Р Е Ш Е Н И Е
№ 3290

гр. София, 16.05.2014 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, **Първо отделение 19 състав,** в публично заседание на 30.04.2014 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Доброслав Руков

при участието на секретаря Ана Илиева и при участието на прокурора Никова, като разгледа дело номер **234** по описа за **2014** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/, във връзка с чл. 145 и следващите от АПК.

Делото е образувано по жалба на [фирма], в качеството му на правоприемник на [фирма] с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица] срещу Ревизионен акт № [ЕГН]/09.09.2013 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП, [населено място], потвърден с решение № 2084/03.12.2013 г. от Директора на Дирекция „ОДОП" при ЦУ на НАП, [населено място].

С оспорения РА на жалбоподателя са определени задължения за данък върху добавената стойност за ревизираните периоди м.08.2009 г. и м.09.2009 г. в размер на 372 300 лева, ведно със съответните лихви.

В жалбата, от съда се иска РА да бъде отменен, като неправилен и незаконосъобразен. Посочено е, че в хода на проведеното ревизионно производство, органите по приходите са подходили формално и незадълбочено. Не са правени никакви сериозни опити да бъдат открити доставчиците, а извършваните насрещни проверки са в противоречие с регламентираните в ДОПК правила. Посочва се, че органите по приходите съвсем неоснователно са отхвърлили представените доказателства, касаещи процесните доставки. Някои от тях са коментирани избирателно и преднамерено. Инвокирани са доводи, че не е възможно ревизираното лице да търпи негативи, поради това, че неговите доставчици са допуснали грешки при воденето на счетоводствата им. Твърди се, че в хода на ревизионното производство са представени документи /фактури, договори, банкови извлечения и други/, удостоверяващи

извършването на процесните доставки. Доставките са отразени коректно в счетоводството на жалбоподателя и е установено, че чрез тях са извършвани други облагаеми доставки. Според оспорващия данъчните субекти не могат да търпят вредни последици от неправомерното поведение на своите доставчици, защото ЗДДС не обвързва правото на данъчен кредит с допуснати нарушения от доставчика при начисляването и отразяването на данъка. Посочено е, че направените органите по приходите изводи противоречат на константната практика на ВАС и на решенията на С..

По време на проведените заседания по делото, оспорващият не се представлява.

Ответникът по оспорването, в лицето на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при ЦУ на НАП – [населено място], чрез юрисконсулт З. намира жалбата за неоснователна, като моли същата да бъде отхвърлена. В дадения от съда срок са представени допълнителни писмени бележки.

Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав, след като взе предвид наведените в жалбата доводи, изразените становища на процесуалния представител на ответника по оспорването и се запозна с приетите по делото писмени доказателства, намира за установено от фактическа страна, следното:

Между страните не се спори, че ревизионното производство е започнало със заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № 1303647/22.04.2013 г., издадена от Началник сектор „Ревизии" в дирекция „Контрол" при ТД на НАП, [населено място]. Предмет на ревизията е определяне на задълженията на дружеството за данък върху добавената стойност за данъчните периоди от 01.08.2009 г. - 30.09.2009 г.

Ревизията е повторна по смисъла на чл. 155, ал. 4 от ДОПК.

В хода на производството са събрани писмени доказателства и са извършени множество процесуални действия.

В срока по чл. 117, ал. 1 от ДОПК е издаден Ревизионен доклад № 1303647/09.07.2013 г. Задълженото лице не се е възползвало от правата си по чл. 117, ал. 5 от ДОПК и не е подало възражение срещу констатациите в РД.

След приключване на ревизионното производство е издаден ревизионен акт РА № [ЕГН]/09.09.2013 г., от органа, възложил извършването на ревизията.

При обжалването по административен ред по-горестоящият орган е възприел изводите, направени в РА, поради което го е потвърдил.

Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав, след преценка на събраните по делото доказателства по отделно и в съвкупност и съобразявайки доводите на страните, приема от правна страна следното:

По допустимостта на жалбата: Оспореният РА е връчен на упълномощено от дружеството лице на 12.09.2013 г. Жалбата до Директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението" при ЦУ на НАП – [населено място] е подадена на 27.09.2013 г. /вх. № 53-06-6138/. По преписката няма данни кога решение № 2084/03.12.2013 г. от Директора на Дирекция „ОДОП" при ЦУ на НАП, [населено място] е връчено на жалбоподателя, поради което следва да се приеме, че подадената на 27.12.2013 г. чрез административния орган жалба /вх. № 53-02-142/ до АССГ е в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Във връзка с гореизложеното, съдът намира, че е сезиран от надлежна страна – участник в административното производство срещу акт, с който се засягат нейни права и интереси, поради което е подлежащ на оспорване, поради което същата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.
След проверка и анализ на съдържащите се в административната преписка доказателства, касаещи спора, съдът достигна до следните фактически констатации и правни изводи:
За да издаде оспорения ревизионен акт, административният орган е приел, че за определен брой доставки, осъществени в рамките на извършваната от [фирма] дейност, не са налице предпоставки за признаване право на данъчен кредит, поради липса на достатъчно данни за реалност на тези доставки. Правото на приспадане на данъчен кредит по процесиите фактури е отказано на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС.
На жалбоподателя е отказано признаване на право на приспадане на данъчен кредит по фактури, издадени от [фирма] за данъчните периоди м.08.2009 г. и м.09.2009 г. Предмет на доставките авансово плащане по договор за телевизионна реклама в кабелни оператори RN Канал 0 и ТВ Микс, както и за излъчена реклама в интернет на интернет-страниците www.ras-football.com и www.fl-ras.com. В хода на ревизионното производство органите по приходите са изискали от доставчика документи. Дружеството е представило изисканите книжа /договори, счетоводни документи и т.н./ с придружително писмо. След извършена проверка в информационните масиви на НАП е установено, че дружеството е включило процесните фактури в отчетните регистри по ЗДДС през съответните периоди.
Анализът на събраните доказателства е мотивирал органите по приходите да направят заключение, че по издадените от доставчика фактури към жалбоподателя не следва да бъде признавано право на приспадане на данъчен кредит. Според ревизиращия екип не са налице реални доставки, а целта е била получателят да намали резултатите си за ефективно внасяне на ДДС и неправомерно ползва право на данъчен кредит. Като основен мотив е прието обстоятелството, че доставчикът, въпреки представените документи не е могъл да докаже, че е могъл да осъществи процесните доставки и че същите изобщо са били извършени.
На жалбоподателя бяха дадени изрични указания, че за оборване на направените от органите по приходите изводи е необходимо изслушване на заключение на ССчЕ. Съдът дори служебно допусна събиране на доказателства, но предвид невнасянето на депозит за възнаграждение на вещото лице, определението беше отменено.
Предвид на изложеното настоящият съдебен състав следва да реши спора единствено, вземайки предвид, събраните в хода на проведеното административно производство доказателства.
Процесните доставки представляват услуги, свързани с изработване и и излъчване на рекламен видеоклип/заставка, представящ и популяризиращ дейността на [фирма]. Разплащането между страните е извършено в брой, за което са представените копия на дневни финансови отчети от ЕКАФП. Като доказателства за изпълнение на договорите са представени спецификации и сертификати за излъчване на рекламни форми, издадени от кабелните оператори. За изпълнението на поръчките [фирма] е използвало подизпълнители - [фирма] и [фирма]. В обяснението, представено от доставчика е посочено, че организацията на рекламната кампания е извършена лично от управителя към момента на осъществяване на доставката, рекламните видеоклипове са излъчени в програмата на телевизионните медии, а рекламните банери са публикувани на закупеното от собственика пространство на съответните интернет-страници.
Анализът на събраните доказателства, не дава възможност на съда да се съгласи с

изтъкнатите от жалбоподателя доводи.
Според действащия към момента на издаването на фактурите ЗДДС, наличието на доставка (данъчно събитие) е основополагаща предпоставка за възникване на правото на данъчен кредит. В закона действително няма легално определение на понятието "неправомерно начислен данък" по смисъла на чл. 70, ал. 5, но по аргумент от противното това ще е всяка една хипотеза, при която начисляването на данъка е станало в нарушение на императивни законови разпоредби. И доколкото наличието на реална доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и 8 от ЗДДС е кумулативно условие за възникване на правото на данъчен кредит, то начисляването на данък при липса на реална доставка на стока или услуга е "неправомерно" по смисъла на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС и е основание за непризнаване на право на данъчен кредит.
Нормите на ДОПК не съдържат правила за разпределение на доказателствената тежест в процеса на съдебно обжалване на ревизионни актове, поради което намират приложение общите принципи на разпределение на доказателствената тежест. Разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от АПК, намираща приложение в случая по силата на препращащата разпоредба на § 2 от ДР на ДОПК, определя, че административният орган и лицата, за които оспореният административен акт е благоприятен, трябва да установят съществуването на фактическите основания, посочени в него и изпълнението на законовите изисквания за издаването му. Тази разпоредба е своеобразно проявление в административното право на общия принцип за разпределяне на тежестта на доказване, формулиран в чл. 154, ал. 1 от ГПК, според който всяка страна е длъжна да установи фактите, на които основава своите искания или възражения. Наличието на кумулативните условия за възникване на право на данъчен кредит по смисъла на чл. 69 и сл. от ЗДДС, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС, които възпрепятстват възникването му, са факти от обективната действителност, наличието или отсъствието, на които е свързано с възникването на благоприятни последици за жалбоподателя - възникване на право на данъчен кредит по определена фактура. В тежест на задълженото лице е да докаже наличието на условията за възникване на право на данъчен кредит, респективно отсъствието на някоя от хипотезите по чл. 70 от ЗДДС.
В разглеждания случай оспорващият не е ангажирал достатъчно доказателства, които да обосноват извода, че правото на признаване на данъчен кредит по процесните фактури е отказано неправомерно. Касае се за доставки на услуги с определена специфика, поставяща към доставчика определени изисквания. Независимо от представените договори, фактури и други документи, съдът не може да направи извод, че спорните доставки са осъществени в действителност или най-малкото в обема в който се твърди и точно от лицето, посочено като изпълнител на доставката.
Събраните в хода на производството доказателства не дават възможност да се приеме, че клипът е излъчван в някоя от програмните схеми на кабелните оператори RN „Канал 0” и „ТВ Микс”. Самият клип не е представен, а само сертификати за излъчването му. Обстоятелството, че сертификатите за излъчване са върху бланки на кабелните оператори, не дава възможност да се приеме, че те се издадени именно от тях. Върху тях са положени печати, за които няма данни, че през ревизирания период са използвани от двете дружества, както и липсва доказателства, относно това кое лице и в какво си качество ги е подписало. В разглеждания казус не са представени поръчки, чрез които да се установи вида на рекламата, която е следвало да се излъчва. Липсва информация и доказателства за конкретна дата и час на излъчване на

рекламата, времетраене на рекламния клип. В представените фактури, издадени от [фирма] на [фирма] е вписан като предмет на доставките — рекламно време за конкретен месец, като не е посочено колко минути са предоставени за излъчване на реклама.
Настоящият съдебен състав намира за уместно да отбележи богатата практика на ВАС, свързана с аналогични дела, касаещи излъчени реклами по кабелния оператор RN „Канал 0". При болшинството от казусите ВАС приема, че не е достатъчно да е налице коректно осчетоводовяване на фактурите от доставчиците по веригата, но и следва да има категорични доказателства за реалното изработване и излъчване на рекламните клипове именно от тези лица. Ако тези предпоставки не се установят безусловно, приемането на доставката за реална би се основавало само на предположения, което е недопустимо. В този смисъл са решения по адм. дела № 3100/2012 г., № 5083/2012 г., № 7250/2012 г., № 8926/2011 г., № 8198/2012 г. и други.
По отношение на издадените фактури за извършване на реклама в интернет, следва да се вземе предвид, че нито жалбоподателят, нито доставчика му са ангажирали доказателства, какво точно представляват рекламните банери.
Съгласно договор за поръчка от 29.07.2009 г и от 23.07.2009 г., [фирма] се задължава да организира мащабна рекламна кампания, чрез публикация на рекламни банери в интернет пространството. В договора няма конкретна уговорка за това как ще бъдат изработени банерите. Предвид дадените пояснения към придружителното писмо, услугата е осъществена лично от управителя на дружеството. Събраните в хода на в хода на ревизионното производство доказателства не сочат реалната изработка на банерите. Няма никакви доказателства за времето на публикуването на банерите на посочените интернет-страници. Като доказателства са приложени единствено фактури и спецификации към тях, които съществено се различават по размер и брой на излъчвания от посоченото в съответната фактура. Няма и данни относно собственика, съответно администратора на сайтовете и сключени договори с [фирма] за възлагане на публикации на рекламни банери.
В случая са налице всички предпоставки, даващи възможност да се приеме, че се касае за данъчна измама - абсолютно основание за отказ от право на признаване на данъчен кредит и според най-новата практика на С., обективирана в решение от 21.06.2012 г. по свързани дела С-80/2011 г. и С-142/2011 г., в което съдът е тълкувал разпоредбата на чл. 178 от Директива 2006/112/ЕО.
Във връзка с изложеното настоящият съдебен състав намира, че жалбата в тази й част следва да бъде отхвърлена.
Предвид на гореизложените съображения трябва да се приеме, че оспорения РА е издаден от компетентен орган, в предвидената форма, и при съответствие с материално-правните разпоредби и целта на закона, поради което жалбата следва да се отхвърли като неоснователна.
С оглед изхода на делото на ответника се дължат разноски. Такива са поискани своевременно, поради което следва да бъдат присъдени.
Водим от горното и на основание чл. 161, ал. 1 и чл. 160, ал. 1, пр. 1 и пр. 4 от ДОПК, Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав,

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], в качеството му на правоприемник на [фирма] с

адрес за кореспонденция: [населено място], [улица] срещу Ревизионен акт № [ЕГН]/09.09.2013 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП, [населено място], потвърден с решение № 2084/03.12.2013 г. от Директора на Дирекция „ОДОП” при ЦУ на НАП, [населено място].

ОСЪЖДА [фирма], в качеството му на правоприемник на [фирма] с адрес за кореспонденция: [населено място], бул. „черни връх” № 86, ет. 1, ап. 2 и ЕИК[ЕИК] да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при ЦУ на НАП – [населено място], на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК и чл. 78, ал. 8 от ГПК, приложим на основание чл. 144 от АПК, във връзка с чл. 8 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, сумата от 6253 /шест хиляди и петдесет и три/ лева, представляващата представляваща юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на обжалване в 14-дневен срок от съобщаването му на страните, с касационна жалба пред Върховния Административен Съд на Република Б..