

РЕШЕНИЕ

№ 5366

гр. София, 05.08.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 10 състав, в открито заседание на 15.05.2013 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Камелия Стоянова

при участието на секретаря Велина Димитрова и при участието на прокурора Костов, като разгледа дело номер **5195** по описа за **2012** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от ДОПК.

Образувано е по жалба от [фирма], като предмет на съдебен контрол за законосъобразност е ревизионен акт № [ЕГН]/09.12.2011 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С.. Жалбоподателят обжалва ревизионния акт в частта му на отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 248 699, 60 лв. за данъчни периоди м. 03.2009 г., м. 04.2009 г., м. 05.2009 г. и м. 06.2009 г. по фактури, издадени от [фирма] и [фирма]. Претендират се разноси.

Ответникът – директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С. изразява становище за неоснователност на жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, като обсъди доводите на страните в производството и събраните по делото доказателства намира за установено от фактическа страна следното:

Със заповед за възлагане на ревизия № 1105197/03.05.2011 г., издадена от С. И. А. – началник на сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” в ТД на НАП С., изменена със заповед № 1019448/11.08.2011 г., издадена от Ц. К. Навчев – началник на сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” в ТД на НАП С. е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията на дружеството по ЗДДС за периода 01.03.2009 г. – 30.06.2009 г. Ревизията е била извършена и въз основа на решение № 627/13.04.2011 г. на директора на дирекция „О.” С., с което е отменен ревизионен акт № 21001101338/02.06.2011 г. за посочените периоди с указание за извършване на нова ревизия. На търговското дружество, в съответствие с чл. 113, ал. 2

от ДОПК е връчен екземпляр от заповедта за възлагане на ревизия, видно от отбелязването на разписката за връчването ѝ.

Със заповедта за възлагане на ревизия, в съответствие с чл. 113, ал. 1 от ДОПК, са определени данните за ревизираното лице по чл. 81, ал. 1, т. 2-5 от ДОПК, ревизиращите органи по приходите, срокът за извършване на ревизията. Изготвен е ревизионен доклад № 1109448/21.09.2011 г., същият е връчен на ревизираното лице, съдържа реквизитите по чл. 117, ал. 2 от ДОПК. Ревизионното производство е приключило с издаването на обжалвания ревизионен акт, с който на дружеството са установени задължения за ДДС в размер на 248 389, 13 лв. и лихви за забава в размер на 69 631, 40 лв. В хода на ревизионното производство е била извършена насрещна проверка на [фирма], за което е бил изготвен протокол за извършена насрещна проверка № 23-36-1105197-01/15.08.2011 г.

От съдържанието на протокола се установява, че от дружеството са били изискани документи относно реалното извършване на доставки по издадените от него фактури. В резултат на представените доказателства е установено, че дружеството е издало на [фирма] (предишно наименование [фирма]) фактура № 498/05.03.2009 г. с предмет на доставката плащане по договор за реклама от 05.03.2009 г. с начислен ДДС 18000 лв., № 499/06.03.2009 г. с предмет на доставката плащане по договор за реклама от 05.03.2009 г. с начислен ДДС 18000 лв., № 501/09.03.2009 г. с предмет на доставката плащане по договор за реклама от 05.03.2009 г. с начислен ДДС 16000 лв., № 503/11.03.2009 г. с предмет на доставката плащане по договор за тв реклама от 05.03.2009 г. с начислен ДДС 14000 лв., № 506/16.03.2009 г. с предмет на доставката плащане по договор за тв реклама с начислен ДДС 16000 лв., № 509/19.03.2009 г. с предмет на доставката плащане по договор за тв реклама с начислен ДДС 20000 лв., № 510/20.03.2009 г. с предмет на доставката плащане по договор за тв реклама с начислен ДДС 18000 лв., № 515/25.03.2009 г. с предмет на доставката плащане по договор за тв реклама с начислен ДДС 16000 лв., № 517/27.03.2009 г. с предмет на доставката плащане по договор за тв реклама от 05.03.2009 г. и № 518/28.03.2009 г. с предмет на доставката плащане по договор за тв реклама от 05.03.2009 г. с начислен ДДС 18000 лв. Ревизиращите органи са установили, че фактурите са включени в дневника за продажби и в справките декларации за съответните данъчни периоди, разплащанията по фактурите са били извършени в брой, за което са приложени дневни финансови отчети на ЕКАФП. От проверяваното дружество е бил представен и договор за излъчване на рекламни видеоклипове от 05.03.2009 г., по силата, на който изпълнителят [фирма] се задължава да организира и да следи за излъчването на рекламен видеоклип, представящ и популяризиращ дейността на възложителя ([фирма]) в програмата на телевизионни кабелни оператори RN канал 0 и ТВ „Микс”. Съгласно писмените обяснения на представляващия дружеството [фирма], извършването на рекламната услуга по посочения договор е било превъзложено на [фирма]. В хода на ревизионното производство е представен и договор от 09.03.2009 г., сключен между [фирма] като възложител и [фирма] като изпълнител с идентичен предмет на този по договора между [фирма] и [фирма]. Съгласно т. 3 от договора между страните е уговорено извършването на 4350 излъчвания на рекламни клипове в програмите на кабелни телевизии „канал 0” и „ТВ Микс” за клиент [фирма]. В хода на ревизионното производство от страна на [фирма] са представени два броя сертификати за излъчване на рекламни форми, издадени от рекламна агенция [фирма].

В издадения сертификат от 07.05.2009 г. за периода 01.04.2009 г. 30.04.2009 г. са отразени 350 броя излъчвания с обща продължителност от 3500 секунди за клиент [фирма] на рекламен продукт [фирма]. В издадения сертификат от 01.09.2009 г. е записано, че за периода от 01.05.2009 г. до 31.08.2009 г. са били изпълнени 2000 броя излъчвания с обща продължителност от 20 000 секунди за клиент [фирма] на рекламен продукт [фирма]. От [фирма] е представена и спецификация от 01.09.2009 г., издадена от [фирма], в която е записано, че за периода 01.05.2009 г. – 31.07.2009 г. са осъществени излъчвания на 2000 видеоклипа с продължителност 20 000 секунди, популяризиращи дейността на [фирма] в ефира на кабелен оператор „Канал 0”. Съгласно представените писмени обяснения на управителя на [фирма] рекламният видеоклип е изработен от служители на дружеството през м. 03.2009 г., а като автори са посочени С. П. (управител на рекламна дейност в дружеството) и Ф. К. (графичен дизайнер). Приложена е ведомост за заплати, в която са посочени и двете лица. Посочено е, че видеоклипът е изработен на компютър, който е собственост на търговското дружество, като съгласно представеното обяснение разходите за изработката на клипа са на обща стойност 875, 74 лв., представляващи начислени амортизации на компютърната конфигурация, начислени заплати на служителите, изработили клипа в размер на 705 лв. и начислен осигуровки в размер на 127, 61 лв. След анализ на събраните по делото доказателства органите по приходите са приели, че са налице данни за отклонение от данъчно облагане, от представените доказателства не се обосновава извода на реалност на доставките по процесните фактури и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС са отказали правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма] на [фирма] в размер на 174 000 лв. за данъчен период м. 03.2009 г.

В хода на ревизионното производство е била извършена насрещна проверка на [фирма], съставен е протокол за извършена насрещна проверка № 3-36-1105197-03/09.08.2011 г., до дружеството е било изготвено ИПДПОЗЛ, което е било връчено по реда на чл. 32 от ДОПК. В хода на ревизионното производство е установено, че [фирма] е издало на [фирма] фактура № 1/21.04.2009 г. с предмет на доставката по договор за реклама с начислен ДДС 20000 лв., фактура № 2/27.04.2009 г. с предмет на доставката по договор за реклама с начислен ДДС 26 000 лв., № 3/27.05.2009 г. с предмет на доставката по договор за реклама с начислен ДДС 11 000 лв., № 6/29.06.2009 г. с предмет на доставката реклама по договор с начислен ДДС 17 266 лв. Представен е договор от 16.04.2009 г. за излъчване на рекламни видеоклипове с възложител „В. А. Мениджмънт” и изпълнител [фирма]. Между страните е уговорено, че възложителят възлага, а изпълнителят приема да набира поръчки от свои клиенти-рекламодатели за излъчване на рекламни материали в програмата на телевизия. Съгласно договора възложителят предоставя рекламно време и осигурява излъчването на рекламните материали на клиентите-рекламодатели на изпълнителя. Във връзка с фактура № и фактура № 2 е представен анекс от 16.04.2009 г. към договора, относно фактура № 3 е представен анекс от 11.05.2009 г. към договора, относно фактура № 6 е представен анекс от 04.06.2009 г. към договора. В хода на ревизионното производство от ревизираното дружество са представени сертификати документиращи излъчена реклама по телевизия Е. за периодите от 01.06.2009 г. до 30.06.2009 г., от 01.07.2009 г. до 31.07.2009 г. и от 01.08.2009 г. до 31.08.2009 г. Установено е, че в сертификатите е записано, че същите са отнасят за излъчването на реклами на продукт Unikat BG, докато в този период наименованието на дружеството

е било [фирма]. След анализ на събраните по делото доказателства органите по приходите са приели, че са налице данни за отклонение от данъчно облагане, от представените доказателства не се обосновава извода на реалност на доставките по процесните фактури и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС са отказали правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма] на [фирма] в размер на 74 266 лв. за данъчен период м. 04.2009 г., м. 05.2009 г. и м. 06.2009 г.

Осъществено е обжалването по административен ред, като решаващият административен орган – директорът на дирекция „О.“ в ЦУ на НАП е потвърдил ревизионния акт. По делото е изслушано заключението по назначена съдебно-счетоводна експертиза, което не е било оспорено от страните.

При така установената фактическа обстановка, съдът прави следните правни изводи: Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК, подадена е от лице, имащо право на жалба, срещу подлежащ на обжалване административен акт, и след като е осъществено обжалването по административен ред в съответствие с чл. 156, ал. 2 от ДОПК, и е процесуално допустима.

По същество същата е неоснователна.

Предмет на съдебен контрол за законосъобразност в производството пред настоящата инстанция е ревизионен акт № [ЕГН]/09.12.2011 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С. в частта му на отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 248 699, 60 лв. за данъчни периоди м. 03.2009 г., м. 04.2009 г., м. 05.2009 г. и м. 06.2009 г. по фактури, издадени от [фирма] и [фирма]. От събраните по делото доказателства се установява, че [фирма] е издало на [фирма] (предишно наименование [фирма]) фактура № 498/05.03.2009 г. с предмет на доставката плащане по договор за реклама от 05.03.2009 г. с начислен ДДС 18000 лв., № 499/06.03.2009 г. с предмет на доставката плащане по договор за реклама от 05.03.2009 г. с начислен ДДС 18000 лв., № 501/09.03.2009 г. с предмет на доставката плащане по договор за реклама от 05.03.2009 г. с начислен ДДС 16000 лв., № 503/11.03.2009 г. с предмет на доставката плащане по договор за тв реклама от 05.03.2009 г. с начислен ДДС 14000 лв., № 506/16.03.2009 г. с предмет на доставката плащане по договор за тв реклама с начислен ДДС 16000 лв., № 509/19.03.2009 г. с предмет на доставката плащане по договор за тв реклама с начислен ДДС 20000 лв., № 510/20.03.2009 г. с предмет на доставката плащане по договор за тв реклама с начислен ДДС 18000 лв., № 515/25.03.2009 г. с предмет на доставката плащане по договор за тв реклама с начислен ДДС 16000 лв., № 517/27.03.2009 г. с предмет на доставката плащане по договор за тв реклама от 05.03.2009 г. и № 518/28.03.2009 г. с предмет на доставката плащане по договор за тв реклама от 05.03.2009 г. с начислен ДДС 18000 лв.

От събраните по делото доказателства се установява, че фактурите са включени в дневника за продажби и в справките декларации за съответните данъчни периоди, разплащанията по фактурите са били извършени в брой, за което са приложени дневни финансови отчети на ЕКАФП. Спорът между страните е относно реалността на доставките по процесните фактури, като наличието или не на реалност на доставките следва да се прецени при съобразяване на приложимите правни разпоредби и събраните по делото доказателства. Това е така предвид и обстоятелството, че самият факт на издаване на фактурите, тяхното счетоводно отразяване в съответните регистри и извършването на плащане по тях не е достатъчно и необходимо условие, за да се приеме, че е налице реалност на доставките по същите.

Това е обстоятелство, което несъмнено произтича от анализа на приложимите правни разпоредби, регламентиращи предпоставките относно правото на приспадане на данъчен кредит.

Правото на приспадане на данъчен кредит е определено в чл. 68, ал. 1 от ЗДДС, съгласно който 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. Следователно, правото на приспадане на данъчен кредит във всеки случай предполага наличието на осъществена доставка на стоки или услуги. Освен това чл. 68, ал. 1 от ЗДДС предполага правото на приспадане на данъчен кредит за получени от лицето стоки или услуги по облагаема доставка. Облагаема доставка съгласно чл. 12, ал. 1 от ЗДДС е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на [чл. 6](#) и [9](#), когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго. Напълно идентична в тази насока е и разпоредбата на чл. 178 от директивата 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (директивата), съгласно която, за да може да упражни правото си на приспадане, данъчнозадълженото лице трябва да отговаря на следните условия за целите на приспадане в съответствие с член 168, буква а) по отношение на доставката на стоки или услуги, той трябва да притежава фактура, съставена в съответствие с членове 220—236 и членове 238, 239 и 240.

От своя страна, съгласно чл. 168, б. а” доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава-членка, в която извършва тези сделки да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати дължимия или платен ДДС в тази държава-членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице. Следователно, и съгласно чл. 178, вр. чл. 168 от директивата съществува изискването лицето, което претендира правото на приспадане на данъчен кредит да е получател на доставката или услугата, а другото данъчнозадължено лице да е реалния доставчик на доставката на стока или услуга. В тази връзка, както се посочи и по-горе, самото издаване на фактурите не е достатъчно, за да обоснове реалност на документираните с тях доставки на стоки или услуги. В тази връзка при изследване на обстоятелството дали по отношение на жалбоподателя е налице правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури следва да се съобрази и обстоятелството, че законодателят в никакъв случай не предпоставя признаването на разходите само с формалното им документално оформяне, ако то не е свързано с реални стопански операции, както е в процесния случай. Следователно, при една реално осъществена стопанска операция, данъчно задължените лица трябва да я оформят и документално в счетоводствата си и тогава ще е налице както реално осъществена доставка, така и нейното документално оформяне (в процесния случай от събраните по делото доказателства се установява само и единствено документалното оформяне на доставките в счетоводството). Другата хипотеза не намира опора в закона - недоказана реална доставка, но доказване на нейното документално оформяне в счетоводството.

В тази хипотеза първият въпрос, който се поставя - документалното оформяне предпоставя ли реална доставка или без значение дали такава е осъществена. В този

случай правилният отговор ще бъде винаги отрицателен, тъй като законът при всички случаи, независимо дали се касае за определяне на косвени или на преки данъци изисква преди всичко доказателства за реалност на доставката, а след това и правилното ѝ счетоводно оформяне. От събраните по делото доказателства не се доказва реалността на доставките по процесните фактури. Както и се посочи по-горе в мотивите на настоящото решение, за признаване правото на приспадане на данъчен кредит съществува изискването лицето, което претендира правото на приспадане на данъчен кредит да е получател на доставката или услугата, а другото данъчнозадължено лице да е реалният доставчик на доставката на стока или услуга.

В тази връзка се прави и извода, че от събраните по делото доказателства не може да се установи, че именно лицето, посочено като доставчик на услугите по процесните фактури, а именно [фирма] е извършило посочените рекламни услуги. В хода на ревизионното производство е представен договор за излъчване на рекламни видеоклипове от 05.03.2009 г., по силата, на който изпълнителят [фирма] се задължава да организира и да следи за излъчването на рекламен видеоклип, представящ и популяризиращ дейността на възложителя ([фирма]) в програмата на телевизионни кабелни оператори RN канал 0 и ТВ „Микс“. Съгласно т. 3.1 от договора за периода от 01-30 април 2009 г. в програмата на „ТВ Микс“ следва да се осъществят 350 излъчвания на рекламния клип, за периода 01-31 май 2009 г. в програмата на Канал 0 следва да се осъществят общо 500 излъчвания на рекламния клип, за същия период в програмата на ТВ Микс следва да се осъществят общо 500 излъчвания на рекламния клип, за периода от 01-30 юни 2009 г. в програмата на Канал 0 следва да се осъществят 500 излъчвания на рекламния клип, за същия период в програмата на ТВ Микс следва да се осъществят 500 излъчвания на рекламния клип, за периода 01-31 юли 2009 г. в програмата на Канал 0 следва да се осъществят 500 излъчвания на рекламния клип, за същия период в програмата на ТВ Микс следва да се осъществят 500 излъчвания на рекламния клип, за периода 01.31 август 2009 г. в програмата на Канал 0 следва да се осъществят 500 излъчвания на рекламния клип, за същия период в програмата на ТВ Микс следва да се осъществят 500 излъчвания на рекламния клип. Съгласно писмените обяснения на представляващия дружеството [фирма], извършването на рекламната услуга по посочения договор е било превъзложено на [фирма]. В хода на ревизионното производство е представен и договор от 09.03.2009 г., сключен между [фирма] като възложител и [фирма] като изпълнител с идентичен предмет на този по договора между [фирма] и [фирма]. Съгласно т. 3 от договора между страните е уговорено извършването на 4350 излъчвания на рекламни клипове в програмите на кабелни телевизии „Канал 0“ и „ТВ Микс“ за клиент [фирма].

Като доказателства по спора са представени и издадени от [фирма] 10 броя фактури в полза на [фирма] с посочен предмет на доставката плащане по договор за тв реклама от 09.03.2009 г. за клиент [фирма] в тв оператори Канал 0 и ТВ Микс. Като доказателство по спора е представен договор за предоставяне на рекламно време от 16.02.2009 г., по силата на който

изпълнителят [фирма] се задължава да предоставя ежемесечно на възложителя [фирма] рекламно време в програмната схема на телевизионен канал Канал 0 в рамките на периода 01.03.2009 г. – 30.11.2009 г., като рекламното време е в максимален обем до 60 минути за всяко едно денонощие през посочения период. Представена е и заявка за излъчване на рекламни клипове в програмната схема на Канал 0 за периода от 01 май – 31 май 2009 г., в който като клиент е посочен и [фирма] с посочени 100 броя излъчвания.

Като клиент е посочен и [фирма] с 500 излъчвания, представена е и заявка за излъчване на рекламни клипове в програмната схема на Канал 0 за периода от 01 юни – 30 юни 2009 г., в която като клиент е посочена [фирма] с 58 излъчвания и [фирма] с 500 броя излъчвания, представена е заявка за излъчване на рекламни клипове в програмната схема на Канал 0 за периода от 01 юли – 31 юли 2009 г., в която като клиент е посочен и [фирма] с 500 броя излъчвания, представена е заявка за излъчване на рекламни клипове в програмната схема на Канал 0 за периода от 01 август – 31 август 2009 г., в която като клиент е посочен [фирма] с 500 броя излъчвания. Като доказателство по спора е представена и спецификация от управителя на [фирма], с която същият констатира изпълнението на дружеството за периода 01 май 2009 г. – 31 август 2009 г., състоящо се в излъчване на рекламен видеоклип, популяризиращ дейността на [фирма] в ефира на кабелен оператор „Канал 0“.

Като доказателство по спора е представен договор за предоставяне на рекламно време от 01.12.2008 г., по силата, на който изпълнителят [фирма] се задължава да предоставя ежемесечно на възложителя [фирма] рекламно време в кабелен оператор К. тел в програмната схема на канал ТВ Микс, като с анекс от 27.02.2009 г. срокът на действие на договора е удължен от 01.03.2009 г. до 31.08.2009 г. включително. Като доказателство по спора са представени заявки за излъчване на рекламни клипове в програмната схема на ТВ Микс за периода от 01 април – 30.04.2009 г. (с посочен клиент [фирма] с 350 броя излъчвания), за периода от 01 май – 31 май 2009 г. (с посочен клиент [фирма] с 500 броя излъчвания), за периода 01 юни – 30 юни 2009 г. (с посочен клиент 4ПВЦ” Е. с 500 броя излъчвания), за периода от 01 юли – 31 юли 2009 г. (с посочен клиент [фирма] с 500 броя излъчвания), за периода 01 август – 31 август 2009 г. (с посочен клиент [фирма] с 500 броя излъчвания). Представени са и сертификати за излъчване на рекламни форми, издадени от [фирма] за м. април и м. май-август 2009 г. От така представените доказателства не може да се направи обоснован извод за доказана реалност на доставките, документиращи с процесните фактури. Както се посочи и по-горе в мотивите на настоящото решение не може да се направи извод за реалност на доставката само от представени фактури, договори с подизпълнители, издадени фактури от подизпълнителите, декларации на лицата, изпълнители по договорите, че договорите са били изпълнени (имат се предвид издадените спецификации за излъчване на рекламния клип). Следва да се посочи обстоятелството, че в

сключения договор, въз основа на който са били издадени процесните фактури между [фирма] (в качеството му на възложител”) и [фирма] (в качеството му на изпълнител) не се съдържат клаузи относно обстоятелството за начина на изготвяне на схемите за излъчване, за начина и срока за предаването на тези схеми, за продължителността на излъчването. От представения договор не може да се направи обоснован извод дори и за неговия предмет, не се посочва каква ще бъде рекламата и какво ще бъде нейното съдържание. Предметът на договора е определен в чл. 1, където се посочва излъчването на рекламен видеоклип, който следва да популяризира дейността на възложителя без, обаче да се конкретизира коя точно дейност на възложителя ще се популяризира.

Както и правилно се посочва в решението на решаващия административен орган като изготвен дружеството е представило 1 рекламен клип, като същият е с продължителност 30 секунди и се отнася до Unikat.bg. При съобразяване на това обстоятелство в противоречие със същото са издадените 2 броя сертификати и 1 брой спецификация, представени съответно от [фирма] и [фирма], от които е видно, че продължителността на 1 излъчен рекламен клип е 10 секунди. В процесния случай чрез представените по спора фактури и договори се установява именно формалното документиране на развили се между посочените търговци търговски взаимоотношения, но не се доказва реалното осъществяване на доставките, документиращи издаването на фактурите, по които е отказано правото на приспадане на данъчен кредит.

Както и се посочи по-горе в мотивите на настоящото решение за признаване правото на приспадане на данъчен кредит съществува изискването лицето, което претендира правото на приспадане на данъчен кредит да е получател на доставката или услугата, а другото данъчнозадължено лице да е реалният доставчик на доставката на стока или услуга. От събраните по делото доказателства не се установява по несъмнен начин, че [фирма] е получател на услугата по процесните фактури. От събраните по делото доказателства не се установява какъв е бил процесния видеоклип, върху какъв носител е бил изработен същия, каква част от дейността на дружеството е рекламирана с него – това са обстоятелства, които са от значение за преценката на реалността на доставката с оглед на обстоятелството, че от неговия вид може да се определи и техническата и кадровата обезпеченост за поръчването му.

От събраните по делото доказателства не се установява също така обстоятелството, че доставчик по процесните фактури е било именно лицето, посочено като такъв във фактурите, а именно [фирма]. От събраните по делото доказателства не се установява по несъмнен начин, че посоченото търговско дружество е разполагало с необходимия технически и кадрови потенциал за изработването на рекламния видеоклип, не се установи с такъв технически и кадрови потенциал да са разполагали и дружествата [фирма] и „В. ЕН ЕР”. С оглед на това и доколкото не са представени преки доказателства относно изработването на рекламния клип, респективно неговия предмет и съдържание, нито относно излъчването му в съответната телевизия, други

документи, удостоверяващи излъчването на рекламата, визуализация на рекламния клип, респективно наличие на технически носител, който да го обективира - В., видеокасата, не може да се приеме, че са налице безспорни и категорични доказателства за извършването на процесните доставки на рекламни услуги.

Договорите, с които е възложено организирането и излъчването на рекламния видеоклип, не съдържат информация посредством която би могъл клипът да бъде индивидуализиран, като са посочени единствено броят на повторенията и периода на излъчване и телевизията която ще извърши излъчването. След като не се съдържат данни относно видеоклипа, не би могла да бъде извършена проверка и дали е предаден от [фирма] и излъчван точно възложения клип от [фирма]. Както се посочи и по-горе от събраните по делото доказателства не може да се направи извод изобщо излъчването на какъв рекламен клип е било възложено от [фирма]. От така събраните по делото доказателства следва извода за формалното документиране на евентуално развили се търговски взаимоотношения между [фирма] и [фирма], между [фирма] и [фирма] и между [фирма] и [фирма], респективно [фирма] (като последните търговски дружества съобразно представените по делото доказателства се определят като лицата, притежаващо рекламно време в програмната схема на телевизионен канал Канал 0 и по този начин осъществили излъчването на рекламния клип, популяризиращ дейността на [фирма]). Следователно, изводите на ревизиращите органи, а и на решаващия административен орган са правилни, направени са в съответствие с приложимите правни разпоредби и съобразно събраните доказателства.

От събраните по делото доказателства се установява, че [фирма] е издало на [фирма] фактура № 1/21.04.2009 г. с предмет на доставката по договор за реклама с начислен ДДС 20000 лв., фактура № 2/27.04.2009 г. с предмет на доставката по договор за реклама с начислен ДДС 26 000 лв., № 3/27.05.2009 г. с предмет на доставката по договор за реклама с начислен ДДС 11 000 лв., № 6/29.06.2009 г. с предмет на доставката реклама по договор с начислен ДДС 17 266 лв. Представен е договор от 16.04.2009 г. за излъчване на рекламни видеоклипове с възложител [фирма] и изпълнител [фирма]. Съобразно клаузите на договора задълженията на [фирма] са да предоставя рекламно време на [фирма] и да осигурява излъчването на рекламни материали на клиенти – рекламодатели на [фирма]. Съобразно също така клаузите на договора [фирма] следва да предоставя на [фирма] рекламните материали на касети В. SP или във форматMPG2, като в срок до 2 дни след приключване на рекламната кампания телевизията връща на рекламната агенция касетите с рекламните материали.

Към договора е представен анекс от 16.04.2009 г. (със същия страните се споразумяват за излъчването на 1104 броя реклами по национална кабелна телевизия Е. и Ekids, изработване на медия план за излъчванията през м. май-юни 2009 г. и издаването на сертификат за излъчените рекламни клипове),

анекс от 11.05.2009 г., с който страните се споразумяват за излъчването на 264 броя рекламни спотове по национална кабелна телевизия Е. и Ekids, изработване на медия план за излъчванията през м. юни – юли 2009 г., издаване на сертификат за излъчените рекламни клипове), анекс от 04.06.2009 г., с който страните се споразумяват за излъчване на 415 броя рекламни клипове по национална кабелна телевизия Е. и Ekids, изработване на медия план за излъчванията през м. юли – август 2009 г. и издаване на сертификат за излъчените рекламни клипове.

Като доказателство по спора са представени и 5 броя фактури, издадени от Е. национална кабелна телевизия в полза на [фирма]. Като доказателство по спора е представен и договор № 4/14.04.2009 г., сключен между Е. национална кабелна телевизия и „В. А. Мениджмънт Е., по силата на който телевизията възлага, а рекламната агенция приема да набира поръчки от свои клиенти – рекламодатели и да излъчва рекламни материали в програмата на телевизията, телевизията предоставя рекламно време в каналите Е. и Ekids и осигурява излъчването на рекламните материали на клиентите рекламодатели на рекламната агенция в съответствие с поръчките на рекламната агенция. От така събраните доказателства не се установява реалност на доставките по процесните фактури. От събраните по делото доказателства не се установява по никакъв начин каква е била излъчваната реклама, не се установява какви са били рекламните материали, същите не са представени като доказателства по делото. Съобразно клаузите на договора задълженията на [фирма] са да предоставя рекламно време на [фирма] и да осигурява излъчването на рекламни материали на клиенти – рекламодатели на [фирма]. От събраните по делото доказателства не се установява кои са клиентите-рекламодатели на [фирма], чиято реклама е била излъчвана.

Като доказателство по спора не е представена и излъчваната реклама, от доказателствата по делото не се установява по никакъв начин в какво се състои същата. Още повече, че същата следва да бъде в притежание на жалбоподателя по спора с оглед клаузите на договора, че рекламната следва да се изготвя на касети В. SP или във форматMPG2, като в срок до 2 дни след приключване на рекламната кампания телевизията връща на рекламната агенция касетите с рекламните материали. Към договора е представен анекс от 16.04.2009 г. (със същия страните се споразумяват за излъчването на 1104 броя реклами по национална кабелна телевизия Е. и Ekids, изработване на медия план за излъчванията през м. май-юни 2009 г. и издаването на сертификат за излъчените рекламни клипове), анекс от 11.05.2009 г., с който страните се споразумяват за излъчването на 264 броя рекламни спотове по национална кабелна телевизия Е. и Ekids, изработване на медия план за излъчванията през м. юни – юли 2009 г., издаване на сертификат за излъчените рекламни клипове), анекс от 04.06.2009 г., с който страните се споразумяват за излъчване на 415 броя рекламни клипове по национална кабелна телевизия Е. и Ekids, изработване на медия план за излъчванията през м. юли – август 2009 г. и

издаване на сертификат за излъчените рекламни клипове.

От събраните по делото доказателства не се установява какви са били излъчваните реклами, рекламни клипове и рекламни спотове и дали същите действително са били излъчени. Като доказателства по спора не са представени и предвидените и анексите медийни планове, които страните са се споразумели да бъдат изготвени. В съответствие с изложеното, от събраните по делото доказателства не може да се направи обоснован извод за извършени рекламни услуги от [фирма] в полза на [фирма] по процесните фактури. Реалността на процесните доставки не следва да се преценява само въз основа на издадените фактури и сключените договори между страните.

В хода на ревизионното производство от ревизираното дружество са представени сертификати документиращи излъчена реклама по телевизия Е. за периодите от 01.06.2009 г. до 30.06.2009 г., от 01.07.2009 г. до 31.07.2009 г. и от 01.08.2009 г. до 31.08.2009 г. Установено е, че в сертификатите е записано, че същите са отнасят за излъчването на реклами на продукт Unikat BG, докато в този период наименованието на дружеството е било [фирма]. От така събраните по делото доказателства следва извода за формалното документиране на евентуално развили се търговски взаимоотношения между [фирма] и [фирма], между [фирма] и национална кабелна телевизия Е.. В процесния случай чрез представените по спора фактури и договори се установява именно формалното документиране на развили се между посочените търговци търговски взаимоотношения, но не се доказва реалното осъществяване на доставките, документирани с издаването на фактурите, по които е отказано правото на приспадане на данъчен кредит.

Както и се посочи по-горе в мотивите на настоящото решение за признаване правото на приспадане на данъчен кредит съществува изискването лицето, което претендира правото на приспадане на данъчен кредит да е получател на доставката или услугата, а другото данъчнозадължено лице да е реалният доставчик на доставката на стока или услуга. От събраните по делото доказателства не се установява по несъмнен начин, че [фирма] е получател на услугата по процесните фактури. От събраните по делото доказателства не се установява какъв е бил процесния видеоклип, върху какъв носител е бил изработен същия, каква част от дейността на дружеството е рекламирана с него – това са обстоятелства, които са от значение за преценката на реалността на доставката с оглед на обстоятелството, че от неговия вид може да се определи и техническата и кадровата обезпеченост за поръчването му.

От събраните по делото доказателства не се установява също така обстоятелството, че доставчик по процесните фактури е било именно лицето, посочено като такъв във фактурите, а именно [фирма]. Договорите, с които е възложено организирането и излъчването на рекламния видеоклип, не съдържат информация посредством която би могъл клипът да бъде индивидуализиран, като са посочени единствено броят на повторенията и периода на излъчване и телевизията която ще извърши излъчването. След като

не се съдържат данни относно видеоклипа, не би могла да бъде извършена проверка и дали е предаден от [фирма] и излъчван точно възложения клип от [фирма]. Както се посочи и по-горе от събраните по делото доказателства не може да се направи извод изобщо излъчването на какъв рекламен клип е било възложено от [фирма].

Следователно, след анализ на събраните по делото доказателства и преценката на тяхната съотносимост с приложимите правни разпоредби не се установява реалността на доставките по никоя от фактурите, по отношение на които е отказано правото на приспадане на данъчен кредит. В тази връзка следва да се посочи и обстоятелството, че като основание и като правен извод за отказа на правото на приспадане на данъчен кредит органите по приходите не посочват обстоятелството на ненамиране на адресите за кореспонденция на всеки един от доставчиците, а обстоятелството, че не са представени доказателства за реалност на доставките, каквито доказателства следва да се притежават и от дружеството жалбоподател в производството пред настоящата инстанция.

Във връзка с правото на приспадане на данъчен кредит и принципа на данъчен неутралитет следва да се посочи и решение на Съда на Европейския съюз от 31 януари 2013 г., постановено по дело C-643/2011 г. съгласно т. 41, от което правото на съюза не изключва възможността компетентната администрация да провери дали фактурираните от данъчнозадължено лице сделки действително са извършени и с оглед на декларираното то него евентуално да установи наличието на данъчно задължение. Резултатът от такава проверка, както и декларирането и плащането на начислен ДДС от издателя на фактурата са обстоятелства, които националният съд следва да вземе предвид при преценката относно наличието на облагаема сделка, предоставящо право на приспадане на данъчен кредит на получателя по фактурата.

В мотивите на посоченото решение дори се приема, че само от акта, че в съставен на издателя на фактурата ревизионен акт данъчната администрация не е извършила корекция на декларирания от него ДДС не може да се направи изводът, че посочената администрация е признала, че фактурата съответства на действително извършена облагаема сделка (т. 42 от решението). В процесния случай правото на приспадане на данъчен кредит е отказано на жалбоподателя поради обстоятелството, че доставчикът не е представил документите, които биха доказали неговата техническа и кадрова обезпеченост за извършване на доставката (това е обстоятелство, по което в мотивите си се е произнесъл и съдът на Европейския съюз в посоченото решение).

В тази връзка съгласно мотивите на посоченото решение националната юрисдикция, както данъчната администрация, така и в настоящия случай съдебната инстанция следва да провери обстоятелствата в тази връзка, като в съответствие с правилата за доказване по националното право извърши обща преценка на всички доказателства. Такава обща преценка е била извършена от органите по приходите, издали обжалвания ревизионен акт. В настоящото съдебно производство, обаче доказателствената тежест относно опровергаване

на констатациите, съдържащи се в ревизионния акт принадлежи на жалбоподателя. Още с определението за насрочване на делото съдът е указал доказателствената тежест на страните, като в тежест на жалбоподателя по спора е опровергаването на констатациите, съдържащи се в ревизионния акт, а именно той е лицето, което следва да докаже реалността на осъществяваните доставки. И след като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, то в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт.

Доколкото, съгласно § 2 от Допълнителните разпоредби на ДОПК, за неуредените с този кодекс случаи, се прилагат разпоредбите на Административнопроцесуалния кодекс и Гражданския процесуален кодекс, то съдът на основание чл. 168, ал. 1 от АПК е длъжен да провери законосъобразността на административния акт на всички основания по чл. 146, като по отношение на нищожността, съгласно чл. 168, ал. 2 съдът я обявява, дори да липсва искане за това. Съдът намира, че обжалваният административен акт е издаден от компетентен орган. Със Заповед № К 1109448/21.09.2011 г., издадена от Ц. К. Навчев - началник на сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” в ТД на НАП С. е определен компетентният орган по приходите за издаването на ревизионния акт.

Началникът на сектор „Ревизии” има правомощието да издава заповеди за определяне на компетентен орган по силата на Заповед № РД-01-6/04.01.2010 г. на директора на ТД на НАП С.. В контекста на изложеното, в случая следва да се има предвид и разпоредбата на [чл. 160 от ДОПК](#), съгласно която съдът при съдебното обжалване на ревизионните актове е задължен да разреши материално-правния спор по същество. Поради това, дори и да констатира процесуални нарушения в хода на ревизионното производство, съдът няма правомощието да отмени ревизионния акт само на това основание, а следва да приложи материалния закон по отношение на установените по делото факти и да определи конкретния размер на данъчните задължения.

Заповедта за определяне на компетентния за издаването на ревизионния акт орган, както и заповедта за възлагането на ревизията са връчени на ревизираното лице, видно от разписките към същите.

Решението на решаващия административен орган също така е издадено от компетентен орган. Р. акт съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1, т. 1-8, а именно името и длъжността на органа, който го издава, номера и датата на акта, данните на ревизираното лице, обхвата на ревизията, съдържа мотиви, разпоредителна част, с която се определят задълженията.

С оглед заявената претенция за присъждане на юрисконсултско възнаграждение от ответника по спора, в съответствие с чл. 2 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, вр. чл. 7, ал. 1, т. 4 от същата е основателна, като в съответствие с чл. 161, ал. 1, изр. 3 от ДОПК същата следва да бъде уважена в размер на 6810, 41 лв.

Като взе предвид направените фактически и правни изводи и на основание чл.

160, ал. 1, предложение последно от ДОПК съдът,

РЕШИ

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] срещу ревизионен акт № [ЕГН]/09.12.2011 г., издаден от орган по приходите в ТД на НАП С., като неоснователна.

ОСЪЖДА [фирма] да заплати на Националната агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 6810, 41 лв.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните с връчване на преписи по реда на чл. 138 от АПК.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ