Р Е Ш Е Н И Е
№ 2181

гр. София, 02.04.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, **Първо отделение 15 състав,** в публично заседание на 07.03.2013 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Полина Якимова

при участието на секретаря Ина Андонова и при участието на прокурора Димитров, като разгледа дело номер **5226** по описа за **2012** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

[фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя И. С., оспорва ревизионен акт № [ЕГН]/ 30.08.2011 г., издаден от Б. М., главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., потвърден от директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението", сега „Обжалване и данъчно–осигурителна практика" – С. при ЦУ на НАП с решение № 876/ 18.04.2012 г., в частта относно отказано право на данъчен кредит в размер на 91 094,62 лв по 22 фактури, издадени от [фирма], в размер на 109 589,92 лв по 28 фактури, издадени от [фирма] и в размер на 16 480 лв по 10 фактури, издадени от [фирма].

В жалбата са въведени оплаквания, че РА е издаден при съществени нарушения на процесуални норми и противоречи на материалния закон. Подателят й подчертава, че по преписката е установено по несъмнен начин, че трите дружества са издатели на спорните фактури, които отговарят на изискванията на чл. 7 ЗСч, отразени са в съответните счетоводни регистри; представени са договори, протоколи и анекси и е установен предметът на всяка доставка, всички плащания са извършени по банков път.

По отношение на 22 фактури, издадени от [фирма], и 28 фактури, издадени от [фирма] се оспорва аргументацията на органа по приходите за липса на реална доставка поради непредставяне на доказателства за изпълнение на договора – проекти на локация на съоръженията, каталог на експлоатираните съоръжения и липса на кадрова обезпеченост за изпълнение на договорите, тъй като тя се основава на

погрешно тълкуване на договорите и на доказателствата, с които се установява тяхното изпълнение.
Твърди се, че съгласно договор за рекламен агент конкретният доставчик е натоварен с изготвяне на рекламна стратегия за експлоатацията на рекламните съоръжения /РС/, каталог на същите, презентирането им пред бъдещи клиенти и подготовка за сключване на договори с рекламодатели – касае се за договор за поръчка по смисъла на чл. 280 ЗЗД, или задължението е да се извършва посредническа дейност срещу възнаграждение. Предмет на договора е постигането на определен резултат – свързване на страните и подпомагането им да сключат сделка. Изпълнението му предполага установяване, че от него са произлезли целените последици – във връзка с т. 1.4 от него са налице съответните договори за експлоатация на РС, а с последващи анекси се определя размер на заплащането на рекламния агент по сключените договори; за всяко плащане са приложени протоколи, с които се фиксира осъществения обем, възнаграждението, както и периодът, за който се отнасят.
По отношение на понятието усвоен рекламен обем се пояснява, че съгласно т. 7.1 от едноименния СС 18 Приходът, свързан със сделката за извършване на услуги, се признава в зависимост от етапа на завършеност на сделката към датата на съставянето на счетоводния баланс, при условие че резултатът от сделката може да се оцени надеждно. За да възникне резултатът от посредническата дейност е необходимо не само да бъде сключен договорът, а и да бъде поетапно изпълняван. В този случай може да се констатира, че е налице изпълнение на договора с размера на усвоения рекламен бюджет, а не, че ще настъпи изпълнение чрез изработването на презентационните материали. Рекламният агент не би получил насрещна престация, ако единствено е изработил презентационните материали, тъй като не това е неговото задължение. Ангажиментът му е да проследява изпълнението на заявения рекламен обем, в съответствие с който получава възнаграждение. Размерът на възнаграждението на рекламния агент е в пряка зависимост от размера на заявения рекламен обем за всеки един период, а срокът за изплащането му се фиксира след установяване на усвоения рекламен обем. Условие за дължимостта на възнаграждението на рекламния агент е сумите по заявения рекламен бюджет да са постъпили по сметките на рекламната агенция, т.е. да са на разполагаемост. Това е крайният етап от завършване на услугата при наличие на съпоставимост на приходи и разходи. Протоколите и анексите са двустранно заверени от страните и се прилагат към всеки закрит рекламен период – именно чрез тях се обективира завършената услуга като резултат.
На 01.06.2008 г. е сключен договор за прехвърляне на вземания между [фирма] цесионер, [фирма], цедент и [фирма] – длъжник. По този начин задълженията на [фирма] са преминали върху [фирма], включително правата – възнаграждението. Предвид наличието на сключени и поетапно изпълнявани договори, рекламната стратегия, рекламният каталог и презентирането са извършени и са налице бъдещи вземания при усвояването на рекламните бюджети. Встъпването в усвояване на вземания е възможно да възникне при наличие на задължения на цедента към цесионера или при желание на цедента да продаде вземанията си като налични активи. Така промените, които настъпват за ревизирания субект са, че заменя един доставчик с друг при продължаващо действие на останалите уговорки на съглашението. Предмет на сделките по издадените фактури е комисиона по договор – съгласно договора от 02.02.2007г. рекламният агент получава възнаграждение по чл. 2

ако се сключи договор между рекламната агенция и рекламодателя за експлоатация на съоръжения по РПМ. Изготвянето на рекламна стратегия, каталог и презентирането са услуги, извършени от доставчика на негов риск и за негова сметка. Те получават своята материализация след реализирането на рекламния договор. В [фирма] са назначени специалисти международни връзки и реклама; начислявани и изплащани са трудови възнаграждения, начислени, но не изплатени са осигурителните вноски.

Налице е надлежно счетоводно отразяване на приходите, разходите и са спазени принципите документална обоснованост и хронология на счетоводните записи. Аналогични съображения са изложени и по отношение на доставките по издадените от ЮГОПРО ЕООД фактури.

В подкрепа на искането до съда за отмяна на акта и за присъждане на разноските по делото са приложени подробни писмени съображения.

Ответникът, директорът на Дирекция "Обжалване и данъчно–осигурителна практика" С., чрез представител по пълномощие, моли жалбата да бъде отхвърлена по съображенията, изложени в решение № 876/ 18.04.2012 г. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Заключение за неоснователност на оспорването дава и представителят на СГП.

От фактическа страна се установява:

Със заповед № 1101358/ 02.02.2011 г. връчена на 11.02.2011 г. на главния счетоводител на дружеството-жалбоподател, е възложено извършване на ревизия с обхват задълженията на [фирма] по ЗДДС за периода 01.02.2007 г. – 31.12.2010 г. при определен срок от 3 месеца /с начална дата връчване на ЗВР/, продължен до 14.06.2011 г. със заповед № 1105640/ 12.05.2011 г. Двете ЗВР са издадени от М. Р., началник сектор „Ревизии" в Дирекция „Контрол" на ТД на НАП С., чиито правомощия произтичат от заповед № РД 01 6/ 04.01.2010 г. на директора на ТД на НАП С..

Според съставения на 28.06.2011 г. РД ревизираното дружество е вписано в ТР на СГС през 1996 г. като акционерно дружество, преобразувано в ЕООД през 2001 г., когато негов едноличен собственик и управител е Л. Х.. През ревизираните периоди основна дейност е рекламна – изграждане и експлоатация на временни външни статични рекламни съоръжения тип „билборд", разположени по републиканската пътна мрежа /РПМ/. Дейността се осъществява чрез изготвяне на рекламните пана и тяхното монтиране на рекламните съоръжения. Пояснено е, че режимът на поставяне на съоръженията включва издаване на 1. разрешение за поставяне и на 2. разрешение за експлоатация; сключени са договори за външни услуги по обслужване на рекламните съоръжения по следните направления – 1. локализация – определяне на място на РПМ, организация по получаване на нужните разрешителни, инженерингово обслужване, строителен и авторски надзор по изграждане на рекламните съоръжения /РС/; 2. строителство – за всеки обект се съставя акт 7 за изграждане до кота 0, акт 14 за изграждане на конструкция в груб строеж; констативен протокол със заверка и подпис на съответното пътно управление; наемане на РС. Има четири лица на трудов договор със съответната квалификация.

Сключени са договори за предоставяне на рекламна площ под наем, а именно: на 01.09.2006 г. с [фирма]; на 11.10.2006 г. с [фирма] за срок от 1 година; на 07.05.2007 г. и на 04.01.2010 г. с [фирма]; на 07.05.2007 г. с [фирма], на 07.07.2007 г. и на 05.10.2009 г. с [фирма], на 01.01.2008 г. с рекламодателя [фирма], с [фирма] /с цит. дружество и на 04.12.2009 г./, на 05.10.2009 г. с [фирма], с [фирма], с [фирма], на

22.12.2009 г. с [фирма], на 08.12.2009 г. с [фирма] с предмет наемане на рекламни съоръжения и рекламни площи върху транспортни средства, на 03.01.2009 г. с [фирма].
Преписката съдържа и договор за монтаж с [фирма] от 03.10.2010 г. с предмет монтаж/ демонтаж на рекламни пана, договор за строителство и монтаж от 01.10.2006 г., с [фирма] и с [фирма] от 01.07.2008 г. и от 17.11.2008 г., договор от 29.11.2010 г. с РЕКЛАМЕН М. ООД за отдаване под наем на рекламни билбордове по АМ Т..
По отношение на [фирма] е установено, че е издател на фактури, по 22 от които е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 91 094,62 лв. Констатациите в ПИНП са следните: дружеството е дерегистрирано по ЗДДС по инициатива на орган по приходите, считано от 28.12.2008 г. Спрямо него е издаден РА № [ЕГН]/ 16.09.2009 г., с който са установени публични задължения в особено големи размери. Между ревизираното дружество /наречено „агенцията"/ и доставчика /"рекламен агент"/ на 02.02.2007 г. е сключен договор за рекламен агент /л. 489 и сл. от папка № 2 от приложенията към делото/, по силата на който [фирма] поема задълженията:
1.1 да изготви стратегия за реализиране на рекламни кампании чрез поставяне на рекламни материали по националната пътна инфраструктура;
1.2 да изготви каталог на всички билбордове, експлоатирани от агенцията с рекламна площ от 12 кв. метра;
1.3 да презентира пред рекламодателите реализацията на рекламната стратегия чрез използване на поставените билбордове по националната пътна инфраструктура и
1.4 да води преговори и подготви сключването на договори между агенцията и рекламодателя за експлоатация на рекламните билбордове.
Предвидено е в чл. 2 от договора, че при осъществяване на т.1.4 от задълженията на агента възложителят заплаща възнаграждение в размер до 20 % от стойността на сключен договор, определено в допълнителен анекс към договора и съставляващо част от същия; Според чл. 3 възнаграждението е дължимо само при изпълнен договор. Правата и задълженията на [фирма] са прехвърлени на [фирма] по силата на договор между цитираните дружества и жалбоподателя от 01.06.2008 г.
Към договора са приложени анекс № 1/ 29.04.2007 г., според който РЛ се задължава да заплати на агента възнаграждение в размер на 13 % от получената сума по договора с „И."; съгласно анекс № 2/ 01.01.2008 г. страните постигат съгласие, че агентът има право на 15 % от получената сума по договора за наем на рекламно съоръжение, сключен между РЛ и „Х. БИЗНЕС ЦЕНТЪР"; съгласно протокол № 1/ 15.05.2007 г. усвоеният обем за първото тримесечие на 2007 г. е 218 270,40 лв, сумите по изпълнения рекламен обем са преведени по сметката на [фирма] и следователно на агента съгласно анекс № 1/ 29.04.2007 г. възнаграждението е 28 375,15 лв. Протокол № 2/ 20.06.2007 г. за усвоен обем за м. април е на същата стойност възнаграждението за агента – 28375,15 лв с ДДС. Протоколите са 21 на брой с аналогично съдържание.
РЕ приема, че дружеството не разполага с нает персонал – защото не са плащани вноски за ДОД, ДОО, ЗО, ГВРС, УПФ, които са изискуеми и са в особено големи размери. Представените трудови договори са действащи до м. септември 2007 г. Предвид големия обем фактурирани услуги и липсата на ресурсна обезпеченост се налага извод, че не са осъществени реални доставки, а оттук – че данъкът е начислен неправомерно – арг. чл. 70, ал. 5 ЗДДС
Идентични са констатациите на РЕ, основани на ПИНП от 11.04.2011 г., според който

[фирма] е издател фактури, по 28 от които е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 109589,92 лв. Дружеството е дерегистрирано по инициатива на орган по приходите на 08.04.2011 г. Фактурите са издадени във връзка с договора от 02.02.2007 г., отразени са в СД и в регистър дневник продажби, извършени са плащания по банков път, спрямо същото е издаден РА №[ЕИК]/ 28.10.2010 г. Представени са трудови договори, но за период септември 2008 г. – октомври 2009 г.

По отношение на [фирма] е установено в рамките на насрещната проверка, че е дерегистрирано по ЗДДС. Издаден е РА № 21011008411/ 01.04.2011 г. Сключен е договор за рекламен агент на 01.01.2009 г. с предмет изготвяне на работни графици за експлоатацията на рекламните съоръжения издадени са анекси /11 на брой/ към договора и съответстващи им фактури, по които е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 16 480 лв. Същите са отразени в дневниците за продажби и справките декларации за съответните периоди, извършени са плащания по банков път; установено е, че за периода на договора не са внасяни задължителни осигурителни вноски. Подадени са уведомления на 17.10.2007 г. до 01.03.2009г. – 1 лице; от м. ноември 2009 г. – 10.2010 г. – 1 две лица и от 10.2009 г. до 10.2010 г. – 2 лица Всички трудови договори са прекратени.

Така очертаните констатации в РД са възприети от издателя на РА, който счел възраженията срещу тях за неоснователни като неподкрепени с допълнителни доказателства.

Връченият на 14.10.2011 г. на главния счетоводител на дружеството ревизионен акт е оспорен пред ответника на 28.10.2011 г. Между [фирма] и органа по чл. 152, ал. 2 ДОПК е сключено споразумение за продължаване на срока за произнасяне по чл. 155, ал. 1 ДОПК до 3 месеца – 03.04.2012 г. С писмо от 09.04.2012 г. на РЛ са указани началният и крайният момент за оспорване на РА пред АССГ. В 7–дневния срок от депозиране на жалба вх. № 53 02 214/ 11.04.2012 г. РА е потвърден в оспорваната понастоящем част с решение № 876, съдържащо следните фактически изводи:

РЛ като възложител натоварва изпълнителите с изработване на рекламна стратегия за експлоатация на рекламните съоръжения, каталог на същите, презентирането им пред бъдещи клиенти и подготовка за сключване на договори с рекламодатели. Доставчиците като рекламни агенти при намиране на рекламодатели имат право на възнаграждение в размер на 20 % от стойността на сключения договор. Според решаващия орган по преписката не са посочени доказателства, чрез които да бъде обоснован извод, че рекламните договори са сключени с посредничеството на трите дружества – не е ясно кои лица са били пряко ангажирани с дейностите и наличие на договори за експлоатация на рекламни съоръжения. Служебна проверка на длъжностите, заемани от лицата на трудов договор и декларираната икономическа дейност от [фирма], [фирма] и [фирма] не кореспондира с предмета на договорите. Приета е неотносимост на чл. 70, ал. 5 ЗДДС. Анализирано е съдържанието на договора за рекламен агент и конкретно поетите от доставчиците задължения 1. да проучат възможностите за сключване на договори с рекламодатели; 2. да предоставят информация на агенцията за изготвяне на оферта за сключване на договор; 3. да организират преговорите за сключване на договора; 4. да дават текущо информация за изпълнение на самия договор за посредничество; 5. да се въздържат от подписване договори от името на агенцията, нито да извършва плащания; 6. да пазят търговска тайна. При сключване на последващи договори с рекламодатели агенцията е длъжна да търси съдействието на агента; последният от своя страна няма право да

представлява друга агенция или търговско дружество със сходен предмет на дейност без писмено съгласие на агенцията.
На 01.06.2008 г. между [фирма] цедент [фирма] цесионер и РЛ длъжник е сключен договор за цесия, по силата на който [фирма] прехвърля на [фирма] бъдещите си вземания от [фирма], както и правата и задълженията си по договора от 02.02.2007 г., сключен между цедента и длъжника; цесионерът се съгласява да получи бъдещите вземания и да встъпи в правата и задълженията по договора срещу заплащане, което ще бъде конкретизирано след приключване на договора
Заключението на ССЕ, неоспорено от страните по делото и ценено от съда като компетентно изготвено и обосновано, съдържа констатации относно кадровата обезпеченост на трите дружества. Така в [фирма] в периода 01.02.2007 г. – 31.12.2010 г. са назначени 15 лица на различни длъжности, сред които оператор база данни, оператор компютри, търговски сътрудник, експерт маркетинг, стоковед /3 лица/, обслужващ работник, механик, изкупчик, оператор компютри, склададжия 2 лица; В [фирма] в периода 01.02.2007 г. – 31.12.2010 г. по трудово правоотношение са заети лица на длъжностите получател товари, снабдител /3/ търговски сътрудник /2/, сортировач /3/, стоковед /2/, пазач, технически изпълнител, юрисконсулт, оператор компютри, експерт връзки с обществеността.
В [фирма] в периода 01.02.2007 г. – 31.12.2010 г. по трудово правоотношение работят по едно лице на длъжностите търговски сътрудник, експерт маркетинг, технически изпълнител, техник компютри, склададжия
[фирма] – издател на 22 фактури /л. 475-449 от делото/ в периода 15.05.2007 г. – 23.05.2008 г. с предмет комисиона по договор съгласно договор за рекламен агент от 02.02.2007 г., сключен с жалбоподателя, плащанията по който са извършени по банков път; фактурите съдържат пълни реквизити по чл. 114 ЗДДС; от доставчика същите са отразени /за вземането от клиента [фирма] по дебита на сч см 411 Клиенти с цялата стойност по фактурите, респ. по кредита на сч см 703 Приходи от продажба на услуги с данъчната основа по кредита на сч см 4532 Начислен данък при продажбите с ДДС по фактурите; за извършените плащания от клиента – по дебита на сч см 503 Разплащателна сметка в лв и по кредита на сч см 411 Клиенти с общата стойност по фактурите.
В РА № [ЕГН]/ 16.09.2009 г., издаден спрямо [фирма] за резултатите от ревизия с обхват ЗДДС за периода 01.01.2005 г. – 29.02.2008 г. се съдържат констатации, че дружеството е организирало и водило текущо счетоводно отчитане в съответствие със ЗСч и СС и утвърден от ръководството индивидуален сметкоплан по отношение на извършените от [фирма] облагаеми доставки не са описани възражения. Установените задължения са от непризнат данъчен кредит.
Идентични са констатациите и изводите в ССЕ и по отношение на [фирма] – издател на 30 фактури в периода 20.06.2008 г. – 24.07.2009г. с предмет комисиона по договор и съгласно договор, издадени въз основа на договор от 01.10.2009 г. между РЛ като възложител с предмет изработка на рекламни пана за външни билбордове с включени дизайн, оформление и материали по поръчка на възложителя Към договорите са приложени протоколи за усвоен обем на извършените работи и постъпилите суми за тях. Плащанията са по

банков път. Фактурите отговарят на изискванията по чл. 114 ЗДДС, надлежно осчетоводени при [фирма]. Спрямо дружеството е издаден РА №[ЕИК]/ 28.10.2009 г. за ревизия с обхват ЗДДС 01.01.2008 г. – 31.05.2009 г. и по ЗКПО за 2008 г., който не съдържа констатации относно счетоводната отчетност на дружеството, нито облагаемите доставки, които същото е извършило – установени са задължения в размер на 8 869 247,34 лв, от които корпоративен данък и ДДС.

[фирма] издател на 11 фактури /л. 649 – 639/ в периода 30.01.2009 г. – 04.12.2009 г. с предмет комисиона по договор въз основа на договор от 01.01.2009 г. с предмет изготвяне на работни графици за експлоатацията на рекламни съоръжения. Към договора са приложени анекси за усвоен обем на извършените работи и постъпилите суми за тях, подписани от двете страни. Плащанията са извършени по банков път. Фактурите съответстват на чл. 114 ЗДДС. Приложените в ревизионната преписка аналитични и хронологични ведомости показват надлежно отразяване на спорните фактури по кореспондиращите си сч сметки. Спрямо дружеството РА не е издаван.

Заключението съдържа таблица на разходите, осчетоводени като такива за външни услуги, направени от [фирма] в полза на трите дружества, и приходът, реализиран от дружеството жалбоподател така, както е заведен и отчетен. В съдебно заседание вещото лице пояснява, че изводът за съответствие между направените от РЛ разходи и приходите от реализация на услуги е формиран въз основа на критериите вид на доставките, период на извършване, приходи и разходи във вътрешната счетоводна отчетност, водена подробно и детайлно в рамките на [фирма].

Жалбата е допустима: Решение № 876/ 18.04.2012 г., с което РА е потвърден в оспорваната понастоящем част е получено по електронен път на 19.04.2012 г., а жалбата, въз основа на която е образувано делото, е постъпила в администрацията на решаващия орган на 03.05.2012 г.

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

Р. акт е издаден от компетентен орган по приходите – арг. чл. 119, ал. 2 ДОПК /в редакцията на нормата преди влезлите в сила на 01.01.2013г. изменения, определящи, че РА се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя й/, след надлежно възложена ревизия съгласно чл. 112 и 113 от ДОПК. Спазена е формата по чл. 120 от ДОПК относно необходимите реквизити. Не се установяват съществени нарушения на процедурата по ДОПК при провеждане на ревизията, които обуславят извод за ограничаване правото на защита на ревизираното лице или да препятстват съдебния контрол за спазване на материалния закон при определяне на задълженията, включени в нейния обхват.

Формалните предпоставки, свързани с документиране на облагаема доставката между регистрирани лица с фактура и отразяването й в отчетната им документация не са достатъчни да обосноват правото на данъчен кредит. Реалността на доставката, документирана с редовно издадена фактура, е основен въпрос при преценка налице ли е право на приспадане на данъчен кредит за тази доставка - чл.6, ал.1, чл.25, ал.2 и 6, чл.68, т.1 и 69, ал.2 от ЗДДС и пряко приложимите общностни норми - чл.62, 63, 167 и 168 от

Директива 2006/112/ЕО на Съвета и актуалната практиката на СЕС - в т.31 от решение от 06.12.2012г. по дело С-285/11 се сочи, че за да се установи, че на основание доставки на стоки е налице правото на приспадане на данъчен кредит за съответното данъчнозадължено лице, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от лицето за извършване на облагаеми сделки. Н. съд е задължен в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, за да определи дали съответното дружество може да упражни право на приспадане на основание на споменатите доставки на стоки. Ако в резултат от тази преценка се установи, че разглежданите доставки на стоки са реално осъществени и впоследствие тези стоки са били използвани за целите на облагаемите сделки на съответното данъчно задължено лице, по принцип правото на приспадане не би могло да му бъде отказано (т. 32, 33).

Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 от 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. В законодателството и в съдебната практика не са установени абсолютни критерии, при наличието на които действителното осъществяване на дадена доставка може да се приеме за установено по несъмнен начин. Икономическата рамка, в която стопанските субекти организират и осъществяват търговското си занятие, обуславя конкретна преценка на основния за правото на данъчен кредит въпрос. Когато се касае за продажба на стоки, се търсят данни за техния произход, съхранение, транспорт, предаване. Когато се касае за доставка на услуги, се търси кадрова и техническа обезпеченост за оказването им, или проследяват се фактите, чрез които би следвало да се обективира продажбата на стоките/ услугите, но в контекста на конкретна икономическа ситуация – имуществен статус на ревизирания субект, данни за извършвана търговска дейност и начина, по който тя е организирана.

За целите на ЗДДС данъчно събитие е не правоотношението /договорите от 02.02.2007 г. с [фирма], съответно с [фирма] и от 01.01.2009 г. с [фирма]/ или задължението, а изпълнението на задължението за прехвърляне на правото на собственост или извършването на услугата /вж. чл. 6, ал. 1; чл. 9, ал. 1 и чл. 25, ал. 1 от ЗДДС/. Данъчното законодателство обвързва облагането с ДДС не със съгласието на страните за възникване на облигацията и поемането на задължението, а изпълнението като резултат. Без да е прехвърлено правото на собственост и извършена услугата данъчно събитие не съществува /в основната хипотеза на облагаема доставка по чл. 2, т.т. 1-4 от ЗДДС/. Установяването на пораждащия задължението за доставката юридически факт е индиция за реалността на имуществения разместване при изпълнението. Последиците от това разграничение са значими за разглеждания спор. Без оглед на различието на конкретния субект – изпълнител, спорните доставки следва да обективират изпълнение на договори за посредничество в областта на рекламата. Процесуалната активност на жалбоподателя е насочена към очертаване на параметрите на

услугата, която поддържа, че му е оказана от трите дружества. Видно от констатациите в РА, включително в отменената с решение № 876/ 18.04.2012 г. на ответника част, дейността на МЕДИЯ ОРГАНИЗАТОР ЕООД е експлоатация на конкретен вид рекламни съоръжения. Дружеството натоварва търговски субекти с проектиране и монтиране на билбордове на територията на цялата страна, включително изработката на носителите на рекламното послание /винили с рекламни изображения/; а от друга страна възлага на рекламни агенти издирване на потребители на рекламна услуга, наричани рекламодатели, с които МЕДИЯ ОРГАНИЗАТОР ЕООД сключва договори за наем на рекламните съоръжения.

Мястото на посредническата услуга в дейността на жалбоподателя съдът възприема като такава на предлагане на евентуалните рекламодатели на възможностите, с които разполага РЛ като локации на билбордове по републиканската пътна мрежа. Критерий за резултатността на посредническата услуга са видовете, броя и срока на договорите /брой наети билбордове, период/ и тяхното изпълнение, определяно в протоколите като реализиран или усвоен рекламен обем. Така очертаната икономическа рамка на спорните доставки ги доближава до посредничеството при сделки с недвижими имоти, при която брокерът осъществява дейност на свой риск, като я авансира чрез разходи за реклама, посещения на обекти и т.н., но критерий за резултата й са сключените окончателни договори. В този смисъл сделките, сключени между всеки от доставчиците и РЛ, нямат за предмет изработване на конкретна, еднократна стратегия, а за предлагане на схема съобразно потребностите/ и възможностите на конкретен рекламодател. Доставчиците не са натоварени с изработване на презентационни материали, както се приема в РА.

Въпреки това доказателствената задача на жалбоподателя като претендиращ право на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури не е успешно проведена: Постигането на резултата от договорите, обсъдени по-горе, не може да настъпи без полагане на труд по предлагане, рекламиране на конкретни, фиксирани към определен времеви момент разполагаеми ресурси - билбордове, без комуникация. Изпълнението на посредническите договори поначало не налага нито специална квалификация, нито определен вид техника или особени материални ресурси. Необходимо е обаче да се ползват телекоминукационни услуги, при това с висока интензивност, в интернет пространството също са намираеми информационни следи от дейностите по предлагане на определен вид услуги, обективираща се чрез активно поведение. Съотносимост между сключени договори за отдаване под наем на рекламни съоръжения с наемодател ревизираното дружество и наематели различните рекламодатели и всеки от доставчиците се сочи в ССЕ, но с уговорката, че източник на информацията е счетоводството на жалбоподателя /т. 3 от заключението/. Установяването на действителното извършване на доставка на услуга не може да се приеме за успешно проведено само чрез очертаването на вида и параметрите и на нейното място в икономическата дейност на ревизирания субект. Изпълнението на услугите има пространствени и времеви параметри, които подлежат на установяване чрез доказателствените средства по ДОПК. В този смисъл позоваването на СС 18 в

жалбата и на начина, по който е отчитано изпълнението на договорите е неотносимо. Когато се твърди, че като последица от определена дейност се реализира приход, следва да се установи причинната обусловеност между тази дейност, конкретизирана по начин, време и място на осъществяване, и прихода. Външната реклама като дял от рекламната дейност касае извършваната на обществени места реклама, част от която представляват билбордовете като носители на рекламното послание. Няма съмнение, че посредничеството в областта на външната реклама /като всяка посредническа дейност/ се осъществява по занятие и е насочено към улесняване на рекламодателите да установят контакт с търговските субекти, разполагащи с възможност да предоставят рекламни съоръжения. Всички достъпни в интернет оферти, касаещи външна реклама, визират отстъпки за рекламни агенции. Част от посредническата дейност в областта на външната реклама е създаването на творческа стратегия, планиране и т.н. По делото не са посочени дори косвени данни в какво се е изразявала и как е осъществявана текущо дейността на трите дружества-доставчици, обусловила като резултат именно сключените /и изпълнявани/ между жалбоподателя и потребителите на външната реклама търговски субекти договори. Наличието на възмездни отношения от една страна между жалбоподателя и потребители на рекламни услуги, а от друга - с търговци, заети с проектиране, поставяне на билбордове и изработка на конкретни рекламни изображения; начинът, по който са отчитани резултатите от изпълнение на договорите – във времеви план датите и номерата на фактурите и протоколите съответстват на данните за последващата реализация на посредническите услуги и кадровата обезпеченост на всеки от доставчиците за изпълнение на посредническите услуги без данни в какво се е изразявало търговското занятие на [фирма], [фирма] и [фирма] са съществени индиции за изпълнението на договорите, но не го установяват по несъмнен начин. Информационни следи за посредническите услуги, оказани от тримата доставчици, следва да са налични и при наемателите на рекламни съоръжения /и рекламодатели/, които следва да са контактували с рекламните агенти преди да сключат договорите за наем на РС, цитирани в РД.

Горният анализ на доказателствата в ревизионната преписка и посочените по делото препятства обосноваване на извод, че именно посредничеството, оказано от доставчиците е обусловило сключването или изпълнението на договорите между [фирма] и цитираните във фактическата част от решението рекламодатели. Поради това отказът да бъде признато право на данъчен кредит не противоречи на материалния данъчен закон.

Издаването на фактурите и фактът на плащането са индиция за възможното оказване на услуги поради наличието на функционална връзка на задълженията по договорите за посредничество като двустранни съглашения. При доказване с косвени доказателства формираният фактически извод следва да е единствено възможен. Затова по правило с косвени доказателства се провежда насрещно доказване. При възприетото по-горе за доказателствената тежест, насрещното доказване на приходната администрация е проведено успешно. Само от факта на съставяне на издателя на фактурата на ревизионен акт, в който приходната администрация

не е извършила корекция на декларирания от него ДДС /по отношение на [фирма] и [фирма]/ не следва извод, че посочената администрация е признала, че фактурата съответства на действително извършена облагаема доставка /реш. по дело С-643/11/.
При така извършената проверка на законосъобразността на акта по реда на чл. 160, ал.1 вр. ал. 2 от ДОПК и по изложените съображения съдът намира, че ревизионният акт в потвърдената с решение № 2377/ 04.10.2012 г. на ответника част е законосъобразен.
При този изход на спора и при направеното искане за това на ответника се следва юрисконсултсоко възнаграждение в размера по чл. 161, ал. 1, изр. 3 ДОПК, което се определя от съда на 2500 лв.
Воден от горното и на основание чл. 160 от ДОПК, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя И. С. срещу ревизионен акт № [ЕГН]/ 30.08.2011 г., издаден от Б. М., главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., потвърден от директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението", сега „Обжалване и данъчно–осигурителна практика" – С. при ЦУ на НАП с решение № 876/ 18.04.2012г., в частта относно отказано право на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма].
ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК] да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно–осигурителна практика" – С. при ЦУ на НАП, [улица] юрисконсултско възнаграждение в размер на 2500 /две хиляди и петстотин/ лв.
Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд, в 14-дневен срок от получаване на съобщенията до страните за неговото постановяване.

СЪДИЯ: