

РЕШЕНИЕ

№ 4098

гр. София, 29.08.2011 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 16 състав, в
публично заседание на 06.04.2011 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Ралица Романова

при участието на секретаря Гергана Мартинова и при участието на прокурора Христозова, като разгледа дело номер **836** по описа за **2011** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:
Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба вх. № 2396 от 01.02.2011 година, подадена от А. ИМ Е., ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК] с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет.1, ап.2, чрез С. И. Н., в качеството на управител срещу Ревизионен акт № 20001004971/05.10.2010 г., издаден от Р. С. Г. на длъжност старши инспектор по приходите при ТД на НАП С., потвърден с решение № 1994/27.12.2010г. на директора на Дирекция Обжалване и управление на изпълнението – [населено място].

Жалбоподателят оспорва изцяло ревизионния акт относно установените с него задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/, в резултат на непризнато право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от А. Т. Е. с ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК] в размер на 2 389 902,67 лв. за данъчните периоди: м. 07.2007 г., м.12.2007 г., м.03.2008 г. и м.08.2008 г. Излага съображения, че РА е неправилен и необоснован, издаден в нарушение на материално - правните разпоредби и административнопроизводствените правила. Наведени са доводи, че при издаването на РД и РА са допуснати множество процесуални нарушения. Твърди се, че в хода на ревизията са изготвени протоколи за извършени насрещни проверки /ПИНП/ на К. Е. с ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК] и ЕТ А.-А. Т., с ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК], след крайния срок за извършване на ревизията. Изложени са и аргументи, че в РА не са обсъдени изложените възражения срещу РД и приложените към него доказателства, както и че не са му били връчени приложените към РД доказателства. Според жалбоподателя

българското законодателство не е дефинирало никакви легални критерии за да бъде приета липса на доставка. Поради това счита, че непредставянето на определени доказателства от доставчика А. Т. Е. не води до еднозначния извод, че не е извършена реална доставка и не е възникнало данъчно събитие. За да се стигне до това заключение са необходими безспорни доказателства в потвърждение на това, че не е налице прехвърляне на собственост върху стоки или извършване на услуги, включително извършване на насрещна престация, изхождайки от определението на чл. 6 и чл. 9 на ЗДДС. Твърди, че е изпълнил задълженията си по ЗДДС, поради което има право на данъчен кредит по спорните фактури. Направено искане ревизионният акт да бъде отменен.

В открито съдебно заседание, жалбоподателят се представлява от адвокат Н., който поддържа жалбата и искането за отмяна на ревизионния акт.

Ответникът – Директор на Дирекция ОУИ – С., при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, юрисконсулт К. оспорва жалбата и изразява искане същата да бъде отхвърлена като неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Прокурорът изразява становище за неоснователност на жалбата.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ ГРАД, след като обсъди доводите на страните и прецени събраните и приети по делото доказателства, приема за установена следната фактическа обстановка:

На основание Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № 1002134/10.03.2010 г., изменена със ЗВР № 1004240 от 21.05.2010 г. и ЗВР № 1004971 от 14.06.2010 г., издадени от Ц. К. Н.- началник сектор „Ревизии” в Дирекция Контрол при ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на А. ИМ Е. за определяне на задълженията по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за периода от 01.01.2007 г. до 31.07.2007 г., от 01.12.2007 г. до 31.12.2007 г., от 01.03.2008 г. до 31.03.2008 г. и от 01.08.2008 г. до 31.08.2008 г.

Ревизията е повторна по смисъла на чл. 155, ал. 4 от ДОПК, възложена във връзка с решение на директора на Дирекция ОУИ С. № 247/22.02.2010 г., с което е отменен частично като незаконосъобразен ревизионен акт № [ЕГН]/24.08.2009 г. и преписката е върната за издаване на нов ревизионен акт за цитираните по-горе данъчни периоди, при спазване на задължителните указания в мотивите на решението.

В ревизионното производство е извършена корекция на декларирания от А. ИМ Е. резултат за ревизираните данъчни периоди: м.07.2007 г., м. 12.2007 г., м.03.2008 г. и м.08.2008 г. На основание чл. 68, ал. 2 от ЗДДС във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС не е признато правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 2 389 902,67 лв. по фактури, издадени от А. Т. Е. в т. ч. по периоди като следва: за м.07.2007 г. общо в размер на 1 000 000,00 лв.; за м.12.2007 г. общо в размер на 117 936,00 лв.; за м.03.2008 г. общо в размер на 71 966,67 лв.; за м.08.2008 г. в размер на 1 200 000,00 лв.

В изпълнение на указанията дадени с решение № 247/22.12.2010 г. на Директора на ОУИ С. са връчени искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ на жалбоподателя, на клиентите на жалбоподателя: Л. Т. Е., с ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК], А. плюс Е., с ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК], К. ВБ Е., с ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК], К. Е., с ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК] и ЕТ А.-А. Т., с ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК] във връзка със сключените договори от 07.12.2007 г., 10.12.2007 г., 17.12.2007 г. и 18.12.2007 г., както и на прекия доставчик А. Т. Е..

На 10.06.2010 г. от А. ИМ Е. са представени документи, изискани с ИПДПОЗЛ, изх. №

1153-53-767/02.06.2010 г. Пояснява, че изпълнението на рекламните услуги е превъзложено на А. Т. Е. въз основа на сключени договори или поръчки за изпълнение на рекламен видеоклип.

Относно прекия доставчик А. Т. Е., видно от ИПДПОЗЛ с изх. № 04-53-06-1277/08.04.2010 г. са изискани копия на всички фактури, документи за плащане, както и всички документи съпътстващи фактурите, като договори, анекси към тях, приемо-предавателни протоколи, и всички останали документи свързани с доставките по фактурите подробно описани в констативната част на РА. Искането е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК.

Представени са издадените от дружеството 35 броя фактури, дневни финансови отчети от ЕКАФП към фактурите; справки декларации по ДДС и дневници за покупки и продажби; свидетелство за регистрация на ЕКАФП от 22.12.2006 г.; хронологична ведомост за с/ка 4532 „начислен ДДС при продажби, хронологична ведомост за с/ка 501 „Каса в лв.“ за м.07.2007 г., м. 12.2007 г., м.03.2008 г. и м 08.2008 г.; хронологична ведомост за с/ка 503 1 „Разплащателна сметка в лв.“ за м.03.2008 г. и 1 бр. банково извлечение за извършено разплащане по банков път и 6 бр. оборотни ведомости.

договор за излъчване на рекламен видеоклип от 13.12.2007 г., 3 бр. спецификации от ЕТ В. ЕР-ЕН за осъществени излъчвания, представящи търговска мрежа за детски играчки на фирма „А. Плюс“ в ефира на КМ „Канал 0“;

договор за излъчване на рекламен видеоклип от 14.12.2007 г., 3 бр. спецификации от ЕТ В. ЕР-ЕН за осъществени излъчвания, представящи търговска мрежа за детски играчки на фирма Л. Т. Е. в ефира на КМ Канал 0, поръчка за телевизионна реклама от 29.12.2007 г. за излъчване на рекламен видеоклип с цел представяне и рекламиране дейността на [фирма], 1 бр. спецификация от [фирма] за осъществени 50 излъчвания, представящи дейността търговия с петролни продукти на фирма [фирма] в ефира на КМ „Канал 0“, поръчка за телевизионна реклама от 29.12.2007 г. за излъчване на рекламен видеоклип с цел представяне и рекламиране дейността на К. Е., 1 бр. спецификация от ЕТ В. ЕР-ЕН за осъществени 100 излъчвания, представящ посредническата кредитна дейност на фирма К. Е. за ефира на КМ „Канал 0“;

договор за представяне на рекламно време от 15.05.2007г между А. Т. Е. и от ЕТ В. ЕР-ЕН-Г. С. с ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК]; 3 бр. фактури за рекламно време издадени от ЕТ В. ЕР-ЕН-Г. С..

договор за излъчване на рекламен видеоклип от 15.06.2007 г. сключен между А. ИМ - възложител и А. Т. Е. - изпълнител;

договор за излъчване на рекламен видеоклип от 04.08.2008 г. сключен между А. ИМ - възложител и, А. Т. Е. - изпълнител;

договор за излъчване на рекламен видеоклип от 20.03.2008 г. сключен между А. ИМ Е. и А. трейд.

От страна на А. Т. Е. са дадени следните писмени пояснения:

- спорните фактури са издадени въз основа на сключени договори между А. ИМ Е. и А. трейд Е. за реклама или поръчки за реклама. Договорите и поръчките са за изпълнение на рекламни кампании представящи дейността на клиенти на жалбоподателя или за провеждане на рекламна кампания, популяризираща дейността на А. ИМ Е.. Рекламните кампании се провеждат в телевизионен кабелен оператор „Канал 0“, чрез възлагането им на А. трейд Е.. Някои от рекламните кампании все още не са реализирани. За приключилите рекламни поръчки, се предоставят спецификация от кабелния оператор, удостоверяващ изпълнението им. В договорите изрично са

упоменати клиентите, на които са реализирани рекламните кампании през посочените периоди. Услугата изцяло е превъзложена за изпълнение от ЕТ В. ЕР -ЕН Г. С.. А. трейд Е. има сключен договор за предоставяне на рекламno време с кабелния оператор ЕТ В. ЕР -ЕН Г. С., който е и собственик на програмата. В края на всеки месец А. Т. Е. получава фактура за покупка на рекламno време от посочения кабелен оператор. Организацията на рекламната кампания е осъществена лично от управителя на дружеството, поради което не е необходимо наемането на други лица на трудов или граждански договори, както и наличието на ДМА и техника.

При извършената насрещна проверка, резултатите, от която са отразени в Протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ № 100497-01/02.07.2010 г. е констатирано, че А. Т. Е. е регистрирано лице по ЗДДС от 19.12.2006 г. и дерегистрирано по инициатива на орган по приходите, считано от 02.11.2009 г. Издадени са 35 броя фактури на А. ИМ Е.. Предметът на доставката по издадените фактури е „плащане по договори за реклама” и „аванс по договор”. Фактурите са отразени в дневника за продажбите и справките декларации за съответните данъчни периоди. От приложените оборотни ведомости е установено, че дружеството не притежава собствени активи, наети работници и служители, обезпечавачи извършените рекламни услуги

Предходен доставчик на А. Т. Е. е ЕТ В. ЕР - ЕН Е. С., с ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК], който е издал 5/пет/ броя фактури. От представената главна книга и оборотна ведомост е установено, че са отразени плащания в брой. Не е представена хронология на записванията по счетоводна сметка 501 „Каса”.

За данъчен период от 13.07.2007 г. до 31.07.2007 г. жалбоподателят е ползвал правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 1 000 000,00 лв. по фактури издадени от А. Т. Е. с-№№50/13.07.2007 г., 53/14.07.2007 г., № 55/16.07.2007 г., № 59/18.07.2007 г., № 62/20.07.2007 г., № 64/23.07.2007 г., № 68/25.07.2007 г., № 71/28.07.2007 г., № 73/29.07.2007 г., № 78/30.07.2007 г., № 86/31.07.2007 г. с предмет на доставките по договор за реклама от 15.06.2007 г.

Основание за издаване на фактурите е сключен Договор за излъчване на рекламен видеоклип от 15.06.2007 г., между А. ИМ Е. - възложител и А. трейд Е. - изпълнител. Съгласно договора изпълнителят се задължава да организира мащабна рекламна кампания, популяризираща и представяща дейността на фирмата - възложител, чрез ефира на телевизионни и печатни медии. Рекламната кампания трябва да се проведе в рамките на периода от 01.01.2009 г. до 31.12.2009 г. Цената по договорите е 5 000 000,00 лв. без включен ДДС. Уговорено е възложителят да заплаща посоченото възнаграждение авансово или на няколко части най-късно в срока до 31.07.2007 г.

Изработването на рекламния видеоклип е по поръчка на А. Т. Е.. Рекламният клип се провежда в рамките на закупеното рекламno време от А. Т. Е. в ЕР ЕН Канал 0, съгласно Договор за предоставяне на рекламno време от 15.05.2007 г./ погрешно отразен в РА с дата от 15.07.2007 г. /, сключен с ЕТ В. ЕР ЕН - Г. С., с ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК].

Инициирана е проверка на предходния доставчик В. ЕР ЕН Е. /правоприемник на ЕТ В. ЕР ЕН - Г. С./. В ПИНП № 100497-02/02.07.2010 г. е констатирано, че на А. Т. Е. с №№ [ЕГН]/04.02.2008 г. [ЕГН]/06.03.2008 г. и [ЕГН]/08.04.2008 г. и 727/30.07.2007 г. са издадени фактури с размер на данъчната основа от 500,00 лв. и начислен ДДС от 100,00 лв., а фактури с №№ 873/10.09.2007 г. и 1119/05.11.2007 г. са с размер на данъчната основа от 400,00 лв. и начислен ДДС от 80,00 лв. Проверяващият орган е констатирал, че от приложените фактури е потвърдено установеното несъответствие между цената

на услугата фактурирана от крайния доставчик и същата услуга, фактурирана на ревизираното лице А. ИМ Е.. Стойността на рекламните услуги, които А. Т. Е. получава от ЕТ В. Ер Ен - Г. С. са завишени многократно при префактурирането им на А. Им Е. и в следствие на техните клиенти, като не са извършвани други допълнителни услуги.

Съгласно приложения договор за предоставяне на рекламно време от 15.05.2007 г. сключен с ЕТ В. Ер Ен - Г. С. е установено, че изпълнителят се задължава да предоставя рекламно време на възложителя за периода от 01.06.2007г. до 31.12.2007 г. Определено е общо възнаграждение в размер на 2 640,00 лв., дължимо на части в зависимост от количеството изразходвани минути за всеки календарен месец. Съгласно т. 11 от договора А. Т. Е. се задължава най-късно до 30 число на изтичащия календарен месец да депозира заявка за излъчване на рекламни форми за съответния месец по програмната схема на телевизионен канал RN „Канал 0”. Представен е Анекс от 20.05.2007 г. към договора от 15.05.2010 г., с който страните договарят рекламно време до 60 минути за всяко денонощие през посочения в договора период. Представени са 3 бр. заявки за излъчване на рекламни клипове /заставки в програмната схема на „ER EN Канал 0” за периода от 01.01.2008 г. до 31.01.2008г., от 01.02.2008 г. до 28.02.2008 г. и от 01.03.2008 г. до 31.03.2008 г. с възложител А. Т. Е. и изпълнител - ЕТ В. Ер Ен - Г. С.. Констатирано е, че срокът за предоставяне на рекламно време е до 31.12.2007 г., без да е определено точното време на изпълнение и разположението на рекламния клип в програмната схема на кабелния оператор. Рекламната кампания включва постигане на договореност между възложителя и изпълнителя за предоставяне на рекламно време с определена продължителност за излъчване на рекламния клип. Относно необходимата професионална компетентност или други специфични познания за извършване на договорените услуги, дружеството не е предоставило доказателства конкретно за лицата, които са изработили въпросния рекламен продукт, вида и начина, по който е изработен, както и носителя, върху който е предаден на телевизията. Не е представена и калкулация на извършените разходи във връзка със заснемането на видеоклиповете и осчетоводяването им.

Проверяващият орган е достигнал до извода, че от ЕТ В. Ер Ен - Г. С. не са предоставени доказателства за излъчените в кабелната мрежа на договорения брой клипове, на кои дати и в какви интервали от време. Фактурираните суми са в малки размери, а тези които се фактурират от А. Т. Е. на А. Им Е. са многократно по-високи, без да са извършени допълнителни услуги, водещи до увеличение на първоначалната цена на доставката. Не са представени доказателства за излъчените в кабелната мрежа на договорения брой клипове, на кои дати и в какви интервали от време.

Констатирано е, че жалбоподателят за периода от 01.01.2009 г. до датата на издаване на РД, не е извършвал никаква търговска дейност.

В резултат на гореизложеното, ревизиращият орган е приел, че не е налице основание за начисляване на данък, тъй като доставчика А. Т. Е. не е доказал по безспорен начин извършените от него доставки. Издаването на фактурите и касови бонове към тях са с цел намаляване на данъчната тежест на А. Им Е.. По тези съображения и на основание чл. 68, ал. 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС не е признато правото на приспадане на данъчен кредит на А. ИМ Е. общо в размер на 1 000 000,00 лв. по фактури издадени от А. Т. Е. за данъчен период м. 07.2007 г.

За данъчен период от 01.12.2007 г. до 31.12.2007 г. жалбоподателят е ползвал правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 117 936,00 лв. по

фактури издадени от А. Т. Е., както следва: № 366/14.12.2007 г., № 376/18.12.2007 г., №394/21.12.2007 г. и № 425/29.12.2007 г. с предмет на доставката „плащане по договор за реклама от 13.12.2007 г. за клиент А. плюс Е. в „Канал 0“; № 365/14.12.2007 г., № 375/18.12.2007 г., № 393/21.12.2007 г., и № 422/29.12.2007 г. с предмет на доставката „плащане по договор за реклама от 14.12.2007 г. за клиент Л. Т. Е. в „Канал 0“; № 415/28.12.2007 г. с предмет на доставка „плащане по поръчка за реклама от 28.12.2007 г. за клиент А. ИМ Е. в „Канал 0“; № 437/31.12.2007 г. с предмет на доставка „плащане по поръчка за реклама от 28.12.2007 г. за клиент [фирма] в „Канал 0“; № 423/29.12.2007 г. с предмет на доставка „плащане по поръчка за реклама от 28.12.2007 г. за клиент К. ВБ Е. в „Канал 0“ и № 424/29.12.2007 г. с предмет на доставка "плащане по поръчка за реклама от 29.12.2007 г. за клиент К. Е. в „Канал 0“. Основание за издаване на фактурите са сключените договори през м. 12.2007 г. между А. ИМ Е. - възложител и А. Т. Е. - изпълнител за излъчване на телевизионна реклама за определен клиент, съгласно които А. Т. Е. като изпълнител се задължава да организира и да следи за излъчването на рекламен видеоклип, популяризиращ дейността на съответните клиенти в програмата на ТВ оператора „Канал 0“. Договорите са сключени на 13.12.2007 г. и 14.12.2007 г.

С договора от 13.12.2007 г. А. Т. Е. се задължава да организира и следи изпълнението на 1 250 бр. рекламни видеоклипа за дейността на клиента на възложителя, а именно А. Плюс Е. в програмата на „Канал 0“ за периода от 01.01.2008 г. до 31.03.2008 г. за сумата от 292 500,00 лв. Към договора са приложени 3 бр. спецификация от 01.02.2008 г., от 04.03.2008 г. и от 01.04.2008 г. за осъществени съответно 250 броя, 500 броя и 500 броя излъчвания на рекламен видеоклип, популяризиращ дейността на А. плюс Е..

С договора от 14.12.2007 г. А. Т. Е. се задължава да организира и следи изпълнението на 1 500 бр. рекламни видеоклипа за дейността на клиента на възложителя, а именно Л. Т. Е. в програмата на „Канал 0“ за периода от 01.01.2008 г. до 31.03.2008 г. за сумата от 351 000,00 лв. Към договора са приложени 3 бр. спецификация от 01.02.2008 г., от 04.03.2008 г. и от 01.04.2008 г. за осъществени съответно по 500 броя излъчвания на рекламен видеоклип, популяризиращ дейността на Л. Т. Е..

Същевременно между страните А. Им Е. - възложител и А. Т. Е. - изпълнител са сключени и Поръчки за телевизионна реклама. С поръчката от 28.12.2007 г. А. Т. Е. се задължава да излъчи 50 повтаряния на рекламен видеоклип/заставка за дейността на ЕТ А. А. Т. за периода от 01.01.2008 г. до 31.01.2008 г. за сумата от 11 700,00 лв. С поръчката от 28.12.2007 г. А. Т. Е. се задължава да излъчи 74 повтаряния на рекламен видеоклип/заставка за дейността на А. ИМ Е. за периода от 01.01.2008 г. до 31.01.2008 г. за сумата от 17 316,00 лв. С поръчките от А. Т. Е. се задължава да излъчи съответно 100 повтаряния на рекламен видеоклип/заставка за дейността на ЕТ К. Е. и 50 повтаряния на рекламен видеоклип/заставка К. ВБ Е. за периода от 01 до 31.01.2008г. за сумата от 23 400,00 лв. и съответно 11 700,00 лв. Към поръчките са приложени 4 бр. спецификация от 01.02.2008 г., от 04.03.2008 г. и от 01.04.2008 г. за осъществени по 500 броя излъчвания на рекламен видеоклип, популяризиращ дейността на Л. Т. Е. и 74 броя излъчвания на рекламен видеоклип, популяризиращ дейността на жалбоподателя.

Изработването на рекламните видеоклипове е по поръчка на А. Т. Е. и се провежда в рамките на закупеното рекламno време от А. Т. Е. в ЕР ЕН „Канал 0“, съгласно Договор за предоставяне на рекламno време от 15.05.2007 г./ погрешно отразен в РА с дата от 15.07.2007 г. /, сключен с [фирма] с ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК]. Съгласно договора е установено, че изпълнителят се задължава да предоставя рекламno време на възложителя за периода от 01.06.2007 г. до 31.12.2007 г.

При тази фактическа обстановка и въз основа на констатациите съдържащи се в ПИНП № 100497-01/02.07.2001 г. за извършена насрещна проверка на А. Т. Е. и в ПИНП № 100497-02/02.07.2010 г. за извършена насрещна проверка на ЕТ В. Ер Ен - Г. С., както и на доказателствата входирани на 05.05.2010 г. и доказателствата събрани в хода на ревизията, ревизиращия орган е достигнал до заключение, че не е налице основание за начисляване на данък, тъй като доставчикът А. Т. Е. не е доказал по безспорен начин извършените от него доставки. Издаването на фактурите и касови бонове към тях са с цел намаляване на данъчната тежест на А. ИМ Е.. По тези съображения и на основание чл. 68, ал. 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС не е признато правото на приспадане на данъчен кредит на А. ИМ Е. общо в размер на 117 936,00 лв. за данъчен период м. 12/2007 г.

За данъчен период от 01.03.2008 г. до 31.03.2008 г. жалбоподателят е ползвал данъчен кредит в размер на 71 966,67 лв. по фактура № 595/28.03.2008 г. с предмет на до ставката-авансово плащане по договор за реклама от 20.03.2008 г. Основание за издаването на фактурата е договора за излъчване на рекламнен видеоклип от 20.03.2008 г. сключен между А. ИМ Е. - възложител и А. трейд Е. - изпълнител. Съгласно договора, изпълнителят се задължава да организира рекламна кампания, популяризираща и представяща дейността на фирмата на възложителя, чрез ефира на телевизионни медии за срока, посочен в договора, като за това ще получи уговорено възнаграждение. Излъчването на видеоклип с общо на брой 2 000 /две хиляди /излъчвания следва да се извърши в рамките на периода от 01.01.2009 г. до 31.12.2009 г. Страните са определили бюджет за финансиране на рекламната кампания в размер на 431 800,00 лв. с включен ДДС. Уговорено е възложителят да заплаща посоченото възнаграждение авансово или на няколко части най-късно в срока до 31.03.2008 г.

Изработването на рекламния видеоклип е по поръчка на А. Т. Е.. Рекламният клип се провежда в рамките на закупеното рекламno време от А. Т. Е. в ЕР ЕН „Канал 0“, съгласно Договор за предоставяне на рекламno време от 15.05.2007 г./ погрешно отразен в РА с дата от 15.07.2007 г. /, сключен с ЕТ В. Ер Ен - Г. С., с ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК].

Съгласно договора е установено, че изпълнителят се задължава да предоставя рекламno време на възложителя за периода от 01.06.2007 г. до 31.12.2007 г. От приложените фактури, издадени от ЕТ В. Ер Ен - Г. С. е потвърдено установеното несъответствие между цената на услугата, фактурирана на крайния доставчик и същата услуга, фактурирана на ревизираното лице. Стойността на рекламните услуги, който А. Т. Е. получава са завишени многократно при префактурирането им на А. ИМ Е. и в следствие на техните клиенти, като не са извършвани други допълнителни услуги. Не са представени доказателства за излъчените в кабелната мрежа на договорения брой клипове,

на кои дати и в какви интервали от време, както и доказателства за лицата, които са изработили въпросния рекламен продукт, вида и начина по който е изработен, както и носителя, върху който е предаден на телевизията. Не е представена калкулация на извършените разходи във връзка със заснемането на видеоклиповете и осчетоводяването им,

В резултат на гореизложените факти и обстоятелства ревизиращият орган е направил извод, че не е налице основание за начисляване на данък, тъй като доставчикът А. Т. Е. не е доказал по безспорен начин извършените от него доставки. Издаването на фактурите и касови бонове към тях са с цел намаляване на данъчната тежест на А. ИМ Е.. По тези съображения и на основание чл. 68, ал. 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС не е признато правото на приспадане на данъчен кредит на А. ИМ Е. общо в размер на 71 966,67 лв.

За данъчен период от 01.08.2008 г. до 31.08.2008 г. жалбоподателят е ползвал данъчен кредит в размер на 1 200 000,00 лв. по фактури с № 900/04.08.2008 г., № 905/06.08.2008 г., № 911/08.08.2008 г., № 918/12.08.2008 г., № 924/14.08.2008 г., № 931/18.08.2008 г., № 941/20.08.2008 г., № 949/22.08.2008 г., № 956/25.08.2008 г., № 962/27.08.2008 г., № 973/29.08.2008 г. с предмет на доставката „авансово плащане по договор за реклама от 04.08.2008 г.”.

Основание за издаването на фактурите е договора за излъчване на рекламен видеоклип от 04.08.2008 г. сключен между А. ИМ Е. - възложител и А. Т. Е. - изпълнител. Съгласно договора изпълнителят се задължава да организира мащабна рекламна кампания, популяризираща и представяща дейността на фирмата на възложителя, чрез ефира на телевизионни и печатни медии за срока, посочен в договора, като за това получи уговорено възнаграждение. Рекламната кампания трябва да се проведе в рамките на периода от 01.01.2009 г. до 31.12.2009 г., като страните са определили бюджет за финансиране на рекламната кампания в размер на 6 000 000,00 лв. без включен ДДС. Уговорено е възложителят да заплаща посоченото възнаграждение авансово или на части най-късно в срока до 31.08.2008 г.

Изработването на рекламните видеоклип е по поръчка на [фирма]. Рекламният клип се провежда в рамките на закупеното рекламно време от А. Т. Е. в ЕР ЕН Канал 0, съгласно Договор за предоставяне на рекламно време от 15.05.2007 г./ погрешно отразен в РА с дата от 15.07.2007 г. /, сключен с ЕТ В. Ер Ен - Г. С. с ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК]. Съгласно договора е установено, че изпълнителят се задължава да предоставя рекламно време на възложителя за периода от 01.06.2007 г. до 31.12.2007 г.

На основание чл. 68, ал. 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС не е признато правото на приспадане на данъчен кредит на А. ИМ Е. общо в размер на 1 200 000,00 лв.

В резултат на гореизложеното, ревизиращият орган е приел, че не е налице основание за начисляване на данък, тъй като доставчикът А. Т. Е. не е доказал по безспорен начин извършените от него доставки. Издаването на фактурите и касови бонове към тях са с цел намаляване на данъчната тежест на А. ИМ Е.. По тези съображения и на основание чл. 68, ал. 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС не е признато правото на приспадане на данъчен кредит на А. ИМ Е. общо в размер на 2 389 902,67 лв. по фактури издадени от А. Т. Е. за

данъчните периоди: м. 07.2007 г., м. 12.2007 г., м. 03.2008 г. и м. 08.2008 г.

Резултатите от ревизията са отразени в издадения Ревизионен доклад /РД/ № 1004971/27.07.2010 г., връчен на упълномощено лице на 05.08.2010 г. От страна на А. ИМ Е. е подадено възражение вх. № 53-06-1553 от 14.09.2010 г. Видно от мотивите на РА, ревизиращият орган е обсъдил възраженията срещу предложените с РД корекции, но същите са приети за неоснователни.

Ревизията приключва с издаването на Ревизионен акт /РА/ № [ЕГН]/05.10.2010 г., издаден от Р. С. Г., на длъжност старши инспектор по приходите при ТД на НАП С., упълномощен със Заповед за определяне на компетентен орган № К 1004971/27.07.2010 г., издадена от Ц. К. Н. - началник сектор „Ревизии“ в Дирекция Контрол при ТД на НАП С.. С РА на А. ИМ Е. са определени задължения за довносяне общо в размер на 3 169 134,90 лв. /главница и лихва/, в т. ч. ДДС за довносяне в размер на 2 389 902,67 лв. и лихви в размер на 779 232,23 лв.

РА № [ЕГН]/05.10.2010 г. е връчен на упълномощено от А. ИМ Е. лице на 02.11.2010г. и в законоустановения срок е обжалван пред директора на Дирекция ОУИ – С., при ЦУ на НАП с жалба вх. № 53-06-2459/10.11.2010 г. на ТД на НАП – С.. В рамките на срока за произнасяне по чл. 155, ал.1 от ДОПК е постановено решение № 1994/27.12.2010г. на директора на Дирекция ОУИ – С., с което ревизионният акт е потвърден изцяло. Решение № 1994/27.12.2010г. на директора на Дирекция ОУИ-С. е връчено на упълномощени лице на 05.01.2011г.

Срещу потвърдения с решението на директора на Дирекция ОУИ РА № 20001004971/05.10.2010 г. е подадена жалба до Административен съд – София град, чрез директора на Дирекция ОУИ-С., с вх. № 53-00-33/17.01.2011г. .

При така установеното от фактическа страна, съдът направи следните правни изводи:

Жалбата е процесуално допустима, като подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК и от лице, което притежава процесуална легитимация - адресат на оспорения акт, с който се определят задължения. Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на ревизионния акт, включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Ревизионен акт № 20001004971/05.10.2010 г. е издаден от компетентен орган по смисъла на чл.118 ал. 2 ДОПК във вр. с чл. 7, ал.1, т.4 от Закона за НАП в кръга на определените му правомощия съгласно Заповед за определяне на компетентен орган № К-1004971/27.07.2010г., издадена от органа възложил ревизията. Последният е оправомощен на основание чл. 112, ал.2, т. 1 от ДОПК и чл. 11, ал.1, т. 4 и ал. 3 от ЗНАП и по силата на Заповед № РД-01-6/04.01.2010 г., издадена от директора на ТД на НАП – [населено място]. РА е съставен в предвидената форма съгласно чл.119 и чл. 120 от ДОПК и в съответствие с приложимия материален закон.

Настоящата инстанция не споделя доводите, изложени в жалбата за наличие на съществени нарушения, допуснати в ревизионното производство.

Жалбоподателят твърди, че ПИНП на К. Е. и ЕТ А. – А. Т. са изготвени след приключване на срока за извършване на ревизионното производство. Видно от

констативната част на РД и РА органите по приходите не са формирали изводите за липса на доставка основавайки се на посочените ПИНП, с оглед на което соченото нарушение не може да се приеме за съществено.

Разпоредбата на чл. 117 от ДОПК задължава органа по приходите да предостави на ревизираното лице възможност да изложи възражения срещу ревизионния доклад и такава възможност е била предоставена на А. ИМ Е.. Обстоятелството, че тези възражения не са приети за основателни от органите по приходите не представлява нарушение на процесуалните правила.

Жалбоподателят е развил подробни възражения срещу отразеното в РД и РА като се е позовал и на конкретни данни, съдържащи се в събраните в ревизионното производство доказателства. Следователно, неоснователно е възражението, че приложенията на РД не са му били връчени, поради което не е имал възможност да упражни правото си на защита.

Спорът по настоящото дело е относно наличие или липса на реално извършени доставки по смисъла на чл. 6, ал.1 от ЗДДС между А. ИМ Е., от една страна и А. Т. Е..

Понятието „доставка” е дефинирано в разпоредбата на чл. 6, ал. 1 от ЗДДС и означава прехвърлянето на собственост върху стока или други вещни права върху стока, извършването на услуга, когато се извършват срещу насрещна престация на основание на сключена сделка или с цел такава да се сключи. Според чл. 9 от ЗДДС услуга означава всичко, което има стойност и е различно от стока и пари /в обращение като законно платежно средство/. Удостоверяването на доставката или нейното реално осъществяване, в случаите когато се касае за минал период спрямо този на ревизията, следва да бъде установено след анализ на резултатите от конкретната доставка при получателя. По-конкретно, когато се касае за доставка на стока, следва да се установи дали получателят разполага със същата или съответно доказателства за разпореждане със стоката или влагането ѝ в продукция. В случай че се касае за извършване на услуга, следва да бъде удостоверен резултата от извършената услуга при получателя или да бъдат представени доказателства за използване на полученото. Цитираната законова дефиниция изисква фактическо наличие на резултат от осъществената доставка, безспорно удостоверяване на обстоятелството, че получателят е придобил предмета на доставката, което му дава основание да претендира право на данъчен кредит за платения във връзка с доставката ДДС. Другият необходим елемент, според законовата дефиниция за доставка, е същата да е извършена на основание на сключена сделка или с цел такава да се сключи. Когато бъде удостоверено получаване на предмета на доставката и наличието на основание между доставчик и получател, то следва да се приеме, че положителния факт на доставката е установен. Във връзка с установяване на обстоятелството относно наличие или липса на доставка следва да се има предвид приложението на счетоводния принцип относно съпоставимост между приходи и разходи, съгласно чл. 4, ал.1, т. 4 от Закона за счетоводството. По силата на посочената разпоредба разходите, извършени във връзка с определена сделка или дейност се отразяват във финансовия резултат за периода, през който предприятието черпи изгода от тях, а приходите се отразяват за периода, през който са отчетени разходите за тяхното получаване. Следователно, когато се

анализират отделните доставки, следва да се извърши проверка относно обстоятелството, дали конкретният доставчик е осчетоводил приход във връзка с реализираната доставка, както и дали е осчетоводен насрещен разход, който да бъде съпоставим на прихода и в какво се изразява (материали, разходи за труд, разходи за подизпълнител и т.н.). От друга страна, необходимо е да се извърши проверка във връзка с осчетоводяването на разхода при получателя на доставчика, а именно: дали последният е осчетоводил разходи във връзка с конкретната доставка и налице ли е осчетоводен приход, съпоставим на този разход.

В тежест на получателя по доставката е да удостовери, че реално е придобил собственост върху стока или се ползва от резултата на извършена услуга.

В случая не са представени доказателства, от които да се установява реалното изработване на рекламни клипове и провеждането на рекламни кампании. Не е извършена проверка в счетоводството на доставчиците, съответно пряк и подизпълнител, с която да се установи какви разходи са извършили същите във връзка с изпълнението на възложените услуги. Не е установено в какво се изразява съдържанието на конкретните рекламни услуги по договорите, съдържанието на клиповете, естеството на кампаниите и по този начин не е изяснено какъв е необходимия ресурс за изпълнението им. Само от наличието на писмени договори и спецификации не може да направен обоснован извод, че конкретната рекламна услуга е изпълнена. Липсват данни за това всяка конкретна услуга какъв ресурс изисква и дали доставчикът разполага с този ресурс. В тежест на жалбоподателя е да ангажира доказателства, включително и експертиза, посредством които да установи съществуването на посочените обстоятелства. Такива доказателства не са представени както в ревизионното, така и в настоящото производство. В съдебно заседание процесуалният представител на жалбоподателя изрично е направил отказ да ангажира съдебно счетоводна експертиза.

Настоящата инстанция споделя изложените в решението на директора на Дирекция ОУИ доводи относно представените доказателства с жалбата пред горестоящия административен орган. Споразуменията, изготвени на 01.02.2010 г., 05.02.2010 г. и 10.02.2010 г., са частни свидетелски документи, които съгласно чл. 144 ГПК представляват доказателство, че изявленията в документите са направени от лица, които са го подписали. В случая това е едно и също упълномощено лице Р. С., за което няма приложено пълномощно. Тези споразумения не се ползват с достоверна дата, а същите не са били представени и в ревизионното производство. Последното важи и относно предствените данъчни кредитни известия. Същите касят период, който е извън ревизирания, като от страна на жалбоподателя не са ангажирани доказателства, които да установяват счетоводното отразяване на ДКИ и извършените плащания.

В чл. 68 от ЗДДС е регламентирано изискване, съгласно което правото на данъчен кредит е неразделно свързано с получени стоки или услуги по облагаема доставка. Съгласно разпоредбата на чл. 6, ал. 1 от ЗДДС доставка на стока по смисъла на този закон е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стока или извършването на услуга. Тълкуването на посочените разпоредби налага извода, че реалното извършване на облагаема доставка е задължително условие за

възникване на право на приспадане на данъчен кредит. Законът не свързва задължението за начисляване на ДДС и съответно правото на данъчен кредит единствено с издаването на фактури, а поставя изискването да са налице реално осъществени доставки. Необходимо условие за възникване на право на данъчен кредит за вписания във фактурата получател е наличие на реална доставка, а не само документално отразяване на стопанските операции.

Жалбоподателят не е представил доказателства, които да удостоверяват, че доставчикът А. Т. Е. е осъществил конкретната доставка или че разполага с възможност да я осъществи. Представянето единствено на писмени доказателства, представляващи договори, споразумения и фактури не обосновава по безспорен начин извод за наличие на доставка. Изброените документи са частни такива, по смисъла на ГПК и не се ползват с материална доказателствена сила относно отразените в съдържанието им факти и обстоятелства. Предвид последното, между страните не е удостоверено наличие на доставка по смисъла на чл. 6, ал.1 от действащия ЗДДС, поради което на А. ИМ Е., като получател по фактурите, издадени от посочения доставчик не следва да бъде признато право на приспадане на данъчен кредит за отразения във фактурите данък.

Като неоснователни следва да се приемат изложените възражения на жалбоподателя, че част от фактурите са издадени във връзка с осъществени авансови плащания, поради което за същите е налице право на приспадане на данъчен кредит, независимо от твърденията за липса на доставка. За разлика от уредбата по предходния ЗДДС, в настоящия законов текст авансовото плащане не е приравнено на данъчно събитие. Съгласно чл. 25, ал.6 от ЗДДС /в редакцията относима спрямо ревизираните периоди/ когато, преди да е възникнало данъчно събитие се извърши цялостно или частично авансово плащане по доставка, данъкът става изискуем при получаване на плащането (за размера на плащането), с изключение на получено плащане във връзка с вътреобщностна доставка. Следователно, с плащането се поражда задължение за начисляване на данъка, а не се регистрира възникване на данъчно събитие. Както бе изложено по-горе, в ревизионното производство, както и в настоящото не се доказва реалното осъществяване на услугите, посочени в договорите, сключени между жалбоподателя и А. Т. Е., във връзка с които договори са издадени и фактурите за авансови плащания. Реалното изпълнение на тези услуги не е доказано както към момента, към който е следвало да бъдат осъществени, така и в последващ момент, до изтичане на срока на договора. Следователно, осъщественото авансово плащане не може да се разглежда като плащане по облагаема доставка, респ. като плащане извършено във връзка с данъчно събитие, преди последното да възникне, тъй като, съгласно чл. 25, ал.1 от ЗДДС данъчно събитие по смисъла на закона е доставката на стоки или услуги.

Неотносимо към разглеждания случай е цитирането в жалбата на разпоредбата на чл. 85 от ЗДДС. Според правилото на последната данъкът е изискуем и от всяко лице, което посочи данъка във фактура и/или известие по [чл. 112](#). Това правило не може да се тълкува в смисъл, че законът не поставя изискване за наличието на реална доставка, а само за отразяване на данъка в съответния документ. Както бе посочено по горе, възникването на право на

приспадане на данъчен кредит се предпоставя от наличието на реална доставка.

На основание изложените съображения, настоящата инстанция намира, че оспореният ревизионен акт е издаден в съответствие с изискванията на процесуалния и материалния закон, поради което жалбата на А. ИМ Е. следва да бъде приета за неоснователна.

При този изход на делото и изричната претенция на процесуалния представител на директора на Дирекция ОУИ – С., при ЦУ на НАП, на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на минималното адвокатско възнаграждение, съгласно Наредба № 1/09.07.2004 г. за минималните размер на адвокатските възнаграждения.

*По изложените съображения и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК,
Административен съд – София град*

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на А. ИМ Е., ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК] срещу Ревизионен акт № 20001004971/05.10.2010 г., издаден от Р. С. Г. на длъжност старши инспектор по приходите при ТД на НАП С., потвърден с решение № 1994/27.12.2010г. на директора на Дирекция Обжалване и управление на изпълнението – [населено място].

ОСЪЖДА А. ИМ Е., ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК] с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет.1, ап.2, представлявано от С. И. Н., в качеството на управител да заплати на директора на Дирекция ОУИ – С., при ЦУ на НАП, [населено място], ул А. № 21 разноски, представляващи юрисконсултско възнаграждение в размер на 64 032,48 лв. / шестдесет и четири хиляди и тридесет и два лв. и 48 ст./.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд на Република България, в 14 дневен срок от съобщаването му.

Административен съдия: