

# РЕШЕНИЕ

№ 2042

гр. София, 17.04.2012 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 3 състав, в публично заседание на 13.03.2012 г. в следния състав:**

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Милена Славейкова**

при участието на секретаря М. Велева и при участието на прокурора Поповска, като разгледа дело номер **3199** по описа за **2011** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], [жк], ул. „400”, [жилищен адрес] чрез управителя И. Г. И. срещу РЕВИЗИОНЕН АКТ №[ЕИК]/17.09.2010г., издаден от Л. Д. П. на длъжност “инспектор по приходите” при ТД на НАП [населено място], потвърден с решение № 356/28.02.2011 г. на директора на ДОУИ [населено място], в частта за установените задължения по ЗДДС в размер на 285 595.00лв. и лихви за забава в размер на 23638.83 лв. в резултат на отказано право на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК]. Жалбоподателят оспорва изводите на ревизиращите органи за липса на реални доставки, като поддържа, че е представил действителни договори, чието съдържанието не е изследвано, както не била изследвана същинската дейност на [фирма] в нарушение на чл.3 ДОПК. Жалбоподателят претендира съда да постанови решение, с което да отмени ревизионния акт. Подробни съображения излага в писмени бележки от 23.03.2012 г.

Ответникът Директор на дирекция “ОУИ” – [населено място] оспорва жалбата. Подробни съображения излага в писмени бележки от 05.04.2012г. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Представителят на СГП изразява становище за неоснователност на жалбата.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, като прецени доводите на страните

във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна:

Със заповед за възлагане на ревизия № 1002835/06.04.2010г., издадена от началник сектор "Ревизии" в дирекция "ДОК" на ТД на НАП [населено място] В. Я. е възложено извършването на данъчна ревизия на жалбоподателя от органи по приходите Л. Д. П. и Т. Д. Н. за определяне на данъчните му задължения по ЗДДС за данъчни периоди 03.08.2009г. – 28.02.2010г. в двумесечен срок, считано от датата на връчване на ЗВР на 12.04.2010г. съобразно чл.114, ал.1 ДОПК, т.е. в срок до 12.06.2010г. Със ЗВР № 1003296/22.04.2010г. в ревизиращия екип е включена П. Т. А.. Със ЗВР № 1004952 от 14.06.2010г. на основание чл.114, ал.2 ДОПК е удължен срока на ревизията до 12.07.2010г. Заповедите са издадени във формата по чл.113, ал.1 ДОПК и са връчени на задълженото лице. За доказване компетентността на органа, възложил ревизията, ответникът е представил заповед на Териториалния директор на ТД на НАП [населено място] № РД-01-6/04.01.2010г., с която по раздел I, т.11 на Д. Я. е възложено издаването на ЗВР на основание чл.112, ал.2, т.1 ДОПК. Ето защо съдът приема, че процесната ревизия е възложена от компетентен орган по приходите.

В срока по чл.117, ал.1 ДОПК е издаден ревизионен доклад №1004952/26.07.2010г. от органите по приходите, определени в ЗВР, който съдържа реквизитите по чл.117, ал.2 ДОПК. Прието е в РД в резултат на извършена насрещна проверка, че фактурите №№ 3/06.08.09г., 70/14.11.09г., 73/17.11.09г., 82/10.12.09г., № 84/12.12.09г., 87/15.12.09г., 93/12.01.10г., № 95/14.01.2010г., 104/01.02.2010г. и 106/02.02.2010г., издадени от доставчика [фирма], ЕИК[ЕИК], не отразяват реални доставки, поради което на жалбоподателя е отказано право на данъчен кредит (ДК) на основание чл.68, ал.1, т.1 вр. чл.9, вр. чл.21 и чл.25, вр. чл.70, ал.5 ЗДДС. На същото основание е отказано право на ДК по следните фактури, издадени от [фирма], ЕИК [ЕИК]: №№ 7/26.08.09г., 10/27.08.09г., 14/28.08.09г., 17/31.08.09г., 32/14.09.09г., 36/18.09.09г., 41/21.09.09г., 47/25.09.09г., 66/19.10.09г., 68/22.10.09г., 70/23.10.09г., 74/27.10.09г., 79/08.11.09г., 83/11.11.09г., 100/08.12.09г., 103/10.12.09г., 121/22.01.10г. и 134/16.02.10г. Ревизиращите органи са изложили мотиви, че представените от двамата доставчика писмени доказателства са идентични по съдържание и форма, с еднакви приемо-предавателни протоколи, граждански договори и удостоверения, както и че поддоставчиците са едни и същи дружества, служебни дерегистрирани по ЗДДС с извършени ревизии, при които на органите по приходите не са представени никакви документи. Разплащанията между жалбоподателя и неговите доставчици са извършвани само в брой.

Ревизионният доклад е връчен на представител на жалбоподателя на 29.07.2010г. съобразно чл.117, ал.4 ДОПК, като в срока по чл.117, ал.5 ДОПК същият е депозирал възражение вх.№4966/03.09.2010г. след удължаване на срока за представяне на доказателства с решение № 1001875/10.08.2010г.

Със заповед № К-1004952/27.07.2010г. Л. Д. П. е определена за компетентен орган по приходите за издаване на ревизионен акт, която заемайки длъжност "инспектор по приходите" има качеството на орган, който може да издаде ревизионен акт по смисъла на чл.118, ал.2 ДОПК вр. чл.7, ал.1, т.4 ЗНАП. В срока по чл.119, ал.3 ДОПК е издаден обжалвания ревизионен

акт №[ЕИК] от 17.09.2010г., с който са установени задълженията на жалбоподателя по ЗДДС съобразно чл.118, ал.1, т.1 ДОПК. В ревизионния акт компетентният орган по приходите е възприел изцяло констатациите на ревизиращия екип за наличие на основание да се откаже правото на ДК по фактурите, издадени от [фирма] и [фирма]. Съобразно чл.120, ал.2 ДОПК органът по приходите е обсъдил направеното по реда на чл.117, ал.5 ДОПК възражение, но не е намерил същото за неоснователно.

Видно от ръкописното отбелязване в разписката към РА същия е връчен на представител на ревизираното лице на 30.09.2010г., като в срока по чл.152, ал.1 ДОПК е постъпила жалба вх.№ 53-06-1963/13.10.2010г. Срокът за произнасяне от горестоящият орган по чл.155, ал.1 ДОПК е удължен със споразумение по чл.156, ал.7 ДОПК с три месеца, т.е. до 27.02.2010 г. (събота, неработен ден). В този срок решаващият орган - директорът на дирекция "ОУИ" при ЦУ на НАП [населено място] е постановил решение № 356/28.02.2011г., с което ревизионния акт е потвърден в оспорената част. Решаващият орган е възприел мотивите на ревизиращите органи относно наличие на основание да се откаже право на ДК. Във връзка наличието на данни за реално излъчени видеоматериали на клиенти на жалбоподателя са изложени мотиви, че фактурираните услуги фактически са извършени от други лица, а не от посочените доставчици. Видно от ръкописното отбелязване в разписката към решение, същото е връчено на представител на жалбоподателя на 08.03.2011 г. Жалбата, по която е образувано настоящето производство, вх.№ 53-00-196 от 22.03.2011 г.е подадена в срока по чл.156, ал.1 ДОПК, от легитимирано лице и срещу подлежащ на обжалване индивидуален административен акт, поради което е ДОПУСТИМА.

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

В настоящето производство и съгласно чл.160, ал.2 ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като проверява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. По изложените вече във фактическата част на решението съображения съдът намира, че оспореният ревизионен акт е издаден от компетентен по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.3 ДОПК орган по приходите, при спазване на установената форма по чл.120, ал.1 ДОПК. Липсват данни по делото в ревизионното производство да са допуснати съществени процесуални нарушения - такива, които са нарушили правото на защита на засегнатото лице, или ако не бяха допуснати, биха довели до постановяване на акт с друго съдържание. Материалната законосъобразност на изводите на ревизиращите органи съдът следва да провери по повод на осъществявания съдебен контрол, доколкото спорът между страните е изцяло правен – относно наличието на основание да се откаже право на ДК по чл.70, ал.5 ЗДДС.

Установява се от ПИНП № 22-49-1003296-1-355 от 18.05.2010г. на ТД на НАП [населено място], че доставчикът [фирма] е отразил процесните фактури в дневниците за продажби за съответния данъчен период. Входирани са писмени обяснения от 21.06.2010г., че предмет на услугите са „изготвяне на рекламни видеоматериали на контрагенти на възложителя (жалбоподателя)”, като услугите

са извършени от управителя на дружеството и лице по извънтрудово правоотношение. Дейността на доставчика се състои в изготвяне и онагледяване чрез видеомонтажна компютърна система на идеен проект за рекламни видеоспотове и представлява анимация, която се създава на компютър от автора, за която не се използват материали. Спотовете се изпращат в ниско качество на изображението, чрез електронна поща, на възложителя за одобрение. Одобрените от възложителя рекламни видеоматериали се записват на CD с качество за излъчване по електронен път и се предават на възложителя с приемо-предавателни протоколи, съдържащи данни за вида, броя и цената на изготвените реклами. Цената на изготвените видеоматериали включвала: 75% авторски права, 10% вложен труд, 10% време за изготвяне и сложност на анимацията и 5% печалба. По ЗАПСП не се изисквал специален документ за установяване на авторството.

Процесните фактури са с предмет „по договор”. Няма конкретизация на номер и дата на сключване на договора. Представен е договор от 30.07.2009г. (стр.348 от делото), с който жалбоподателят като „възложител” възлага на [фирма] изготвяне на рекламни видеоматериали на възложителя или негови клиенти с качество за излъчване по националните електронни медии. Съгласно раздел III, т.1 от договора възложителят предоставя на изпълнителя заявка и информация, необходима за изпълнение на договора. Съгласно раздел V, т.1 от договора стойността на рекламните видеоматериали включва идея, авторски права и вложен труд. Договор с напълно идентично съдържание от 19.08.2009г. (стр.346 от делото) е сключен с доставчика [фирма]. Ревизиращите органи са установили подадени заявки от конкретни рекламодатели съобразно раздел V, т.1 от договорите със [фирма] и [фирма], но тези заявки по никакъв начин не могат да се свържат с рекламните видеоматериали, „предадени” с еднотипно създадените между жалбоподателя и доставчиците му „приемо-предавателни протоколи”, които съдържат единствено продължителност на клипа и обща цена на значителна стойност. Действително Законът за авторското право и сродните му права не съдържа изискване за форма, с която се доказва авторското право. Съгласно чл.14 ЗАПСП ако не е уговорено друго, авторското право върху компютърни програми и бази данни, създадени в рамките на трудово правоотношение, принадлежи на работодателя, но в случая се претендира, че физическите лица (носители на авторските права) са били на гражданско правоотношение. Съгласно чл.18 ЗАПСП авторът има изключителното право да използва създаденото от него произведение и да разрешава използването му от други лица и има право на възнаграждение за всеки вид използване на произведението и за всяко поредно използване на същия вид (чл.19 ЗАПСП). Съгласно чл.21, ал.2 ЗАПСП (редакция Дв.в. бр. 99 от 2005 г., в сила от 10.01.2006 г.) извън случаите по ал. 1 разрешение за препредаване на произведение по кабел, едновременно с излъчването или предаването му, изцяло и в непроменен вид, от друга организация, се дава само чрез организация за колективно управление на авторски права. На автора на аудио-визуално произведение се дължи възнаграждение отделно от всяко друго (чл.21, ал.3 ЗАПСП в относимата редакция). Всеки отказ от такова възнаграждение от страна на автора е недействителен. Правото да събират това възнаграждение може да бъде предоставено от автора само на организации за колективно управление на съответната категория авторски права. Възнагражденията по ал. 3 се събират само чрез

организации за колективно управление на съответните категории авторски права. Размерът и начинът на плащането му се определят по споразумение между тези организации и задължените кабелни оператори. В случая няма представени доказателства за изплатено авторско възнаграждение (независимо дали чрез или без организация за колективно управление на авторски права) на физическите лица за създадения от тях проект на клип в електронен формат. Макар, че писмените обяснения на доставчиците съдържат твърдения, че 75 % от стойността на услугата се формира от авторски права, няма данни за заплатено възнаграждение за тези «авторски права». В този смисъл е нелогично фактурирането на значителни суми (от 18 500 лв. без ДДС до 67 350 лв. без ДДС) за предоставени рекламни материали с продължителност от 5 до 7 секунди. Не е ясно, как е формирана стойността на услуга и по-точно, защо след като значителна стойност от услугата е авторски труд (70 -75 %) няма данни за заплатено авторско възнаграждение. А напротив - на фона на фактурираните високи стойности на процесните услуги, на физическите лица – автори на произведенията, е заплащано месечно възнаграждение от 500 лв. до 850 лв. (договор от 03.08.2009г. на стр.165 от делото и сметки за изплатени суми на стр.166 – 172 от делото и договор от 27.08.2009г. на стр.267 от делото и сметки за изплатени суми на стр. 268 -271 от делото).

С договор от 03.08.2009г. жалбоподателят е възложил на [фирма] излъчването в програмата „бТВ” на аудио-визуални произведения (рекламни материали), рекламиращи стоки и/или услуги и/или търговски марки на трети лица –клиенти на жалбоподателя. Конкретните условия за излъчване на рекламните материали следва да се уредят с отделни споразумения (чл.1, ал.2 от договора). Съгласно чл.2, ал.2 от договора рекламните материали са рекламни клипове или спонсорски заставки по смисъла на ЗРТ (посоченият нормативен акт не съдържа легално определение на понятието и не си служи с подобен израз), както и други рекламни форми. Неразделна част от договора са „Общите условия за излъчване на реклами, спонсорски заставки и други рекламни форми в програмата на Националната телевизия „бТВ”. Общите условия са представени от жалбоподателя в хода на съдебното производство (408-422 от делото). Съгласно чл.4 от Общите условия рекламна агенция, която има сключен с медията рамков договор, следва да депозира в отдел „Продажби” на медията писмен документ (възлагателно писмо) за всеки свой отделен контрагент, чрез който удостоверява, че ѝ е възложено извършването на рекламна дейност, в който се посочват търговските марки и продукти, предмет на рекламиране, срокът за провеждане на рекламната кампания. Като част от обслужването на своите клиенти отдел „Продажби” на медията издава сертификати, удостоверяващи излъчването на всяка отделна кампания в програмите на медията (чл.5, ал.9 от ОУ). Възлагането се извършва със заявка за излъчване съобразно процедурата по чл.15 от ОУ (чл.8 ОУ). Търговски съобщения се излъчват от медията по предварително одобрена от страните остойностена „Схема на излъчване”, която определя часови пояси, продължителност, последователност, брой и други условия на излъчване (чл.10 от ОУ). Отдел „Продажби” позиционира кампанията в програмната схема на съответната телевизионна програма, след което потвърждава заявката с описани предавания, цени и отстъпки, имена и продължителност на клиповете, период на кампанията. Съгласно чл.15 от ОУ страните следва да подпишат

индивидуален договор, с който да определят лица за контакт, като задължително посочат електронна поща, като изпращането и съхранението на схемите за излъчване на търговски съобщения и свързаната с тях кореспонденция става само по електронен път като електронни документи по смисъла на ЗЕДЕП. Редът за предоставяне на рекламни материали/търговски съобщения детайлно е уреден в раздел V на Общите условия, като чл.19 от ОУ предвижда създаването на редица писмени документи – придружително писмо по чл.19, ал.1, б."А", формуляр по образец съгласно чл.19, ал.2, б."Б", протокол за предаване на видеоносителя съгласно чл.19, ал.5. Съгласно чл.26 от ОУ заявените схеми се изчисляват по действащата към датата на приемане на заявката Тарифа на програмите и се заплащат авансово до 100% до два работни дни преди старта на кампанията. В хода на ревизията ревизиращите органи са прегледали предоставени от жалбоподателя 6 броя магнитни носители на рекламни видеоклипове (CD) и един брой магнитен носител (професионален носител, необходим за излъчване по БТВ), от които са установили, че действително има изготвени рекламни клипове с различна продължителност за рекламиране на дейността на [фирма], [фирма] и [фирма] (стр.18 от РД, стр.93 от делото). В този смисъл ответникът не оспорва наличието на изготвени рекламни видеоклипове, а конкретно изготвянето им от доставчиците [фирма] и [фирма]. За доказване на тези обстоятелства, за които жалбоподателят носи отговорност съобразно общото разпределение на доказателствената тежест по чл.154 ГПК, жалбоподателят не е ангажирал в хода на съдебното производство всички горепосочени документи, които са изискуеми съобразно рамковия договор с медията и ОУ на медията - напр. сключени индивидуални договори и конкретни споразумения между агенцията и медията на всеки отделен клиент на жалбоподателя съгласно чл.1, ал.2 от рамковия договор и чл.15 ОУ, възлагателно писмо за всеки отделен контрагент съгласно чл.4 от ОУ, заявка за излъчване съгласно чл.8 от ОУ, схема на излъчване съгласно чл.10 от ОУ, индивидуален договор съгласно чл.15 от ОУ, придружително писмо по чл.19, ал.1, б."А", формуляр по образец съгласно чл.19, ал.2, б."Б", протокол за предаване на видеоносителя съгласно чл.19, ал.5. Действително в хода на ревизията са установени изготвени възлагателни писма от конкретни клиенти на жалбоподателя, тристранно подписано споразумение между рекламодателя, рекламната агенция и [фирма], остойностена схема за провеждане на рекламна кампания и фактура към съответния клиент за извършена рекламна услуга (стр.307 до стр.338 от делото). Наличието на тези писмени

доказателства и изготвени рекламни видеоматериали *не доказва*, кой е конкретният доставчик на услугата. Съдът приема, че единствено при представяне на всички гореизброените писмени доказателства и проверка въз основа на тях, дали съответно възложената рекламна кампания за конкретен клиент на жалбоподателя като рекламна агенция, съответства на „предадените“ от доставците [фирма] и [фирма] „рекламни материали“, жалбоподателят може да проведе пълно насрещно доказване на твърденията си, че видеоматериалите са изготвени от тези конкретни доставчици. При липса на такива доказателства твърденията остават недоказани, респ. съдът следва да приеме съответните факти за неосъществени.

Представените по делото приемо-предавателните протоколи съдържат единствено наименованието на конкретния рекламодалец, но не съдържат никакви параметри на конкретен рекламен видеоматериал, още по-малко – указание за начина, по който е формирана цената на услугата, за да може да се установи, дали установените при ревизията рекламни видеоматериали са изготвени именно от доставчиците [фирма] и [фирма]. Още повече, че посочените в приемо-предавателните протоколи и на двамата доставчика [фирма] и [фирма] наименования на „рекламодалци“ са напълно идентични и в този смисъл не би могло да се установи дори, кой от двамата е „изготвил“ конкретния видеоматериал.

Реалност на извършените доставки по процесните фактури не се доказва и в назначената по искане на жалбоподателя в хода на съдебното производство съдебно-счетоводна експертиза, изготвена от вещото лице Ю. Г. Я.. Вещото лице не е успяло да провери на място счетоводствата на доставчиците, което предполага невъзможност да се установи дата на възникване на данъчното събитие по смисъла на чл.12, ал.1 ППЗДДС (в приложимата за съответните данъчни периоди редакция) - услугата се счита за извършена по смисъла на закона на датата, на която възникват условията да бъде признат приходът от нея съгласно [Закона за счетоводството](#) и приложимите счетоводни стандарти. Вещото лице Я. констатира невъзможност въз основа на представените по делото доказателства да се установи наличие на реално плащане поради несъвпадащи данни в справки по хронологията на сметка 501 «Каса», посочени в тях ПКО, които не съвпадат с датите на процесните фактури (стр.3 и стр.4 от заключението) и липса на хронологични справки за

осчетоводяване на данъчната основа на доставките и ДДС по тях.

По изложените съображения и въз основа на съвкупната преценка на всички представени по делото доказателства – писмени доказателства и заключение на съдебно-счетоводна експертиза, съдът приема за недоказано, че процесните фактури обективират осъществени реални доставки по смисъла на чл.9 ЗДДС.

Съгласно чл.68, ал.1, т.1 ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. Т.е. самото понятие за данъчен кредит по чл.68, ал.1, т.1 ЗДДС предполага извършване на *облагаема доставка*. Следователно, наличието на реално осъществена облагаема доставка е предпоставка за възникване на правото на данъчен кредит и изпълнението ѝ следва да бъде проверено, за да бъде направена преценка, дали ревизирият субект има право на приспадане на данъчния кредит. Като са достигнали до извод за наличие на основание по чл.70, ал.5 ЗДДС да се откаже право на ДК поради липса на реални доставки по спорните фактури, респ. липса на данъчно събитие в някоя от хипотезите на чл.25 ЗДДС, ревизиращите органи са постановили оспорения ревизионен акт при правилно приложение на материалния закон. Жалбата следва да бъде отхвърлена като неоснователна съоразно правомощията на съда по чл.160, ал.1 ДОПК.

При този изход на спора и на основание чл.161, ал.1 ДОПК на ответника следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение в размера на чл.8 вр. чл.7, ал.2, т.4 от Наредба №1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения съобразно размера на отказания данъчен кредит от 285 595 лв. юрисконсултско възнаграждение в размер на 6162 лв.

***Водим от горното АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, I-во Административно отделение, 3-ти състав***

**Р Е Ш Е Н И Е :**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], [жк], ул. „400”, [жилищен адрес] чрез управителя И. Г. И. срещу РЕВИЗИОНЕН АКТ №[ЕИК]/17.09.2010г., издаден от Л. Д. П. на длъжност “инспектор по приходите” при ТД на НАП [населено място], потвърден с решение № 356/28.02.2011 г. на директора на ДОУИ [населено място], в частта



за установените задължения по ЗДДС в размер на 285 595.00лв. и лихви за забава в размер на 23638.83 лв. в резултат на отказано право на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК].

**ОСЪЖДА** [фирма], ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], [жк], ул. „400”, [жилищен адрес] да заплати на Директора на Дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП [населено място] на основание **чл.161, ал.1 ДОПК** **разноски** в размер на 6162 (шест хиляди сто шестдесет и два) лв.

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

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ:**