

РЕШЕНИЕ

№ 3870

гр. София, 05.08.2011 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 3 състав, в
публично заседание на 14.06.2011 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Ива Кечева

при участието на секретаря М. Къскатийска и при участието на
прокурора Христовова, като разгледа дело номер **2808** 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 на „Н. Е.” Е. срещу ревизионен акт /РА/ № *8/09.09.2010 г.,
издаден от И Г К на длъжност главен инспектор по приходите П. ТД на Н. С.,
потвърден с решение № 365/28.02.2011 г. на Д. на Д. “О. и У. на изпълнението”
/”ОУИ”/ – гр. С..

В жалбата се съдържат аргументи за незаконосъобразност на констатациите в
оспорения ревизионния акт. Твърди се, че изводът на органите по приходите за липса
на доказателства за реалност на процесните доставки е незаконосъобразен, като това
обстоятелство се доказва от представения в хода на ревизията рекламен продукт на
технически носител. Изложени са доводи, че ревизиращите органи не са били наясно с
процеса на изготвяне на рекламния клип и с обстоятелството дали доставчиците са
имали материална и техническа възможност да го изготвят. Жалбоподателят оспорва и
изводът в РА, че цените на доставките са значително по-високи от пазарните, тъй като
в платената цена е включена както цената за излъчване на клипа, така и цената за
изготвянето му. Посочва, че процесните доставки са реално извършени, осчетоводени
са и са произвели желаното правно действие. Искане се от съда да отмени оспорения РА и
да признае възникналото за жалбоподателя право на данъчен кредит в размер на 108
057,99 лв., както и да присъди в полза на жалбоподателя направените по делото
разноски.

Ответната страна – Директорът на Д. ”ОУИ” – гр. С., чрез процесуалния си

представител, изразява становище за неоснователност на жалбата.

Прокурорът от С градска прокуратура изразява становище за неоснователност на жалбата срещу ревизионния акт.

Административен съд С.- град, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

На основание Заповед № 906835/21.10.2009 г., изменена със Заповед № 1000378/01.02.2010 г., издадени от В С М, на длъжност началник сектор „Ревизии“ в Д. ДОК П. ТД на Н. С., е възложено извършването на ревизия на „Н. Е.“ Е. за определяне на задълженията по ЗДДС за данъчните периоди от 01.11.2008 до 31.12.2008 г. Издателят на тези заповеди е оправомощен със заповед № РД-01-131/22.03.2007 г. на Д. на ТД на Н. – С.. Ревизията е възложена на основание решение № 1357/05.10.2009 г. на Д. на Д. „ОУИ“ С., с което е отменен РА № */06.08.2009 г. за периодите 01.11.2008 г. - 31.12.2008 г., с указание за извършване на Н. ревизия.

За резултатите от ревизията е изготвен Ревизионен доклад № 1000378/ 14.03.2010 г., връчен на ревизираното лице на 22.07.2010 г. Дружеството е подало е възражение срещу РД по реда начл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Със заповед № К 1000378/23.07.2010 г., издадена от началник сектор „Ревизии“ в Д. „Контрол“ П. ТД на Н. С., И Г К, на длъжност главен инспектор по приходите П. ТД на Н.- С., е определен за компетентен орган по издаване на ревизионен акт на „С“ Е..

Ревизията е приключила с издаването на оспорения в настоящото производство РА № *8/09.09.2010 г., издаден от И К - главен инспектор по приходите П. ТД на Н. С.. С РА е определен ДДС за възстановяване в общ размер на 4 490,54 лв. П. деклариран със справки-декларации за м.11.2008 г. и м.12.2008 г. ДДС за възстановяване в общ размер на 112 548,54 лв.

С ревизионния акт, в оспорената част, са изложени следните фактически и правни изводи:

За данъчен период 01.11.2008 г. - 30.11.2008 г. не е признат данъчен кредит в размер на 53 858,00 лв. по фактура № 300..016/06.11.2008 г., издадена от „Рекламна агенция У“ Е., с предмет на доставката „реклама по Б, съгласно договор“ и начислен ДДС в размер на 56 000,00 лв. За данъчен период 01.12.-31.12.2008 г. не е признат данъчен кредит в размер на 54 200,00 лв. по фактура № 300..006/10.12.2008 г., издадена от „Т А“ Е., с предмет на доставката „реклама по Б, съгласно договор“ и начислен по ДДС в размер на 56 000,00 лв.

С писмо вх. № 155-09-2336-1/06.11.2009 г. ревизираното лице е представило изисканите от органите по приходите документи – процесните фактури, договори с доставчиците, възлагателни писма, сертификати за излъчване на реклама по БТВ, извлечения от счетоводни сметки на „Н. Е.“ Е.. Процесните фактури № 300...016/06.11.2008 г., издадена от „Рекламна агенция „У“ Е. и № 300...06/10.12.2008 г., издадена от „Т А“ Е., са с предмет „реклама поБ, съгласно договор“. Представени са договори от 03.11.2008 г. и от 05.12.2008 г. между жалбоподателя в качеството на възложител и съответно доставчиците „Рекламна агенция У“ Е. и „Т А“ Е. в качеството на изпълнители. Предмет на договорите, съгласно чл. 1 е излъчване в програмата наБ на аудиовизуални произведения, наричани „рекламни материали рекламиращи стоки и/или услуги и/или търговски марки на възложителя /"Н. Е." Е./. Съгласно чл. 2, ал. 2 рекламните материали могат да бъдат рекламни клипове или спонсорски заставки.

Представени са 2 броя възлагателни писма, които изхождат от „Н. Е.“ Е. в качеството

на възложител и съдържат изявление за възлагане на закупуване и преговаряне от името на „Н. Е.“ Е. и за сметка на рекламния агент време за излъчване на телевизионна реклама в програмата на Б. С възлагателно писмо от 03.11.2008 г., ревизираното лице възлага на „Рекламна Агенция У“ Е. като рекламен агент да закупува и преговаря от негово име и за своя сметка време за излъчване на телевизионна реклама в програмата на националната телевизия „Б“. Във възлагателното писмо е посочено, че „Рекламна Агенция У“ Е. от своя страна възлага на „Б П К - БПК“ Е. услугата, който от своя страна възлага на „Б Н К“ ЕАД да излъчва рекламни клипове в програмната схема на БТВ. Аналогично, с възлагателно писмо от 05.12.2008 г. ревизираното лице възлага на „Т А“ Е., който възлага на „Б П К - БПК“ Е. да закупува и преговаря време за излъчване на телевизионна реклама в програмата на националната телевизия „Б“, който възлага на „Б Н К“ ЕАД да излъчва рекламни клипове в програмната схема на БТВ. Представени са и сертификати за излъчване на реклама по „Б“, издадени от „Б Н К“ ЕАД от 03.12.2008 г. и от 12.01.2009 г. В същите като рекламодател е посочено „Н. Е.“ Е., като рекламна агенция - „Б П К - БПК“ Е. и като Медия Агенция „П 97 МА“.

В отговор на връчено ИПДПОЗЛ изх. № 1553-09-114/28.01.2010 г. на „Б П К - БПК“ Е., от същия са представени: фактури, издадени на „Рекламна агенция У“ Е.; договор от 02.06.2008 г., сключен между „Рекламна агенция У“ Е. – възложител и „Б П К - БПК“ Е. – изпълнител; сертификати, издадени от „Б Н К“ ЕАД от 03.12.2008 г. и от 12.01.2009 г.; договор за превъзлагане на „П 97 МА“ Е.. Въз основа на тези доказателства ревизиращият екип е обосновал извода, че стойността на рекламната кампания на „Н. Е.“ Е. съгласно фактурите е 1 071,00 лв. без ДДС. Съгласно приложения договор от 02.06.2008 г., сключен между „Рекламна агенция У“ Е. в качеството на възложител и „Б П К - БПК“ Е. в качеството на изпълнител, последният приема да излъчи в програмата на Б аудио визуални произведения, наричани „рекламни материали“, рекламиращи стоки на възложителя. Между „Б П К - БПК“ Е. и „П 97 МА“ , в качеството на изпълнител е сключен договор от 28.03.2008 г., с който се възлага на изпълнителя да закупи рекламno време и място и да контролира излъчването на рекламните кампании на възложителя в телевизионните медии. В писмено обяснени. от управителя на „Б П К - БПК“ Е. е посочено, че дружеството се занимава с купуване и продаване на рекламno време. Дружеството не изработва рекламни клипове, а предмет на доставките е рекламno време.

„Б П К - БПК“ Е. е представило и изисканите документи във връзка с възложената от „Т А“ Е. услуга. Въз основа на представените документи органите по приходите са констатирани, че стойността на рекламната кампания на „Н. Е.“ Е. е 9 000,00 лв. без ДДС. Съгласно приложения договор от 10.11.2008 г., сключен между „Т А“ Е. в качеството на възложител и „Б П К - БПК“ Е. в качеството на изпълнител, последният приема да излъчи в програмата на Б аудио визуални произведения, наричани „рекламни материали“, рекламиращи стоки на възложителя. „Б П К - БПК“ Е. е възложило рекламната услуга на „П 97 МА“ , съгласно договор, сключен между двете дружества от 28.03.2008 г., с който е възложено на изпълнителя „П 97 МА“ да закупи рекламno време и място и да контролира излъчването на рекламните кампании на възложителя в телевизионните медии.

В отговор на ИПДПОЗЛ изх. № 1553-07-21/28.01.2010 г. „П 97 МА“ е представило следните документи: - 3 бр. фактури, издадени на „Б П К - БПК“ Е.; договор от 02.01.2008 г., сключен между „П 97 МА“ и „Б Н К“ ЕАД, сертификатите от 03.12.2008 г. и от 12.01.2008 г., заявки за м.11.2008 г. им.12.2009 г. Въз основа на тези

доказателства, описани подробно в констативната част на РД - стр. 11 и стр.12, ревизиращият екип е установил, че фактурираните услуги към „Б П К - БПК" Е. по отношение на рекламната услуга на „Н. Е." Е. за м.11.2008 г. са в размер на 1 360,00 лв., а за м.12.2008 г. са в размер на 1 440,00 лв. без ДДС. В уведомително писмо от представляващия „П 97 МА" е посочено, че дружеството не изработва рекламни клипове, а осъществява покупка на медийно време и пространство. Конкретно относно фактурите, издадени на „Б П К - БПК" Е. е посочено, че касаят излъчване на рекламни спотове/клипове

Изготвено е ИПДПОЗЛ изх. № 1553-00-37/28.01.2010 г. до „Б Н К" ЕАД, в отговор на което са представени фактури, издадени на „П 97 МА", сертификати от 03.12.2008 г. и 12.01.2009 г. и възлагателните писма /представени и от другите участници във веригата/, договор от 02.01.2008 г., заверено копие от тарифа /подробно описани на стр. 12 и стр. 13 от РД/.

Предвид така изложените обстоятелства, органът по приходите е достигнал до извода, че всички контрагенти по веригата - „П МА 97", който фактурира на „Б П К-БПК" Е., който фактурира на „РА У" Е. за проведената рекламна кампания по БТВ за месец ноември 2008 г. и на „Т А" Е. за рекламната кампания за месец декември 2008 г. единствено префактурират извършената услуга, без да извършват допълнителни разходи или влагат собствен труд и материали, което да оправдава многократното завишаване на стойността на фактурираната реклама П. крайния доставчик. Компетентният орган по приходите е приел, че процесните доставки касаят рекламно време, като не са представени доказателства за изработване на рекламен клип, който не е представен на технически носител.

Предвид това за периода 01.11.2008 г. - 30.11.2008 г. е установено следното:

За 34 бр. излъчвания на рекламен клип „Б Н К" ЕАД издава обща фактура № */24.11.2008 г., към „П 97МА", в която на ред 5 е фактурирана стойност на рекламната кампания на „Н. Е." Е., която е с данъчна основа в размер на 1 162,80 лв. и ДДС в размер на 232,56 лв. От своя страна „П 97МА" за проведената рекламна кампания на „Н. Е." Е. за м. 11.2008 г. е фактурирало към „Б П К -БПК" Е. стойност на рекламната услуга в размер на 1 632,00 лв. с ДДС. За същата рекламна кампания „Б П К -БПК" Е., издава фактура на „Рекламна Агенция У" Е. със стойност на рекламната услуга в размер на 12 852,00 лв. с ДДС, а последната издава към „Н. Е." Е. спорната фактура № */06.11.2008 г. с предмет на доставка „Реклама по Б, съгласно договор" с ДО- 280 000 лв. и ДДС в размер на 56 000,00 лв. Ревизиращият екип е приел, че доставките на рекламни услуги, за които ревизираното лице е ползвало данъчен кредит в размер на 56 000, 00 лв., заобикалят закона и са на цени, които значително се отличават от пазарните. Посочено е, че от представените документи не може да бъде установено кой е изработил рекламния видеоклип, за което обстоятелство не са представени никакви доказателства. Не е представен рекламния клип и на технически носител, въпреки че е изискан от ревизираното лице и от доставчиците. Ревизиращият екип след проверка в счетоводството на ревизираното лице е констатирало, че същото не разполага с налични стоки и материали, поради което е направен извод, че възложената реклама няма икономическа логика. Органът по приходите е приел, че реалната пазарна цена за рекламната услуга е тази, фактурирана от „Б П К -БПК" Е., поради обстоятелството, че са налице доказателства за реални преговори и договорни отношения за закупуване на рекламно време за излъчване на телевизионна реклама на „Н. Е. Е." водени между „Б П К -БПК" Е. - Рекламна агенция, „П 97 МА" - Медия Агенция и телевизия „Б Н К" ЕАД

- Телевизия. Във връзка с това е приета пазарна цена на извършената рекламна услуга с получател „Н. Е.“ Е. за м. 11. 2008 г. в размер на данъчна основа от 10 710,00 и ДДС в размер на 2 142,00 лв. Прието е, че за разликата между начисления ДДС от „Б П К -БПК“ Е. и ползвания данъчен кредит не е налице право на данъчен кредит, тъй като същият е начислен неправомерно. На основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС на „Н. Е.“ Е. не е признато право на приспадане на данъчен кредит за м. 11.2008 г. в размер на 53 857,99 лв.

За периода 01.12.-31.12.2008 г. за проведената рекламната кампания на „Н. Е.“ Е. е установено следното:

За 36 бр. излъчвания на рекламен клип „Б Н К“ ЕАД издава фактура № 0..5143/29.12.2008 г. към „П 97 МА“ , в която на ред 4 е фактурирана стойност на рекламната кампания на „Н.-Е.“ Е., която е с данъчна основа в размер на размер на 1 231,20 лв. и ДДС в размер на 246,24 лв. От своя страна „П 97МА“ за проведената рекламна кампания на „Н. Е.“ Е. за м. 12.2008 г. е фактурирало на „Б П К -БПК“ Е. стойност на рекламната услуга в размер на 1 728,24 лв. с ДДС. За същата рекламна кампания „Б П К“ Е., издава фактура на „Т А“ Е. със стойност на рекламната услуга в размер на 10 800,00 лв. с ДДС, а „Терес Адвъртайзинг“ Е. издава на „Н. Е.“ Е. спорната фактура № 30..6/10.12.2008 г. с предмет на доставка „Реклама по Б, съгласно договор“ с данъчна основа 280 000,00 лв. и ДДС в размер на 56 000,00 лв.

Във връзка с констатираните факти и обстоятелства ревизиращия екип е достигнал до извода, че доставката на рекламни услуги, за която ревизираното лице е ползвало данъчен кредит в размер на 56 000,00 лв., заобикаля закона и е на цени, които значително се отличават от пазарните. Посочено е, че от представените документи не може да бъде установено кой е изработил рекламния видеоклип, за което обстоятелство не са представени никакви доказателства. Не е представен рекламния клип и на технически носител, въпреки че е изискан от ревизираното лице и от всеки един от доставчиците. Ревизиращият екип след проверка в счетоводството на ревизираното лице е констатирало, че същото не разполага с налични стоки и материали, поради което е направен извод, че възложената реклама няма икономическа логика. Прието е, че реалната пазарна цена за рекламната услуга е тази фактурирана от „Б П К -БПК“ Е., т. е. пазарната цена на извършените рекламни услуги с получател „Н. Е.“ Е. за м. 12. 2008 г. е в размер на данъчна основа в размер на 9 000,00 лв. и ДДС в размер на 1 800,00 лв. Предвид това е отказан кредит в размер на разликата между начисления ДДС от „Българиян Пропъртис Къмпани -БПК“ Е. и ползвания данъчен кредит в размер на 54 200,00 лв., като посоченото правно основание е чл. 70, ал. 5 от ЗДДС.

Ревизионният акт е връчен на упълномощен представител на дружеството на 14.10.2010 г. Жалбата до Д. на Д. „ОУИ“ – гр. С. е подадена чрез ТД на Н. С. град с вх. № 1553-06-1827 от 15.10.2010 г.

С решение № 365/28.02.2010 г. директорът на Д. „ОУИ“ – гр. С. е потвърдил ревизионния акт, в оспорената част.

По делото са приети доказателствата, представени с административната преписка.

С определение от 28.04.2011 г. съдът е дал указания за разпределение на доказателствената тежест, като е указал на административния орган, че трябва да установи съществуването на фактическите основания, посочени в обжалвания административен акт и изпълнението на законите изисквания П. издаването му. Със същото определение съдът е дал указания на жалбоподателя, че на основание чл. 154, ал. 1 от ГПК вр. § 2 от ДР на ДОПК носи доказателствена тежест за установяване на

съществуването на фактите и обстоятелствата, посочени в жалбата, от които черпи благоприятни последици.

Повторно, с протоколно определение от 14.06.2011 г. съдът е дал указания на дружеството-жалбоподател, че не представя доказателства относно реалността на процесните доставки и пазарните цени на услугите, предмет на доставките. С оглед тези указания, процесуалния представител на „Н. Е.“ Е. изрично заявява, че няма да сочи нови доказателства.

П. така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Решение № 365/ 08.02.2011 г. на Д. на Д. „ОУИ“ – гр. С. е връчено на управителя на ревизираното дружество на 08.03.2011 г. Жалбата до АССГ е подадена чрез решаващия орган с вх. № 53-00-193/22.03.2011 г. - в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК от надлежна страна и е процесуално допустима. Разгледана по същество е неоснователна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално-правните разпоредби по издаването му.

Оспореният ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите – чл. 118, ал. 2 ДОПК вр. чл. 7, ал. 1, т. 4 ЗНАП. Със заповед № К 1000378/23.07.2010 г., издадена от началник сектор „Ревизии“ в Д. „Контрол“ П. ТД на Н. С., И Г К, на длъжност главен инспектор по приходите П. ТД на Н.- С., е определен за компетентен орган по издаване на ревизионен акт на „С“ Е.. Обжалваният РА е издаден и в предвидената от закона форма – чл. 120, ал. 1 ДОПК.

Фактура № 300..016/06.11.2008 г., издадена от „Рекламна агенция У“ Е. е с предмет на доставката „реклама по Б, съгласно договор“ и начислен ДДС в размер на 56 000,00 лв. С РА за данъчен период 01.11.2008 г. - 30.11.2008 г. не е признат данъчен кредит в размер на 53 858,00 лв. по посочената фактура. За данъчен период 01.12.-31.12.2008 г. не е признат данъчен кредит в размер на 54 200,00 лв. по фактура № 300..006/10.12.2008 г., издадена от „Т А“ Е., с предмет на доставката „реклама по Б, съгласно договор“ и начислен по ДДС в размер на 56 000,00 лв. Жалбоподателят „Н. Е.“ Е. оспорва изводът на органите по приходите за липса на доказателства за реалност на процесните доставки, както и изводът, че цените на доставките са значително по-високи от пазарните, като твърди, че в платената цена е включена както цената за излъчване на клипа, така и цената за изготвянето му.

От представените с ревизионната преписка доказателства, по безспорен начин се доказва обстоятелството, че процесните фактури № 300..016/06.11.2008г. и № 300..006/10.12.2008 г. са издадени за доставки по договори от 03.11.2008 г. и от 05.12.2008 г., сключени между жалбоподателя, в качеството на възложител и съответно доставчиците „Рекламна агенция У“ Е. и „Т А“ Е. в качеството на изпълнители. Предмет на договорите, които са с идентично съдържание, съгласно чл. 1 е излъчване в програмата на „Б“ на аудиовизуални произведения, наричани „рекламни материали рекламиращи стоки и/или услуги и/или търговски марки на възложителя /"Н. Е." Е./. Между страните не е спорно и обстоятелството, че преките доставчици „Рекламна Агенция У“ Е. и „Т А“ Е. са възложили извършването на рекламната услуга на „Б П К - БПК“ Е., който да закупува и преговаря време за излъчване на телевизионна реклама в програмата на националната телевизия „Б“, съгласно договори от 02.06.2008 г. и 10.11.2008 г. „Б П К - БПК“ Е. от своя страна възлага рекламната услуга на „П 97 МА“ .

Представен е договор, сключен между двете дружества от 28.03.2008 г., съгласно който се възлага на изпълнителя „П 97 МА“ да закупи рекламno време и място и да контролира излъчването на рекламните кампании на възложителя в телевизионните медии. Представен е договор от 02.01.2008 г., сключен между „П 97 МА“ и „Б Н К“ ЕАД, с който е възложено на „Б Н К“ ЕАД да излъчва рекламни клипове в програмната схема на БТВ. По делото е безспорно установено, че за 34 бр. излъчвания на рекламнен клип „Б Н К“ ЕАД издава обща фактура № */24.11.2008 г. на „П 97 МА“, в която на ред 5 е фактурирана стойност на рекламната кампания на „Н. Е.“ Е., която е с данъчна основа в размер на 1 162,80 лв. и ДДС в размер на 232,56 лв. От своя страна „П 97 МА“ за проведената рекламна кампания на „Н. Е.“ Е. за м. 11.2008 г. е фактурирало към „Б П К -БПК“ Е. стойност на рекламната услуга в размер на 1 632,00 лв. с ДДС. За същата рекламна кампания „Б П К -БПК“ Е. издава фактура към „Рекламна Агенция У“ Е. със стойност на рекламната услуга в размер на 12 852,00 лв. с ДДС, а последната издава към „Н. Е.“ Е. спорната фактура № */ 06.11.2008 г. с предмет на доставка „Реклама по Б, съгласно договор“ с ДО- 280 000 лв. и ДДС в размер на 56 000,00 лв.

За 36 бр. излъчвания на рекламнен клип „Б Н К“ ЕАД издава фактура № 0..5143/29.12.2008 г. към „П 97 МА“, в която на ред 4 е фактурирана стойност на рекламната кампания на „Н.-Е.“ Е., която е с данъчна основа в размер на размер на 1 231,20 лв. и ДДС в размер на 246,24 лв. От своя страна „П 97 МА“ за проведената рекламна кампания на „Н. Е.“ Е. за м. 12.2008 г. е фактурирало към „Б П К -БПК“ Е. стойност на рекламната услуга в размер на 1 728,24 лв. с ДДС. За същата рекламна кампания „Б П К“ Е. издава фактура към „Т А“ Е. със стойност на рекламната услуга в размер на 10 800,00 лв. с ДДС, а „ТА“ Е. издава към „Н. Е.“ Е. спорната фактура № 30..006/10.12.2008 г. с предмет на доставка „Реклама по Б, съгласно договор“ с данъчна основа 280 000,00 лв. и ДДС в размер на 56 000,00 лв.

Процесните услуги, за които са издадени фактури № 300..016/06.11.2008г. и № 300..006/10.12.2008 г. от преките доставчици „Рекламна агенция У“ Е. и „Т А“ Е., чието изпълнение е превъзложено на няколко подизпълнители, имат идентичен характер - излъчване в програмата на Б на аудиовизуални произведения, наричани „рекламни материали рекламиращи стоки и/или услуги и/или търговски марки на възложителя /"Н. Е." Е./. По същество характера на услугите остава непроменен П. превъзлагането им на подизпълнителите „Б П К -БПК“ Е. и „П 97 МА“, видно от представените договори, сключени между отделните доставчици на услугата, цитирани нееднократно по-горе в мотивите на съдебното решение. Същността на услугата, така както е договорена между ревизираното лице и „Рекламна агенция У“ Е. и „Т А“ Е., а така също и между последните дружества и подизпълнителите се запазва идентична - закупуване на рекламno време и излъчване на рекламната кампания на "Н. Е." Е.. Изрично във всяко едно от представените в хода на ревизията обяснения от управителите на основните доставчици и на дружествата – подизпълнители е заявено, че съответното дружество не е изготвило рекламнен клип, а е осъществило услуга по закупуване на рекламno време за излъчване на рекламната кампания на "Н. Е." Е., т.е. предмет на доставките е рекламno време. С оглед тези обстоятелства, доказани по безспорен начин в настоящото производство, съдът намира, че както в хода на ревизията, така и в производството по съдебно О. на РА остава недоказано изработването на рекламния продукт, чието излъчване с рекламна цел по национална телевизия „БТВ“ е предмет на процесните доставки. Видно от представеното с ревизионната преписка възлагателно писмо от 03.11.2008 г., ревизираното лице възлага на „Рекламна Агенция У“ Е. като рекламнен

агент да закупува и преговаря от негово име и за своя сметка време за излъчване на телевизионна реклама в програмата на националната телевизия „Б“. „Рекламна Агенция У“ Е. от своя страна възлага на „Б П К - БПК“ Е. услугата, който от своя страна възлага на „Б Н К“ ЕАД да излъчва рекламни клипове в програмната схема на БТВ. С възлагателно писмо от 05.12.2008 г. ревизираното лице възлага на друг рекламен агент „Т А“ Е., който възлага на „Б П К - БПК“ Е. да закупува и преговаря време за излъчване на телевизионна реклама в програмата на националната телевизия „Б“, който възлага на „Б Н К“ ЕАД да излъчва рекламни клипове в програмната схема на БТВ. Тези доказателства, неоспорени от страните, доказват по несъмнен начин, че предмет на доставката е именно закупуване на рекламno време и излъчване на рекламен продукт на "Н. Е." Е., а не изготвяне на този рекламен продукт. Възражението на жалбоподателя, че договорите, сключени с доставчиците „Рекламна агенция У“ Е. и „Т А“ Е. допускат възможността да бъде възложено и изготвянето на рекламен продукт /клип/ не доказва реалното възлагане и изготвяне на такъв продукт от тези доставчици. Напротив, в настоящото съдебно производство не са ангажирани каквито и да е доказателства от жалбоподателя в тази насока – за реалното изготвяне на рекламния продукт, чието излъчване е предмет на процесните доставки.

С оглед изложените обстоятелства, съдът приема за законосъобразен изводът на ревизиращия екип, възприет и доразвит от решаващия орган, за липса на доказателства за реално изпълнение на процесните услуги от доставчиците „Рекламна агенция У“ Е. и „Т А“ Е.. Както в хода на ревизията, така и в съдебното производство, остават неизяснени и недоказани действията извършени от преките доставчици по изпълнението на услугите, които действия да обосновават извода за наличие на облагаема доставка, както и цената на тези доставки, които изчислени от ораните по приходите са значително по-високи от договорените с подизпълнителите на услугата и съответно с медията излъчила рекламния клип. Следва да се посочи, че твърдението в жалбата срещу РА, че общата цена платена за доставките от "Н. Е." Е. включва както цената на изработката на рекламния клип, така също и цената за излъчване на рекламната, остава недоказано в съдебното производство. По – конкретно, жалбоподателят не представя доказателства, в подкрепа на твърдението си, че процесните доставки включват и изработването на рекламния клип и съответно платената цена по доставката включва и тази услуга.

Възраженията на жалбоподателя за недоказаност на констатациите на органите по приходите не се споделят от съда. Ревизиращите органи са извършили необходимите процедурни действия за установяване на относимите към доставките обстоятелства, като са изискали представяне на документи и извлечения от счетоводни регистри от всички изпълнители на услугите, целящи установяването на реалното извършване на доставките и счетоводната отчетност във връзка с разходите по тези доставки. Жалбоподателят обаче не е ангажирал каквито и да е доказателства относно реалното изпълнение на услугите именно от преките му доставчици „Рекламна агенция У“ Е. и „Т А“ Е. и конкретно за реалното изготвяне на рекламния продукт и за извършените действия от тези дружества по изпълнение на доставките. Във връзка с твърдението в жалбата, че ревизиращия екип не познава процеса по изготвяне и излъчване на рекламни кампании, следва да се посочи, че жалбоподателят е следвало да представи доказателства във връзка с изготвянето на рекламните клипове – кой е реалният изпълнител, какви са конкретните характеристики на тези рекламни клипове, с какви средства е осъществена тази услуга - наличието на кадрова и техническа обезпеченост

на доставчика, които доказателства биха обосновали извода за реално изпълнение на твърдяната услуга – изработването на рекламни клипове и излъчването им в телевизионния ефир, и то именно от преките доставчици на ревизираното лице. Едва след представяне на такива доказателства, административният орган, респ. съдът би могъл да прецени необходимостта от специални знания П. преценката на доказателствата или относимите обстоятелства. Поради това, съдът намира, че в хода на ревизионното производство органите по приходите са предприели необходимите действия за установяване на относимите факти и обстоятелства, свързани с данъчното облагане на конкретното задължено лице. Независимо от наличието или липсата на допуснати нарушения на административно-производствените правила от страна на органа по приходите, жалбоподателят от своя страна е следвало да докаже реалността на процесните доставки. На жалбоподателя изрично са дадени конкретни указания от съда с оглед разпределението на доказателствената тежест, както и му е указана необходимостта от представяне на допълнителни доказателства, каквито не бяха ангажирани в хода на съдебното производство. В тежест на жалбоподателя е да докаже благоприятните за него обстоятелства, в тч.ч реалността на доставките и да обори констатациите на органите по приходите, нещо, което в случая не е направено.

Във връзка с възраженията в жалбата, следва да се посочи, че в случая жалбоподателят не понася вреди с оглед неправомерното поведение на доставчика му. Ревизираното лице, което е получател по спорните доставки следва да притежава необходимите документи, доказващи реалното изпълнение на услугите, което да обосновава плащането на договорената между страните цена за тези услуги. Както законосъобразно е посочил и решаващият орган, не е достатъчно само формалното изпълнение на някое от условията за приспадане на данъчен кредит, изброени в чл. 71 ЗДДС, а на първо място наличието на реално извършена облагаема доставка, по която получател е ревизираното лице, а доставчик - лицето, издало фактурите, както и настъпването на данъчно събитие. Самото определение на понятието „данъчен кредит“, дадено в чл. 68, ал. 1 от ЗДДС, обвързва начисления данък на регистрираното лице с получена от него стока или услуга по облагаема доставка, извършено от него плащане преди да е възникнало данъчното събитие по облагаема доставка или осъществен от него внос. Реалността на доставката на услуга следва да се докаже чрез изследване на процеса на извършването и, като именно „извършването“ като фактическо действие е залегнало в легалната дефиниция на чл. 9 от ЗДДС за доставка на услуга. В случая е безспорно доказано многократно извършено превъзлагане на услугите, поради което на доказване подлежи и причината - правна, икономическа, логическа за сключването на тази поредица от доставки, както и конкретните действия, които е извършил всеки един от изпълнителите, за които му се дължи насрещна престация. Жалбоподателят, чиято е доказателствената тежест, не е доказал кой от избраните и посочени от него доставчици във възлагателните писма каква конкретно работа е изпълнил, за да се формира цена на получената услуга, съответно 228 пъти /П. доставката с „Т А“ Е./ и 240 пъти /П. доставката с „Рекламна агенция „У“ Е./ по-висока от цената, определена от крайния изпълнител на услугата - „Б Н К“ ЕАД.

Законосъобразен е изводът на решаващия орган, че частичното признаване на данъчен кредит по спорните фактури е необосновано, с оглед установената липса на доказателства за реалност на процесните доставки. Съгласно разпоредбата на чл. 155, ал. 8 от ДОПК, съдържаща забрана за изменение на ревизионния акт във вреда на жалбоподателя, оспореният РА не подлежи на изменение в посочената насока.

Поради изложеното, настоящият съдебен състав намира, че с спорния ревизионен акт законосъобразно за периода 01.11.2008 г. - 30.11.2008 г. не е признат данъчен кредит в размер на 53 858,00 лв. по фактура № 300..016/06.11.2008 г., издадена от „Рекламна агенция У“ Е. и за периода 01.12.-31.12.2008 г. не е признат данъчен кредит в размер на 54 200,00 лв. по фактура № 300..006/10.12.2008 г., издадена от „Т А“ Е..

Предвид изхода от делото и на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати на ответника - Д. на Д. “ОУИ” П. ЦУ на Н. юрисконсултско възнаграждение, в размер на 2 611,16 лева, съгласно чл. 7, ал. 2, т. 4 вр. чл. 8 от Наредба № 1 за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд С.- град, I отделение, 3-ти състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „Н. Е.” Е. срещу ревизионен акт № *8/09.09.2010 г., издаден от И Г К на длъжност главен инспектор по приходите П. ТД на Н. С., потвърден с решение № 365/28.02.2011 г. на Д. на Д. “О. и У. на изпълнението” – гр. С..

ОСЪЖДА жалбоподателя „Н. Е.” Е. да заплати на ответника - Д. на Д. “О. и У. на изпълнението” – гр. С. юрисконсултско възнаграждение, в размер на 2 611,16 лева /две хиляди шестстотин и единадесет лева/.

Решението подлежи на О. в 14-дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред Върховния административен съд.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: