

РЕШЕНИЕ

№ 1464

гр. София, 04.03.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 14 състав, в публично заседание на 04.02.2013 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Милена Славейкова

при участието на секретаря Макрина Христова и при участието на прокурора КОСТОВ, като разгледа дело номер **4199** по описа за **2012** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 – 161 ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК [ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], ет.8 срещу РЕВИЗИОНЕН АКТ (РА) № [ЕГН] от 25.08.2011г., издаден от И. Д. И. на длъжност “главен инспектор по приходите” при ТД на НАП [населено място], потвърден с решение №477 от 05.03.2012г. на директора на ДОУИ [населено място] относно отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 51400.00 лв. за данъчни периоди м.11 и м.12 2008г. по облагаеми доставки, извършени от доставчика [фирма]. Жалбоподателят визира допуснато съществено процесуално нарушение поради необсъждане в РА на възраженията му срещу ревизионния доклад (РД) и липса на собствени мотиви в РА, различни от изложените в РД. Жалбоподателят поддържа, че са налице всички законови изисквания за признаване правото на данъчен кредит (ДК), като поддържа материална незаконосъобразност на акта. Посочва, че оспореният РА е издаден без да са обсъдени доводите и аргументите на ревизираното лице и при произволна интерпретация на доказателствата, тъй като в хода на насрещните проверки били събрани доказателства в подкрепа на реално изпълнение на услугите – детайлни писмени обяснения, договори, поръчки, фактури, плащания, рекламни клипове на цифров носител, сертификати от телевизията за излъчена реклама, доказателства за трудов и технически потенциал на телевизионните оператори. Поддържа, че рекламната заставка е изпълнена от инженерно-монтажния екип на

телевизия „Канал 0”, собственост на [фирма]. Жалбоподателят претендира съда да постанови решение, с което да отмени ревизионния акт в оспорената част.

Ответникът директор на Дирекция “ОДОП” – [населено място] не взема становище по жалбата.

Становището на представителя на СГП е за неоснователност на жалбата.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна:

Със заповед за възлагане на ревизия №1100056 от 04.02.2011 г., издадена от С. С. В. - главен инспектор по приходите в Дирекция „СДО” при ТД на НАП – С. е възложено извършването на данъчна ревизия на жалбоподателя от органи по приходите И. Д. И.-Д. и Л. Х. Р. за определяне на данъчните му задължения по ЗДДС за периода 01.11.2008г. – 31.12.2008г. в тримесечен срок, считано от датата на връчване на ЗВР на 11.02.2011г. съобразно чл.114, ал.1 ДОПК, т.е. в срок до 11.05.2011г. Със ЗВР №1100213/11.05.2011г. е удължен срока на ревизията до 11.06.2011г. съобразно срока по чл.114, ал.2 ДОПК. Заповедите са издадени във формата по чл.113, ал.1 ДОПК и са връчени на задълженото лице. За доказване компетентността на органа, възложил ревизията, ответникът е представил заповед на Териториалния директор на ТД на НАП [населено място] № РД-01-6/04.01.2010г., с която е възложено издаването на ЗВР на основание чл.112, ал.2, т.1 ДОПК. Ето защо съдът приема, че процесната ревизия е възложена от компетентен орган по приходите.

В срока по чл.117, ал.1 ДОПК е издаден ревизионен доклад №1100213/24.06.11г. от органите по приходите, определени в ЗВР, който съдържа реквизитите по чл.117, ал.2 ДОПК. В РД са направени констатации въз основа на извършена насрещна проверка на прекия доставчик [фирма], че от представените документи не се разбира, как доставчикът [фирма] е контролирал изпълнението на договорената реклама, въз основа на какъв документ и защо на конкретните дати е издал спорните фактури № 398/05.11.2008г. с ДО 50000.00 лв. и ДДС 10000.00 лв., № 420/30.11.2008г. с ДО 55000.00 лв.и ДДС 11000.00 лв. и № 451/31.12.2008г. с ДО 152 000.00 лв. и ДДС 30 400.00 лв. Прекият доставчик [фирма] е превъзложил изпълнението на рекламната услуга на [фирма], което дружество има закупено рекламно време в „Канал 0” по договор с [фирма] от 15.09.2008г. и в „ТВ Микс” по договор за предоставяне на рекламно време с [фирма]. За излъчването на рекламите били издадени спецификации. Ревизиращите органи са немирили неточности в представените документи: две от фактурите са издадени преди издаването на спецификациите за излъчване на клиповете и от представените спецификации не се установявал общия брой на излъчванията, на кои дати и в какви времеви интервали са осъществени същите. Въз основа на горепосочените констатации, ревизиращият екип е достигнал до правен извод, че при ревизията е установено само документално движение на стоки и услуги, поради което данъкът, посочен в издадените от [фирма] фактури, е начислен без основание и за получателя не възниква право на приспадане на ДК. В ревизионния доклад е направено предложение да не се признае на основание чл.68, ал.1, т.1 и ал.2, вр. чл.9 ЗДДС право на ДК в размер на 51 400 лв. поради

недоказване наличието на реални доставки по смисъла на чл.9 ЗДДС и настъпило данъчно събитие по смисъла на чл.25 ЗДДС.

Ревизионният доклад е връчен на представител на жалбоподателя на 27.06.2011г. съобразно чл.117, ал.4 ДОПК. С решение № 299/13.07.2011г. е продължен срока за представяне на възражение срещу РД до 11.08.2011г. Жалбоподателят е депозирал възражение вх.№ 53-03-1570 от 10.08.2011г. по реда на чл.117, ал.5 ДОПК

Със заповед №К-1100213/24.06.2011г. И. Д. И.- Д. е определена за компетентен орган по приходите за издаване на ревизионен акт, която заемайки длъжност "главен инспектор по приходите" има качеството на орган, който може да издаде ревизионен акт по смисъла на чл.118, ал.2 ДОПК вр. чл.7, ал.1, т.4 ЗНАП.

В срока по чл.119, ал.3 ДОПК е издаден оспорения ревизионен акт № [ЕГН] от 25.08.2011г., с който са установени задълженията на жалбоподателя по ЗДДС съобразно чл.118, ал.1, т.1 ДОПК. В ревизионния акт компетентният орган по приходите е възприел изцяло констатациите на ревизиращия екип за наличие на основание по чл.68, ал.1, т.1 и ал.2 вр. чл.9 ЗДДС да се откаже право на ДК. В РА е посочено подаденото възражение по реда на чл.117, ал.5 ДОПК, но същото е прието за неоснователно. Действително, в РА липсва детайлно обсъждане на възражението на ревизираното лице (освен приемането му за неоснователно на стр.3 от РА), но това не е съществено процесуално нарушение, водещо само на това основание до незаконосъобразност на оспорения РА. РА е подробно мотивиран от фактическа и правна страна и невъзприемането на правните доводи на ревизираното лице във възражението му по чл.117, ал.5 ДОПК като неоснователни не води до неговата незаконосъобразност, тъй като не е накърнено правото на защита на лицето и възможността му да организира защитата си срещу засягащия го акт.

Видно от ръкописното отбелязване в разписката към РА същия е връчен на представител на ревизираното лице на 07.09.2011г. и е оспорен с жалба по административен ред вх.№ 53-03-1818 от 27.09.2011г. , подадена по пощата на 20.09.2011г. В 67-дневния срок по чл.155, ал.1 вр. чл.146 ДОПК (03.12.2011г.) е сключено споразумение по чл.157, ал.6 ДОПК, с което срокът е удължен с три месеца, т.е. до 03.03.2012г. (събота, неработен ден и Национален празник на страна). В този срок решаващият орган - директорът на дирекция "О." при ЦУ на НАП [населено място] е постановил решение № 477 от 05.03.2012г., с което РА е потвърден относно отказаното право на ДК. Горестоящият административен орган е възприел доводите на ревизиращите органи, че не са ангажирани доказателства относно реалност на доставките, като се е позовал на констатираните при ревизията противоречия относно издаването на две от фактурите преди издаването на спецификации за излъчванията на рекламните клипове и липсата на доказателства относно часовите пояси, в които е осъществено излъчването, продължителността на предаванията, в които е излъчван видеоклипа, кое лице е изработило рекламния видеоклип. Допълнително са изложени мотиви в решението, че издадените от [фирма] спецификации от 03.11.2008г., от 01.12.2008г. и от 05.01.2009г. не съдържат никаква информация, че рекламна агенция [фирма] е поръчила излъчването на рекламните, т.е. липсват данни за реално изпълнена услуга от прекия

доставчик по повод организиране излъчването на рекламите и осъществения контрол по изпълнението на договора.

Решение № 477 от 05.03.2012г. е съобщено на представител на жалбоподателя на 05.03.2012г. Жалбата вх.№ 53-02-154 от 13.03.2012г., по която е образувано настоящето съдебно производство, е подадена в срока по чл.156, ал.1 ДОПК, от легитимирано лице и срещу подлежащ на оспорване индивидуален административен акт, поради което е процесуално допустима.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

В настоящето производство и съгласно чл.160, ал.2 ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като проверява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. По изложените вече във фактическата част на решението съображения съдът намира, че оспореният ревизионен акт е издаден от компетентен по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.3 ДОПК орган по приходите, при спазване на установената форма по чл.120, ал.1 ДОПК. Липсват данни по делото в ревизионното производство да са допуснати съществени процесуални нарушения - такива, които са нарушили съществено правото на защита на жалбоподателя, или ако не бяха допуснати, биха довели до постановяване на акт с друго съдържание. Материалната законосъобразност на изводите на ревизиращите органи съдът следва да провери по повод на осъществявания съдебен контрол, доколкото спорът между страните е изцяло правен – относно наличието на реални доставки по смисъла на чл.9 ЗДДС по спорните фактури.

Съдът не споделя доводите на жалбоподателя във връзка с разпределението на доказателствената тежест в процеса. Налице са две основания, поради които доказателствената тежест за наличието на реална доставка се носи от жалбоподателя. От една страна наличието на реална доставка е положителен факт. Единствено по отношение на положителните факти може да се проведе пълно доказателстване, т.е. от съвкупната преценка на всички събрани доказателства да следва категоричен и несъмнен извод за осъществяването на даден факт от обективната действителност. Доколкото в правото единствено доказаните факти са осъществени факти, в процеса те подлежат на доказване (чл.153 ГПК вр. пар.2 от ДР на ДОПК). Ето защо в хода на ревизионното производство ревизиращите органи могат да се позовават единствено на косвени доказателства относно отрицателния факт на липса на реална доставка. В тази връзка се търси проверка в счетоводството на доставчиците (пряк и предходни), респ. данни за тяхната техническа и кадрова обезпеченост, за последваща реализация услугите (от предходните към прекия доставчик), за закупени и вложени при изпълнението на услугите материали, съвкупната преценка на които да укаже на реалност на доставката. Безспорно няма нормативно изискване за съставяне на такива доказателства при сключване на съответните договорни правоотношения. Т.е. материалното право не поставя изисквания за форма с оглед действителността на правоотношенията. Именно необходимостта от доказване на тези правоотношения в рамките на административен или съдебен процес поставя

въпроса за доказването, доказателствените средства и тяхната доказателствена стойност. В рамките на процеса (независимо дали се касае за административно или съдебно производство) доказването на даден факт е равнозначно на неговото осъществяване в обективната действителност. Процесуалните закони уреждат широк набор от доказателствени средства, посредством които се доказват фактите от обективната действителност. Съгласно чл.153 ГПК на доказване подлежат спорните факти от значение за решаване на делото и връзките между тях. Наличието на доставка безспорно е факт от обективната действителност, който нормите на чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС превръщат в част от елементите на фактическия състав за възникване и упражняване правото на ДК. Съгласно чл.68, ал.1, т.1 ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. Т.е. самото понятие за данъчен кредит по чл.68, ал.1, т.1 ЗДДС предполага извършване на облагаема доставка. Ето защо наличието на реално осъществена облагаема доставка по смисъла на чл.6, ал.1, чл. 9, ал.1 и чл.12, ал.1 ЗДДС е предвидено като предпоставка за възникване право на данъчен кредит в разпоредбата на чл. 68, ал.1, т.1 ЗДДС и изпълнението ѝ следва да бъде проверено, за да бъде направена преценка, дали ревизираният субект има право на приспадане на данъчния кредит. Съгласно чл.39, ал.1 АПК вр. пар.2 от ДР на ДОПК в административния процес са допустими всички доказателствени средства, които не са забранени със закон. В хода на административното производство доказателствата се събират служебно от органа по приходите или по инициатива на субекта (чл.37, ал.1 ДОПК). Независимо от задължението на приходните органи да установят обективната истина с всички допустими доказателствени средства относно положителния факт на наличие на реална доставка доказателствената тежест, както в административното, така и в съдебното производство, се носи от заинтересованото лице, което претендира да ползва право на ДК за получени стоки и услуги по реални доставки.

На следващо място разпоредбата на чл.154, ал.1 ГПК вр. пар.2 от ДР на ДОПК указва разпределението на доказателствената тежест в съдебния процес - всяка страна е длъжна да установи фактите, на които основава своите искания или възражения. Ето защо второто основание доказателствената тежест за наличието на реална доставка да се носи от жалбоподателя е, че от установяване на това обстоятелство същият черпи благоприятни за себе си правни последици. Т.е. след като твърди, че има право на ДК, жалбоподателят следва да докаже наличието на реална доставка като елемент от фактическия състав по чл.68, ал.1, т.1 ЗДДС на правото на упражняване на ДК.

Безспорно във всеки един процес се събират множество доказателства, които следва да бъдат преценени в тяхната съвкупност съобразно доказателствената им тежест. Налице са доказателства в обвързваща съда доказателствена тежест (официалните документи по смисъла на чл.179, ал.1 ГПК), както и такива, които нямат обвързваща доказателствена тежест. По отношение на главния факт на доказване обаче - наличието на реална доставка жалбоподателят следва да проведе пълно доказване - от

всички събрани доказателства да следва категоричен и несъмнен извод за осъществяване на съответния факт от обективната действителност. Т.е. относно отрицателния факт на липса на доставка ревизиращите органи могат да се позовават единствено на косвени доказателства. Жалбоподателят е този, който следва да проведе пълно доказаване на положителния факт за наличие на реална доставка.

Спорните фактури са с предмет „излъчена реклама за период в ТВ „Канал 0” и ТВ „Микс” съгласно договор за реклама”. С ИПДПОЗЛ изх.№ 2553-03-741 от 09.05.2011г. от жалбоподателя са изискани фактури, договори и доказателства за осчетоводяването им, данни за реалното изработване и излъчване на рекламния продукт, който е стоял зад камерата, които са рекламните лица, какви декори, технически ефекти, музикални оформления са използвани и къде фактически е станало това. Жалбоподателят е предоставил документи с обяснителна записка от 17.05.2011г., в която е посочено, че по данни на доставчика [фирма] рекламните клипове са изработени по поръчка на посредническите рекламни агенции [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК]. Посочено е, че рекламната заставка е изработена в студиото на телевизия „Канал 0” от техническия екип на медията, за което телевизията е оборудвана с необходимата техника за създаване и излъчване на рекламни форми и разполага с квалифицирани за целта инженерни кадри. Изготвянето на рекламни клипове не изисквало снимачна дейност, а компютърни и професионални умения на монтажисти.

Жалбоподателят е сключил с прекия доставчик [фирма] два договора за **излъчване на рекламни видеоклипове**. С договор от 26.09.2008г. доставчикът, в качеството си на изпълнител, се е задължил „да организира и следи за излъчването на рекламен видеоклип”, който представя и рекламира дейността на възложителя в програмата на кабелен оператор RN „Канал 0”. Договорено е излъчването на рекламния видеоклип да се извърши в периода 01.10.2008г. – 30.11.2008г. Предмет на договора са „525 излъчвания” на рекламния видеоклип срещу възнаграждение в размер на 126 000.00 лв. с ДДС, или по 200 лв. с ДДС за едно излъчване. Съгласно чл.4 от договора данъчна фактура се издава при всеки завършен календарен период на поръчаната рекламна услуга. Издадени са две фактури № 398/05.11.2008г. на стойност 60000.00 лв. с ДДС и № 420/30.11.2008г. на стойност 66000.00 лв. с ДДС. Собственикът на кабелната телевизия [фирма] е издал две спецификации от 03.11.2008г. и от 01.12.2008г., с които е „констатирано изпълнението за периода м.октомври, респ. м. ноември 2008г.” 250, респ. 275 излъчвания на рекламен видеоклип/заставка, популяризиращ продуктите на жалбоподателя в ефира на кабелен оператор RN „Канал 0”.

С идентичен договор от 21.11.2008г. доставчикът, в качеството си на изпълнител, се е задължил „да организира и следи за излъчването

на *рекламен видеоклип*”, който представя и рекламира дейността на възложителя в програмата на кабелен оператор RN „Канал 0” и „ТВ Микс”. Договорено е *излъчването на рекламния видеоклип* да се извърши в периода м.декември 2008г. Предмет на договора са „760 излъчвания” на рекламния видеоклип, съответно 400 излъчвания в кабелен оператор RN „Канал 0” и 360 излъчвания в кабелен оператор „ТВ Микс” срещу възнаграждение в размер на 182 400.00 лв. с ДДС, или по 200 лв. с ДДС за едно излъчване. Съгласно чл.4 от договора данъчна фактура се издава при всеки завършен календарен период на поръчаната рекламна услуга. Издадена е фактура № 451 от 31.12.2008г. на стойност 182 400.00 лв. с ДДС. Собственикът на кабелната телевизия [фирма] е издал идентична спецификация от 05.01.2009г., с която „*констатира изпълнението за периода м.декември 2008г.*” на 400 излъчвания на рекламен видеоклип/заставка, популяризиращ продуктите на жалбоподателя в ефира на кабелен оператор RN „Канал 0”. В преписка е налице издаден сертификат (без данни, кое лице е подписало сертификата и в какво качество - три имена и длъжност, както и без да личи наименованието на фирмата по положения печат) за 360 излъчвания за м.декември 2008г. в телевизия „ТВ Микс”.

Излъчването на телевизионна реклама е уредено в разпоредбите на чл.72 до чл.88 от Закона за радиото и телевизията. Съгласно чл.86, ал.1, т.3 и т.4 от ЗРТ общото времетраене на рекламата за всяка отделна програма не може да надвишава за останалите радио- и телевизионни обществени оператори (извън Б. и БНР) - 6 минути на час, а за търговските оператори - 15 на сто от програмното време за деня и 12 минути на час.

От електронния сайт на Съюза на артистите в Б. съдът откри следните данни за цени за аудио реклама за периода 2008/2009 г.:

- 1.**За записване на аудио клип – 80 лв. минимум;**
- 2.При записване на един и същи текст с различни начала и опашки – по 50 % от осн. цена за всяка от тях;
- 3.При записване на аудио клип и разделянето му на няколко по-кратки варианта, всеки от тях се смята за самостоятелен аудио клип и се заплаща отделно по тарифата от т. 1;
- 4.За частична промяна (не по вина на артиста) – 50 % от осн. цена;
- 5.За цялостна промяна (не по вина на артиста) на аудио клип – 100 % заплащане на осн. цена;
- 6.За записване на слоган – 80 лв. и подписване на договор с АА за

периода и условията на използване;

7. За запис на реклама предназначена за излъчване в киносалоните, Метрото и всички други форми на немедийно разпространение – 80 лв. минимум;

8. При промяна на аудио клип за немедийно разпространение вадат тарифите от т. 3, т. 4 и т. 5.

Цени за видео реклама за периода 2008/2009 г.:

1. За озвучаване на видео клип – 200 лв. минимум;

2. При озвучаване на един и същи видео клип с различни начала и опашки – по 50 % от осн. цена за всяка от тях;

3. При озвучаване на един видео клип и разделянето му на няколко по-кратки варианта, всеки от тях се смята за самостоятелен видео клип и се заплаща отделно по тарифата от т. 1;

4. За частична промяна (не по вина на артиста) – 50 % от осн. цена;

5. За цялостна промяна (не по вина на артиста) – 100 % заплащане на осн. цена;

6. За записване на слоган – 200 лв. и подписване на договор с АА за периода и условията на използване;

7. За запис на видео реклама предназначена за излъчване в киносалоните, Метрото и всички други форми на немедийно разпространение – 200 лв. минимум;

8. При промяна на видео клип за немедийно разпространение вадат тарифите от т. 3, т. 4 и т. 5;

9. За озвучаване на рекламни фирми с времетраене над 30 сек. – цена по договаряне, но не по-ниска от тарифата по т. 1.

По данни от електронен сайт на Рекламна агенция „Про дизайн” (Р. Д.) фазите на изработка на телевизионен клип включват: разработка на идеен проект, предварителна подготовка и планиране на сцени, описание на ролите и персонажите, планиране на бюджет, запазване на права и лицензи. В конкретния случай липсват данни за начина на изработване на рекламния клип съобразно посочените стъпки. От същия сайт на раздела за „TV реклама” са посочени **цени и условия** за телевизионна реклама в различни популярни телевизионни програми. Много от телевизиите са публикували специална бланка на възлагателно писмо: [фирма], Б., Б., Нова телевизия. Без тези бланки да са задължителни в търговските отношения, безспорно същите представляват улеснение при доказване *възлагането* на конкретна рекламна услуга. В случая липсва такова изрично възлагане с конкретен писмен документ, съдържащ посочените реквизити – предаване, час на предаването,

цена за секунда, цена за 30-секунден клип, пакетна цена, брой на излъчванията.

За сравнение - рекламна тарифа, валидна от 01.11.2012г., обявена от Национална фолклорна телевизия «Фолклор ТВ» за 30-секунден рекламен видеоклип без ДДС съдържа различни цени, в зависимост от конкретното предаване и часа на излъчването, които варират от 50 лв. до 170 лв. За рекламна агенция е обявена отстъпка от 15 %. Същата телевизия е обявила промоционални пакети за брой излъчвания: напр. 200 излъчвания, бонус от 90 излъчвания, или за 290 излъчвания сума от 3400 лв.

Рекламната тарифа на програмата на «Канал 3», валидна от 01.05.2010г. включва цени за 30 секунден рекламен видеоклип, в зависимост от часовия пояс, които варират от 90 лв. до 200 лв. Цената на техническите разходи за наем на камера, заснемане и монтаж е 150 лева без ДДС. Телевизия «Канал 3» предоставя възможност за излъчване на пакетни поръчки при следните условия: Клиентите могат да закупуват рекламно време по пакетни цени. Посочените цени са за 30" рекламен клип. Пакетната цена важи за период от **един месец**. Отдел продажби изготвя пакети и за посочени от клиента параметри - период на кампания, бюджет и целева група. При закупуване на пакет се гарантира 100% доставянето на посочените по-долу рейтинг точки. Рейтингите са за едно излъчване, осреднени за деня. Брутният бюджет на пакетната поръчка за 4 седмици (1 месец) варира от 675 лв. до 2500 лв. Видно от същия сайт на „Про дизайн” телевизиите са публикували програмни схеми и рекламни тарифи, някои от които съдържат пакетни предложения. В случая за операторите „Канал 0” и „ТВ Микс” **не са представени** програмни схеми и рекламни тарифи.

Рекламната тарифа на програмата „Т. V. TV” в сила от **01.11.2008г. за 30 секунден спот** варира между 25 лв. за периода 00:00ч. до 06:00 часа, 70 лв. за периода 06:00ч. до 15:00 часас и 75 лв. за периода от 15:00 ч до 24:00 часа, без ДДС, като са възможни отстъпки за обем.

Ценовото предложение на телевизия „V.” включва следните пакетни предложения, в сила от 01.09.2011г. – 120 излъчвания на **стандартен пакет** за месец за сумата от 1800 лв. за 30-секунден рекламен клип без ДДС. В този смисъл съдът споделя мотивите на ревизиращите органи, че месечно излъчване на клип от 400 (по договора от 21.11.2008г.) е прекомерно и не съответства на реалните пазарни условия.

Ценовата листа на Национална телевизия „СКАТ”, в сила *от м.май 2009г.* варира от 5.00лв. до 20.00 лв. на секунда за излъчване на клипове, спотове и заставки. Телевизия „СКАТ” е обявила следните цени за изработване на рекламни форми с продължителност до 30 сек.

- ☐ Рекламно съобщение - текст на едноцветен екран 30,00 лв
- ☐ Рекламно съобщение - текст върху снимка (стоп-кадър, заснет студионо) 50,00 лв
- ☐ Рекламно съобщение - текст върху стоп-кадър, заснет извънстудионо 100,00 лв
- ☐ Рекламен спот (извън студионо кадри от рекламирания обект + текст) 150,00 лв
- ☐ Рекламен клип – заснемане, монтаж и постпродукционна обработка при готов сценарий (коефициент на сложност 100 – 300%) 300,00 до 900,00 лв
- ☐ Компютърна анимация (коефициент на сложност 100 – 300%) 1 000,00 до 3 000,00 лв.

Видно от посочените възможности и текста на процесните реклами на стр.91 от делото, представен на CD, се касае по-скоро за договорено изготвяне на „реklamно съобщение”, тъй като изготвянето на рекламен клип (каквото е предметът на всички договори по делото) изисква наличие на проект, сценарий, заснемане, монтаж, докато жалбоподателят в писмените си обяснения от 16.05.2011г. (стр.301 от делото) признава, че не е осъществявана снимачна дейност.

По данни от електронния сайт на телевизионен канал „Канал 0” "RN Канал 0" излъчва в Б. от февруари 1993 година по кабелна мрежа и от септември 1996 г. ефирно. Телевизията е част от RN М.. На електронния сайт на RN М. се съдържат исторически данни за излъчването на „Канал 0”, от които се установява, че телевизия "КАНАЛ 0" е най-значимата кабелна и ефирна телевизия в **Бургаска област**. Потенциалната ѝ аудитория е над **600 000 зрители** от **Ю. Б.** Телевизията има 24 часова програмна схема. Обявени са следните данни за цени на рекламни услуги **за 2012г.**, без ДДС:

- ☐ Изработка на телевизионен клип до 30 сек. - 90 лв.
- ☐ Изработка на телевизионен клип до 60 сек. - 120 лв.
- ☐ Поправка(допълнение) - 20 лв.
- ☐ За рекламодатели с договор над 3 месеца отстъпка от 10%
- ☐ За рекламодатели с договор над 6 месеца отстъпка от 20%
- ☐ За излъчване на самостоятелна реклама(спонсорство) + 20

Цената на излъчване в „Канал 0” варира между 15 лв. и 30 лв., като

за **7 броя излъчвания на ден** месечната цена е 1900 лв.

По данни от Интернет [фирма] е **бургаска телевизия**, създадена през 1994г. Телевизията се ползва с името на безпристрастна и обективна медия, спечелила доверието на повече от 20 000 домакинства в Б.. ТВ-Микс излъчва собствена програма с продължителност 17 часа. Разпространява се на територията на Б. и региона чрез мрежата на най-големия кабелен оператор в страната – В.. Телевизията се излъчва и по А. мрежата на К. в градовете **С., Б., А., П. и С.** На електронната страница на телевизия „ТВ Микс” не се откриват обявени цени за рекламни услуги, а единствено телефон за връзка. **Неясна** е икономическата логика по извършване на реклама на обща стойност от 308 400 лв. (по двата договора от 26.09.2008г. и от 21.11.2008г.) **в рамките на три месеца пред аудитория от Бургаска област** (т.е. не на територията на цялата страна), доколкото потенциалната аудитория на „Канал 0” е **600 000 зрител**и от Ю. Б., а на „ТВ Микс” – 20 000 домакинства в Б..

В хода на ревизионното производство са събрани доказателства относно конкретното съдържание на процесните „клипове”, което се установява от Приложение № 1 към протокол от 110213/20.06.2011г. (стр.91 от делото).

По данни от Интернет „Телевизионна журналистика в термини” спот-реклама (англ. spot —петно) означава малки, единични (15 сек. до 2 мин.) или група малки реклами, които се излъчват между отделните предавания или се врязват в тях, прекъсвайки ги в драматургичните върхове. Най-разпространената форма на телевизионна реклама е спотът (spot — англ. — петно), който има времетраене от 5 до 30 секунди. Най-често неговата продължителност е не по-голяма от 15 секунди. Спотът е програмна единица, форма, в която се проявяват различни кратки жанрове: статични шрифтови обяви, емблеми и марки на фирми, плакати, кратки анимационни комикси, елементарни хвалебствия, примитивни призови, сложни компютърни клипове: всичко, което прекъсва една емисия или е плътно между две емисии и има търговско-рекламен характер, е спот. В развитите телевизии най-голямо място във времето, предназначено за дневната програмна схема за реклами, намира жанра клип, излъчван във формата на спот между отделните предавания или остро врязан в тях, прекъсвайки действието в най-високите драматургични точки. Рекламният клип е най-новият жанр в телевизията. Той се реализира с **модерна техника, често пъти се използва сложна компютърна анимация**. Клипът е най-скъпата рекламна единица, поради изключителната сложност на **снимките** и

ангажирането на много хора: артисти, статисти, оператори, осветители, транспортни средства и трикови съоръжения — и всичко това за няколко секунди.

Клиповете във формата на спот се излъчват, съобразно рекламната стратегия на фирмата, периодично, с чести или планомерни повторения в зависимост от състоянието на маркетинговата ситуация, сезона, географското положение на излъчващата станция и демографските особености.

Операторът **[фирма]**, чрез управителя Г. И. И., е депозирал писмено обяснение в хода на насрещна проверка (гърба на стр.104 от делото), съгласно което рекламните клипове са му предоставени от **[фирма]** въз основа на договор от 01.12.2008г., а телевизията само ги излъчва. Съгласно писмените обяснения на **[фирма]** (гърба на стр.118 от делото) дружеството **не е изготвило** рекламните клипове, а същите са му предоставени от възложителя **[фирма]**. Съгласно писмените обяснения на **[фирма]** (стр.172 от делото) **рекламният клип е бил предоставен от възложителя (не е уточнено, кой е възложителят) и изработен по повод предишни рекламни кампании**. Съдът приема, че не е ясно, кой конкретно е изготвил „рекламния клип“, излъчен по телевизия „ТВ Микс“. Неслучайно от предоставените на CD рекламни материали на стр.91 от делото **само два броя касаят жалбоподателя с наименование [фирма]**. Останалите продукти касаят други дружества: **[фирма]** и **[фирма]**.

Представеният от **[фирма]** договор от 01.12.2008г. (стр.106 от делото) не съдържа никакви конкретни уговорки относно предмет или цена на договорената услуга. Според договора „ТВ Микс“ в качеството си на „изпълнител“ е приел по възлагане на **[фирма]** да извърши „рекламна услуга по конкретна поръчка“. Няма договорен конкретен вид на рекламната услуга, няма конкретна поръчка за рекламна услуга, **няма договорено възнаграждение** за „услугата“. Налице е един нищожен по смисъла на чл.26, ал.2 ЗЗД договор поради липса на съществени елементи на договора - предмет и цена. Издадена е фактура №235/11.12.2008г. с предмет „рекламно време – първа вноска“ с ДО 1000 лв. и ДДС в размер на 200лв. Съдът приема, че предметът на фактура №235/11.12.2008г. не кореспондира с предмета на договора от 01.12.2008 г. „рекламна услуга **по конкретна поръчка**“. При липса на данни за конкретно възложена и изпълнена поръчка от канал „ТВ Микс“ и без да е ясно, как е определена договорната цена в размер от 1000 лв. без

ДДС по фактура №235/11.12.2008г. не може да се приема, че са налице категорични и несъмнени доказателства за **реално осъществена услуга**.

С договор от 01.12.2008г. (стр. 191- 192 от делото) [фирма] е приело по възлагане на [фирма] „да предоставя рекламно време в кабелен оператор **К. Тел** в програмната схема на канал „ТВ Микс” срещу месечно възнаграждение от 1200 лв. без ДДС. Издадена е фактура № 6/11.12.2008г. (стр.196 от делото) без никакви данни за конкретно излъчени рекламни клипове, в какъв времеви пояс, с каква продължителност и колко броя са излъчените клипове.

От друга по делото е представен сертификат за осъществени 360 излъчвания през м.декември 2008г., но без данни, кое лице е подписало сертификата и в какво качество - три имена и длъжност, както и без да личи наименованието на фирмата по положения печат, което допълнително мотивира съдът приема, че по делото не са ангажирани доказателства за изпълнение на **конкретна рекламна услуга от [фирма]** – липсва заявка, липсва вид на рекламната услуга, липсва програмна схема на канал „ТВ Микс”, липсват данни за единична цена на услугата (за единица време), липсват данни за продължителността на рекламния клип, доколкото се установи, че цената на излъчване зависи от неговата продължителност, от часа и предаването, в които се осъществява. Както се посочи по данни от информацията в Интернет осъществяването на „рекламни услуги” изисква предоставяне на информация за програмна схема, за рекламни тарифи за конкретни часове и предавания, данни за продължителността на рекламния клип и къде в програмната схема ще бъде излъчен, данни колко пъти на ден, седмица или месец ще бъде излъчен, евентуално цени на рекламен пакет. По отношение на конкретния изпълнител на „рекламната услуга” канал „ТВ Микс” тези обстоятелства не се установиха по делото.

На следващо място липсва връзка между стойността на услугата при [фирма] от **1000 лв.** без ДДС и стойността на услугата по договора от 21.11.2008г. между жалбоподателя и [фирма] в размер на **182 400.00 лв.** с ДДС. Няма икономическа логика жалбоподателят да преминава през няколко посредника на рекламната услуга, за да заплати сума от 182 400.00 лв. за едномесечна телевизионна реклама в Бургаска област, когато може сам да договори рекламна услуга, доколкото съгласно чл.73 от ЗРТ същата се урежда с писмени договори между радио- и телевизионните оператори и рекламодателя по

цени, обявени официално от телевизионните оператори в публичното пространство. Т.е. налице е законова основа за сключване на договор за реклама между съответния телевизионен оператор и жалбоподателя като рекламодател по цени, обявени официално в публичното пространство, които са в **хиляди пъти** по-ниски от договорените по договорите от 26.09.2008г. и от 21.11.2008г. Дори при елементарно усилие за проучване на пазара търговският субект не би влязъл в търговски отношения като по договорите от 26.09.2008г. и от 21.11.2008г., което навежда на извод, че същите не отразяват реални търговски взаимоотношения. Още повече, че в случая жалбоподателят е възложил «организация и контрол» върху излъчване на рекламни видеоклипове. Т.е. стойността на услугата по «организация и контрол» на излъчванията (последното включва единствено наблюдаване на телевизионните програми по данни на жалбоподателя) надвишава в пъти самото изготвяне на рекламни видеоклипове.

В хода на извършената му насрещна проверка [фирма] е представило **заявка** за излъчване на рекламни клипове в програмната схема на „ТВ Микс” за м.декември 2008 г. (стр.121 от делото). В тази заявка жалбоподателят фигурира с 360 броя излъчвания. Заявката е подписана от [фирма] и от [фирма], но не и от [фирма], дружеството издало фактура № 235/11.12.2008г. за **предоставяне на рекламно време**. С договор от 01.12.2008г. [фирма] като „изпълнител” се е задължил да предоставя ежемесечно на възложителя [фирма] **„рекламно време в програмната схема на канал „ТВ Микс” до 30 минути за едно денонощие** в периода 01.12.2008г. – 28.02.2009г. при месечно възнаграждение от 1200 лв. без ДДС. Не е ясно, по какъв начин посочената **заявка** обвързва [фирма] след като липсва подпис на неин представител, липсват данни заявката да е постъпила при „ТВ Микс”. **Операторът „ТВ Микс”** е издал фактура № 235/11.12.2008г. на [фирма] с предмет „рекламно време – първа вноска” с ДО 1000 лв. и ДДС 200 лв. От своя страна [фирма] е издало на [фирма] фактура № 6/11.12.2008г. с предмет „рекламно време” на стойност ДО 1200лв. и 240 лв. ДДС. Същите не съдържат указание относно съществените елементи от договора за осъществяване на рекламна услуга чрез излъчване на рекламен клип - продължителност на клипа, в какъв часови пояс или в рамките на кое предаване ще се излъчи, с какъв интензитет ще бъдат дневните излъчвания

(доколкото е договорен месечен брой излъчвания). Недопустимо сертификатът за излъчване на рекламни форми е издаден и подписан от самата рекламна агенция [фирма], а не от **телевизионния оператор.**

Само за сравнение съдът се позовава на решение № 375 от 08.04.2010 г. на Комисията за защита на конкуренцията, пред която е образувано дело във връзка с излъчван по телевизията рекламен клип на напитка с марка "С." в часовия пояс до 22,00 часа, в който е забранено излъчването на непряка реклама на спиртни напитки. По делото пред КЗК [фирма], като собственик на телевизионна програма "Би Ти Ви", е представил подробна справка (схема на излъчване) на всички излъчени до момента рекламни клипове на продуктите "С. микс дринк" и "В. С." във връзка с *часовите пояси и това колко често* е била излъчвана процесната реклама. Нова телевизия е била ангажирана с излъчването на рекламни клипове във връзка с популяризиране на напитки с наименования "С. микс дринк" и "В. С.", за което е представила сертификати за излъчване, които представляват документ, който се **издава от Нова телевизия** на базата на действително направените излъчвания на даден рекламен клип, **от които е видно** през кой ден от периода на рекламната кампания, кой от посочените по-горе рекламни клипове е излъчван, както и в какъв часови пояс е излъчван. В случая сертификатите за «излъчвания» в програмата «ТВ Микс» **не са издадени от телевизионния оператор**, а сертификатите за «излъчвания» по «Канал 0» нямат съдържание, което е годно да удостовери реални излъчвания - напр. продължителност на клипа, единична цена за изготвяне на клип (тъй като се твърди, че е изготвен в студиото на «Канал 0») и единична цена за излъчване на клип, както и в какъв часови пояс е излъчван клипа. Ето защо наличието на сертификати, които не удостоверяват излъчване на клип с конкретна продължителност, в какъв часови пояс се излъчва и как и формирана крайната цена на «реklamната услуга» не могат да служат като годно доказателство за реално изпълнена рекламна услуга.

По повод извършена насрещна проверка на [фирма] (правоприемник на ЕТ) е депозирано писмено обяснение от 06.06.2011г. (стр.95 от делото), от което се установява, че търговецът не е имал преки търговски отношения с жалбоподателя, а рекламната заставка е изработена в „Канал 0” от технически персонал, назначен на работа в дружеството на трудови договори. По повод връчено му ИПДПОЗЛ от 02.06.2011г. (стр.96 от делото) [фирма] е представил фактура №

745 от **30.11.2009г.** на стойност **600 лв. с ДДС**, издадена на получател [фирма], ЕИК [ЕИК] с предмет „изработка на рекламни клипове по договор за предоставяне на рекламно време/**100 броя**”. Приложен е ПКО № 4721 от **17.11.2009г.** за сумата от **600 лв.** Както вече се посочи по данни от електронната страница на „Канал 0” изработка на телевизионен клип до 30 сек. е с цена от 90 лв., изработка на телевизионен клип до 60 сек. - 120 лв., цената на **еднократно** излъчване в „Канал 0” варира между 15 лв. и 30 лв., като за **7 броя излъчвания на ден месечната** цена е 1900 лв. (което прави около **10 лв.** на излъчване с ДДС).

С договор от 15.09.2008г. [фирма] се е задължила да предоставя на [фирма] „рекламно време в програмната схема на „Канал 0” за периода от **01.10.2008г. до 30.09.2009г.** (стр.138 от делото). За периода от от 01.10.2008г. до 31.12.2008г. е договорено възнаграждение от 750 лв. без ДДС, а за периода от 01.01.09г. до 30.09.09г. – общо възнаграждение в размер на 4150.00 лв. без ДДС. Съгласно чл.11 от договора възложителят се е задължил да депозира „месечни заявки за излъчване на рекламни форми”. Съгласно чл.12 от договора изпълнителят предоставя спецификация за изпълнението на поръчката като конкретизира брой излъчвания, период на излъчването, излъчен рекламен продукт. По делото са представени **месечни заявки** за излъчване на рекламни клипове от [фирма] към [фирма]. Заявките съдържат име на клиента (рекламодател) и брой излъчвания. Липсват каквито и да било данни в заявките за конкретния вид на рекламния продукт, неговата продължителност, в какъв часови пояс ще бъде излъчен, с каква дневна честота ще бъдат общо „възложените” 250 излъчвания за м.октомври, 275 излъчвания за м.ноември 2008г. и 400 излъчвания за м.декември 2008г. Същевременно [фирма] е издал на [фирма] фактури с предмет „рекламно време” – за м.октомври 2008г. с ДО 250 лв., за м.ноември 2008г. с ДО 100 лв. и за м.декември 2008г. с ДО 400 лв. Тези цени не съответстват на публично обявените цени на електронната страница на „Канал 0” от **15 лв.-30 лв.** на излъчване. Т.е. за договорените 925 излъчвания за м.10-м.12 2008г. операторът е получил възнаграждение в размер на 750 лв. без ДДС (за много повече рекламодатели), т.е. много по-малко от 1.00 лв. на излъчване. От друга страна има несъответствие между количеството на заявките по месеци и стойността на услугата по фактури: напр. заявката за м.октомври 2008г. касае само четирима рекламодатели, а издадената фактура

е за 300 лв. с ДДС, заявката за м.ноември 2008г. касае само 22 рекламни продукта, а издадената фактура е за 120 лв. с ДДС. От друга страна – заявката за м.декември касае 61 броя рекламни продукта, а стойността на фактурата е 400 лв. Т.е., по делото безспорно са представени писмени доказателства, но от същите по никакъв начин не се установяват релевантните за твърдяната услуга факти и обстоятелства като: продължителност на рекламния клип, часови пояс на излъчване, в какъв интензитет в месечния период ще продължат излъчванията и по какъв начин е формирана договорната цена. Доколкото се касае до съществени елементи от договорната свобода - предмет и цена на договора, при липсата им не може да се поддържа наличие на реални договорни отношения. Тук е местото да се посочи, че наличието на счетоводна отчетност **не е равнозначно** на реално изпълнени услуги (съобразно предмета на спорните фактури). Приема се константно в съдебната практика, че наличието на издадени фактури не удовлетворява изискването на пълно доказване наличието на реална доставка именно доколкото фактурите могат да бъдат „безналични”, „безстокови”. Т.е. създаването на счетоводни документи и отразяването им в счетоводството на дружеството не е равнозначно на реалност на доставката. Освен редовно воденото счетоводство и създадените счетоводни документи (които като частни документи нямат обвързваща съда доказателствена сила) трябва от съвкупната преценка на целия събран по делото доказателствен материал да следва категоричен и несъмнен извод за реалност на доставките. В случая този извод се разколебава от многобройни, изтъкнати по-горе в решението несъответствия. Ето защо допуснатата и приета по делото без оспорване съдебно счетоводна експертиза не доказва по категоричен и несъмнен начин наличието на реално изпълнена услуга, респ. реално осъществено данъчно събитие, като основание за издаване на процесните фактури.

Изцяло не съответстват на официално обявените от „**Канал 0**” цени за излъчване на рекламен видеоклип цените, които са договорени в договор от 29.09.2008г., с който [фирма] възлага на [фирма] „да организира и следи за излъчването на рекламен видеоклип” при стойност от **200 лв. с ДДС** на излъчване, като са договорени 525 излъчвания. Така общата договорна стойност на договора между [фирма] и [фирма] възлиза на 122 850.00 лв. за организация, контрол и излъчване на рекламен видеоклип в

рамките на *два месеца* по регионален „Канал 0”.

С идентичен договор от 24.11.2008г. [фирма] е възложило на [фирма] „да организира и следи за излъчването на рекламен видеоклип” в програмата на кабелни оператори „Канал 0” и „ТВ Микс” за м.декември 2008г., като организира общо 760 излъчвания, от които: 400 излъчвания в програмата на „Канал 0” и 360 излъчвания в програмата на „ТВ Микс” за сумата от **177 840.00 лв.** с ДДС, или отново по **200 лв.** на излъчване с ДДС.

По всички горепосочени фактури липсват данни по какъв начин е *формирана или съгласувана* цената на услугите, както и каква е цената поотделно за труд и материали, доколкото «Канал 0» би следвало да калкулира цена за изготвяне на рекламен видеоклип.

Всички горепосочени обстоятелства: липса на конкретизация в предмета на договора (излъчване на клип без данни за неговата продължителност, часови пояс на излъчване), изцяло липса на съгласуване на цената (като предметът и договорната цена са съществени елементи от съдържанието на договора и липсват им навежда на нищожност по смисъла на чл.26, ал.2 ЗЗД) преценени в тяхната съвкупност, правилно е квалифицирана от ревизиращите органи като липса на реална доставка по смисъла на чл.9, ал.1 ЗДДС. Жалбоподателят от своя страна не е провел пълно насрещно доказване чрез ангажиране на доказателства в подкрепа на твърденията му за реалност на доставките – как е определена договорната цена, на каква стойност са закупените и вложени при изготвяне на клипа материали. Тези обстоятелства налагат извод за липса на реална доставка. Същата е препятствие за упражняване правото на ДК по смисъла на чл.68, ал.1, т.1 ЗДДС. В този смисъл наличието на издадени фактури и приемо-предавателни протоколи не е достатъчно, за да обективира реалност на доставките. Като са достигнали до същите правни изводи ревизиращите органи са постановили оспорение РА при правилно приложение на материалния закон. На основание чл.160, ал.1 ДОПК жалбата следва да бъде отхвърлена като неоснователна в тази ѝ част.

При този изход на спора и на основание чл.161, ал.1 ДОПК на ответникът има право на юрисконсултско възнаграждение, но не е направил искане в тази насока, поради което разноси не се присъждат.

Водим от горното АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, I-во Административно отделение, 14-и състав

Р Е Ш Е Н И Е :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК [ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], ет.8 срещу РЕВИЗИОНЕН АКТ (РА) № [ЕГН] от 25.08.2011г., издаден от И. Д. И. на длъжност “главен инспектор по приходите” при ТД на НАП [населено място], потвърден с решение №477 от 05.03.2012г. на директора на ДОУИ [населено място] относно отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 51400.00 лв. за данъчни периоди м.11 и м.12 2008г. по облагаеми доставки, извършени от доставчика [фирма].

Решението може да се обжалва в 14 дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред ВАС на РБ.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: