

# РЕШЕНИЕ

№ 2344

гр. София, 02.05.2012 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 19 състав, в публично заседание на 04.04.2012 г. в следния състав:**

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Доброслав Руков**

при участието на секретаря Светла Гечева, като разгледа дело номер **6335** по описа за **2011** 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] със съдебен адрес: [населено място], [улица], ап. 7 срещу ревизионен акт 20001009952/04.02.2011 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП С., потвърден частично с Решение № 916/01.06.2011 г. на Директора на Дирекция „ОУИ” при ЦУ на НАП.

Оспорващият обжалва РА в частта, в която му е отказано право на приспадане на данъчен кредит, по извършени доставки от [фирма], за данъчните периоди месец май и юни на 2007 г. и месец януари, февруари, март и април на 2008 г.

В жалбата, от съда се иска РА, в оспорената част да бъде отменен, като неправилен и незаконосъобразен. Навеждат се доводи, че административният орган погрешно е направил извод, относно липсата на облагаеми доставки. Твърди се, че по необясними причини органите на приходната администрация не са кредитирали представените в хода на административното производство документи, установяващи реалността на извършената реклама. Сочи се, че процесните услуги са предоставени, във връзка със сключени договори, чиято цел е популяризиране на дейността на дружеството. Предмет на доставките е изработката и излъчването на клип в програмите на телевизионния оператор RN К. 0. Инвокират се доводи за това, че счетоводствата, както на оспорващия и на неговите контрагенти са водени коректно, като фактурите са отразени в съответните справки и отчетни регистри. Според оспорващия е напълно доказано излъчването на клиповете по време на закупеното от телевизионния оператор

рекламно време. Изтъква се, че изводите на ревизиращите органи, относно липсата на съответните лицензи и разрешителни, издадени на кабелния оператор са необосновани, защото същия излъчва програмите си на територията на цялата страна и при нужда подобни документи биха могли да бъдат изискани от компетентните държавни органи.

В проведените по делото открити заседания, оспорващият, чрез адвокат Г. поддържа жалбата. В писмен вид са развити подробни съображения. Към вече релевираните доводи са добавени нови във връзка със събраните в хода на съдебното производство доказателства. Твърди се, че заключенията на изслушаните съдебно-техническа и съдебно-счетоводна експертизи опровергават направените от органите по приходите констатации, защото е установено реалното извършване на процесните доставки и коректно водене на счетоводството на [фирма] и на неговите доставчици. Представени са относимите писмени документи, от които се установява по безспорен начин реалното осъществяване на доставките.

Ответникът по оспорването, в лицето на Директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП – [населено място], чрез юрисконсулт П. намира жалбата за неоснователна, а релевираните доводи и твърдения за недоказани. Моли оспорването да бъде отхвърлено, по съображенията, изложени в решението на Директора на Дирекция „ОУИ”.

Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав, след като взе предвид наведените в жалбата доводи, изразеното становище 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/ № 1006330/29.07.2010 г., издадена от Началник сектор „Ревизии” при Дирекция „Контрол, при ТД на НАП, [населено място]. Предмет на ревизията е определяне на публичните задължения Закона за данъка за добавената стойност на [фирма] за данъчните периоди: 01.01.2007 г. - 31.01.2007 г., 01.03.2007 г. - 30.06.2008 г. и 01.08.2008 г. - 31.08.2009 г.

Ревизията е повторна, по смисъла на чл. 155, ал. 4 от ДОПК и извършването ѝ е разпоредено във връзка с постановено Решение № 952/02.07.2010 г. на Директора на Дирекция „ОУИ”, при ЦУ на НАП, [населено място].

За изясняване на обстоятелствата, от значение за разкриването на обективната истина, от органите по приходите са предприети поредица от действия.

Установено е, че през май и юни на 2007 г. и месец януари, февруари, март и април на 2008 г. е упражнило право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 10 000,00 лева по фактури, издадени от [фирма], с предмет на доставка „авансово плащане по поръчка за ТВ реклама в оператор RN „К. 0”. Фактурите са включени в Дневниците за продажби и в СД за съответните данъчни периоди. Данъкът е начислен по реда на чл. 86. ал. 1 от ЗДДС. Разплащането е в брой. Към всяка фактура е приложена Поръчка за телевизионна реклама - излъчване на рекламен клип/заставка, рекламиращ дейността с петролни продукти, предлагани от [фирма], в която е посочено, че след завършване на услугата, изпълнителят предоставя Спецификация от съответния кабелен оператор за излъчена реклама.

Ревизиращите органи са установили, че изпълнението на рекламната услуга е превъзложено от [фирма] на [фирма] и [фирма]. Рекламният клип-заставка е изготвен в RN „К. 0” по поръчка на подизпълнителите. За реалното излъчване на съответните клипове са съставени спецификации, предоставени на [фирма], а

доставчикът е изготвил сертификати за излъчената реклама от съответния кабелен оператор.

На подизпълнителите [фирма] и [фирма] са извършени насрещни проверки. Установено е, че те са сключили договори за предоставяне на рекламно време от 15.05.2007 г. и от 20.12.2006 г. с [фирма], съгласно които изпълнителят се задължава да предоставя ежемесечно на Възложителите рекламно време в програмната схема на телевизионен канал RN „К. 0”. Едноличният търговец се е съгласил да издава сертификати за изпълнение на поръчката, в които да се конкретизират крайният клиент, осъществените брой излъчвания и излъченият рекламен продукт. От представените документи се установява осъществяването на определен брой излъчвания на рекламен видеоклип-заставка, представящ дейността на [фирма] в ефира на кабелен оператор RN „К. 0” за съответния период от време.

От ревизираното лице и от доставчиците му са изискани множество документи, за проверка на наличието на основанията за признаване на право на приспадане на данъчен кредит.

В срока по чл. 117, ал. 1 от ДОПК е съставен Ревизионен доклад /РД/ № 1009952/04.01.2011 г., връчен на представител на дружеството на 13.01.2011 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК, не е постъпило писмено възражение.

След приключване на ревизионното производство е издаден РА № 20001009952/04.02.2011 г., съставен от главен инспектор по приходите при ТД на НАП, [населено място], упълномощен със Заповед за определяне на компетентен орган № К 1009952/07.01.2011 г., издадена от органа, постановил извършването на ревизията. При обжалването по административен ред по-горестоящият орган е възприел изводите, направени в РА, досежно доставките от [фирма] поради го е потвърдил в тази му част. По искане на жалбоподателя са изслушани заключения на Съдебно-счетоводна експертиза /ССЧЕ/ и Съдебно-техническа експертиза /СТЕ/, които са приобщени към събрания по делото доказателствен материал.

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 представител на [фирма], на 11.02.2011 г. Жалбата до Директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП – [населено място] е подадена на 25.02.2011 г. и е заведена с вх. № 53-06-565. Поради факта, че решаващият орган не се е произнесъл в срока по чл. 155, ал. 1 от ДОПК, който е изтекъл на 02.05.2011 г., [фирма] е оспорило мълчаливото потвърждаване на РА, в едномесечния срок по чл. 156, ал. 5 от ДОПК, подавайки жалба вх. № 53-00-329 от 25.05.2011 г. В седмодневния срок по чл. 156, ал. 6, във връзка с чл. 150, ал. 1 от ДОПК, решаващият орган е постановил решение № 916/01.06.2011 г., с което е отменил и изменил оспорения РА, в една част, а в друга го е потвърдил. Поради факта, че пълномощникът на оспорващия заяви в открито заседание, че поддържа жалбата само по отношение на доставките, извършени от [фирма], оспорването следва да бъде оставено без разглеждане по отношение на РА, в частта, в която е отменен и изменен в полза на задълженото лице от решаващия орган. По отношение на потвърдената част от РА, съдът намира, че е сезиран от надлежна страна – участник в административното производство срещу акт, с който се засягат негови законни права и интереси и следователно е подлежащ на оспорване. Във връзка

с изложеното, съдът счита, че жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана.

Разгледана по същество, жалбата е основателна.

За да издаде оспорения ревизионен акт, административният орган е приел, че за определен брой доставки, получени от [фирма], в рамките на осъществяваната от него дейност, не са налице предпоставки за признаване право на приспадане на данъчен кредит, поради което такава е отказано на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС. В РА е посочено, че в хода на административното производство не е изяснено, кой точно е изработил рекламния видеоклип-заставка, не са установени безспорни факти за наличието на реални доставки по процесиите фактури, съответно не е възникнало данъчно събитие по тях. Посочено е също, че уговорената цена е няколкократно завишена и в тази връзка не са представени конкретни доказателства за извършени допълнителни услуги във връзка с изработването и излъчването на рекламните клипове. Прието е, че прекият доставчик и подизпълнителите не разполагат с материална, техническа и кадрова обезпеченост за извършване на услугата, поради което са сключили договори с [фирма]. Според ревизиращия екип няма данни, от които да е видно, дали рекламният клип изобщо е бил изработен, поради което няма как да се следи и организира излъчването на нещо, което не е произведено. Направено е заключение за наличие на индикации, че процесните сделки са осъществени единствено с цел избягване на данъчно облагане.

След проверка и анализ на съдържащите се в административната преписка доказателства, касаещи спора и най-вече след анализ на заключението по допуснатите ССЧЕ и СТЕ, съдът достига до следните фактически констатации и правни изводи.

Предмет на доставка по спорните фактури № 60/18.05.2007 г., № 81/20.06.2007 г., № 273/03.01.2008 г., № 287/08.02.2008 г., № 315/17.03.2008 г. и № 336/09.04.2008 г. е авансово плащане по поръчка за тв реклама в оператор „RN К. 0”.

За изясняването на обстоятелства, по които страните не постигат съгласие, съдът допусна и изслуша заключение на СТЕ, което е прието от страните без оспорване. Според настоящия съдебен състав то следва да бъде кредитирано като изключително подробно, последователно и мотивирано. Експертът е посетил на място телевизионният оператор „RN К. 0”, в [населено място] и е констатирал, че рекламата на [фирма] е заявена за изпълнение и излъчване на телевизията от рекламна агенция [фирма]. От [фирма] са изработили рекламния клип и са го излъчвали в периода м. 06.2007 г. - м. 05.2008 г. На вещото лице са предоставени заявките за излъчване на реклами по месеци. В таблиците са отразени фирмите-рекламодатели, рекламния продукт и броят излъчвания. Изработването на рекламния продукт е било извършвано от [фирма]. Вещото лице е заключило, че през периода 2007 г. - 2008 г. операторът е разполагал с техника и персонал за изработване на рекламни телевизионни клипове/заставки. Голяма част използваните тогава технически средства за изработване на такива продукти, се използват и към настоящия момент.

От страна на оспорващия на цифров носител беше представен процесния клип, чието съдържание беше прегледано от съда в присъствието на страните в открито заседание. Констатациите, отнасящи се до съдържанието му бяха отразени в протокола от съдебното заседание.

По отношение на въпросите, касаещи редовността на воденото счетоводство на жалбоподателя и доставчиците му беше допуснато изслушване на ССЧЕ. Експертът е проверил коректно наличните първични счетоводни документи и е изградил вътрешно

непротиворечиви, последователни и компетентни изводи. Отговорено е изчерпателно на поставените въпроси, след проверка на място и след анализ на събраните писмени документи. Заключението следва да бъде кредитирано като мотивирано, логично и съответстващо на събраните доказателства. Експертът е посочил, че фактурите, издадени от [фирма] са декларирани пред НАП по надлежния ред, чрез съответните документи изискуеми по ЗДДС и са намерили отражение в дневниците на продажбите през съответните данъчни периоди. Същото се отнася и за фактурите издадени към [фирма] от [фирма] и [фирма], в качеството им на подизпълнители. [фирма] в качеството си на доставчик на [фирма] и на [фирма] им е издал данъчни фактури, които се отнасят за доставка на рекламно време на [фирма]. Същите са декларирани пред НАП по надлежния ред, чрез съответните документи, изискуеми по ЗДДС и са намерили отражение в дневниците на продажбите през съответните данъчни периоди. През изследвания период [фирма] е разполагал с необходимото техническо оборудване и персонал за извършване на дейността си.

Събраните доказателства, не дават възможност на съда да се съгласи с направените от ревизионния акт и в потвърждаващото го решение изводи.

Безспорно е, че [фирма], през ревизионния период е осъществявало търговия с петролни продукти и горива. От тази гледна точка е логично то да се опитва да рекламира тази своя дейност. Съдържанието на процесния рекламен клип е насочено именно към потенциални клиенти, които биха търсили или предлагали подобни стоки.

Изработването и излъчването на рекламната заставка се установява безспорно, не само от приложените към административната преписка документи, но и от изслушаните и приети експертни заключения. В тази връзка съдът намира за лишени от фактическа и правна опора, направените в РА изводи за липса на данни за това, че клипът изобщо е бил изработен и излъчван.

Необосновани са и направените в РА заключения, относно завишените цени, заплащани от [фирма] на [фирма] и съответно от доставчика на [фирма] и [фирма], при положение, че двете дружества са заплащали на телевизионния оператор само по 500 лева за същата услуга. След като не се касае за доставки между свързани лица, стопанските субекти имат право да определят без ограничения цените на предлаганите от тях стоки и услуги в условията на свободна пазарна икономика.

Начисленият по процесните фактури данък е отразен правилно, както в счетоводството на жалбоподателя, така и в това на доставчика, като последният го е вписал в регистрите и справките по чл. 124 и чл. 125 от ЗДДС.

След като, че дължимият ДДС е бил начислен коректно и осчетоводен правилно в счетоводствата и на двамата търговци, данъчните власти не могат да се интересуват от търговските взаимоотношения на [фирма] с неговите предходни доставчици. В случай, че начисленият от него данък не бил внесен в бюджета или е отказано право за признаването му като кредит, приходната администрация разполага с възможности за принудителното му събиране.

На последно място, съдът намира, че следва да подчертае, че изводите на ревизиращите органи са неправилни и с оглед на характера на сделката. По всичките шест процесни фактури се касае за извършено авансово плащане на услуга, чието предоставяне ще бъде реално осъществено в конкретен бъдещ, т.е. по-късен момент. По силата на чл. 25, ал. 7 /предишна ал. 6/ от ЗДДС, когато, преди да е възникнало данъчно събитие по ал. 2, 3 и 4, се извърши цялостно или частично авансово плащане по доставка, данъкът става изискуем при получаване на плащането (за размера на плащането), с изключение

на получено плащане във връзка с вътреобщностна доставка. В тези случаи се приема, че данъкът е включен в размера на извършеното плащане, т.е. същият става изискуем и за регистрираното лице възниква задължението да го начисли при получаване на плащане, преди да е извършена самата услуга реално. В този момент за него ще възникне и право на приспадане на данъчен кредит, при условие, че са налице законовите предпоставки за това.

Във връзка с гореизложеното наличието на реална доставка по смисъла на [чл. 6 ЗДДС](#) е ирелевантен, тъй като основанието за издаване на процесните фактури е авансово плащане за бъдещо осъществяване на услуга, а не доставка и следва да се установи дали и кога е извършено плащането, а не налице ли е реална доставка на самата услуга.

Както беше посочено по-горе, от заключението на ССЧЕ може да се приеме, че във връзка с издаването на процесните фактури е извършено реално плащане и същите са били осчетоводени съгласно изискванията на ЗСч и отразени в съответните справки и регистри по ЗДДС.

Обстоятелството дали доставчикът притежава кадрова и техническа обезпеченост за извършването ѝ, в случая е без правно значение, тъй като е налице хипотезата на [чл. 25, ал. 7 /предишна ал. 6/ от ЗДДС](#). Данъкът по процесните фактури е станал изискуем и е ползван данъчен кредит за това, че е извършено плащане, а не за възникнало данъчно събитие, свързано с реално осъществена услуга. В случай че при уговорените от страните условия не възникне данъчно събитие - т. е. доставчикът не извърши уговорената услуга, за получателя ще възникне правото да развали договора, съответно задължението да приложи [чл. 78 от ЗДДС](#) и извърши корекция на ползвания данъчен кредит. Разпоредбата на [чл. 25, ал. 7 /предишна ал. 6/ от ЗДДС](#) урежда специфичен случай на данъчното събитие при авансово плащане и систематичното ѝ място налага тълкуването ѝ във връзка с предходната ал. 5, сега ал. 6. Това означава, че смисълът ѝ е, да урежда по-ранна дата на данъчното събитие като дата на изискуемост на данъка (преди осъществяване на самото данъчно събитие), когато доставката, по която е платено авансово е облагаема. В случай, че се разсъждава по начина, по който се е мотивирал органът по приходите, би се стигнало до неоправдания резултат, право на приспадане на данъчен кредит да се признава, в зависимост от осъществяване на последваща доставка, а не наличието на посочени в закона предпоставки и извършено плащане, за което няма опора в [ЗДДС](#). В този смисъл е и практиката на ВАС - Решение № 4397 от 29.03.2011 г. на ВАС по адм. д. № 10260/2010 г., Решение № 7995 от 7.06.2011 г. на ВАС по адм. д. № 15076/2010 г., Решение № 4883 от 7.04.2011 г. на ВАС по адм. д. № 14845/2010 г. и други.

Горните разсъждения намират опора и практиката на Съда на европейския съюз, отразена в решения, постановени по преюдициални запитвания във връзка с прилагането на Шеста Директива на Съвета /77/388/ЕИО/ относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота – обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа. В свое Решение от 18 юли 2007 година по дело C-277/05, СЕО посочва, че от практиката на Съда следва, че сумите, платени авансово по дадена сделка, подлежат на облагане с ДДС, ако съществува пряка връзка между доставената стока или извършената услуга и получената ѝ

равностойност, като внесените суми представляват действителна насрещна престация за услуга, която може да бъде индивидуализирана в рамките на правоотношение, по което са разменени взаимни престации. /В този смисъл са и Решение от 8 март 1988 г. по дело A. and P. D. C., 102/86, R., стр. 1443, точки 11, 12 и 16, Решение от 3 март 1994 г. по дело T., [C-16/93](#), R., стр. I-743, точка 14, Решение от 21 март 2002 г. по дело K. G., [C-174/00](#), R., стр. I-3293, точка 39 и Решение от 23 март 2006 г. по дело FCE B., [C-210/04](#), R., стр. I-2803, точка 34). В разглеждания казус е безспорно, че авансовите плащания са във връзка в възникнало между страните правоотношение – съгласие за извършване на услуги в бъдеще, т.е. страните си дължат взаимни престации, в уговорен от самите тях срок.

Предвид на гореизложените съображения трябва да се приеме, че оспореният РА е издаден от компетентен орган, в предвидената форма, но при несъответствие с материалноправните разпоредби и целта на закона, поради което следва да бъде отменен.

Поради на факта, че оспорващият е поискал заплащане на разноски, на същия следва да се присъдят такива. Платените държавни такси и направени разноски по производството и възнаграждението за един адвокат по делото следва, при отмяна на обжалвания административен акт, на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, да се възстановяват от бюджета на органа, който го е издал.

Водим от горното и на основание чл. 161, ал. 1 и чл. 160, ал. 1, пр. 1 от ДОПК, **Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав,**

### **РЕШИ:**

**ОТМЕНЯ** по жалба на [фирма] със съдебен адрес: [населено място], [улица], ап. 7 ревизионен акт 20001009952/04.02.2011 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП С., в частта, в която е потвърден с Решение № 916/01.06.2011 г. на Директора на Дирекция „ОУИ“ при ЦУ на НАП.

**ПРИЗНАВА ПРАВО НА ПРИСПАДАНЕ НА ДАНЪЧЕН К.** на [фирма], [населено място] в размер на 10 000 лева, по фактури издадени от [фирма], за данъчните периоди месец май и юни на 2007 г. и месец януари, февруари, март и април на 2008 г., удостоверяващи извършено от оспорващия авансово плащане.

**ОСТАВЯ БЕЗ РАЗГЛЕЖДАНЕ ЖАЛБАТА** на [фирма] със съдебен адрес: [населено място], [улица], ап. 7 срещу ревизионен акт 20001009952/04.02.2011 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП С., в частта, в която е отменен и изменен в полза на жалбоподателя с Решение № 916/01.06.2011 г. на Директора на Дирекция „ОУИ“ при ЦУ на НАП.

**ПРЕКРАТЯВА** производството по административно дело № 6335 по описа на АССГ за 2011 г. в тази му част.

**ОСЪЖДА** Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ при ЦУ на НАП – [населено място], на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, да заплати на [фирма], с адрес: [населено място], жк Овча купел, 1, [жилищен адрес] с ЕИК[ЕИК] сумата от 2270 /две хиляди двеста и седемдесет/ лева, представляващи направените по делото разноски, от които 1220 лева внесен депозит, за възнаграждението на вещите лица, изготвили заключенията по

допуснатите ССЧЕ и СТЕ, платено адвокатско възнаграждение в размер на 1000 лева и 50 лева държавна такса.

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