

РЕШЕНИЕ

№ 98

гр. София, 09.01.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 6 състав,
в публично заседание на 15.11.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Боряна Бороджиева

при участието на секретаря Елеонора М Стоянова и при участието на прокурора Ива Цанова, като разгледа дело номер **3059** по описа за **2017** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на Българска национална телевизия срещу ревизионен акт (РА) №Р-29002916001803-091-001/14.12.2016г., издаден от органи по приходите при ТД "ГДО", С., потвърден с решение № 309/27.02.2017г. на директора на Дирекция "ОДОП" – С. при Централно управление (ЦУ) на НАП.

Становища на страните:

Жалбоподателят в жалбата и в подробни писмени бележки иска съдът да уважи жалбата и да постанови решение, с което да отмени РА като незаконосъобразен поради противоречие с материалния закон, тъй като бил издаден в несъответствие с българското и европейското законодателство, както и на практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС). Излага подробни аргументи. Основните аргументи са, че неправилно с РА е прието, че Б. извършва освободени доставки, като с решение по дело С-21/20г. СЕС потвърждава изцяло позицията на Б. по спора, че дейността на обществената телевизия, финансирана от държавата под формата на субсидия е извън приложното поле на ДДС, не съществува правоотношение и възмездност между такъв доставчик и зрителите, субсидията от държавата не представлява насрещна престация за услуга и съответно не е налице правна връзка между Б. и зрителите. Вторият основен аргумент на жалбоподателя е, че начинът на финансиране на покупките, неависимо дали чрез приходи от търговска дейност или чрез субсидия, е напълно ирелевантен за правото на данъчен кредит, а необходимо и достатъчно условие за

ползване на кредита е закупените стоки и услуги да са предназначени за търговската дейност. Посочва и че с експертизата по делото се потвърждава, че Б. извършва търговска дейност, облагаема с ДДС. Позовава се и на неправилно транспониране на Директивата, чл.132, ал.1, буква р) в националното законодателство, чл.42, ал.2 от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС). Претендира разноски по списък.

Ответникът иска съдът да отхвърли жалбата като неоснователна и недоказана, позовава се на съображения в решението и допълнително изложени в писмена молба. Основен довод е, че съобразно решението на СЕС разграничителния критерий относно вида на доставките е в прерогативите на националното право. В тази връзка моли съда да възприеме единствено възможния критерий, възприет за предишен период от ВАС, а именно воденето на аналитична, счетоводна отчетност. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Факти по делото:

Обжалваният ревизионен акт е издаден след ревизия на жалбоподателя, възложена със Заповед за възлагане на ревизия №Р-29002916001803-020-001 от 17.03.2016 г., връчена по електронен път на 21.03.2016 г., изменена със Заповеди №Р-29002916001803-020-002/19.05.2016г., №Р-29002916001803-020-03/13.06.2016г. и Заповед №Р-29002916001803-020-004/09.08.2016г., издадени от О. К. М., на длъжност началник на сектор в ТД на НАП „ГДО“, С., за определяне на задълженията по ЗДДС за данъчните периоди от 01.09.2015 г. до 31.03.2016 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-29002916001803-092-001 от 31.10.2016 г., връчен по електронен път на 01.11.2016г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК е подадено писмено възражение вх. № 26-Б-13540/11.11.2016 г. срещу РД, обсъдено и прието за неоснователно в РА. Ревизията приключва с Ревизионен акт №29002916001803-091-001/14.12.2016 г., издаден от О. К. М., на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки“ в отдел „Контрол“ при ТД на НАП ГДО – орган, възложил ревизията и Р. Г. С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП ГДО - ръководител на ревизията.

Допълнително установените с РА задължения по ЗДДС произтичат от извършени корекции на декларираните резултати за данъчните периоди от м.09.2015г. до м.02.2016г., вследствие непризнат пълен данъчен кредит, деклариран от ревизираното лице по доставки, за които органите по приходите приемат, че на основание чл. 73, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС по същите следва да се признае правото на приспадане на частичен данъчен кредит. След извършените с РА корекциите сумата на непризнатия данъчен кредит за същите периоди е общо в размер на 1 568 037,04 лв.

Не се спори установеното от ревизията, че Б. е юридическо лице, национален обществен доставчик на аудио-визуални медийни услуги, по силата на чл.6, ал.3 от Закона за радиото и телевизията (ЗРТ), който съгласно закона осигурява медийни услуги за всички граждани на Република България, съдейства за развитие и популяризиране на българската култура, език и езика на гражданите в съответствие с езиковата им принадлежност, осигурява чрез медийните си услуги достъп до българското и европейско културно наследство, включва предавания, които информират, образоват и забавляват, прилага нови информационни технологии, отразява различните идеи в обществото чрез плурализъм на гледните точки в предаванията на политическа и икономическа тематика, съдейства за взаимното разбирателство и толерантността в отношенията между хората, предоставя

възможност на гражданите да се запознаят с официалната позиция на държавата по важни въпроси на обществения живот.

За дейността по излъчване на телевизионна програма Б. не получава възнаграждение от зрителите. Дейността на Б. съгласно чл.70, ал.3 от ЗРТ се финансира отчасти от фонд „Радио и телевизия“ (не функционира), субсидия от държавния бюджет, собствени приходи от реклама и спонсорство, постъпления от допълнителни дейности, свързани с телевизионната дейност, дарения и завещания, лихви и други приходи, свързани с телевизионната дейност.

Субсидията от държавния бюджет е за подготовка, създаване и разпространение на национални и регионални програми, определя се на базата на норматив за час програма, утвърден от МС и целева субсидия за придобиване и основен ремонт на дълготрайни активи по списък, ежегодно утвърждаван от министъра на финансите. Според констатациите на ревизията, Б. получава субсидия съгласно чл. 70, ал. 4 от ЗРТ, която надвишава многократно реализираните приходи от облагаеми доставки, така например за 2015 г. нетните приходи от продажба на услуги, стоки и продукция са 8 585 735,00 лв., приходите от наем на имущество са 129 670,00 лв., а получената субсидия е 68 647 000,00 лв.

Б. е регистрирана по ЗДДС, считано от 28.12.1998г. В ревизирания период 01.09.2015 г. - 31.03.2016 г. продажбите на Б. са услуги–реклама; отдаване под наем на недвижимо имущество; продажби на програми, отдаване под наем на техника и др.; дейност по излъчване на програми, за която Б. получава плащане от републиканския бюджет; покупките на Б. основно са за авторски права и възнаграждения, лицензи за излъчване на спортни предавания и филми, ел.енергия, бартери, спонсорства, сателитни трасета, за закупуване на стоки за материали и услуги и др., свързани с дейността, която осъществява, а така също и за стоки и услуги, свързани с продуцирането и създаването на телевизионна програма за международния песенен конкурс „Детска Е. 2015г.

До март 2015г. телевизията е ползвала частичен данъчен кредит за всички свои покупки. През март 2015 г. след анализ на дейността на Б., се преценява от същата, че с телевизионната си дейност не извършва освободена доставка към зрителите по смисъла на ДДС законодателството и започва да прилага метода на „директно алокиране“, като преценява изолирано всяка покупка в зависимост от това дали е или може да бъде използвана за дейност с търговски характер /развлекателни предавания, филми и спортни предавания/, в който случай ползва право на пълен данъчен кредит или за дейност, свързана с изпълнение на обществените си функции /излъчване на парламентарен контрол, предаване на религиозни церемонии, предизборни кампании и др./ на обществения живот, тогава ползва частичен данъчен кредит.

Според Б., телевизията извършва само една доставка за ДДС цели - продажбата на рекламно време и следователно цялата дейност на Б. е облагаема, като дейността по излъчване на програмата към зрителите не е доставка по смисъла на ЗДДС, телевизията не извършва освободени доставки по смисъла на ЗДДС и следва да ползва пълен данъчен кредит за своите покупки. Така в резултат на алокирането Б. ползва пълен данъчен кредит за покупки, които са използвани за икономическата ѝ дейност, предназначени към търговската дейност на телевизията – това са доставки, свързани със спортни предавания, лицензи на чуждестранни филми развлекателни предавания, авторски възнаграждения и др., като бартер и метеорологични данни. Счита, че предмет на настоящото производство са единствено тези доставки. Същевременно

ползва частичен данъчен кредит за покупки, които са използвани едновременно за дейности с търговски характер както и за дейности, които не са изцяло с търговски характер /например закупуване на камери, които се използват както за заснемане на развлекателни предавания, така и за заснемане на парламентарен контрол/. Два основни аргумента се навеждат, обобщени накрая и в писмените бележки: 1.Б. не извършва освободени доставки срещу субсидията, обратно на твърденията на ревизиращите органи, не е налице възмездност на услугата към зрителите, субсидията не е насрещна престация и не е налице правна връзка Б. и зрителите, като се озовава на решението на СЕС по дело С-21/20 и 2. Начинът на финансиране на покупките, независимо дали чрез приходи от търговска дейност или чрез субсидия, е напълно ирелевантен за правото на данъчен кредит, необходимо и достатъчно за ползване на кредита е закупените стоки и услуги да са предназначени за търговската дейност. Счита, че аргументите на приходната администрация за отказ на правото на пълен данъчен кредит по отношение на процесните покупки са изцяло опровергани от разясненията на СЕС.

В обжалвания РА ревизиращите органи са приели, че Б. извършва както облагаеми доставки - рекламната дейност, така и освободени доставки -дейността по излъчване на програми и че при упражняване правото на приспадане на данъчен кредит не може да се определи по категоричен начин дали покупката е свързана с извършването само на освободена доставка или само на облагаема доставка, като в случая Б. използва получените стоки или услуги, както за извършване на доставки, за които е налице право на приспадане на данъчен кредит, така и за доставки или дейности, за които няма такова право. Във връзка с претендираното право на пълен данъчен кредит по получени доставки, свързани с излъчване на спортни предавания и реализирани приходи от реклами при излъчването им, органите по приходите са посочили, че за да е налице правото на пълен данъчен кредит за получени доставки по закупуване на права за излъчване на спортни предавания, за създаване и излъчване на развлекателни програми и чуждестранни филми, действителната стойност на направените разходи следва се покриват изцяло от приходите за реклама. Констатирано е, че не са ангажирани доказателства, а и от начина на формиране на цената на субсидията било видно, че същата не зависи (не се намалява) от размера на реализираните приходи от реклама по време на излъчване на спортни събития. Полученото от Б. като доставчик на услугата за реклама възнаграждение не е действителната стойност на услугата по излъчване на съответното спортно събитие, развлекателна програма или чуждестранен филм. Не приема, че използването на закупените права за излъчване на спортни състезания се намира в пряка връзка само с излъчената впоследствие реклама, напротив закупените права се използват за извършване както на облагаеми, така и на освободени доставки. Предвид това, на основание чл. 73, ал. 1 и 2 от ЗДДС във връзка с чл. 68 - чл. 72 от ЗДДС при ревизията е извършена корекция, като за доставките, за които Б. е ползвала пълен данъчен кредит е признато право на частичен данъчен кредит, за който коефициентът следва да се определя съобразно формулата по чл.73, ал.2 и сл. от ЗДДС и е отказано възстановяването на претендирания данък в размер на 1 568 037,04 лв. за периодите от м. 09.2015 г. до м. 02.2016 г.

Срещу РА е подадена жалба до директора на Дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП, който с решение № 309/27.02.2017г. потвърждава акта. И решаващият орган споделя становището, че за получените доставки на стоки и услуги, които се използват както за облагаеми, така и за освободени доставки Б. следва да ползва частичен данъчен

кредит на основание чл.73 от ЗДДС.

Срещу потвърдения с решението РА е подадена жалбата, въз основа на която е образувано съдебното производство пред АССГ.

В производството пред съда е изслушано и прието заключение по ССЧЕ, което съдът кредитира като обективно и компетентно. Вещото лице е констатирало, че 1. Структурата и организацията на дейността на Б. позволяват да извършва търговска дейност, тъй като има обособено структурно звено - Търговска дирекция и нает персонал в нея, чийто основни функции са да търси рекламодатели и да продава рекламно време.; 2. Б. извършва търговска дейност, която представлява продажба на рекламно време, като активно търси нови рекламодатели и информира настоящите за нови предавания, филмови премиери, спортни мероприятия и музикални продукции, които биха могли да представляват интерес за рекламодателите. Търговската дирекция отговаря за продажбата на рекламно време и следи за точното изпълнение на подписаните договори за продажба. Търговската дейност, която извършва Б. не се различава от търговската дейност, осъществявана от частните телевизии, тъй като всички оперират на един и същ рекламен пазар, като се конкурират за зрителски интерес и за привличане на повече рекламодатели; 3. Процесите, свързани с извършването на търговска дейност от Б. се осъществяват от Търговската дирекция и включват активното търсене на рекламодатели, подготвяне на маркетингови стратегии за привличане на нови рекламодатели, анализ на конкурентните предимства на Б. спрямо останалите телевизии, проследяване на зрителския интерес чрез анализ на маркетингови проучвания, като по този начин Дирекцията следи дали предлаганите предавания имат висок зрителски интерес. Също така, Търговска дирекция сключва договори за реклама с рекламни агенции и директни рекламодатели, следи за изпълнението на тези договори, като в същото време активно участва при планирането на рекламните бюджети на рекламодателите, като редовно ги информира за нови предавания, филми и спортни събития, които биха представлявали интерес за зрителската аудитория. Реклама се предлага в цялата програма на Б., като основно Б. търси рекламодатели за спортните събития, както и за предавания, които имат изцяло търговски потенциал, тъй като са най-привлекателни както за зрителите, така и за рекламодателите. Вещото лице е описало контрагентите, от които са закупувани предавания, свързани с търговската дейност на Б. в приложение №1, а в списък са дадени разходите, свързани с търговската дейност на Б. като това са развлекателни, спортни, авторски възнаграждения, филми и други разходи, свързани с търговската дейност.

С Определение №10084/31.12.2019г. по делото е отправено преюдициално запитване, по което е постановено Решение на Съда на Европейския съюз от 16 септември 2021 година, по дело С-21/20 като на поставените въпроси са дадени следните отговори:

1) Член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че дейността на национален обществен телевизионен доставчик по предоставяне на аудио-визуални медийни услуги на зрителите, която е финансирана от държавата под формата на субсидия и за която зрителите не заплащат такси за телевизионното излъчване, не представлява доставка на услуги, извършвана възмездно, по смисъла на тази разпоредба.

2) Член 168 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че националният обществен телевизионен доставчик може да приспадне платения по получени

доставки данък върху добавената стойност (ДДС) за покупките на стоки и услуги, използвани за нуждите на неговите дейности, които дават право на приспадане, и че не може да приспадне платения по получени доставки ДДС за покупките на стоки и услуги, използвани за нуждите на неговите дейности, които не попадат в приложното поле на ДДС. Държавите членки следва да определят методите и критериите за разпределяне на сумата на платения по получени доставки ДДС между облагаеми сделки и сделки, непопадащи в приложното поле на ДДС, като отчитат целта и структурата на тази директива, спазвайки принципа на пропорционалност.

При така установеното от фактическа страна съдът формира следните правни изводи: Жалбата е допустима - подадена е в срок, от легитимирано лице, след изчерпване на административния ред за обжалване, за РА, в потвърдената му от ответника част.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваването на РА. Относно нищожността съдът следи служебно. Тази преценка включва дали РА е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му и в случая е както следва:

Съдът намира, че не са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, които да повлияят на законосъобразността на процесния акт. Спазени са процесуалните правила за започване, извършване и приключване на ревизионното производство, ревизираното лице е надлежно уведомявано за съответните процесуални действия и издавани актове в хода на ревизията, събирани са относимите доказателства, чрез допустимите способи и доказателствени средства. Ревизионният акт е издаден от компетентни органи и в рамките на предоставените им от закона правомощия по чл. 119 - 120 от ДОПК, като са представени доказателства относно електронните подписи на органите по приходите. По повод оспорването от ответника на вида на електронните подписи, с които са подписани актовете по ревизията, се събра информация от Борика АД, че на органите по възлагане и извършване на ревизията и издаване на РА са издадени квалифицирани електронни подписи (КЕП). Спазена е предвидената форма, изложени са правни и фактически съображения за установените задължения на дружеството.

Основният спор е по приложението на материалния закон и по конкретно дали Б. правилно приспада пълен данъчен кредит за всички доставки, които счита, че са предназначени за търговската дейност и генериране на приходи – доставки, свързани със спортни предавания, лицензи за чуждестранни филми, други развлекателни предавания, авторски възнаграждения, др., като прилага метода на директно алокиране - тезата на жалбоподателя или правилният подход е този на органите по приходите - за всички получени доставки признаване право на частичен данъчен кредит, тъй като към момента на получаване на данъчните документи и съответно при упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит не може да се определи по категоричен начин дали покупката е свързана с извършването само на освободена доставка или само на облагаема доставка.

Извън горното няма спор по фактите, включително и по изчислението на размера на частичния данъчен кредит, към който е извършена корекция с РА,

определен чрез коефициента по чл.73, ал.2 ЗДДС, а спорът е по основанията за прилагането му.

Като се вземе предвид и даденото тълкуване в решението на СЕС по дело C-21/20, 1) от диспозитива, жалбоподателят е прав в тезата си, че Б. не извършва освободени доставки чрез дейността си на национален обществен телевизионен доставчик по предоставяне на аудио-визуални медийни услуги на зрителите, финансирана от държавата под формата на субсидия и за която зрителите не заплащат такси за телевизионното излъчване. СЕС отговаря, че тази дейност не представлява доставка на услуги, извършвана възмездно, по смисъла на разпоредбата на чл.2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност. В този смисъл чл.42, т.2 от ЗДДС, гласящ, че освободена доставка е дейността на Българската национална телевизия, за която получава плащане от държавния бюджет, не съответства на смисъла на тълкуваната от СЕС разпоредба на Директива 2006/112/ЕО. Посочената дейност на Б. не подлежи на облагане с ДДС по смисъла на чл.2 от Директивата за ДДС, касае се за неикономическа дейност.

Това обаче не означава, че тезата на органите по приходите за размера на данъчния кредит е неоснователна, само защото приемат неикономическата дейност на Б. за освободена доставка. Този извод не е решаващ и не води до незаконосъобразност на подхода да прилагат за покупките на Б. разпределителен коефициент, защото има основание за това. Доколкото данъчно задълженото лице използва закупените стоки и услуги както за сделки, които дават право на приспадане, така и за сделки, които не попадат в приложното поле на ДДС, то от членове чл.173 -175 от Директивата за ДДС следва, че изчисляването на подлежащата на приспадане част, за да се определи ДДС за приспадане, по принцип се прави само за стоките и услугите, предназначени да бъдат използвани от данъчнозадължено лице както за икономически операции, за които ДДС подлежи на приспадане, така и за такива, за които той не подлежи на приспадане т.53 от решението на СЕС по дело C-21/20). От друга страна, щом като ДДС за получени доставки, с които са обложени направените от данъчнозадължено лице разходи, не може да породи право на приспадане, доколкото е свързан с дейности, които предвид неикономическия си характер не попадат в приложното поле на Директивата за ДДС, такива дейности трябва да бъдат изключени от упоменатото в членове 173—175 от Директивата за ДДС изчисляване на подлежащата на приспадане част (т.54) По нататък СЕС в т.55 посочва, че от практиката му следва, че за определянето на методите и критериите за разпределяне на сумата на платения по получени доставки ДДС между икономически дейности и неикономически дейности, е в правото на преценка на държавите членки. При упражняването на това право последните трябва да имат предвид целта и структурата на Директивата за ДДС и в тази връзка да предвидят начин за изчисляване, който обективно да отразява действителната част от разходите по получени доставки, направени за всяка от двете дейности. При упражняването на това право на преценка държавите членки могат да прилагат всякакъв подходящ разпределителен коефициент, като например разпределителен коефициент според вида на сделката, без да са длъжни да

се ограничават до само един конкретен метод. За да завърши, че член 168 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че националният обществен телевизионен доставчик може да приспадне платения по получени доставки ДДС за покупките на стоки и услуги, използвани за нуждите на неговите дейности, които дават право на приспадане, и че не може да приспадне платения по получени доставки ДДС за покупките на стоки и услуги, използвани за нуждите на неговите дейности, които не попадат в приложното поле на ДДС. Държавите членки следва да определят методите и критериите за разпределяне на сумата на платения по получени доставки ДДС между облагаеми сделки и сделки, непопадащи в приложното поле на ДДС, като отчитат целта и структурата на тази директива, спазвайки принципа на пропорционалност.

Такъв разпределителен коефициент между икономически и неикономически дейности е предвиден в чл.73, ал.2 във връзка с чл.73, ал.4, т.6 ЗДДС. Съгласно чл.73, ал.2 ЗДДС размерът на частичният данъчен кредит се определя, като сумата на данъчния кредит се умножи по коефициент, получен като отношение между оборота, отнасящ се до доставките, за които лицето има право на приспадане на данъчен кредит, и оборота, отнасящ се за всички извършвани от лицето доставки и дейности. Този коефициент отразява съотношението между икономически и неикономически дейности в националното законодателство на държава членка, в съответствие с посоченото от съда на ЕС по т.55 от решението по преюдициалното дело C-21/20 на СЕС. Това е така, тъй като сумите за субсидии, които Б. получава, като част от оборота за изчисляване на правото на частичен данъчен кредит, се включват в оборота, отнасящ се за всички извършвани от лицето доставки и дейности. Изрично в чл.73, ал.4, т.6 от ЗДДС е предвидено, че оборотът, отнасящ се за всички доставки и дейности на лицето, включва и „т.6 размерът на получените субсидии, различни от тези, които се включват в данъчната основа“.

След като българската държава е предвидила разпределителен коефициент между икономически дейности и неикономически дейности и икономическата дейност, то по този метод Б. следва да упражни право на приспадане за облагаемата си икономическа дейност. Тук следва да се посочи и казаното в т.32 от решението по преюдициално дело C-566/17, че задължението на данъчнозадълженото лице да разпредели платения по получени доставки ДДС между икономически и неикономически дейности, произтича от самия текст на член 168, буква а) от Директивата за ДДС.

По отношение на възражението на жалбоподателя, че предмет на спора са единствено доставки, по които е ползван пълен данъчен кредит, доколкото са предназначени към търговската дейност на Б. и че същите са определени чрез прилагане на метода на „директно алокиране“, следва да се има предвид следното:

На първо място следва да се сподели изложеното и в заключението на генералния адвокат по дело C-21/20, че възприетото от Б. разделяне на предаванията на носещи и неносещи приходи от реклама, според това се явява донякъде произволно и не непременно съответстващо на реалността, доколкото както предавания, отговарящи на критерия за обществена мисия

могат да съберат много зрители и да са подходящи за реклами (например информационните предавания), така и предавания, които Б. отнася към търговските, обаче да може да се отнесат и към дейността, извършвана в обществен интерес, като обществения оператор задоволява различни потребности на обществото, обхващащи и области като киното, спорта или забавата. Така че, това изолиране на типове разходи и обосноваване на пълен данъчен кредит за покупките на или във връзка с част от предаванията на Б., които имат по-висока гледаемост и потенциал да генерират рекламен приход, за да се свърже с пълен данъчен кредит ДДС, платен за стоки и услуги, използвани за създаване на тези предавания е условно и не непременно точно.

За да се признае ДДС за разходи, считани за направени за предавания, които намират аналог в частните медии и привличат рекламодатели и не са нормативно изисквани да се включат в програмите на Б. (Правен анализ, послужил на жалбоподателя да прилага „директно алокиране“ и да претендира пълен данъчен кредит), следва тези разходи да бъдат включени в себестойността на прихода от рекламите от съответното предаване и предаването да бъде финансирано само с приходи от икономическата дейност на жалбоподателя. Това означава и счетоводството да бъде така водено (аналитично). В случая Б. е включило в списъка с покупки, такива които счита, че са пряко свързани с търговската му дейност, като обвързването е въз основа на спортни предавания, лицензи за филми и концерти, без пряко обвързване със стойности – нито какво включва и нито как е финансирано.

Както е посочено и в заключението по делото по преюдициалното производство, предлаганият от Б. метод за класифициране на предоставяните от нея услуги, не отчита фактора, на който се основава системата на ДДС, а именно връзката между, от една страна, придобиваните стоки и получаваните услуги от данъчнозадълженото лице за нуждите на неговата дейност, и от друга страна облагаемата доставка на стоки или услуги, която извършва в рамките на тази дейност. За да може придобиваните стоки и получаваните услуги от данъчнозадълженото лице на предходен етап от търговския оборот да се считат за използвани за целите на неговата дейност, разходите за съответното им придобиване или получаване по принцип трябва да бъдат съставен елемент от цената по облагаемите сделки, извършени от това данъчнозадълженото лице на следващ етап от търговския оборот.

В случая такава пряка връзка не може да се установи, предвид и че полученото от Б. възнаграждение като доставчик на услугата за реклама възнаграждение, не е действителната точна стойност на услугата по излъчване на съответното спортно събитие, развлекателна програма или чуждестранен филм. Не може да се приеме, че използването например на покупката на права за излъчване на спортни състезания се намира в пряка връзка само с излъчената впоследствие реклама, тъй като включително и излъчването на спортни състезания би могло да се съотнесе отчасти и към обществената функция на Б., както се посочи по горе.

По делото не се доказва, че в процеса на подготовката, създаването и излъчването на дадено предаване, сочено от жалбоподателя като изцяло

търговска дейност, общественият оператор е ползвал само средства, получени чрез продажба на рекламно време и др., т.е. от и за икономическата си дейност, а не чрез получената държавна субсидия. Следва да се отбележи, че съгласно констатациите на ревизията (л.26-27 по делото, РД) приходите и доходите от собственост на Б. (реклама, спонсори, технически услуги, продажба на програми, почивно дело, наеми) са на значително по ниска стойност (8 712 412 лв., към 31.12.2015г. и 2 464 932 г. към 31.03.2016г.) в сравнение със субсидията от държавния бюджет (68 647 000 лв. към 31.12.2015г. и 14 404 900 лв. към 31.03.2016г.), както и че тези собствени приходи на Б. са значително по малко в сравнение и с разходите, по които е упражнено правото на данъчен кредит. Не е оспорена констатацията в РД, че безспорно по голяма част от разходите на Б. за обезпечаване на цялостната и дейност се формира от субсидията от държавния бюджет и без нея не би могла да се извършва в частност и търговската дейност, сочена от жалбоподателя. Тоест ако не се направи пряка обвързка между разходи и приходи от собствена дейност, при тази съвкупност от икономическа и неикономическа дейност на обществената телевизия и финансирането ѝ основно от държавния бюджет и ако се прилага приспадане на пълен данъчен кредит за покупките, свързани с определени предавания, би означавало да се признава право на приспадане на пълен данъчен кредит за покупки, разходите за които са покрити основно от субсидията и които обслужват и двете дейности на оператора. Действително, субсидията не се явява насрещна престация по облагаема доставка, но неотчитането ѝ при облагането с ДДС означава да се приеме, че Б. извършва покупките си за икономическата дейност само със собствените си приходи от реклами, което не е установено. По отношение на възражението на жалбоподателя, че начинът на финансиране на покупките, независимо дали чрез приходи от търговска дейност или чрез субсидии от държавата, е напълно ирелевантен за правото на данъчен кредит и това се потвърждава от СЕС в т.52 от решението, съдът счита, че начинът на финансиране на покупките не определя дали покупката е с право на данъчен кредит или не, но фактът на субсидиране от държавата на Б. и съответно причината за това субсидиране - осъществяването от нея не само икономическа, но и неикономическа дейност с оглед функциите ѝ на обществена телевизия, е релевантен към облагането с ДДС, доколкото следва да бъде съобразено като основание за прилагане на разпределителен коефициент, тъй като покупките на стоки и услуги се използват както за сделки, които дават право на приспадане, така и за сделки, които не попадат в приложното поле на ДДС - т.53, т.55 -т.57 от решението по дело С-21/20. Съдът не споделя тезата на жалбоподателя, че за правото на пълен данъчен кредит няма необходимост да се отграничават облагаеми от освободени доставки, доколкото освободени доставки изобщо не са извършвани и че същевременно като са използвани за търговската дейност на Б., въпросните покупки дават право на пълен данъчен кредит по тях независимо от източника на финансиране. Да, както вече се посочи, начинът на финансиране на покупките – чрез приходи от икономически дейности или чрез субсидии, получени от държавния бюджет, е ирелевантен като предпоставка на правото на приспадане на данъчен кредит, но е от значение да обоснове основание за

разпределяне на сумата на платения по получени доставки ДДС между икономически дейности и неикономически дейности на данъчно задълженото лице обществен оператор (т.прилагане на разпределителен коефициент на правото на приспадане на данъчния кредит за покупките, използвани в цялостната дейност на Б. и финансирани смесено.

В случая подходът за „директно алокиране“, на който се позовава жалбоподателят въз основа на Правен доклад относно възстановяване на ДДС, следва да е приложен по начин, който позволява стриктно да се предназначат определени приходи от облагаемата дейност за покриване на разходите за тази дейност, които след това я обезпечават тъкмо нея – например придобиване на права за излъчване на филм или предаване на спортни състезания, от приходите от реклами по времето на които, същите се финансират. Тоест данъчно задълженото лице да може точно да разпредели (насочи) получените стоки/услуги, към дейността, за която има право на приспадане, съответно към дейността, извън обхвата на ДДС. Това значи такова водене на счетоводството, което да позволява свързване на приходите с разходите. За да може да се свърже дадена покупка само с икономическата дейност на Б., т.е. облагаемите възмездни доставки на стоки и услуги, полученото от доставчика възнаграждение следва да представлява действителната равностойност на определяема услуга, предоставена на получателя. В случая ревизиращите органи са установили, че разходите, свързани с излъчването на спортни предавания, а също и другите, които предизвикват значителен зрителски интерес и на рекламодатели, следвало да се покриват изцяло от приходите от реклами, аналогично за другите приходи следва да е налице съответствие с разход, за който се претендира правото на приспадане на ДДС. При наличните данни за счетоводството (по данни на ревизията не е водено аналитично и жалбоподателят не твърди такова нещо), спецификите на дейността на Б., приложеният списък въз основа на Правния доклад, такова разделение не се установява да е възможно и да отговаря на действителното положение, а е условно. В писмените обяснения, дадени в хода на ревизията е посочено, че спецификата на дейността на Б. не позволява да се определи каква част от разходите се покрива за сметка на субсидията и каква за сметка на собствените приходи, поради което не е приложена аналитична счетоводна отчетност за сделките с ползвания данъчен кредит.

Не се доказва, че полученото от Б. като доставчик възнаграждение за рекламно време, е действителната стойност на услугата по излъчването на съответното спортно предаване, шоу програма, развлекателно предаване или чуждестранен филм, нито закупените права за излъчване се намират в пряка връзка с излъчената по време на съответното предаване реклама. Аргумент за това е и констатацията на вещото лице, че реклама се предлага и излъчва в цялата програма на Б., макар че основно търси рекламодатели за спортни събития и такива предавания, които привличат повече зрители. Това идва да обоснове и извода по горе, че в цялостната дейност на Б. и така както е водено счетоводството, не може да се отграничат такива покупки, които да са свързани само с облагаемата част от нея, да са финансирани със собствени приходи на Б., а не основно от бюджета, за да се признае законосъобразно

право на приспадане на пълен данъчен кредит за тях, вместо да се прилага разпределителен коефициент по правилата на ЗДДС за частичния данъчен кредит, по който да се разпределят сумите на платения по получени доставки ДДС между облагаеми сделки и сделки, непопадащи в приложното поле на ДДС.

Поради това за данъчни периоди м.03-08.2015г., законосъобразно е извършена корекция на ползвания пълен данъчен кредит до правото на частичен данъчен кредит на основание чл. 73, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС и не е признато правото на пълен данъчен кредит по конкретни доставки, съответно са установени задължения за довносяне по Закона за данък върху добавената стойност за данъчни периоди от 01.09.2015 г. до 31.03.2016 г. за данък общо в размер на 1 568 037, 04 лв. и лихви в размер на 144 138, 74 лв.

По така изложените съображения съдът намери, че РА е законосъобразен, а жалбата срещу него като неоснователна следва да бъде отхвърлена.

При този изход на делото, основателна е претенцията на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение, предвид чл.161, ал.1 ДОПК, в размерите по чл.8, ал.1, т.6 (изм.) от Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения, редакция към приключване на устните състезания - 14 667 лв.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на Българска национална телевизия, ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-29002916001803-091-001/14.12.2016г., издаден от органи по приходите при ТД "ГДО", С., потвърден с решение № 309/27.02.2017г. на директора на Дирекция "ОДОП" – С. при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА Българска национална телевизия, ЕИК[ЕИК], да заплати на Директора на Дирекция „ОДОП“-С. при ЦУ на НАП сумата от 14 667 лв. юрисконсултско възнаграждение.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България в 14-дневен срок от съобщаването.

СЪДИЯ: