

РЕШЕНИЕ

№ 80

гр. София, 06.01.2014 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 2 състав,
в публично заседание на 05.12.2013 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Милена Славейкова

при участието на секретаря Александра Ковачева и при участието на прокурора Димитров, като разгледа дело номер **5762** по описа за **2013** 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], [улица], ет.1, ап.2 чрез управителя С. И. Н. срещу РЕВИЗИОНЕН АКТ (РА) №[ЕГН] от 24.10.2012г., издаден от Я. Е. В. – П. на длъжност “главен инспектор по приходите” при ТД на НАП [населено място], потвърден с решение № 740/22.04.2013г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ОДОП) [населено място]. Жалбоподателят посочва, че оспореният РА противоречи на задължителното тълкуване, дадено от Съда на Европейския съюз (С.) в решение от 21.06.2012г. по съединени дела № С-80/2011 и С-142/2011. Поддържа допуснати съществени процесуални нарушения поради нарушение на срока за връчване на РД по чл.117, ал.4 ДОПК. Посочва, че прекият му доставчик [фирма] в хода на ревизионното производство е представил доказателства за реално изпълнение на процесните услуги, като ревизиращите органи не могат да контролират пазарната цена, на която се извършват услугите. Поддържа, че в хода на ревизионното производство не е изяснена фактическата обстановка, тъй като не са извършени насрещни проверки на крайните изпълнители на рекламните услуги „В. Ер Ен“, „Нова Б. Г.“, „Студио Златен век“ и телевизиите Канал 0, Нова ТВ, Д., Д. 2 и Д. Ф.. Оспорва изводите на ревизиращите органи за липса на реални доставки по отношение на доставчиците [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] поради ненамиране на доставчиците на декларираните от тях адреси.

Жалбоподателят претендира съда да постанови решение, с което да отмени ревизионния акт в оспорената част.

Ответникът директор на Дирекция “ОДОП” – [населено място] оспорва 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 (ЗВР) № 1200880/01.02.2012г. (стр.12-13 от приложенията по делото), издадена от Т. Б. Г. на длъжност началник сектор в Дирекция “Контрол” на ТД на НАП [населено място] е възложено извършването на данъчна ревизия на жалбоподателя от органи по приходите Я. Е. В.-П. и Д. Н. Д. за определяне на данъчните му задължения по ЗДДС за данъчни периоди 27.11.2009г.- 31.12.2010г. и 01.05.2011г. – 31.12.2011г. в тримесечен срок, считано от датата на връчване на ЗВР на 28.02.2012г. съобразно чл.114, ал.1 ДОПК, т.е. в срок до 28.05.2012г. Със ЗВР №1204104/22.05.2012г. на основание чл.114, ал.2 ДОПК е удължен срокът на ревизията до 27.07.2012г. Заповедите са издадени във формата по чл.113, ал.1 ДОПК и са връчени на задълженото лице.

В срока по чл.117, ал.1 ДОП е издаден ревизионен доклад (РД) №1204104 от 10.08.2012г. от органите по приходите, определени в ЗВР, който съдържа реквизитите по чл.117, ал.2 ДОПК. Прието е в РД, че доставчикът [фирма], ЕИК 20128935 е декларирал в подадените справки – декларации (СД) по ЗДДС и в дневниците за продажбите за съответните данъчни периоди фактури с получател [фирма], подробно описани на стр.7-8 от РД с предмет „плащания по договор за реклама“ за съответен клиент (стр.16-17 от РД). Ревизиращите органи са приели, че процесните фактури не отразяват реални доставки на услуги по смисъла на чл.9 ЗДДС, респ. Реално възникнали данъчни събития и изпълнение на изискването по чл.68, ал.1, т.1 ЗДДС за признаване право на данъчен кредит (ДК). Поради липса на реална доставка по смисъла на чл.6/чл.9 ЗДДС в РД е направено предложение да се откаже право на ДК по отношение на: фактура №1/20.07.2010г., издадена от [фирма] с предмет „стока“, с данъчна основа 944289.11лв. и ДДС от 188857.82лв., по конкретно посочени на стр.22 от РД фактури, издадени от [фирма] с обща данъчна основа от 86628.35 лв. и ДДС в размер на 17 325.67 лв., по фактура №[ЕГН]/30.06.2011г., издадена от [фирма] с данъчна основа 1 435000.00 лв., ДДС в размер на 287000.00 лв. и предмет „услуга“ и по фактура №202/16.05.2011г., издадена от [фирма] с предмет „услуга“, данъчна основа 340000.00 лв. и ДДС 68000.00 лв.

Р. доклад е връчен на представител на жалбоподателя на 30.08.2012г. съобразно чл.117, ал.4 ДОПК. С молба вх.№53-06-2514 от 10.09.2012г. (стр.50 от делото) жалбоподателят е поискал удължаване на срока за представяне на възражение срещу РД. С решение №1201558 от 17.09.2012г. (стр.49 от делото) е удължен срокът за представяне на възражение до 12.10.2012г. Липсват данни по делото жалбоподателят да е депозирал възражение по реда на чл.117, ал.5 ДОПК.

Със заповед № К-1204104/28.08.2012г. (стр.53 от делото) Я. Е. В.-П. е определена за компетентен орган по приходите за издаване на ревизионен акт, която заемайки длъжност “главен 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 оспорения ревизионен акт №[ЕГН] от 24.10.2012г., 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], ЕИК 20128935, от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. С РА са определени задължения както следва: ДДС за довносяне в размер на 158432.50 лв. и лихви за забава в размер на 22125.59 лв.

Видно от ръкописното отбелязване в разписката към РА същия е връчен на представител на ревизираното лице на 30.10.2012г., като в срока по чл.152, ал.1 ДОПК е постъпила жалба вх.№ 53-06-3205/14.11.2012г. В срока за произнасяне от горестоящият орган по чл.155, ал.1 ДОПК (до 20.01.2013г.) на 18.01.2013г. страните са сключили споразумение по чл.156, ал.7 ДОПК, с което срокът за произнасяне от решаващия орган е продължен с три месеца, т.е. до 20.04.2013г. (събота – неработен ден). В този срок решаващият орган - директорът на дирекция “ОДОП” при ЦУ на НАП [населено място] е постановил решение № 740/22.04.2013г., с което ревизионния акт е потвърден. Горестоящият административен орган е възприел доводите на ревизиращия екип относно липса на реална доставка по смисъла на чл.6/9 ЗДДС. Решението е съобщено на представител на жалбоподателя на 24.04.2013 г. Жалбата, по която е образувано настоящето производство е подадена по пощата 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 обосноваността 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 реални доставки на стоки по спорните фактури по смисъла на чл.6 ЗДДС.

Съдът не споделя доводите на жалбоподателя, че изводите на ревизиращите органи за липса на реални доставки на стоки се основават единствено на неоткриването на доставчиците [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] при извършените им насрещни проверки, в хода на които ИПДПОЗЛ са

върчвани по реда на чл.32 ДОПК. Видно от мотивите на РД и РА освен насрещни проверки по смисъла на чл.45, ал.1 ДОПК като средство за установяване на отделни факти и обстоятелства и за събиране на доказателства, ревизиращите органи са изискали документи и писмени обяснения и от ревизираното дружество. Решаващото заключение на органа по приходите в РА е формирано след съвкупна преценка на всички събрани в хода на ревизионното производство доказателства и въз основа на тях преценка на установеността на всички релевантни предпоставки, обуславящи възникването и признаването на претендираното право на приспадане на данъчен кредит, поради което евентуалното неправилно приложение на [чл. 32 от ДОПК](#) спрямо доставчиците само по себе си не би могло да се квалифицира като съществено процесуално нарушение в ревизионното производство, нито да обоснове извод за незаконосъобразност на атакувания РА в тази му част. Както в хода на ревизионното, така и в хода на съдебното производство, жалбоподателят не е ангажирал доказателства за наличие на реална доставка по фактурите, издадени от доставчиците [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] съобразно указанията, дадени с определение от 12.09.2013г.

Налице са две основания, поради които доказателствената тежест за наличието на реална доставка се носи от жалбоподателя. От една страна наличието на реална доставка е положителен факт от обективната действителност. Единствено по отношение на положителните факти може да се проведе пълно доказване, т.е. от съвкупната преценка на всички представени доказателства да следва категоричен и несъмнен извод за осъществяването на даден факт от обективната действителност. В хода на ревизионното производство ревизиращите органи могат да се позовават единствено на косвени доказателства относно отрицателния факт на липса на реална доставка. В тази връзка се търси проверка в счетоводството на доставчика, респ. данни за неговата техническа и кадрова обезпеченост, за закупуване (за произход) на стоките, за последваща реализация на стоки и услуги, за закупени материали или използван транспорт, съвкупната преценка на които да укаже на реалност на доставката. Материалното право не поставя изисквания за форма с оглед действителността на правоотношенията. Именно необходимостта от доказване на тези правоотношения в рамките на административен или съдебен процес поставя въпроса за доказването, доказателствените средства и тяхната доказателствена стойност. В рамките на процеса (независимо дали се касае за административно или съдебно производство) осъществяването на даден факт е равнозначно на неговото доказване. Процесуалните закони уреждат широк набор от доказателствени средства, посредством които се доказват фактите от обективната действителност. Съгласно чл.153 ГПК на доказване подлежат спорните факти от значение за решаване на делото и връзките между тях. Наличието на доставка безспорно е факт от обективната действителност, който нормите на чл.68, ал.1, т.1 и чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС превръщат в част от елементите на фактическия състав за възникване и упражняване правото на ДК. 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. Ето защо наличието на реално осъществена облагаема доставка по смисъла на чл.6, ал.1, чл. 9, ал.1 и чл.12, ал.1 ЗДДС е предвидено като предпоставка за възникване право на данъчен кредит в разпоредбата на чл. 68, ал.1, т.1 ЗДДС и изпълнението ѝ следва да бъде проверено, за да бъде направена преценка, дали ревизирият субект има право на приспадане на данъчния кредит. Съгласно чл.39, ал.1 АПК вр. пар.2 от ДР на ДОПК в административния процес са допустими всички доказателствени средства, които не са забранени със закон. В хода на административното производство доказателствата се събират служебно от органа по приходите или по инициатива на субекта (чл.37, ал.1 ДОПК). Независимо от задължението на приходните органи да установят обективната истина с всички допустими доказателствени средства относно положителния факт на наличие на реална доставка доказателствената тежест, както в административното, така и в съдебното производство, се носи от заинтересованото лице, което претендира да ползва право на ДК за получени стоки и услуги по реални доставки.

На следващо място разпоредбата на чл.154, ал.1 ГПК вр. пар.2 от ДР на ДОПК указва разпределението на доказателствената тежест в процеса - всяка страна е длъжна да установи фактите, на които основава своите искания или възражения. Ето защо второто основание доказателствената тежест за наличието на реална доставка да се носи от жалбоподателя е, че от установяване на това обстоятелство същият черпи благоприятни за себе си правни последици. Т.е. след като твърди, че има право на ДК, жалбоподателят следва да докаже наличието на реална доставка като елемент от фактическия състав по чл.68, ал.1, т.1 ЗДДС на правото на упражняване на ДК.

В хода на ревизионното производство са представени доказателства от доставчика [фирма]. Прекият доставчик [фирма] е сключил с „В. ЕР ЕН” – Б. договор за предоставяне на рекламно време от 18.03.2011г., с който „В. ЕР ЕН” – Б. се е задължил да предоставя ежемесечно рекламно време в програмната схема на регионален телевизионен канал RN „Канал 0”, като при нужда изготвя рекламни клипове. [фирма] е издало на [фирма] сертификати за излъчени реклами с отбелязване на период от излъчване на рекламата (брой дни в месеца) и брой излъчвания. Липсват данни в сертификатите, кое лице ги е подписало и в какво качество - три имена и длъжност, както и без да личи наименованието на фирмата по положения печат, липсват данни за единична цена на услугата (за единица време), липсват данни за продължителността на рекламния клип, доколкото се установи, че цената на излъчване зависи от неговата продължителност, от часа и предаването, в които се осъществява. По данни от Интернет осъществяването на „рекламни услуги” изисква предоставяне на информация за програмна схема, за рекламни тарифи за конкретни часове и предавания, данни за продължителността на рекламния клип и къде в програмната схема ще бъде излъчен, данни колко пъти на ден, седмица или месец ще бъде излъчен, евентуално цени на рекламен пакет. В случая представените сертификати не съдържат подобни индивидуализиращи данни, поради което съдът приема, че същите не доказват реално изпълнени рекламни услуги. Сертификатите за «излъчвания» нямат съдържание, което е годно да удостовери реални излъчвания - напр. продължителност на клипа, единична

цена за изготвяне на клип и единична цена за излъчване на клип, както и в какъв часови пояс е излъчен клипът. Ето защо наличието на сертификати, които не удостоверяват излъчване на клип с конкретна продължителност, в какъв часови пояс се излъчва и как е формирана крайната цена на «рекламната услуга» не могат да служат като годно доказателство за реално изпълнена рекламна услуга.

По делото са представени месечни заявки за излъчване на рекламни клипове от [фирма] към „В. ЕР ЕН”. Заявките съдържат име на възложителя [фирма] и брой излъчвания. Липсват каквито и да било данни в заявките за конкретния вид на рекламния продукт, неговата продължителност, в какъв часови пояс ще бъде излъчен, с каква дневна честота ще бъдат общо „възложените” излъчвания. Ето защо представените заявки също не могат да служат като годно доказателство за реално изпълнена рекламна услуга.

С идентични договори за поръчка на телевизионна реклама жалбоподателят е възложил на [фирма] „излъчване на рекламен видеоклип/заставка” с цел представяне и рекламиране на дейността на различни трети дружества. Договорената единична цена в почти всички договори е 195.00 лв. на излъчване. В договорите са посочени брой на излъчванията и единична цена. Не са представени договори между жалбоподателя и третите дружества, поради което не става ясно, на какво основание две търговски дружества (жалбоподателят и [фирма]) договарят в полза на трето лице.

По данни от електронен сайт на Рекламна агенция „Про дизайн” (Р. Д.) фазите на изработка на телевизионен клип включват: разработка на идеен проект, предварителна подготовка и планиране на сцени, описание на ролите и персонажите, планиране на бюджет, запазване на права и лицензи. В конкретния случай липсват данни за начина на изработване на рекламния клип съобразно посочените стъпки. От същия сайт на раздела за „TV реклама” са посочени **цени и условия** за телевизионна реклама в различни популярни телевизионни програми. Много от телевизиите са публикували специална бланка на възлагателно писмо: [фирма], Б., Б., Нова телевизия. Без тези бланки да са задължителни в търговските отношения, безспорно същите представляват улеснение при доказване **възлагането** на конкретна рекламна услуга. В случая липсва такова изрично възлагане с конкретен писмен документ, съдържащ посочените реквизити – предаване, час на предаването, цена за секунда, цена за 30-секунден клип, пакетна цена, брой на излъчванията.

Рекламната тарифа на програмата на «Канал 3», валидна от 01.05.2010г. включва цени за 30 секунден рекламен видеоклип, в зависимост от часовия пояс, които варират от **90 лв. до 200 лв.** Цената на техническите разходи за наем на камера, заснемане и монтаж е 150 лева без ДДС. Телевизия «Канал 3» предоставя възможност за излъчване на пакетни поръчки при следните условия: Клиентите могат да закупуват рекламно време по пакетни цени. Посочените цени са за 30" рекламен клип. Пакетната цена важи за период от **един месец**. Отдел продажби изготвя пакети и за посочени от клиента параметри - период на кампания, бюджет и

целева група. Б. бюджет на пакетната поръчка за 4 седмици (1 месец) варира от 675 лв. до 2500 лв. Видно от същия сайт на „Про дизайн“ телевизиите са публикували програмни схеми и рекламни тарифи, някои от които съдържат пакетни предложения. В случая за **не са представени** програмни схеми и рекламни тарифи.

По данни от електронния сайт на телевизионен канал „Канал 0“ "RN Канал 0" излъчва в Б. от февруари 1993 година по кабелна мрежа и от септември 1996 г. ефирно. Телевизията е част от RN М.. На електронния сайт на RN М. се съдържат исторически данни за излъчването на „Канал 0“, от които се установява, че телевизия "Канал 0" е най-значимата кабелна и ефирна телевизия в **Бургаска област**. Потенциалната ѝ аудитория е над **600 000 зрител**и от Ю. Б.. Телевизията има 24 часова програмна схема. Обявени са следните данни за цени на рекламни услуги **за 2012г.**, без ДДС:

- ☐ Изработка на телевизионен клип до 30 сек. - 90 лв.
- ☐ Изработка на телевизионен клип до 60 сек. - 120 лв.
- ☐ Поправка(допълнение) - 20 лв.
- ☐ За рекламодатели с договор над 3 месеца отстъпка от 10%
- ☐ За рекламодатели с договор над 6 месеца отстъпка от 20%
- ☐ За излъчване на самостоятелна реклама(спонсорство) – 20 лв.

Цената на излъчване в „Канал 0“ варира между **15 лв. и 30 лв.**, като за **7 (седем) броя излъчвания на ден месечната** цена е 1900 лв. По изложените съображения и при сравнение с намерените с Интернет данни съдът приема, че представените в хода на ревизионното производство договори за поръчка на телевизионна реклама не съдържат съществени елементи от съдържанието на договорите за телевизионна реклама, респ. за излъчване на рекламен видеоклип, което разколебава тезата на ревизираното лице, че се касае за действителни търговски взаимоотношения. Намерените в Интернет цени на подобни рекламни услуги на различни телевизионни канали указват, че „договорените“ в договорите за поръчка цени са многократно завишени. Ето защо съдът споделя изводите в оспорения РА и РД (стр.17-18 от РД), че действителната цена на услугата „предоставяне на рекламно време“ е посочена в договора от 18.03.2011г. между [фирма] и „В. ЕР ЕН“ – Б., поради което не става ясно, защо услугата, наречена в договорите за поръчка „излъчване на рекламен видеоклип“, сключени между жалбоподателя и [фирма], е стотици пъти по-висока от първоначалната.

По делото безспорно са представени писмени доказателства от доставчика [фирма], но от същите по никакъв начин не се установяват релевантните за твърдяната услуга факти и обстоятелства като: продължителност на рекламния клип, часови пояс на излъчване, в какъв интеситет в месечния период ще продължат излъчванията и по какъв начин е формирана договорната цена. Доколкото се касае до съществени елементи от договорната свобода - предмет и цена на договора, при липсата им не може да се поддържа наличие на реални договорни отношения. Тук е местото да се посочи, че наличието на

счетоводна отчетност **не е равнозначно** на реално изпълнени услуги (съобразно предмета на спорните фактури). Приема се константно в съдебната практика, че наличието на издадени фактури не удовлетворява изискването за пълно доказване наличието на реална доставка именно доколкото фактурите могат да бъдат „безналични“, „безстокови“. В този смисъл съдът намира за неприложимо в случая наведеното в жалбата задължително тълкуване, дадено в решение на С. в решение от 21.06.2012г. по съединени дела № С-80/2011 и С-142/2011. Създаването на счетоводни документи и отразяването им в счетоводството на дружеството не е равнозначно на реалност на доставката. Освен редовно водено счетоводство и създадените счетоводни документи (които като частни документи нямат обвързваща съда доказателствена сила) трябва от съвкупната преценка на целия събран по делото доказателствен материал да следва категоричен и несъмнен извод за реалност на доставките. В случая този извод се разколебава от многобройни, изтъкнати по-горе в решението несъответствия. Всички горепосочени обстоятелства: липса на конкретизация в предмета на договорите (излъчване на клип без данни за неговата продължителност, часови пояс на излъчване), изцяло липса на съгласуване на цената (като предметът и договорната цена са съществени елементи от съдържанието на договора и липсата им навежда на нищожност по смисъла на чл.26, ал.2 ЗЗД) преценени в тяхната съвкупност, правилно е квалифицирана от ревизиращите органи като липса на реална доставка по смисъла на чл.6 и чл.9, ал.1 ЗДДС. Жалбоподателят от своя страна не е провел пълно насрещно доказване чрез ангажиране на доказателства в подкрепа на твърденията му за реалност на доставките. По изложените съображения и на основание чл.160, ал.1 ДОПК жалбата следва да бъде отхвърлена изцяло.

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 установените с РА данъчни задължения от 180 558.09 лв. или юрисконсултско възнаграждение в размер на 4060.00 лв.

Водим от горното АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, I-во Административно отделение, 2-и състав

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], ет.1, ап.2 чрез управителя С. И. Н. срещу РЕВИЗИОНЕН АКТ (РА) №[ЕГН] от 24.10.2012г., издаден от Я. Е. В. – П. на длъжност “главен инспектор по приходите” при ТД на НАП [населено място], потвърден с решение № 740/22.04.2013г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ОДОП) [населено място].

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], ет.1, ап.2 да заплати на Директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при ЦУ на НАП [населено място] на основание **чл.161, ал.1 ДОПК разноси** в размер на 4060.00 (четири хиляди и шестдесет) 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: