fine от ДОПК (през период от седем дни), като в протоколите е отразено, че на адреса не е открит представляващ или управител на съответния търговец. Спазено е изискването на чл. 32, ал. 4 от ДОПК – съобщението за връчването на ИПДПОЗЛ е поставено на определеното за това място в съответната ТД на Н. и е извършено публикуването му в И. Установява се, че са изпратени писма с обратни разписки на адреса за кореспонденция за всеки един от посочените доставчици, които са се върнали с отметка „пратката непотърсена“ или „получателят се е преместил на друг адрес“. До изтичане на дадения 14-дневен срок лицата не са представили изискваните документи във връзка с фактурите с получател „Г. Н. С.“ Е..

Съобразно горното се поставя въпроса за приложението на материалния закон П. издаването на ревизионния акт в оспорената му част.

I. Относно отказаното право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 64, ал. 1, т. 2 от ЗДДС (отм.) и чл. 65, ал. 4, т. 4 от ЗДДС (отм.) по подробно описаните фактури по периоди, издадени от доставчиците „ЖВМ – Юлиана М”, „Центруп груп С.”, „Вио 1” ООД, „Свежестина”, „Ви Енд Ай” ООД, „Елсини” Е., „Ака” Е., „И ТИ ВИ” ООД:

1. По отношение на доставчика „ЖВМ – Юлиана М” е отказано право на данъчен кредит по фактури за данъчни периоди м.4, м.5, м.6, м.7, м. 8, м.9, м.10.,м.11, м.12. на 2004 г. общо в размер на 2500,92 лева и за м. 01.2005 г. в размер на 251,04 лева със съответните лихви за забава. В РД и в РА е посочено, че част от фактурите не са отразени в дневниците за продажби (описаните на стр. 3 от ревизионния доклад, издадени през м.04.2004 г.,м.05, м.06, м.07, м.08.,м.09, м.10, м.11, м.12.2004 г. и м.01.2005 г.), а само малка част от фактурите – фактури № 126 от 21.01.2004 г., № 127 от 23.02.2004 г., № 128 от 23.02.2004 г., № 129 от 23.03.2004 г. са включени в дневника за продажби, поради което е отказано правото на данъчен кредит на получателя по доставките на основание чл. 64, ал. 1 ,т. 2 то ЗДДС връзка с чл. 55, ал. 6 от ЗДДС. Предмет на издадените от „ЖВМ – Юлиана М” е доставка на входящ трафик. От представените към възражението срещу ревизионния доклад писмени доказателства се установява, че „ЖВМ – Юлиана М” е основен подизпълнител на ревизирия субект съгласно договор от 01.02.2004 г. с предмет – да организира дейността по предлагане на специфични услуги на абонатите на телекомуникационните оператори като – телефонни запознанства, телефон на доверието, еротична и трудова борса. Приложено е и тристранно споразумение от 26.02.2004 г.за прехвърляне на права на ревизирия субект, заверени копия от процесните фактури, банково извлечение за извършено плащане по банков пък към доставчика, справка по телекомуникационните оператори и справка за счетоводното отразяване по съответните сметки на процесните 11 бр. фактури, дневници за покупки. Съгласно заключението на вещото лице по приетата съдебно-счетоводна експертиза всички издадени от „ЖВМ – Юлиана М” фактури са отразени в счетоводството на ревизираното лице по сметка 602 „Разходи за външни услуги”, със заведена аналитична отчетност за трафик, отдел, вид на трафика и кореспондираща сметка „Доставчици” със съответната подсметка за конкретния доставчик на оспорвания, както и е установено, че е извършено разплащане по процесните фактури изцяло по банков път. Едновременно с това П. отговора на поставения въпрос № 2 и № 3 след проверка в счетоводството на „Г. Н. С.” Е. вещото лице е извършило анализ на взаимоотношенията между доставчика и ревизираното лице (същността на предмета на доставката) и съответно, отношенията между ревизирия субект и неговия възложител. Съгласно заключението доставчикът „ЖВМ – Юлиана М” организира мероприятия, за които осигурява краен клиент за абонат на мобилния оператор Космо Б Мобайл ЕАД, с търговска марка „Г”, който да се обади на предварително обявен кратък номер. Съответно крайният клиент, обадил се в мрежата на „Г” заплаща стойността на телефонния разговор с ДДС с месечната си сметка към основния мобилен оператор „Г”, като ревизирия субект като подизпълнител на мобилния оператор „Г”, получава възнаграждение за всеки един от тези телефонни разговори. „ ЖВМ – Ю М” като подизпълнител на „Г. Н. С.” Е. получава своето възнаграждение като процент от полученото възнаграждение от ревизираното лице, които обстоятелства относно начина на разчитане и размерът на

възнаграждението са определени в представения пред ревизиращите органи договор от 01.02.2004 г. Установено е, че след изтичането на всеки месец „Г” изпраща масиви с информация за продължителността на всички телефонни разговори към кратки номера, обслужвани от ревизиращия субект и неговите подизпълнители, т.е. и тези, обслужвани от „ЖВМ – Юлиана М”, като получената информация от „Г” се засича с тази от собствената система на „Г. Н. С.” Е. за следене на проведените телефонни разговори. Оспорващият издава фактура към „Г” до края на месеца за възнаграждението си за всички телефонни разговори към кратките номера, обслужвани от него и подизпълнителите му. След получаване на окончателната информация от „Г” „Г. Н. С.” Е. разпределя информацията по подизпълнители на база на кратките номера с ДДС, обслужвани от всеки от тях, като за всеки отделен подизпълнител се съставя протокол, в който са описани разговорите и размера на възнаграждението. Съобразно така описаните взаимоотношения начинът на осчетоводяване е следният: общият размер на възнаграждението от „Г” се начислява като приход по сметка 703/01/07/22 „Приходи от продажба на услуги – входящ гласов трафик”, а възнаграждението на подизпълнителя се начислява като разход по сметка 602/19/06/22 – „Разходи за външни услуги – реализиран входящ гласов трафик” поотделно за всеки отделен подизпълнител. Издадените фактури от „Г. Н. С.” Е. като доставчик на „Г” и фактурите, издадени от „ЖВМ – Ю М” към „Г. Н. С.” Е. се отразяват счетоводно в съответните данъчни периоди по ЗДДС в дневниците за „продажби” и „покупки”. Съобразно констатираното от вещото лице П. отговора на въпрос № 2 същото е направило заключението, че услугите, предмет на доставките по процесните фактури, издадени от „ЖВМ – Юлиана М” са били предмет на последващи облагаеми доставки от страна на ревизиращия субект към негов Възложител (Г) по силата на сключен договор с него.

Въз основа на представените писмени доказателства – договор от 01.02.2004 г., тристранно споразумение от 26.02.2004 г. и заверени копия от платежни нареждания се обосновава извода, че доставките по процесните фактури с издател „ЖВМ – Юлиана М” са реално извършени и същите са били предмет на последващи прехвърлителни сделки от „Г. Н. С.” Е. към неговия възложител – мобилния оператор „Г”. Основателно е твърдението на жалбоподателя, че е налице условието по чл. 64, ал. 1, т. 5 от ЗДДС (отм.), доколкото получената услуга е използвана за последващи облагаеми доставки. По категоричен начин се установява, че данъчната основа и ДДС са изцяло платени от получателя по доставката видно от приложените банкови извлечения и от заключението на вещото лице П. отговора на поставената задача № 1, касаеща процесните фактури с доставчик „ЖВМ – Юлиана М”. Следователно, формално обоснованият отказ от страна на ревизиращите органи, че данъкът по процесните фактури не е начислен по реда и условията на чл. 55, ал. 6 от ЗДДС се явява незаконосъобразен, тъй като издадените на „Г. Н. С.” Е. фактури от „ЖВМ – Юлиана М” са с начислен ДДС от регистрирано по ЗДДС лице и са били предмет на последващи облагаеми доставки.

2. По отношение на доставчика „Елсини” ООД органите по приходите са установили, че процесната фактура № 132 от 18.06.2004 г. с ДО – 3000 лева и ДДС – 600 лева е включена в дневника за продажби за съответния данъчен период с получател „Г. Н. С.” Е.. Обоснован е отказ за признаване на правото на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 65, ал. 4, т. 4 и чл. 64, ал. 1, т. 2 от ЗДДС поради непредставяне от страна на доставчика на доказателства за извършването на доставката, за счетоводната отчетност на доставката, за неговите предходни доставки.

Жалбоподателят оспорва ревизионния акт в тази му част, като поддържа, че ненамирането на адреса на кореспонденция на представляващ дружеството не може да служи като основание за отказ за правото на данъчен кредит на получателя по процесната доставка.

Съдът намира така направеното възражение за неоснователно. Отказът на органите по приходите е обоснован с оглед непредставянето от страна на доставчика на всички изискани документи, касаещи процесната доставка – за нейното реално извършване, за счетоводната му отчетност, за предходните доставки. Правилно е приложена процедурата по чл. 32 от ДОПК относно връчване на доставчика на изготвеното ИПДПОЗЛ във връзка с доставката по процесната фактура. Двете посещения, извършени от данъчните органи са осъществени на адреса за кореспонденция на „Елсини” Е. – гр. С., ул. „Я С войвода” № 14, а не на друг адрес, като съгласно представените протоколи на адреса за кореспонденция не е открит представляващ или управляващ дружеството. Съответно поставено е съобщение на таблото за съобщение в ТД на Н. и е публикувано в И, както и е изпратено писмо с обратна разписка на адреса за кореспонденция на доставчика. До изтичане на 14-дневния срок не са представи изисканите доказателства, касаещи процесната доставка. Правилно е формулиран изводът за наличие на материалноправно основание за отказ за правото на данъчен кредит по процесната фактура – чл. 65, ал. 4, т. 4 и чл. 64, ал. 1, т. 2 от ЗДДС (отм.), като ненамирането на адреса на кореспонденция на доставчика не е посочено като основание за отказа за право на приспадане на данъчен кредит, а обстоятелствата, установени в хода на насрещната проверка обективират наличието на горепосочените материалноправни основания за отказ за правото на данъчен кредит.

Представените от жалбоподателя с възражението към ревизионния доклад – заверено копие от фактурата заедно с приложен към нея фискален бон, договор и приложение № 1 за определяне на дължимата сума, дневник за покупки не доказват изпълнението на изискванията на чл. 64, ал. 1, т. 2 от ЗДДС (отм.), като едновременно с това следва да се посочи, че и вещото лице не е отговаряло на въпроса дали ДДС по процесната фактура, издадена от „Елсини” Е. е начислен по реда и условията на чл. 55, ал. 6 от ЗДДС (отм.). Включването на фактурата в дневника за продажби е едно от кумулативно установените изисквания за начисляване на ДДС по смисъла на чл. 55, ал. 6 от ЗДДС, но не е достатъчно условие за признаването на това обстоятелство. Не се доказва и реалното осъществяване на доставката с предмет – рекламна услуга по договор за фотофиеста с. Л – липсват протокол за приемане на резултата от извършената работа и каквито и да било доказателства за овеществяването на резултата по уговорената доставка на услуга. В случая не може да намери приложение изключението по чл. 65, ал. 8 от ЗДДС, тъй като не се установява дали е изпълнено изискването на цитираната норма (данъкът да е начислен по ДДС сметка на доставчика най-късно до края на данъчния период, през който е упражнено правото на данъчен кредит), както и липсва реално осъществена облагаема доставка по смисъла на чл. 6 от ЗДДС (отм.).

Следователно, ревизионният акт в частта относно отказаното право на приспадане на данъчен кредит по фактура № 132 от 18.06.2004 г., издадена от „Елсини” Е. се явява законосъобразен.

3. По отношение на доставчика „Вио 1” ООД е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 763,80 лева по фактура № 10085 от 16.03.2006 г., № 100101 от 28.04.2006 г., № 100099 от 27.04.2006 г. и фактура № 1000091 от 05.04.2006 г. с предмет – такси със съответните лихви за забава, на основание чл. 64, ал. 1, т. 2 и чл.

65, ал. 4, т. 4 от ЗДДС (отм.). Констатирано е, че фактури № 100101 от 28.04.2006 г. и № 1000091 от 05.04.2006 г. не са отразени в дневника за продажби на доставчика.

Така направеният извод от органите по приходите е правилен и законосъобразен.

В хода на ревизията и в съдебното производство, включително и чрез заключението на вещото лице не се установява начисляването на ДДС по процесните 4 бр. фактури да е извършено съгласно чл. 55, ал. 6 от ЗДДС (отм.). Вещото лице не е извършвало проверка в счетоводството на доставчика „Вио 1” ООД и не е давало отговор на въпроса дали е водило редовно счетоводство и дали е спазено изискването на чл. 64, ал. 1, т. 2 то ЗДДС (отм.). След проверка в счетоводството на жалбоподателя вещото лице е констатирало, че: предмет на фактура № 100085 от 16.03.2006 г. е рекламна табела за магазин на жалбоподателя в гр. В, като същата е отразена в счетоводството на ревизираното лице като актив в сметка 206 „Стопански инвентар” и кореспондираща сметка 401 „доставчици”, подсметка „Вио 1” ООД и разплащането е в брой; предмет на фактура № 100091 от 05.04.2006 г. е охранителна решетка, метална каса и СМР, като фактурата е отразена в счетоводството на жалбоподателя в сметка 206 „Стопански инвентар”, 602 „Разходи за външни услуги” и кореспондираща сметка 401 „Доставчици”, подсметка „Вио 1” ООД; предмет на фактура № 100099 от 27.04.2006 г. е изработка на рекламни материали за дистрибутори, като фактурата е торазена в счетоводството на жалбоподателя по сметка 601 „Разходи за материали” и кореспондираща сметка 401 „Доставчици”, подсметка „Вио 1” ООД; предмет на фактура № 100101 от 28.04.2006 г. е поддръжка на ел. инсталация в магазини на жалбоподателя в С., като фактурата е отразена в счетоводството на жалбоподателя по сметка 602 „Разходи за външни услуги” и кореспондираща сметка 401 „Доставчици”, подсметка „Вио 1” ООД и разплащането е в брой.

Осчетоводяването на фактурите от страна на получателя по доставките не изпълнява императивното изискване данъкът по процесните фактури да е начислен от доставчика съобразно чл. 64, ал. 1, т. 2 от ЗДДС. Следователно, на първо място следва да се установи дали данъкът е начислен по смисъла на чл. 55, ал. 6 от ЗДДС, а съгласно тази норма данъкът се смята за начислен когато доставчикът кумулативно изпълни условията: да издаде данъчен документ, в който да посочи размера на начисления данък; да отрази този документ в регистър - дневник за продажби по чл. 104, ал. 3 от ЗДДС(отм.); да отрази данъка в счетоводството си като задължение към бюджета и да отрази данъка в подадена справка-декларация. Тези кумулативни предпоставки не са установени в процесния случай, като изрично в ревизионния акт е констатирано, че две от процесните фактури, издадени през м.04.2006 г. не са отразени в дневника за продажби на доставчик. Освен това вещото лице не е извършвало проверка в счетоводството на доставчика и не е проверявало движението по съответните счетоводни сметки, поради което отказът на органите по приходите за приспадане на правото на данъчен кредит по фактурите с издател „Вио 1” ООД е мотивиран и е формулиран П. правилно приложение на материалния закон.

Не се установява наличието на начисляване на ДДС по ДДС – сметка на доставчика по смисъла на чл. 65, ал. 8 от ЗДДС (отм.), за да бъде приложена цитираната норма, дерогираща приложението на чл. 65, ал. 4, т. 4 от ЗДДС (отм.).

4. По отношение на доставчика „Свежестина” е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 9 429,18 лева за данъчни периоди от м.02. до м.12.2004 г., в размер на 8 699,70 лева за данъчни периоди от м. 01 до м.12.2005 г. и в размер на 783,50 лева за данъчен период м.01.2006 г. със съответните лихви, на основание чл. 65,

ал. 4, т. 4 във връзка с чл. 64, ал. 1, т. 2 от ЗДДС (отм.). Предмет на фактурите е заплащане на наем и за предоставено помещение за магазин, находящ се на пазар Ситняково. Съгласно ПИНП подробно описаните фактури за 2004 г., 2005 г. и 2006 г., издадени от „Свежестина” са включени в дневника за продажби за съответните данъчни периоди, като е констатирано, че ДКИ № 839 от 19.03.2004 г. с ДО 7441,40 и ДДС в размер на 1488,28 лева не е отразено в дневника за продажби.

Видно от заключението на вещото лице П. отговор на поставената задача № 5, след проверка в счетоводството на доставчика „Свежестина” е установено, че фактурите са отразени в счетоводството на издателя като постъпления от клиенти на продадени услуги – дебит сметка 411 „Клиенти” с кореспондираща сметка – кредит 703 „Приходи от продажби на услуги”, като е начислен ДДС като задължение към бюджета по кредита на сметка 4532 „Начислен ДДС от продажби” и е отразен в счетоводните регистри. Вещото лице е констатирало, че са начислени и са торазени разплащанията във връзка с издадените от доставчика фактури. Съдът кредитира заключението на вещото лице, работило П. проверка на счетоводството на доставчика и в тази му част, което означава, че е доказано начисляването на данъка по процесните фактури по реда и условията на чл. 55, ал. 6 от ЗДДС (отм.). По категоричен начин е установено и осчетоводяването от страна на доставчика по полученото плащане по фактурите. Следователно, отказът на органите по приходите за приспадане правото на данъчен кредит по подробно описаните фактури, издадени от „Свежестина” се явява необоснован и оборен в рамките на съдебното производство с надлежни доказателства. Едновременно с това с възражението към ревизионния доклад са представени споразумение от 30.01.2004 г. и договор за наем от 01.06.2003 г., от които се установява наличието на съществуващи наемни отношения между „Свежестина” в качеството на наемодател и „Г. Н. С.” Е.. В тази връзка в РД и в РА липсва какъвто и да било извод относно липсата на облагаема доставка по процесните фактури, като органите по приходите констатира само липсата на предпоставките за начисляване на ДДС съобразно чл. 64, ал. 1, т. 2 от ЗДДС (отм.).

Съдът намира за незаконосъобразна констатацията относно отказан данъчен кредит в размер на 1488,28 лева по фактура № 840 от 19.03.2004 г., касаеща предоставения депозит на наемодателя „Свежестина” по силата на сключения договор за наем. С издаването на тази фактура наемодателят е начислил ДДС върху предоставения му депозит към момента на сключване на договора за наем. След прекратяване на договора за наем наемодателят е издал ДКИ № 1503 от 18.07.2006 г., включено в дневника за покупки от жалбоподателя за данъчен период м.07.2006 г. По този начин е приспаднал начисления ДДС по фактура № 840 от 19.03.2004 г. поради прекратяване на наемния договор. Към момента на издаване на фактурата правилно е начислен ДДС от наемодателя, тъй като наемният договор не е за жилищни нужди и не е освободена доставка по смисъла на чл. 35 от ЗДДС. За доказване на тези обстоятелства с възражението срещу ревизионния доклад жалбоподателят представя копия от фактурите и копие от ДКИ № 1503 от 18.07.2006 г., дневници за покупки, договор за наем, тристранно споразумение от 30.01.2004 г., банкови извлечения за извършени плащания по банков път към доставчик и справка за счетоводно отразяване на фактурите, издадени от този доставчик в счетоводството на получателя. Съгласно заключението на вещото лице, неоспорено от страните в частта по отговор на въпрос № 7 фактурата и ДКИ е отразена в дневника за покупки и е намален данъчният кредит за процесния период. Отказът на органите по приходите е необоснован и

незаконосъобразен, тъй като ревизиращите приемат за правилно включването на ДКИ в дневника за покупки в периода, в който е издадено м.07.2006 г., а едновременно с това отказват данъчен кредит по фактура № 840 от 19.03.2004 г., във връзка с която е издадено ДКИ, с което се коригира сделката, по която е издадена цитираната фактура.

Въз основа на гореизложеното съдът намира, че ревизионният акт в частта относно отказаното право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от „Свежестина” следва да се отмени като незаконосъобразен.

5. По отношение на доставчика „Центрум груп С.” в РА е постановен отказ за приспадане на право на данъчен кредит на основание чл. 65, ал. 4, т. 4 вр. чл. 64, ал. 1, т. 2 от ЗДДС (отм.) за данъчни периоди м.01, 5, 9, 10 и 11 на 2005 г. в общ размер на 663,44 лева и за данъчен период м.02, 07 и м.10 на 2006 г. в общ размер на 957,33 лева.

В хода на извършената насрещна проверка на доставчика е установено, че всички фактури са включени в дневниците за продажби на дружеството за съответните данъчни периоди с изключение на фактура № 11261 от 21.01.2005 г. с ДДС в размер на 27,83 лева и фактура № 14831 от 03.02.2006 г. с ДДС в размер на 29,33 лева. Предмет на фактура № 11621 от 21.01.2005 г. е месечни такси за каб. Телевизия 2005 г.; предмет на фактура № 13096 от 27.05.2005 г. е реклама чрез рекламни листовки на „Центрум груп С.”; предмет на фактури № 13102 от 12.09.2005 г., № 13108 от 20.10.2005 г., № 13109 от 24.10.2005 г. и № 13110 от 09.11.2005 г. е входящ трафик (по договор от 01.06.2005 г., Приложение № 1, със съответно отразен протокол за всяка една от фактурите; предмет на доставката по фактура № 14831 от 03.02.2006 г. е месечни такси за кабелна телевизия от 01.01.-31.12.2006 г.; предмет на фактура № 158332 от 24.07.2006 г. е реклама чрез рекламни листовки на „Центрум груп С.”; предмет на фактура № 16042 от 24.10.2006 г. е предпечатна подготовка, печат и разпространение. Към всяка една от описаните фактури са представени заверени копия то фискални бонове за плащане в брой на ДО и ДДС и платежни нареждания.

Съдът намира, че ревизионният акт в частта относно отказаното право на данъчен кредит по фактурите с предмет – „входящ трафик, по договор от 01.06.2005 г.” е незаконосъобразен и следва да се отмени.

Съгласно заключението на вещото лице П. отговора на въпрос № 1 процесните фактури с предмет входящ трафик са отразени в счетоводството на оспорващия по сметка 602 „Разходи за външни услуги” и кореспондираща сметка 404 „Доставчици”, подсметка конкретния доставчик. Разплащането по фактурите е извършено изцяло (както данъчната основа, така и ДДС).

Установява се, че „Центрум груп С.” е подизпълнител на „Г. Н. С.” Е., като между двамата търговци има сключен договор от 01.06.2005 г. (представен с възражението към РД) за предоставяне на услуги за входящ SMS трафик с добавена стойност в мрежата на „Г”. Същността на услугата се изразява в това, че „Центрум груп С.” организира различни мероприятия, за които осигурява клиент за абонат на мобилния оператор – Космо България Мобайл ЕАД, работещ под търговската марка „Г”, който да изпрати SMS на предварително обявен кратък номер. Крайният клиент, изпратил SMS в мрежата на „Г” заплаща стойността на този SMS с добавена стойност с месечната си сметка към основния мобилен оператор „Г”. От своя страна, ревизираният субект като подизпълнител на мобилния оператор „Г” получава възнаграждение за всеки един от тези SMS – и, а „Центрум груп С.” в качеството на подизпълнител на „Г. Н. С.” Е. получава своето възнаграждение като процент от полученото възнаграждение от ревизираното лице. Така посоченият начин на разчитане и размера

на възнаграждението е определен в сключения договор от 01.06.2005 г. Начинът на осчетоводяване на възнаграждението на подизпълнителя „Центрум груп С.” и начина на осчетоводяване на възнаграждението му е идентичен с установеното на подизпълнителя „ЖВМ – Юлиана М” съгласно приетото от вещото лице П. отговора на въпрос № 2. Съгласно описаните в заключението констатации вещото лице е направило извода, че услугите, предмет на доставките по процесните 4 бр. фактури, издадени от „Центрум груп С.” са били предмет на последващи облагаеми доставки от страна на ревизирувания субект към негов Възложител (Г) по силата на сключен договор с него.

Въз основа на представените писмени доказателства – договор от 01.06.2005 г., справки за телекомуникационните оператори, заверени копия от процесните 4 бр. фактури – с предмет „входящ трафик, по договор от 01.06.2005 г.” и приложените към фактурите заверени копия от платежни нареждания за извършено плащане на данъчната основа и дължимия ДДС се обосновава извода, че доставките по процесните фактури № 13102 от 12.09.2005 г., № 13108 от 20.10.2005 г. , № 13109 от 24.10.2005 г. и № 13110 от 09.11.2005 г. с издател „Центрум груп С.” са реално извършени и същите са били предмет на последващи прехвърлителни сделки от „Г. Н. С.” Е. към неговия възложител – мобилния оператор „Г”. Основателно е твърдението на жалбоподателя, че е налице условието по чл. 64, ал. 1, т. 5 от ЗДДС (отм.), доколкото получената услуга е използвана за последващи облагаеми доставки. По категоричен начин се установява, че данъчната основа и ДДС са изцяло платени от получателя по доставката видно от приложените банкови извлечения и от заключението на вещото лице П. отговора на поставената задача № 1, касаеща процесните фактури с предмет – входящ трафик с доставчик „Центрум груп С.”. Следователно, формално обоснованият отказ от страна на ревизиращите органи, че данъкът по процесните 4 бр. фактури не е начислен по реда и условията на чл. 55, ал. 6 от ЗДДС се явява незаконосъобразен, тъй като издадените на „Г. Н. С.” Е. гореописани 4 бр. фактури от „Центрум груп С.” са с начислен ДДС от регистрирано по ЗДДС лице и са били предмет на последващи облагаеми доставки.

Съдът намира, че жалбата на „Г. Н. С.” Е. срещу ревизионния акт в частта относно отказаното право на приспадане на данъчен кредит по останалите фактури с издател „Центрум груп С.” с предмет – рекламни листовки, предпечат , месечни такси за кабелна телевизия за 2005 г. и за 2006 г. е неоснователна. За две от фактурите е установено, че не са включени в дневника за продажби на доставчика - № 11261 от 21.01.2005 г. с ДДС в размер на 27,83 лева и фактура № 14831 от 03.02.2006 г. с ДДС в размер на 29,33 лева. От друга страна, в рамките на ревизията и съдебното производство не е установено, че ДДС по гореописаните фактури е начислен по реда и условията на чл. 55, ал. 6 от ЗДДС (отм.), както и не са представени доказателства за реалното извършване на предмета по процесните доставки – за осъществяване на възложената услуга за изработване на рекламни листовки, за предпечатна подготовка и съответно, заплащането на месечни такси за кабелна телевизия за 2005 г. и за 2006 г. Не е оборен отказът по чл. 65, ал. 4, т. 4 от ЗДДС (отм.), доколкото не се доказва реалното осъществяване на доставките по гореописаните фактури, като плащането на ДО и ДДС по фактурите не съставлява основание да се приеме, че е налице доставка по смисъла на чл. 6 от ЗДДС (отм.). В тази връзка следва да се посочи, че жалбоподателят излага подробни доводи за незаконосъобразност на ревизионния акт в частта относно отказаното право на данъчен кредит по фактурите, издадени от „Центрум груп С.” с

предмет – входящ трафик, а не излага конкретни съображения за незаконосъобразност в останалата му част досежно другите издадени от посочения доставчик фактури с различен от описания предмет.

Следователно, жалбата на „Г. Н. С.” Е. срещу ревизионния акт в частта относно отказа на органите по приходите за данъчен кредит по фактури № 13102 от 12.09.2005 г., № 13108 от 20.10.2005 г., № 13109 от 24.10.2005 г. и № 13110 от 09.11.2005 г., издадени от „Центрум груп С.” е основателна, а в останалата си част относно другите фактури, издадени от „Центрум груп С.” следва да се отхвърли като неоснователна.

6. По отношение на доставчика „Ака” Е. на основание чл. 65, ал. 4, т. 4 вр. чл. 64, ал. 1, т. 2 от ЗДДС (отм.) е отказано правото на данъчен кредит по подробно описаните на стр. 11, 12, 13, 14, 15, 16 от ревизионния доклад фактури – за 2004 г. в общ размер на 4 636, 25 лева, за 2005 г. в общ размер на 10 321, 10 лева, за 2006 г. в общ размер на 12 882, 93 лева със съответните лихви за забава.

Съгласно ПИНП процесните фактури са включени в дневника за продажби от доставчика за съответните данъчни периоди през 2004 г., 2005 г. и 2006 г. Видно от представените с възражението към РД писмени доказателства – договор № 6428 между СВМ – „Космо Б Мобайл” ЕАД, доверител и довереник (дилър), договор от 01.02.2004 г. между доверителя „Г. Н. С.” Е. и довереника – дилър „Ака” Е. ведно с Приложение № 2 относно възнагражденията (комисионните), които доверителят ще изплаща на довереника П. извършване на описаните услуги, „Ака” Е. се явява основен дилър на дружеството и е поел задължението да предостави следните услуги – набиране на абонати, включително продажби на мобилни апарати, принадлежности и аксесоари, сим карти и ваучери, както и да обслужва абонатите за събиране на сметки, гаранционна поддръжка и администриране на абонаментните договори. По силата на така описане договор от 01.02.2004 г. ревизираното лице е заплащало възнаграждение на своя дилър, въз основа на което той в качеството си на доставчик на услугите е издал процесните фактури. Размерът на дължимото възнаграждение е определен въз основа на реализираните от дилъри продукти и услуги съобразно уговореното по договора и Приложение №2 към същия. От друга страна, следва да се посочи, че резултатът, който дилърът – „Ака” Е. е престирил на ревизирия субект в качеството му на доверител, е бил предмет на отчитане и фактуриране пред основния възложител „Космо Мобайл Б” ЕАД – ГлоБ. Този факт се установява от отговора на вещото лице съгласно заключението по въпрос № 2 в частта относно доставчика „Ака” Е., като на стр. 12 от заключението е подробно описан начинът, по който се начислява възнаграждението (приход), получено от „Г”, и възнаграждението (разход), дължимо към „Ака” Е.. Отразени са съответните счетоводни сметки – 703 със съответните подсметки и 602 със съответните подсметки. Вещото лице е констатирало, че предметът по процесните фактури с издател „Ака” Е. е използван от ревизирия субект за последващи облагаеми доставки – към мобилния оператор „Г”. Съдът кредитира заключението на вещото лице и в тази му част, като същото е работило П. задълбочено изследване на счетоводството на жалбоподателя и отговорът на поставения въпрос е пълен, ясен и категоричен.

Едновременно с това се установява, че след проверка в счетоводството на доставчика „Ака” Е. вещото лице констатира, че издадените от доставчика фактури са отразени в неговото счетоводство, като постъпления от клиени на продадени услуги по дебита на сметка 411 „Клиенти” с кореспондираща сметка 703 „Приходи от продажби на услуги”. Установено, че начисленият по фактурите ДДС е отразен като задължение към

бюджета по кредита на сметка 453-2. Установено, че по фактурите е извършено разплащане на ДО и определения ДДС (стр. 15 от заключението). Документите, послужили за констатациите на вещото лице са приети по делото и същите не са оспорени от насрещната страна. Освен това органите по приходите сами констатираят, че фактурите са надлежно отразени в дневника за продажби на доставчика за съответните данъчни периоди. Въз основа на заключението на вещото лице, което е работило и изследвало счетоводството на доставчика „Ака” Е. и събраните писмени доказателства следва да се направи извода, че доставчикът „Ака” Е. е изпълнил изискванията на чл. 55, ал. 6 от ЗДДС вр. чл. 64, ал. 1, т. 2 от ЗДДС (отм.) – отразил е в счетоводните регистри издадените от него фактури и е отразил ДДС в счетоводството си като задължение към бюджета в качеството му на регистрирано лице по ЗДДС.

В допълнение следва да се посочи, че услугите, предмет на процесните фактури с издател „Ака” Е. са били предмет на последващи облагаеми достачки и с това е изпълнено и изискването на чл. 64, ал. 1, т. 5 от ЗДДС (отм.). По делото са събрани доказателства за реалното осъществяване на процесните доставки с оглед съществуващите договорни взаимоотношения между „Космо Б Мобайл” ЕАД, „Г. Н. С.” Е. и „Ака” Е. и установяването по категоричен начин, че резултатът от услугите, предоставени от доставчика „Ака” Е. е престиран на Възложителя на ревизираното лице – „Космо Б Мобайл” ЕАД.

По тези съображения ревизионният акт в частта относно отказаното право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от „Ака” Е. се явява незаконосъобразен и следва да бъде отменен.

7. По отношение на доставчика „И ТИ ВИ” ООД на основание чл. 65, ал.4 , т. 4 от ЗДДС (отм.) вр. чл. 64, ал. 1, т. 2 от ЗДДС (отм.) е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по подробно описаните на стр. 18 и стр. 19 от ревизионния доклад фактури за данъчни периоди м.10, м.11 и м.12.2004 г. в общ размер на 657,25 лева, за м. 01, 03, 04, 05, 07, 08 и 09.2005 г. в общ размер на 6105, 69 лева и за м.03, 11 и 12.2006 г. в общ размер на 2782,79 лева с лихвите за забава.

В РД е посочено, че част от фактурите – тези, описани на стр. 19 не са отразени в дневниците за продажби на „И ТИ ВИ” ООД, а останалите фактури, описани на стр. 18 от доклада са включени в дневниците за продажби за съответните данъчни периоди. Предмет на фактурите е SMS входящ трафик.

От представените към възражението срещу ревизионния доклад писмени доказателства се установява, че „И ТИ ВИ” ООД (както „ЖВМ – Юлиана М и „Центрум груп С.”) е основен подизпълнител на ревизирания субект съгласно договор от 01.07.2004 г. за предоставяне на услуги за входящ SMS трафик с добавена стойност в мрежата на „Г” и Приложение № 1 към договора „Описание на видовете услуги”. Съгласно заключението на вещото лице по приетата съдебно-счетоводна експертиза всички издадени от „И ТИ ВИ” ООД фактури са отразени в счетоводството на ревизираното лице по сметка 602 „Разходи за външни услуги”, със заведена аналитична отчетност за трафик, отдел, вид на трафика и кореспондираща сметка „Доставчици” със съответната подсметка за конкретния доставчик на оспорвания, както и е установено, че е извършено разплащане по процесните фактури изцяло по банков път. Едновременно с това П. отговора на поставения въпрос № 2 и № 3 след проверка в счетоводството на „Г. Н. С.” Е. вещото лице е извършило анализ на взаимоотношенията между доставчика и ревизираното лице (същността на предмета на доставката) и съответно, отношенията между ревизирания субект и неговия

възложител. Съгласно заключението доставчикът „И ТИ ВИ“ ООД (както другите доставчици – „ЖВМ – Юлиана М“ и „Центрум груп С.“) организира мероприятия, за които осигурява краен клиент за абонат на мобилния оператор Космо Б Мобайл ЕАД, с търговска марка „Г“, който да се обади на предварително обявен кратък номер. Съответно крайният клиент, обадил се в мрежата на „Г“ заплаща стойността на телефонния разговор с ДДС с месечната си сметка към основния мобилен оператор „Г“, като ревизирият субект като подизпълнител на мобилния оператор „Г“, получава възнаграждение за всеки един от тези телефонни разговори. „ЖВМ – Ю М“ като подизпълнител на „Г. Н. С.“ Е. получава своето възнаграждение като процент от полученото възнаграждение от ревизираното лице, които обстоятелства относно начина на разчитане и размерът на възнаграждението са определени в представения пред ревизиращите органи договор от 01.02.2004 г. Установено е, че след изтичането на всеки месец „Г“ изпраща масиви с информация за продължителността на всички телефонни разговори към кратки номера, обслужвани от ревизирият субект и неговите подизпълнители , т.е. и тези, обслужвани от „ И ТИ ВИ“ ООД, като получената информация от „Г“ се засича с тази от собствената система на „Г. Н. С.“ Е. за следене на проведените телефонни разговори. Оспорващият издава фактура към „Г“ до края на месеца за възнаграждението си за всички телефонни разговори към кратките номера, обслужвани от него и подизпълнителните му. След получаване на окончателната информация от „Г“ „Г. Н. С.“ Е. разпределя информацията по подизпълнители на база на кратките номера с ДДС, обслужвани от всеки от тях, като за всеки отделен подизпълнител се съставя протокол, в който са описани разговорите и размера на възнаграждението. Съобразно така описаните взаимоотношения начинът на осчетоводяване е следният: общият размер на възнаграждението от „Г“ се начислява като приход по сметка 703/01/07/22 „Приходи от продажба на услуги – входящ гласов трафик“, а възнаграждението на подизпълнителя се начислява като разход по сметка 602/19/06/22 – „Разходи за външни услуги – реализиран входящ гласов трафик“ поотделно за всеки отделен подизпълнител. Издадените фактури от „Г. Н. С.“ Е. като доставчик на „Г“ и фактурите, издадени от „ И ТИ ВИ“ ООД към „Г. Н. С.“ Е. се отразяват счетоводно в съответните данъчни периоди по ЗДДС в дневниците за „продажби“ и „покупки“. Съобразно констатираното от вещото лице П. отговора на въпрос № 2 същото е направило заключението, че услугите, предмет на доставките по процесните фактури, издадени от „И ТИ ВИ“ ООД са били предмет на последващи облагаеми доставки от страна на ревизирият субект към негов Възложител (Г) по силата на сключен договор с него.

Едновременно с това вещото лице е извършило проверка в счетоводството на доставчика „ И ТИ ВИ“ ООД и е констатирало, че издадените фактури са отразени в неговото счетоводство, като постъпления от клиенти на продадени услуги по дебита на сметка 411 „Клиенти“ с кореспондираща сметка 703 „Приходи от продажба на услуги“. Установено, че начисленият ДДС е отразен като задължение към бюджета по кредита на сметка 453/2. Към фактурите са представени и платежни нареждания за разплащане по тях – както на ДО, така и на ДДС (съгласно отразеното на стр. 15 от заключението). Вещото лице е установило, че всички фактури, издадени от „И ТИ ВИ“ ООД са включени в дневниците за продажби за съответните данъчни периоди с изключение на м.05.2005 г.(фактура № 70 от 30.05.2005 г. с ДДС 653,91 лева – стр. 39 от ревизионния акт) поради непредставяне на дневника за продажби за този отчетен период. Документите, въз основа на които вещото лице е изградило своите констатации и

изводи са приети по делото и не са оспорени от насрещната страна.

Въз основа на гореизложеното и след извършената надлежна проверка от страна на вещото лице в счетоводството на оспорващия се обосновава извода, че услугите, предмет на процесните фактури с издател „И ТИ ВИ” ООД се явяват предмет на последващи облагаеми доставки към възложителя „Космо Б Мобайл” ЕАД по силата на сключен договор с него. Възнаграждението на доставчика „И ТИ ВИ” ООД е обвързано от възнаграждението, изплащано на ревизираното лице от основния му възложител. В тази връзка налице са категорични писмени доказателства за реалното осъществяване на предмета на процесните доставки, който извод се подкрепя и от заключението на вещото лице. Резултатът от доставките (получените услуги) е престиран на главния Възложител – мобилния оператор „Космо Б Мобайл” ЕАД от страна на „Г. Н. С.” Е.. Следователно, изпълнени са изискванията на закона за възникване и упражняване на правото на данъчен кредит за оспорващия по процесните фактури с издател „И ТИ ВИ” ООД съгласно чл. 64, ал. 1, т. 1, т. 2 и т. 5 от ЗДДС (отм.).

Следователно, ревизионният акт в частта относно отказаното право на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури, издадени от „И ТИ ВИ” ООД се явява незаконосъобразен.

8. По отношение на доставчика „ВИ ЕНД АЙ” Е. на основание чл. 64, ал. 1, т. 2 от ЗДДС (отм.) е отказано правото на данъчен кредит по подробно описаните на стр. 20 от ревизионния доклад фактури за данъчни периоди м.03, м.04,м.05,м.06 и м.07.2005 г. в общ размер на 6889,44 лева и съответните лихви.

Съгласно ПИНП доставчикът не е намерен на адреса за кореспонденция, поради което е приложена процедурата по чл. 32 от ДОПК за връчване на ИПДПОЗЛ относно процесните фактури. Констатирано е, че част от фактурите са отразени в дневника за продажби, а друга част не са включени в дневника за продажби на дружеството(описани са на стр. 20 от ревизионния доклад).

Установява се, че с възражението към РД жалбоподателят е представил заверени копия от всички фактури ведно с издаден към тях фискален бон, дневници за покупки за съответните данъчни периоди и справка за счетоводното отразяване на фактурите от ревизирувания субект, както и договор за ремонт от 11.03.2005 г., сключен с „ВИ ЕНД АЙ” Е. и приложение № 1 към него, в което са посочени видовете СМР и протокол обр. 19 за приета работа от 18.05.2005 г., договор от 07.03.2005 г. с „ВИ ЕНД АЙ” Е. с Приложение № 1 към него за видовете СМР дейност и протокол обр. 19 от 13.04.2005 г. за приета работа. Предмет на фактурите е СМР.

В хода на съдебното производство са представени СД и дневници за продажби на „ВИ ЕНД АЙ” Е. за данъчни периоди м. 03 и м. 04.2005 г. , от които се установява, че за м.03.2005 г. е включена фактура № 4100 от 17.03.2005 г. с начислен ДДС – 600 лева и за м.04.2005 г. е включена фактура № 4225 от 08.04.2005 г., № 4230 от 13.04.2005 г., № 4267 от 27.04.2005 г., № 4295 от 27.04.2005 г. и № 4234 от 18.04.2005 г. Съгласно писмо от ТД на Н., офис „С. област” с изх. № 24-00-71762, В. № 22485 от 29.11.2005 г. за м.05, 06 и 07.2005 г. от „ВИ ЕНД АЙ” Е. не са подавани справки – декларации по ЗДДС.

С оглед на така установеното в хода на ревизията и събраните по време на ревизията и съдебното производство отказът на органите по приходите за приспадане на правото на данъчен кредит по фактурите, издадени от „ВИ ЕНД АЙ” Е. е обоснован и е формулиран П. правилно прилагане на материалния закон. Не е оборена констатацията на данъчните органи за приложението на чл. 64, ал. 1, т. 2 от ЗДДС (отм.), т.е. не е

доказано начисляването на данъка по процесните фактури по реда и условията на чл. 55, ал. 6 от ЗДДС (отм.). Съгласно тази норма данъкът се смята за начислен, когато доставчикът кумулативно изпълни условията: да издаде данъчен документ, в който да посочи размера на начисления данък; да отрази този документ в регистър - дневник за продажби по чл. 104, ал. 3 от ЗДДС(отм.); да отрази данъка в счетоводството си като задължение към бюджета и да отрази данъка в подадена справка-декларация. Тези кумулативни предпоставки не са установени в процесния случай (само се установява включване на част от фактурите в дневника за продажби и СД за съответните данъчни периоди м.03 и м.04.2005 г.), като изрично в ревизионния акт е констатирано, че част от процесните фактури не са включени в дневника за продажби на доставчика. Освен това вещото лице не е извършвало проверка в счетоводството на „ВИ ЕНД АЙ” Е. и не е проверявало движението по съответните счетоводни сметки. Допълнителен аргумент за правилността на отказа на органите по приходите е и обстоятелството, че не са подавани СД от дружеството за м. 05, м. 06 и м. 07.2005 г.

Следователно, жалбата на „Г. Н. С.” Е. срещу ревизионния акт в частта относно отказаното право на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от „ВИ ЕНД АЙ” Е. се явява неоснователна.

II. С РА е извършено увеличение на финансовия резултат за 2004 г. на основание чл. 23, ал. 2, т. 10 от ЗКПО (отм.) със сумата от 12 608,12 лева, представляваща стойността по подробно описаните фактури, издадени от „ЖВМ – Юлиана М” и „Ака” Е. (на стр. 113 и стр. 114 от РА) .

С РА е извършено увеличение на финансовия резултат за 2005 г. на основание чл. 23, ал. 2, т. 10 от ЗКПО със сумата от 23392,41 лева, представляваща стойността по подробно описаните фактури на стр. 115 и стр. 116 от РА, издадени от „ЖВМ – Юлиана М”, „Центрум груп С.”, „Ака” Е., „И ТИ ВИ” ООД и „ВИ ЕНД АЙ” Е..

С РА е извършено увеличение на финансовия резултат за 2006 г. на основание чл. 23, ал. 2, т. 10 от ЗКПО със сумата от 2465,67 лева, представляваща стойността по фактура № 14831 от 03.02.2006 г., издадена от „Центрум груп С.” и по фактури № 100101 от 28.04.2006 г. и № 1000091 от 05.04.2006 г., издадени от „ВИО 1” ООД.

Констатирано, че описаните фактури не са включени в дневниците за продажби на издателя, поради което не може да се докаже, че реалният получател е „Г. Н. С.” Е. и същите са отчетени като разход в нарушение на счетоводното законодателство (на принципа на документална обоснованост).

Така приетото от органите по приходите за 2004 г., 2005 г. и 2006 г. като основание по чл. 23, ал. 2, т. 10 от ЗКПО за увеличение на финансовия резултат на ревизираното дружество с горепосочените суми е необосновано и незаконосъобразно.

Съгласно чл. 23, ал. 2, т. 10 от ЗКПО (в приложимата за съответните периоди редакция) (отм.) финансовият резултат за данъчни цели се увеличава с разходите, довели до намаляване на финансовия резултат (счетоводната печалба/загуба), които данъчно задължените лица не могат да докажат документално по реда, определен в съответните нормативни актове, с първични документи, включително придружени с фискален бон от електронни касови апарати с фискална памет и от електронни системи с фискална памет или с касова бележка от кочан, издадена в предвидени от нормативен акт случаи, или отчетени в нарушение на счетоводното законодателство или на принципа "документална обоснованост. От друга страна, нормата на § 1, т. 34 от ДР на ЗКПО дава легална дефиниция на принципа "Документална обоснованост", който представлява документирането чрез съдържащи необходимите реквизити по Закона за

счетоводството и отразяващи вярно и точно всяка стопанска операция документи. Не е налице документална обосновааност, когато е използван неистински документ, документ с невярно съдържание или преправен документ, които обстоятелства са установени със съдебен акт, както и когато е използван документ, издаден от лице, което не съществува, установено със справка от съответния публичен регистър или от лице, което осъществява търговска дейност без данъчна регистрация.

В настоящия случай с възражението към ревизионния доклад жалбоподателят е представил заверени копия от процесните фактури заедно с доказателства за плащане на данъчната основа и ДДС по тях – копия от платежни нареждания и копия от фискални бонове. От заключението на вещото лице се установява, че процесните фактури, издадени от „ЖВМ – Юлиана Матеева”, „Ака”Е., „Центрум груп С.”, „И ТИ ВИ” ООД, „ВИ ЕНД АЙ” Е. и „ВИО 1” ООД са осчетоводени от ревизираното лице П. спазване на изискванията на счетоводното законодателство, който извод е направен след проверка в счетоводството на ревизираното лице. Съобразно заключението на в.л. издадените от „ЖВМ – Юлиана М” фактури са отразени в счетоводството на оспорвания по сметка 602 „Разходи за външни услуги” със заведена аналитична отчетност за трафик, отдел, вид на трафика и кореспондираща сметка „Доставчици” със съответната подсметка за конкретния доставчик на жалбоподателя. По отношение на фактурите с издател „Ака” Е. е констатирано, че същите са отразени по сметка 602” Разходи за външни услуги” със заведена аналитична отчетност – по видове дейности и кореспондираща сметка 404 „Доставчици”, подсметка конкретния доставчик. По отношение на фактури № 11261 от 21.01.2005 г. и №14831 от 03.02.2006 г. , издадени от „Центрум груп С.” е констатирано, че същите са отразена по сметка 615 „Разходи за бъдещи периоди” и кореспондираща сметка 401 „Доставчици”. По отношение на фактурите, издадени от „И ТИ ВИ” ООД същите са отразени по сметка 602 „Разходи за външни услуги” със заведена аналитична отчетност и кореспондираща сметка 404 Доставчици, с подсметка за доставчика. Фактурите, издадени от „ВИ ЕНД АЙ” Е. са отразени по сметка 602 „Разходи за външни услуги” със заведена аналитична отчетност – видове СМР и кореспондираща сметка 401 „Доставчици” с подсметка за доставчика. Установено е плащането на ДО и ДДС по фактурите съобразно представените платежни нареждания и фискални касови бонове (приложени към възражението срещу ревизионния доклад). Самите фактури отговарят на установените в ЗСч реквизити, съдържат предметно и стойностно изражения на стопанската операция (посочен е предмета на доставката – входящ трафик по договор..., месечни такси за кабелна ТВ за 2005 г. и 2006 г., SMS входящ трафик и др.), посочени са издателя и получателя по фактурата (с БУЛСТАТ и материално отговорно лице), отразена е данъчната основа и съответния размер на ДДС върху същата. Едновременно с това се установява, че с възражението към РД жалбоподателят представя надлежни писмени доказателства за реалното осъществяване на доставките по гореописаните фактури – договори, протоколи за приемане на СМР (относно доставките на „ВИ ЕНД АЙ” Е.), справки за телекомуникационни оператори, справка за месечен входящ трафик и др. Обстоятелството, че описаните в РА фактури не са отразени в дневника за продажби на горепосочените доставчици не означава, че не са спазени изискванията на счетоводното законодателство по осчетоводяване на разходите по процесните фактури. Следователно, изводът на органите по приходите не е мотивиран и същият не почива на конкретно установени факти, доколкото не са изложени съображения по какъв начин е извършено осчетоводяването на посочените стойности по фактурите в

счетоводството на ревизираното лице и дали са налице нарушения П. отразяването на разходите съобразно счетоводното законодателство по смисъла на ЗКПО. Освен това следва да се посочи и приложението на чл. 23, ал. 16, т. 1 от ЗКПО (отм.), съгласно която по реда на този член не се преобразува финансовия резултат, когато е отказано правото на данъчен кредит по ЗДДС П. условие, че са изпълнени условията на този закон.

От събраните в съвкупност писмени доказателства и заключението на вещото лице, неоспорено от страните се обосновава извода, че не е налице нарушаване на принципа на документална обоснованост съобразно дефиницията на това понятие на § 1, т. 34 от ДР на ЗКПО – съставени са първични счетоводни документи с вярно и точно изписване на стопанската операция, придружени със съответен платежен документ за заплащане на стойността на сделката, като не се установява наличието на документи, отговарящи на изискванията по § 1, т. 34 от ДР на ЗКПО, изр. 2. П. тези данни по делото съдът приема, че в счетоводството на жалбоподателя разходите по процесните фактури са документирани по реда, определен в съответните нормативни актове, с първични документи П. спазване на принципа за документална обоснованост по чл. 4, ал. 3 от ЗСч. и съпоставимост между приходите и разходите по чл.4, ал. 2, т. 2 от ЗСч.

Следователно, констатацията на органите по приходите в РА, потвърдена и от решаващия орган за наличие на основание за увеличение на финансовия резултат на дружеството за 2004 г., 2005 г. и 2006 г. не почива на конкретно изложени мотиви и обосновка, поради което ревизионният акт в тази си част се явява необоснован и издаден в нарушение на материалния закон, поради което РА в тази си част следва да бъде отменен.

III. С РА са определени допълнителни задължения за осигурителни вноски ДОО, ЗО и ГВРС за 2004 г., 2005 г., 2006 г., 2007 г. и 2008 г. по отношение на наети по граждански договори лица – К Пастърмджиев, Д К, П Клинчева, М С, Р Н, С Керкова, М М,З К.

За да достигнат до този резултат, органите по приходите са изложили съображения, че представените граждански договори с горепосочените лица представляват прикрити трудови договори. Прието е, че предмет на всички договори е извършване на определена трудова дейност от страна на изпълнителя и работата не е обвързана с конкретен резултат, което е типично за договора за изработка. Констатирано е, че липсват изготвени приемо-предавателни протоколи към договорите за приемане на краен готов продукт. П. тези факти е направен извода, че ревизирият субект е нарушил чл. 4, ал. 1, т. 1 от КСО и са определени дължими осигурителни вноски - ДОО, ЗО и ГВРС (считано от 2005 г.) в табличен вид за всеки един период, като е посочено името на съответното лице, наето по договор от „Г. Н. С.” Е..

Така приетото от органите по приходите е необосновано.

По отношение на лицето К К Пастърмджиев се установява, че с него са сключени граждански договори № 9а от 01.07.2004 г. и № 11 от 01.05.2005 г., съгласно които му е възложено да извършва услуги и действия, свързани с опазването и приважането в определен от Възложителя ред на самостоятелните офисни помещения, както и други услуги, свързани с приемане на кореспонденция. Договорите са сключени само за определен срок – първия за периода от 01.07.-31.08.2007 г. и втория за периода от 01.05.- 30.06.2005 г. уговорено е възнаграждение по всеки един от договорите в размер на 300 лева, като са представени РКО за изплатено възнаграждение, сметки за изплатени суми, издадени от „Г. Н. С.” Е. за периода от 01.07.-31.08.2004 г. и за периода от 01.05.-30.06.2005 г., декларация за осигурителен и облагаем доход от

23.08.2004 г. и от 28.06.2005 г.

По отношение на лицето З С К се установява, че с нея са сключени граждански договори № 4 от 15.04.2004 г. за период от 15 дни; № 14 от 01.09.2004 г. за срок от един месец; № 20 от 01.12.2004 г. за срок от един месец; № 4 от 01.02.2005 г. за срок от един месец; № 8 от 01.04.2005 г., № 34 от 01.09.2005 г. за срок от един месец; № 71 от 01.12.2005 г. за срок от един месец и № 12 от 01.01.2006 г. за срок от един месец. Предмет на договорите е извършването на услуги, свързани с хигиенизиране, почистване, привеждане в определен от Възложителя ред на самостоятелните и за общо ползване от служителите офисни помещения, като е уговорено възнаграждение по всеки един от договорите за сумата от 80 лева. Представени са РКО за изплатените суми съгласно описаните договори, сметки за изплатени суми, декларации за осигурителен и облагаем доход.

Аналогични договори са представени от ревизираното лице с възражение към РД и по отношение на лицата П Клинчева, М С, Р Н, Д К (представляващи приложения по делото).

По отношение на лицата М Ж М и С Керкова са представени договори с предмет – извършване на подбор, редактиране и подготовка на информация и журналистически материали за интернет сайт. Към договорите са представени РКО за изплатени възнаграждения, приемо-предавателни протоколи за извършената и приета работа, подписани от Възложителя и Изпълнителя, сметки за изплатени суми.

Съдът намира, че изводът на органите по приходите, че сключените с горепосочените лица граждански договора представляват трудови договори, е неправилен.

За да се направи преценка дали процесните договори са граждански или трудови, е необходимо да се посочат конкретните, съществени белези на двата вида договора. П. облигационния договор са налице насрещни обикновено еднократни престации, свързани с изработването на готов краен резултат, продукт. П. трудовия договор се простира работна сила срещу възнаграждение. Задължителни елементи са същността на дължимата трудова дейност, мястото на нейното осъществяване, времетраене и трудово възнаграждение. По възприетото в правната теория определение договорът за услуга има за предмет насрещните задължения да се извърши определена услуга или да се осъществи пакет от услуги, за което да бъде заплатено възнаграждение. Поради неговия двустранен и възмезден характер и поради вида на основната престация (*facere*), договорът за услуги стои най-близо до трудовия договор от една страна, а от друга - до договора за изработка. Основната разлика между трудовия договор и договора за услуги се състои в елементите работно време, работно място и задължение за спазване на определена трудова дисциплина, както и в йерархичната зависимост на работника П. трудовия договор, докато П. договора за услуги изпълнителят е независим от насрещната страна П. осъществяването на уговорения резултат - възложителят може да не одобри и да не приеме този резултат, но не може да наложи дисциплинарно наказание на изпълнителя, затова че последният се е отклонил от уговореното, нито пък е властен да упражнява над него някакъв йерархичен контрол. Разликата между договора за изработка и договора за услуги се състои в това дали изпълнителят отговаря, ако не бъде постигнат уговорения резултат. П. договора за изработка изпълнителят може да иска заплащане на уговореното възнаграждение само ако е простира уговорения резултат. Ако усилията му да постигне този резултат останат напразни, за него не възниква право на възнаграждение. П. договора за услуги може да се иска възнаграждение дори ако уговореният резултат не може да бъде

постигнат и това е така, защото П. договора за услуги се дължи единствено осъществяването на определена дейност, а не обществения краен резултат от тази дейност. Т. е. докато П. договора за изработка възнаграждението е функция единствено на постигнатия резултат, уговорен с договора, П. договора за услуги възнаграждението е функция на извършената уговорена дейност като вид, характер и продължителност, независимо дали целеният краен резултат на тази дейност е постигнат.

От една страна, част от приетите по делото като доказателства договори са с предмет – извършването на услуги по хигиенизиране на помещенията, поддържане на чистотата в тях (за един календарен месец или по-кратък период от време). От друга страна, в договорите, сключени с М М и С Керкова е описана услугата – подбор, редактиране и подготовка на информация и журналистически материали за интернет сайт. В договора, сключен с К Пастърмаджиев е описан като предмет на възложената услуга - извършването на охрана и опазване на офисните помещения на Възложителя и осъществяване на дейността по вземане и предоставяне на пощата от съответните пощенски клонове на дружеството. В нито един от договорите не е посочено работно време, продължителност на работното време в месеца, няма посочено работно място, както и правила, касаещи трудовата дисциплина. Посочването в договорите за тяхната продължителност за един месец или няколко месеца не може да обоснове извода, че се касае за трудови договори. Трудовият договор трябва да съдържа елементите по чл. 66, ал. 1 от Кодекса по труда, от които съществени са посочване на трудовата функция, работното време, трудовото възнаграждение, полагаемите отпуски и др. Такива елементи не се съдържат в нито един от описаните договори. В договорите няма посочване и на конкретно определена длъжност, която следва да бъде заемана от съответните служители, а това е необходим елемент от трудовото правоотношение.

Наличието на фактическите предпоставки за прилагане на правното основание за осигуряване по чл. 4, ал. 1, т. 1 от Кодекса за социално осигуряване се доказва с писмени трудови договори, отговарящи на изискванията за съдържание по чл. 66 от Кодекса на труда. Клаузите на сключените граждански договори не се отнасят до наемане на работна сила, а до престиране на определен резултат. Едновременно с това следва да се посочи, че органите по приходите не са овластени да обявяват даден договор за трудов. П. констатирано предоставяне на работна сила в нарушение на чл. 1, ал. 2 от Кодекса на труда намира приложение разпоредбата на чл. 405а, ал. 1, която овластява единствено контролните органи на Инспекцията по труда да издадат постановление за обявяване съществуването на трудовото правоотношение. По силата на чл. 405, ал. 3 от КТ за времето, предхождащо издаването на постановлението, отношенията между страните се уреждат като П. действителен трудов договор, само ако работникът или служителят е бил добросъвестен П. постъпването на работа. В този смисъл решение № 9845 от 14.07.2010 г. по адм. дело № 2419/2010 г. по описа на Върховния

Следователно, ревизионният акт в частта, в която са определени допълнителни задължения за осигурителни вноски ДОО, ЗО и ГВРС за 2004 г., 2005 г., 2006 г., 2007 г. и 2008 г. по отношение на наети по граждански договори лица – К Пастърмаджиев, Д К, П Клинчева, М С, Р Н, С Керкова, М М, З К се явява незаконосъобразен

По така изложените съображения жалбата на „Г. Н. С.” Е. се явява частично основателна и ревизионният акт в оспорената му част относно отказаното право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от „ЖВМ – Юлиана Матеева”, "Свежестина" , „Ака” Е., „И ТИ ВИ”ООД, по фактури № 13102 от 12.09.2005 г., №

13108 от 20.10.2005 г. , № 13109 от 24.10.2005 г. и № 13110 от 09.11.2005 г., издадени от „Центрум груп С.” , относно извършеното увеличение на финансовия резултат за 2004 г. със сумата в размер на 12 608,12 лева, за 2005 г. със сумата в размер на 23392,41 лева и за 2006 г. в размер на 2465,57 лева и относно определените задължения за ДОО, ЗО и ГВРС за 2004 г., 2005 г., 2006 г., 2007 г. и 2008 г. по отношение на лицата К Пастърмаджиев, Д К, П Клинчева, М С, Р Н, С Керкова, М М, З К следва да се отмени, а в останалата си част жалбата следва да се отхвърли като неоснователна.

С оглед изхода на спора и направеното искане на процесуалния представител на жалбоподателя за присъждане на направените по делото разноски, на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК ответната страна следва да бъде осъдена да заплати на жалбоподателя сумата в размер на 5854,30 (пет хиляди осемстотин петдесет и четири лева и тридесет стотинки) лева съразмерно на уважената част от жалбата.

На ответната страна се дължи присъждане на юрисконсултско възнаграждение в размер на 618, 40 (шестотин и осемнадесет лева и четиридесет стотинки) лева съразмерно на отхвърлената част от жалбата.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, предл. 1 и чл. 161, ал. 1 от ДОПК, Административен съд С. град, I отделение, IV състав

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалбата на „Г. Н. С.” Е., гр. С. ревизионен акт № * от 07.10.2009 г., издаден от Йорданка Димитрова Михалева – главен инспектор по приходите в ТД на Н., офис „Средни данъкоплатци и осигурители”- С., потвърден с решение № 208 от 11.02.2010 г. на директора на дирекция "Обжалване и управление на изпълнението" - гр. С. в частта:

- относно отказаното право на приспадане на данъчен кредит по фактури за данъчни периоди м.4, м.5, м.6, м.7, м. 8, м.9, м.10.,м.11, м.12. на 2004 г. общо в размер на 2500,92 лева и за м. 01.2005 г. в размер на 251,04 лева, издадени от „ЖВМ – Юлиана М”,

- относно отказаното право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 9 429,18 лева за данъчни периоди от м.02. до м.12.2004 г., в размер на 8 699,70 лева за данъчни периоди от м. 01 до м.12.2005 г. и в размер на 783,50 лева за данъчен период м.01.2006 г. по фактури, издадени от „Свежестина” ;

- относно отказаното право на приспадане на данъчен кредит по фактури № 13102 от 12.09.2005 г., № 13108 от 20.10.2005 г. , № 13109 от 24.10.2005 г. и № 13110 от 09.11.2005 г., издадени от „Центрум груп С.” ;

- относно отказано право на данъчен кредит за 2004 г. в общ размер на 4 636, 25 лева, за 2005 г. в общ размер на 10 321, 10 лева, за 2006 г. в общ размер на 12 882, 93 лева по фактури, издадени от „Ака” Е.;

- относно отказано право на данъчен кредит за данъчни периоди м.10, м.11 и м.12.2004 г. в общ размер на 657,25 лева, за м. 01, 03, 04, 05, 07, 08 и 09.2005 г. в общ размер на 6105, 69 лева и за м.03, 11 и 12.2006 г. в общ размер на 2782,79 лева по фактури, издадени от „И ТИ ВИ”ООД;

- относно увеличението на финансовия резултат за 2004 г. на основание чл. 23, ал. 2, т. 10 от ЗКПО (отм.) със сумата от 12 608,12 лева, като ревизионният акт се счита отменен за 2004 г. относно определения размер на корпоративен данък за довносяне в размер на 2458, 26 лева и лихвите за забава в размер на 1512,77 лева;

- относно увеличението на финансовия резултат за 2005 г. със сумата от 23392,41 лева, като ревизионният акт се счита отменен относно определения размер на корпоративен данък за довносяне за 2005 г. за сумата от 3508,86 лева и лихвите за забава в размер на 1732, 48 лева;

- относно увеличението на финансовия резултат за 2006 г. на основание чл. 23, ал. 2, т. 10 от ЗКПО със сумата от 2465,67 лева, като ревизионният акт се счита изменен в частта дължим корпоративен данък за внасяне за 2006 г. за сумата от 83 461,50 лева вместо за сумата от 83 831,35 лева и надвнесен корпоративен данък за 2006 г. за сумата от 25281,66 лева вместо за сумата от 24911,81 лева;

-- относно задълженията за осигурителни вноски за ДОО в размер на 561,51 лева и 30 в размер на 28,84 лева за 2004 г. относно лицата Д К, З К и К Пастърмаджиев;

- - относно задълженията за осигурителни вноски за ДОО в размер на 660,24 лева, ГВРС в размер на 9,30 лева и 30 в размер на 94,89 лева за 2005 г. относно лицата Д К, З К, К Пастърмаджиев;

- относно задълженията за осигурителни вноски за ДОО в размер на 306,82 лева, ГВРС в размер на 7,80 лева и 30 в размер на 93,42 лева за 2006 г. относно лицата Д К, З К, П Клинчева;

- относно задълженията за осигурителни вноски за ДОО в размер на 1782,89 лева, ГВРС в размер на 19,34 лева и 30 в размер на 191,26 лева за 2007 г. относно лицата Д К, П Клинчева, М С, С Керкова, М М;

- относно задълженията за осигурителни вноски за ДОО в размер на 1185,40 лева, ГВРС в размер на 22,42 лева и 30 в размер на 268,42 лева за 2008 г. относно лицата Д К, П Клинчева, М С, Р Н.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „Г. Н. С.” Е. в останалата ѝ част.

ОСЪЖДА дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – гр. С. П. ЦУ на Н. да заплати на „Г. Н. С.” Е. сумата в размер на 5854,30 (пет хиляди осемстотин петдесет и четири лева и тридесет стотинки) лева, представляваща направени по делото разноски съразмерно на уважената част от жалбата.

ОСЪЖДА „Г. Н. С.” Е., БУЛСТАТ * да заплати на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” – гр. С. сумата в размер на 618, 40 (шестотин и осемнадесет лева и четиридесет стотинки) лева, представляващи юрисконсултско възнаграждение съразмерно на отхвърлената част от жалбата.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението на страните, че е изготвено и получаването на препис от съдебния акт.

СЪДИЯ: