

РЕШЕНИЕ

№ 3527

гр. София, 08.11.2010 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 9 състав, в публично заседание на 12.10.2010 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Камелия Серафимова

при участието на секретаря Анжела Савова, като разгледа дело номер **531** по описа за **2010** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Настоящото административно производство е по реда на чл.156 и сл.ДОПК,вр.с чл.66, ЗДДС .

Образувано е по жалба на ”О. ИНК” срещу Ревизионен акт № */08.06.2009 година, частично потвърден с Решение № 1584/13.11.2009 година на Д. на Д.”О.” П. ЦУ на Н.- Г.С.

Развитите в жалбата подробни оплаквания са за незаконосъобразност и необоснованост на атакувания ревизионен акт. Твърди се, че неправилно органът по приходите приема, че следва да намери приложение разпоредбата на чл.66 ,ал.1 ЗДДС/ отм/ по отношение на рекламите, тъй като разпределението на получените доставки по предназначение е предварително ясно и определено от действащите български закони, както и по отношение на разходите за наем, закупени канцеларски материали, ползваните телефонни, информационни и софтуерни услуги, както и третирането на сделките с единици редуцирани емисии.Иска се отмяна на ревизионния акт и се претендират и сторените по делото разноски.

В съдебно заседание,жалбоподателят-„О. Инк” Г.С.,редовно и своевременно призован се представлява от адвокат Д и Б, редовно упълномощени, които поддържат жалбата на заявените основания.Подробни съображения в тази насока развиват и в представените по делото писмени бележки.

Ответникът по жалбата-Д. на Д.”Обжалване и управление на изпълнението”П. ЦУ на Н.-Г.С.,редовно и своевременно призован,се представлява от юрисконсулт Барух,редовно упълномощена,която оспорва жалбата като неоснователна.Претендира заплащането на юрисконсултско възнаграждение. Подробни съображения в тази насока, развива и в представените по делото писмени бележки.

Представителят на С.-прокурор Копчева моли да бъде постановено решение съобразно доказателствата по делото.

Административен съд С.-град след като прецени събраните по делото доказателства,ведно с

доводите, възраженията и изразените становища на страните, П. условията на чл.142, ал.1 АПК, вр. с чл.188 ГПК, прие за установено следното:

От Удостоверение за актуално състояние, издадено от Агенцията по вписванията е видно, че жалбоподателят е действащ, с основен предмет на дейност, подробно посочен в удостоверението и се представлява С Г. Д.

Със Заповед № 03/03.01.2006 година, директорът на ТД "Големи данъкоплатци и осигурители" упълномощил органа по приходите, заемащ длъжността-Началник отдел "Данъчно-осигурителен контрол" в ТД "ГДО" да издава заповеди за възлагане на ревизии по чл.113 от ДОПК и да издава резолюции за извършване на проверка.

От приложеното Допълнително споразумение за изменение на трудово правоотношение №42/26.06.2006 година се установява, че П Д Б е назначен на длъжността- Началник отдел "контрол" П. ТД "ГДО" считано от 01.07.2006 година за неопределено време.

Със Заповед за възлагане на ревизия №800419/23.12.2008 година, П Д Б – на длъжност Началник отдел "ДОК" П. „ТД „ГДО“ възложил да бъде извършена ревизия на „О. ИНК“ Г.С., определил състава на ревизиращия екип- Ю И В- на длъжност Главен инспектор по приходите и ръководител екип, Е Д В на длъжност- Главен инспектор по приходите и Т А Д, обхвата на ревизията по видове задължения и по периоди- Корпоративен данък -01.01.2003 година-31.12.2007 година, Данък по ЗКПО-01.01.2003 година-31.12.2007 година, данък върху доходите на физическите лица-01.01.2003 година-31.12.2007 година, данък по ЗОДФЛ за периода-01.01.2003 година-31.12.2007 година и ДДС за периода-01.06.2004 година-30.09.2008 година-, срока в който следва да завърши ревизията-23.03.2009 година.

Заповедта за възлагане на ревизия е връчена лично срещу подпис на Изпълнителния Д. на ревизирувания данъчен субект- С Д на 09.01.2009 година/ видно от разписката, неразделна част от заповедта, приложена на лист 109 от делото.

Със Заповед №ЗЦУ-148/25.02.2009 година, Изпълнителен Д. на Н. упълномощил А Г. Г.- Заместник Д. на Д."О." да изпълнява правомощията на Д. на Д."О."-С. до назначаване на Д. на Д."О."

С нова заповед за възлагане на ревизия №900096/16.03.2009 година, изменяща Заповед за възлагане на ревизия №800419/23.12.2008 година органът, възложил ревизията- П Д Б, на длъжност- Началник отдел " ДОК" П. ТД "ГДО" определил нов срок за завършване на ревизията-23.04.2009 година на „О. ИНК“.

Новата Заповед за възлагане е връчена на 23.03.2009 година на пълномощник на изпълнителния Д. на ревизирувания данъчен субект-Н Н, за чиято представителна власт по делото се съдържат писмени доказателства-пълномощно, изходящо от изпълнителния Д. на ревизирувания данъчен субект.

На 07.05.2009 година, ревизиращите органи съставили Ревизионен доклад № 900096, с който предложили да бъдат установени задълженията на ревизирувания данъчен субект по видове и по периоди, подробно посочени в него.

На същата дата, органите по приходите уведомили органа, възложил ревизията, че същата е приключила със съставянето на ревизионен доклад.

Ревизионният доклад е връчен на изпълнителния Д. на дружеството- С Д на 11.05.2009 година/ видно от разписката, неразделна част от заповедта, приложена на лист 186 от делото.

На същата дата-11.05.2009 година, П Д Б-на длъжност Началник отдел " ДОК" П. ТД на Н.-„ГДО“ със Заповед за определяне на компетентен орган №К 900096 определил за компетентен орган по издаването на ревизионен акт – Ю И В на длъжност – Главен инспектор по приходите към ТД "ГДО".

Заповедта за определяне на компетентен орган е връчена лично срещу подпис на 11.05.2009 година на Изпълнителния Д. на ревизирувания данъчен субект- С Д.

На 25.05.2009 година, дружеството жалбоподател депозирало възражение срещу съставения ревизионен доклад, в което подробно посочило несъгласието си с констатациите на органите по приходите.

На 08.06.2009 година,Юлиана И В на длъжност- главен инспектор по приходите издала обжалвания Ревизионен акт № *, с който установила задълженията на ревизирувания данъчен субект по видове и по периоди,подробно посочени в ревизионни акт.

Последният е връчен на 15.06.2009 година на пълномощник на изпълнителния Д. на ревизирувания данъчен субект- Н Н/ факт, установяващ се от отбелязването върху разписката, неразделна част от ревизионния акт.

На 29.06.2009 година,дружеството жалбоподател подал жалба срещу издадения ревизионен акт .

На 17.07.2009 година между дружеството-жалбоподател и Д. на Д. О.” е сключено споразумение за удължаване срока на произнасянето по жалбата на дружеството-жалбоподател до три месеца,считано от изтичане на срока за произнасяне.

На 13.08.2009 година, с Решение №1088 Д. на Д.”О.” спрял изпълнението на обжалвания ревизионен акт до 02.01.20010 година.

На 13.11.2009 година, с Решение № 1584, Д. на Д.” О.”, отменил обжалвания ревизионен акт в частта на непризнат данъчен кредит в размер на 18 839.33 лева за периодите-01.06.30.06.2004 година и 01.03-31.03.2005 година, върнал преписката на органа издал заповедта за възлагане на ревизия за горепосочените периоди за извършване на нова ревизия и потвърдил обжалвания ревизионен акт в останалата обжалвана част.

Решението е връчено лично срещу подпис на изпълнителния Д. на дружеството-жалбоподател на 27.11.2009 година.

По делото са приложени всички събрани в хода на ревизионното производство доказателства описани в три броя папки приложения.

По делото е назначена,изслушана и неоспорена от страните единична съдебно- счетоводна експертиза.

От заключението на вещото лице се установява, че направените разходи за реклама чрез вестник”Сега” ПБК ЦСКА” и „О. баскет Академия” са включени в себестойността на облагаемите сделки,осъществени от„О. Инк” по проектирането,инженеринга и изграждането на проекти и съоръжения,осъществените доставки от „О. Холдинг”„Ренесанс” и „ Фалеза офис 200”ЕООД са извършени от данъчно регистрирани по ЗДДС лица и същите са облагаеми сделки, отнесени в себестойността на извършените облагаеми сделки от „О. ИНК „ и аналитично доставките са отнасяни по дейности и отдели.Вещото лице посочва още, че начисленото и внесено ДДС от О. инк по получените авансови преводи от Агенция” Сентер Новем” по Договор 05/21,№04801 и 03/29, дружеството е намалило договорените си авансови вноски по изграждането на проектите за генериране на ЕРЕ и след анулиране с Протокол на издадените фактури,дружеството ще коригира намаления си доход, дружеството е осчетоводило извършените преводи към „Газтек БГ” в изпълнение на сключените договори за продажба на емисии като разходи за бъдещи периоди вследствие на все още незавършените проекти и неосъществената продажба на ЕРЕ.Към 31.12.2007 година,неизпълнението по трите сключени договора със Агенция” Сентер Новем-Х е следното- по Договор 05/21 не е започнало прехвърлянето на ЕРЕ, съгласно графика и окончателното изплащане на дохода, по Договор 04/01 не е започнало прехвърляне на ЕРЕ, съгласно графика и окончателното разплащане и отчитане на дохода и по Договор 03/29 не е започнало прехвърляне на ЕРЕ съгласно графика и окончателното разплащане и отчитане на дохода.

По делото е назначена и допълнителна съдебно счетоводна експертиза, извършена от същото вещо лице. В допълнителното заключение е посочено, че получените доставки в процесния период от вестник Сега,сдружение”ПКБ- ЦСКА,”О. баскет Академия , О.” Холдинг” , Ренесанс” и” Фалеза ООД са доставки за извършване на облагаеми сделки. В изпълнение на сключените договори по изграждането на проекти за усвояване на ЕРЕ, жалбоподателят е заплатил на „Газтек БГ” фактурирани услуги с начислено ДДС, платеният ДДС е отразен в Дневника за покупките и в Справката – декларация и дружеството- жалбоподател неправилно е начислил и разчел с РБ ДДС върху получените авансови възнаграждения от Сентер Новем”-Х,

резултатът на дружеството- жалбоподател по ЗДДС по периоди, предвид на това ,че извършените доставки от Вестник”Сега”,ПКБ ЦСКА”, О. баскет Академия”, О. холдинг „Ренесанс” и Фалеза „ООД за осъществяване на облагаеми сделки, начисленото и разчетено ДДС върху авансовите проводи от„Сентер Новем”- X не е трябвало да се начислява ДДС,а върху извършените услуги от „Газтек БГ”,ДДС е разчетен с бюджета по начин посочен в табличен вид на заключението на вещото лице.Последното твърди още, че недължимо начисленият ДДС от жалбоподателя по фактури към Сентер Новем” X” след 01.01.2007 година е както следва- месеца август 2007 година-87 278.91 лева, месец януари-2008 година-85 567.56 лева, месеца юни 2008 година-58185.94 лева и месец декември 2008 година-40065.58 лева. Разпитан в съдебно заседание експертът заявява, че поддържа както основното така и допълнителното заключение.

По делото е назначена, изслушана и неоспорена от страните още една съдебно- счетоводна експертиза. От заключението на вещото лице, се установява, че анализът на специфичния характер на услугите,които О. Инк” извършва на „Сентер Новем” X по трите договора показва ,че определянето на резултатите от сделките не може да се определят само по чл.20 от МСС 18”приходи”, тъй като съгласно чл.24 от стандарта, етапът на завършеност на сделката може да се определи по различни методи и всяко предприятие използва метод, като надлежно оценява извършената услуга,авансовите плащания направени от клиенти не отразяват извършените услуги. Вещото лице твърди още ,че съгласно чл.25 от Стандарта, когато едно конкретно действие е по-значимо от всички други, признаването на прихода става П. извършване на значимото действие. Такива значими действия са изискванията на Инструкцията на Сентер Новем, предаването на генерираните ЕРЕ да се извършва с окончателен доклад за верификация. Към 31.12.2007 година по договори 03/29 и 04/01 има издадени само Доклади за верификация- начална и първа периодична верификация за намаляване на парниковите газове чрез газификация на съответните обекти, като не действа и Националният регистър по чл.131 от Закона за опазване на околната среда, т.е към датата на баланса за 2007 година няма прехвърляне на ЕРЕ, следователно няма отчетени сделки. Вещото лице посочва още, че изпълнението към 31.12.2007 година на сключените договори между „О. Инк” и „Сентер Новем” X е по договор 0329/са завършени началните четири етапа от графика за изпълнение на договора, не е започнало прехвърляне на ЕРЕ и съответно няма завършени сделки към датата на баланса, по договор 04/01 са завършени началните четири етапа от графика за изпълнение на договора, но отново не е започнало прехвърляне на ЕРЕ и съответно няма завършени сделки към датата на баланса, по Договор 05/21 са завършени началните четири етапа от графика за изпълнение по договора, но отново не е започнало прехвърляне на ЕРЕ и съответно няма завършени сделки към датата на баланса. Вещото лице посочва още, че прегледът на предоставените счетоводни документи за разходите по процесните договори показва ,че П. осчетоводяването им са спазени следните основни принципи-текущо начисляване-приходите и разходите се осчетоводяват към момента на тяхното начисляване-чл.4,ал.1,т.1 от Закона за счетоводството, съпоставимост между приходите и разходите- разходите,извършени с определена сделка се отразяват във финансовия резултат за период, през който предприятието черпи изгода от тях- чл.4,ал.1,т.4 от Закона за счетоводството и до 31.12.2007 година,О. Инк” извършва разходи за изготвяне на екологични проекти както следва-за Договор 03/29-64 434.86 лева, за договор 04/01-148 780 лева и за Договор 05/21 57 963.87 лева или общо-271 178.73 лева, като разходите са осчетоводени по дебита на сметка 613- Разходи за бъдещи периоди и те ще се отчетат като текущи разходи в периода, в който ще завършат сделките по договорите ,за които се отнасят. Вещото лице посочва още, че в графиците по трите договора са предвидени изплащане на аванси, които да осигурят изпълнението на началните етапи на тези договори и размерът на получените аванси е както следва- за Договор 03/29-1081574 лева, по Договор 04/01-2053 621.50 лева, по Договор №05/21-1309 183.71 лева или общо -4444379.21 лева, като сумите са осчетоводени по дебита на сметка 412- Клиенти по аванси, с което е спазен принципът за съпоставимост между приходите разходите, като приходите се отразяват във

финансовия резултат за периода, през който са отчетени и разходите за тяхното получаване и П. приключване на сделките, авансите ще се приспадат от дължимата сума. Вещото лице посочва още, че към 31.12.2007 година по процесните три договора няма завършена сделка и не са налице условията за прехвърляне на генерираните към тази дата ЕРЕ.

Разпитан в съдебно заседание, експертът заявява, че поддържа заключението си и доуточнява, че когато се получи един аванс, той просто си е аванс, а когато се говори за значението на прехвърлителното действие, се гледа на какъв етап е изпълнено и в случая не може да се говори за завършеност на сделката, като етапите не са свързани с окончателното завършване на сделката.

С оглед на така установената фактическа обстановка, Административен съд С.-град намира предявената жалба за процесуално допустима, подадена в преклузивен срок по чл.156, ал.1 ДОПК от процесуален представител на легитимирана страна и П. наличие на правен интерес от обжалване. Разгледана по същество, същата се явява частично основателна. Съображенията за това са следните:

П. преценката законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, съдът следва да извърши проверка дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуално-правните и материално правните разпоредби П. издаването му - това са така наречените условия за редовно действие на ревизионния акт, залегнали в разпоредбата на чл.160, ал.2 ДОПК.

Обжалваният Ревизионен акт №*/08.06.2009 година, е издаден от компетентен орган - това е Главен инспектор по приходите и ръководител екип П. ТД на Н.-ГДО-Юлиана И В, когото изрично по силата на чл.119, ал.2 ДОПК, органът възложил ревизията/определен от Териториалния Д. на ТД на Н.-ГДО-Началник отдел"ДОК П. тД на Н.-ГДО – П Д Б със Заповед №К900096/11.05.2009 година е определил за компетентен орган да издаде ревизионния акт. Наред с това между страните няма спор, че лицето Юлиана Иванова Величкова е заемала длъжността - Главен инспектор по приходите към ТД на Н.- ГДО. По делото се съдържат писмени доказателства и за това, че органът, възложил ревизията - П Д Б заема длъжността - Началник отдел"ДОК П. ТД на Н.-ГДО.

Ревизионният акт е издаден в писмена форма и съдържа предвидените в чл.120, ал.1 ДОПК задължителни реквизити - името и длъжността на органа, който го издава, номер и дата, данни за ревизираното лице, обхвата на ревизията, извършените действия в ревизионното производство, мотиви за издаването му, разпоредителна част, в която са определени задълженията на ревизираното лице, пред кой орган и в какъв срок може да се обжалва, подпис на органа по приходите, който го е издал. Към ревизионния акт е приложен ревизионен доклад, играещ ролята на мотиви. П. издаването му, органът по приходите е спазил процесуално-правните разпоредби на ДОПК. Ревизионното производство е приключило в сроковете, визирани в ДОПК.

П. издаването на ревизионния акт, органът по приходите е спазил материално правните разпоредби в една част.

В настоящия случай, от събраните по делото доказателства се установява, че на Конференция на ООН по околната среда през 1992 година в Р де Ж е приета Рамкова конвенция по промените на климата за спиране на парниковия ефект и се намаляват парниковите газове. Но конференцията на страните от ООН състояла се в Киото, Я през 1997 година са посочени целите за намаляване на емисиите в редица страни, като Х трябва да постигне 6% намаление на емисиите през периода - 2008 година - 2012 година спрямо нивата през базовата 1990 година. Протоколът от Киото е ратифициран у нас със Закон, приет от НС на 17.07.2002 година в сила от 16.02.2005 година, и съгласно т.3 на чл.6 от Протокола, дадена страна може да упълномощава юридически лица да участват под нейна отговорност в действия, водещи до създаване, прехвърляне или придобиване на единици намаление на емисиите/ЕРЕ". Мерната единица на редуцираните емисии е равна на намаление на един тон въглероден диоксид еквивалент/CO₂/, постигната в резултат на проект"Съвместно изпълнение по чл.6 от Протокола

от Киото и продажбата на ЕРЕ от една държава на друга по правната си форма се квалифицира като поемане на задължение от въздържане или неупражняване на действия или права за емитиране на парникови газове. Съгласно референтната рамка се реализират по проекти "Съвместно изпълнение, които водят до намаляване на емисиите на парниковите газове и задоволяване изискванията на Протокола от Киото и тези намаления на емисиите трябва да бъдат допълнени към това, което би се случило П. липса на проект. Следва да се отбележи, че ЕРЕ са редуцирани емисии, генерирани от проекти "Съвместно изпълнение" в периода 2008-2012 година, а чрез представянето на верификационни доклади, доставчикът ще оправомощи X да предявява искове за ЕРЕ към страната – домакин. От доказателствата по делото също се установява, че дружеството жалбоподател е сключило с X, представлявана от Министъра на Икономиката чрез правителствената Агенция "Сентер Новем" три договора-Договор 03/29 от 26.04.2004 година, по силата на който X поела задължение да закупи права върху ЕРЕ, генерирани по проект "Намаляване на парникови газове чрез газификация на градовете В Т, Горна Оряховица и Лясковец", Договор 04/01 от 29.09.2004 година, по силата на който X поела задължение да закупи права върху ЕРЕ, генерирани по проект "Намаляване на парниковите газове чрез газификация на Столична община, и Договор 05/21 от 14.12.2005 година, по силата на който X ще закупи права върху ЕРЕ, генерирани по проект "Намаляване на парниковите газове чрез газификация на Община В.

От събраните по делото доказателства и от трите заключения на вещите лица, най- вече от заключението на вещото лице А./, които настоящата съдебна инстанция намира за обективни и компетентно изготвени/, се установява, че получените плащания по договорите са аванси и са преведени от страна на Сентер Новем-X на дружеството жалбоподател, но само и единствено за да може дружеството жалбоподател да изгради и да започне дейност по производство на единици редуцирани емисии. Отново от заключенията на всички вещи лице се установява по категоричен начин, че до 31.12.2007 година прехвърляне на ЕРЕ от страна на жалбоподателя на Сентер Новем няма защото сделката / доставката не е завършена и получените аванси не са приходи, както и финализиране на сделката- прехвърляне на ЕРЕ към тази дата няма. След като няма настъпило данъчно събитие към този момент, то безспорно е че към дата 01.01.2007 година/ когато вече е в сила новият Закон за ДДС, то последният ще разпростре действието си по отношение на възникнали към датата на влизането му в сила данъчни събития, респективно на това новият ЗДДС ще бъде приложим по отношение на доставките, които предстоят да бъдат осъществени от дружеството- жалбоподател до Сентер Новем, защото към дата 01.01.2007 година липсва финализиране на сделките чрез прехвърляне на ЕРЕ от страна на жалбоподателя по партидата на получателя. Неправилен е изводът на органа по приходите, че в случая се касае за доставки с периодично или непрекъснато изпълнение, защото към момента на получаване на авансите от страна на Сентер Новем в полза на жалбоподателя липсва прехвърляне на ЕРЕ по партидата на получателя и П. казаното по- горе- тези аванси са преведени за да може жалбоподателят да започне осъществяването на дейността си във връзка с производството на ЕРЕ/факт, потвърждаващ се от трите заключения по изготвените съдебно счетоводни експертизи, които настоящата съдебна инстанция намира за обективни и компетентно изготвени. Наред с това, търговията с ЕРЕ преминава през определен цикъл, включващ 14 фази-разработване на проекта, одобрение на същия, изготвяне на проектна документация, валидиране на същия, одобряването му, изграждането на обекта/ като по време на изграждане на обекта се извършват плащания авансово в размер на 30 %, генериране на ЕРЕ, представени в мониторингов доклад, плащане на генерираните единици и тяхното прехвърляне от страната домакин на X, но не по- рано от 2008 година, като отново от заключението на вещото лице, изготвило първоначалната експертиза се установява, че към 31.12.2007 година изпълнението по трите договора е следното- По договор 05/21 предстои завършването на проекта, съставяне на верификационен доклад, генериране в Национален регистър на ЕРЕ и тяхното прехвърляне по график на X, по Договор 04/01- съставен Верификационен доклад, предстои генериране на ЕРЕ в Националния регистър и тяхното

прехвърляне на X съгласно график, започващ на 01.04.2009 година и по Договор 03/29-съставен е верификационен доклад, предстои генериране на ЕРЕ в Националния регистър и тяхното прехвърляне на X по график, започващ на 01.04.2009 година, като отново извършените авансови плащания направени от Сентер Новем X не отразяват извършени услуги, т.е. няма настъпило данъчно събитие, нито такова на периодично или непрекъснато изпълнение, защото жалбоподателят към дата 31.12.2007 година все още не е прехвърлил никакви ЕРЕ на Сентер Новем. Наред с това, ако дружеството жалбоподател не прехвърли произведените ЕРЕ на Сентер Новем, то безспорно същото няма да може да задържи получените аванси като такива за някакво частично плащане, защото плащането на авансите е залегнало в Договорите и цели да обезпечи дейността на жалбоподателя за да може да финализира сделката, П. което безспорно е, че режимът на облагане на сделките/ по които все още няма прехвърляне на ЕРЕ от страна на жалбоподателя/ че ще бъде подчинен на нови ЗДДС в сила от 01.01.2007 година. В тази насока абсолютно неоснователен е изводът на органа по приходите, че по отношение на получените аванси е налице данъчно събитие и следва да намери приложение разпоредбата на чл.33, ал.2 от ЗДДС/ от м-/ сочещ, че сделките с местоизпълнение в чужбина се приравняват на освободени. Това е така, защото в случая няма настъпило данъчно събитие- прехвърляне на ЕРЕ и съгласно новия ЗДДС П. изпълнение на услуги от подобен вид не се дължи ДДС в държавата на доставчика и те не водят до намаляване на данъчния му кредит. Обстоятелството, че дружеството жалбоподател погрешно е начислявало ДДС върху получените аванси/ в какъвто смисъл е и заключението по изготвената първоначална съдебно-счетоводна експертиза, че дружеството- жалбоподател погрешно е начислило ДДС за получените аванси след 01.01.2007 година, но не е издало Протокол за анулиране на фактурите, само по себе си не води до невръщане на погрешно начислените суми за ДДС/ в какъвто смисъл е и трайно установената съдебна практика на ВАС на РБ. Наред с това, чл.21, ал.1 т.6 от VI Директива 77/338/ЕИО на Съвета от 17.05.1977 година не изключва възстановяването на сума грешно посочена като ДДС във фактура или друг документ, служещ за фактурата и органът по приходите, ако бе приложил правилно правната норма и на-вече изследвал въпроса има ли данъчно събитие към датата на влизане в сила на новия ЗДДС- би стигнал до друг извод- че дружеството неправилно е начислило ДДС по получените аванси, респективно на това, че този данък подлежи на връщане или възстановяване. Като не е сторил това и е коригирал данъчния кредит, органът по приходите е постановил в тази част един незаконосъобразен акт, подлежащ на отмяна.

По отношение на корекцията на получения данъчен кредит за периодите 01.06.2004 година-31.12.2004 година и 01.02.2005 година-31.12.2006 година от право на пълен данъчен кредит в право на частичен данъчен кредит по отношение на рекламните услуги предоставени от „Сега „, Сдружение ПКБ ЦСКА „О. баскет Академия.

От събраните по делото доказателства е установено, че дружеството жалбоподател е сключило Договор за реклама № Р-202/01.10.2004 година и анекс към него с вестник „Сега” за реклама във вестник „Сега”, със сдружение ПКБ ЦСКА, №Р-198/30.08.2004 година и анекс към него за популяризация дейността на ”О. Инк, и договор №Р-220/01.11.2005 година с „О. Баскет Академия” за реклама на дружеството жалбоподател по време на турнири и мероприятия., като тези рекламни услуги са общи разходи за популяризиране дейността на дружеството. По делото не се съдържат доказателства каква част от тези рекламни услуги са използвани за облагаеми и освободени доставки. Позоваването на вещото лице, изготвило първоначалната съдебно-счетоводна експертиза, че дружеството жалбоподател е отнесло съответните разходи за реклама в отдели и счетоводното им отразяване по счетоводна сметка -6025- Разходи за реклама по дирекции, а в края на отчетни период са приключвани в сметка 612- Разходи по дирекции и 614 – Разходи за организация и управление, също само по себе си не дава отговор – каква част от рекламата е използвана за облагаеми и каква част за освободени доставки, още повече, че дружеството реализира не само облагаеми, но и освободени доставки. Неоснователен е доводът на жалбоподателя, че разходите за реклама са изначално

определени и ясни, защото по делото не се представиха доказателства, че наистина рекламата е осъществена от страна на посочените в договорите контрагенти и в какво се състои тя. Неоснователен е доводът на жалбоподателя, че за целите на ДДС единствено може да намери приложение определението за реклама, дадено в ДР на Закона за защита на конкуренцията, защото на първо място за да се приложи тази разпоредба и то по аналогия, следва изобщо в друг нормативен акт да няма легално определение- нещо, което в случая не е налице. Определение на понятието реклама е дадено и в редица други нормативни документи- Закон за радиото и телевизията, Европейската конвенция за трансгранична телевизия, където понятието е разширено и представлява всяка публично съобщение, включено в програмата на радио или телевизионен оператор, във връзка с търговия, работа, занаят или професия, имащо за цел да насърчи продажбите, покупките или наем друг ефект на стока или услуга, включително на недвижима собственост, да съдейства за популяризирането на кауза или идея или да предизвика друг ефект, желан за рекламирация. На второ място, от представения договор №р-198/30.08.2004 година е видно, че "О. ИНК" възлага, а ПКБ ЦСКА приема да съдейства срещу възнаграждение да популяризира дейността на дружеството – жалбоподател, предметът на другия Договор за реклама № Р.220/01.11.2005 година с О. баскет Академия е - рекламата се състои в организиране на изпълнителя на турнири и мероприятия, които ще носят наименованието на фирмата на възложителя, логото на последния ще бъде поставяно на състезателни екипи, рекламни пана, на баскетболно игрище, издавани от изпълнителя. На следващо място от така очертаните договори и от доказателствата по делото не може да се установи по отношение на коя точно от дейностите на възложителя ще бъде осъществявана рекламата, което отново води до извода, че не е ясно за коя част от облагаемите и за каква част от освободените доставки е рекламата, П. което съвсем законосъобразно органът по приходите е приложил разпоредбата на чл.66 от ЗДДС- постановяваща, че регистрираното лице има право на частичен данъчен кредит за получените от него стоки или услуги по облагаеми доставки, както и от внос, когато ще се извършват с тях както облагаеми, така и освободени доставки, и П. получаване на стоките или услугите не може да определи каква част от тях ще използва за извършване на облагаеми доставки и каква част - за освободени доставки.

За периода от 01.07.2005 година жалбоподателят е ползвал право на пълен данъчен кредит за получените доставки на канцеларски материали, телефони, информационни и софтуерни услуги, платени наеми, като е изготвило списък на служителите, участващи в продажбата на природен газ извън територията на страната. От заплатените разходи за канцеларски материали, телефонни, информационни и софтуерни услуги, наеми и други са отделени тези разходи за служителите, посочени в списък, а в следствие е включен още един служител. Но от така извършеното отделяне не може да се установи категорично каква част от тези разходи са свързани с освободени доставки и каква част с облагаеми такива. Наред с това представянето на месечни протоколи, в които е определен размерът на разходи, които са отнесени към конкретни служители, също само по себе си не води до извода, че тези служители участват само и единствено в извършването на доставки, липсват доказателства и как е определен обемът на ползваните канцеларски материали, телефонни, информационни и софтуерни продукти, одиторски услуги и наеми, както и въз основа на какво са изчислени тези разходи и по този начин съвсем законосъобразно органът по приходите е приложил разпоредбата на чл.66 от ЗДДС/ отм/ по отношение и на тези услуги.

Съвсем законосъобразно органът по приходите е отказал и признаване право на данъчен кредит по фактура, издадена от СУ"Св. К.Охридски" в размер на 800 лева за данъчен период 01.09.2007 година-30.09.2007 година за извършени авансови превод. П. извършената насрещна проверка на доставчика е установена, че тази фактура е посочена в СД като освободена доставка и е с получател "Инфонет", П. което съвсем законосъобразно и отказал право на данъчен кредит по тази фактура на основание чл.70, ал.1, т.1 от ЗДДС-правото на данъчен кредит не е налице, когато стоките и услугите са предназначени за извършване на освободени доставки, а наред с това и П. казаното по-горе получател по тази фактура е субект, различен

от жалбоподателя.

По отношение на извършеното увеличен на финансовия резултат за 2007 година.

От събраните по делото доказателства е установено ,че получените аванси по трите договора, дружеството е осчетоводявало като получени аванси, съответно по дебита на сметка 412 - Клиенти по аванси, същите са преведжани по приетия график за етапите на изпълнение на съответния договор/ като етапите на изпълнение по договор се финансират от Сентер Новем, а преведените аванси не финансират, а гарантират изпълнението им и до приключването на сделката същите се отчитат като аванси, а не като приходи по реализация . Отново от събраните доказателства се установява/ в това число и от заключението на вещото лице А./, че за получените аванси дружеството жалбоподател е издало по Договор № 03/29 от 26.04.2004 година- 3 броя фактури за 553000 евро или левовата равностойност на фактурите е в размер на 1081 574 лева, По договор 04/01 от 29.09.2004 година три броя фактури за 1050000 евро или в левова равностойност- 2053 621.50 лева по Договор 05/21 от 14.12.2005 година- 3 броя фактури за 669 375 евро или в левова равностойност -1309 183.71 лева или всичко получени аванси-2272 375 евро/ 4444 379.21 лева и към дата 31.12.2007 година сумата от 4444379.21 лева е салдо по сметка 412-Клиенти по аванси, като тази сума не увеличава приходите от реализация към датата на баланса поради това, че сделките не са приключени съгласно определението на МСС-18 Приходи.Наред с това специфичният характер на услугите,които дружеството жалбоподател предоставя на Сентер Новем X и определянето етапа на завършеност на сделките не може да бъде определено само от чл.20 на МСС 18- Приходи/ когато резултатът от една сделка за предоставяне на услуги може да се оцени надеждно, приходът свързан със сделката трябва да се признава в зависимост от етапа на завършеност на сделката към датата на баланса/.В случая следва да намери приложение правилото на чл.24 от Стандарта като извършените авансови плащания направени от Сентер Новем- X не отразяват извършена услуга,защото съгласно чл.25 от Стандарта, когато едно конкретно действие е позначимо от всички други, признаването на прихода става П. извършването на значимото действие/ като такива значими действия в конкретната хипотеза са изискванията на Инструкцията на Сентер Новем, предаването на генерираните емисии да се извършва с окончателен доклад за верификация, като към 31.12.2007 година по договори №3/29 и 04/01 има издаден само Доклади за верификация- начална и първа периодична верификация за намаляване на парниковите газове чрез газификация на съответните обекти, не действа и Националния регистър по чл.131 от Закона за опазване на околната среда и водите и безспорно към тази дата-31.12.2007 година- датата на баланса няма прехвърляне на ЕРЕ, съответно няма отчетени сделки , а оттам и реализирани приходи. В хода на съдебното производство отново се доказва, че П. осчетоводяването на получените аванси дружеството-жалбоподател е спазило визираните в Закона за счетоводството принципи за съпоставимост на приходите и разходите и за текущо начисляване,като разходите по извършените проекти са осчетоводявани по дебита на сметка 613- Разходи за бъдещи периоди и същите ще се отчетат като текущ разход в периода, в който ще завършат сделките по договорите, за които се отнасят те. Когато ЕРЕ бъдат прехвърлени на Сентер Новем/, П. което неправилно органът по приходите е третирали получените аванси като приходи, водещи до увеличение на финансовия резултат, респективно на това до определяне на нов по- висок данък по реда на ЗКПО. Ревизионният акт и в тази част подлежи на отмяна, защото няма етап на завършеност на сделката/ доставяне на ЕРЕ към датата на баланса ,респективно на това няма реализиран приход.

С оглед изхода на спора, претенцията на жалбоподателя за присъждане на разноски е частично основателна.Частично основателна и е претенцията на ответника по жалбата, като след извършеното прихващане, жалбоподателят следва да заплати на Д. на Д."О. разноски по компенсация в размер на 5015 лева.

Воден от гореизложеното и на основание чл.160,ал.1 ДОПК,Административен съд-С. град

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ ЖАЛБАТА на "О. ИНК" срещу Ревизионен акт № */08.06.2009 година, потвърден с Решение № 1584/13.11.2009 година на Д. на Д."О." П. ЦУ на Н.- Г.С. в частта, с която отказано право на данъчен кредит за данъчни периоди 2004 година, 2005 година/без месец януари, за 2006 година и за данъчен период месец 09.2007 година.

ОТМЕНЯ РЕВИЗИОНЕН АКТ № */08.06.2009 година, потвърден с Решение № 1584/13.11.2009 година на Д. на Д."О." П. ЦУ на Н.- Г.С. в частта, с която Е ОТКАЗАНО ПРАВО НА ДАНЪЧЕН КРЕДИТ ЗА ЕДИНИЦИ РЕДУЦИРАНИ ЕМИСИИ в размер на 276 097,99 лева И В ЧАСТТА, С КОЯТО Е ОПРЕДЕЛЕН КОРПОРАТИВЕН ДАНЪК ЗА ДОВНАСЯНЕ ЗА 2007 ГОДИНА В РАЗМЕР НА 291 198.06 ЛЕВА.

ОСЪЖДА О. ИНК" ДА ЗАПЛАТИ НА Д. НА Д."О. СУМАТА ОТ 5015 ЛЕВА – РАЗНОСКИ ПО КОМПЕНСАЦИЯ.

На основание чл.138 АПК, препис от решението да се изпрати на жалбо подателя, на ответника по жалбата и на С..

Решението подлежи на касационно обжалване пред ВАС на РБ в 14-дневен срок от получаване на препис от същото, съгласно разпоредбата на 160, ал.6 ДОПК, вр. с чл.211, ал.1 АПК.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: