

# РЕШЕНИЕ

№ 6774

гр. София, 10.12.2012 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42 състав, в публично заседание на 08.11.2012 г. в следния състав:**

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Калина Арnaudова**

при участието на секретаря Антонина Бикова, като разгледа дело номер **3130** по описа за **2012** 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 с вх. № 7529 от 27.03.2012 г. по описа на Административен съд София-град подадена от [фирма] срещу ревизионен акт (РА) № [ЕГН] от 11.05.2011 г. издаден от главен инспектор по приходите при Териториална дирекция (ТД) на Националната агенция за приходите (НАП) – [населено място], потвърден с решение № 351 от 20.02.2012 г. на директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ („ОУИ“) – [населено място] при Централно управление (ЦУ) на НАП.

Жалбоподателят сочи, че ревизионният акт е незаконосъобразен, като издаден в нарушение на материалния закон и при съществени нарушения на процесуалните правила. Соци, че ревизионният доклад (РД) и РА са връчени на дружеството извън сроковете указани в чл. 117, ал. 4 и чл. 119, ал. 4 от ДОПК. Счита, че посоченото нарушение е съществено, тъй като забавянето и просрочията в данъчния процес увеличават лихвената тежест във вреда на субекта. РА незаконосъобразно е връчен на нелегитимирано лице, тъй като намерения служител на фирмата Р. Т. не е разполагала пълномощно да получава данъчни съобщения. Констатациите на приходните органи, с които се отказва правото на приспадане на данъчен кредит на [фирма] данъчни периоди от 16.03.2009 г. до 31.07.2009 г. са незаконосъобразни, недоказани, противоречиви и взаимоизключващи се. Соци, че в РД едновременно се твърди, че „не е налице реално извършена доставка (липса на рекламна услуга), а в същото време се

говори за значително и неправомерно завишена данъчна основа на доставките между [фирма] и неговите преки и предходни доставчици (т.е - реклама има). РА неправилно е определил подлежащото на доказване данъчното събитие. Съгласно установеното по насрещните проверки получените фактури от ревизираното лице издадени от прекия доставчик през ревизирания период, са с основание авансово плащане по договор за реклама (във връзка с бъдеща рекламна кампания, осъществени преди периода на излъчването ѝ). Ревизионният екип е игнорирал обстоятелството, че авансовите плащания участват самостоятелно в облагателния процес по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС), тъй като са пряко свързани със задължението за издаване на данъчна фактура, начисляване на данък и с възникване правото на приспадане на данъчен кредит, по силата на чл. 25, ал. 6 от ЗДДС и чл. 113. ал. 4 от ЗДДС. Съобразно това, [фирма] правилно и законосъобразно е упражнило правото си на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури. За възникването на правото на данъчен кредит, ирелевантен от гледна точка на правопораждащите и ограничаващите обстоятелства по чл. 68 до чл. 72 от ЗДДС, се явява въпросът дали страните стриктно са изпълнили условията на договора. Счита, че ревизията е трябвало да очертае като предмет на доказване само обстоятелството дали е бил налице валиден договор за реклама, по който доказано са извършени и правилно документирани авансови плащания. Това са достатъчни предпоставки за възникване на право на приспадане на данъчен кредит. Сочи, че органите на НАП нямат право да тълкуват сделка между други правни субекти, нито да въздействат върху нея, подлагайки на съмнение потенциалната възможност за нейното реатизиране. По повод твърдението за липса на логика за осъществяване на рекламна дейност излага, че маркетингово оправдано е да се извърши прединвестиционно рекламиране дори единствено и само с цел популяризиране на самото име на дружеството. Дори през периода на рекламната кампания дружеството не е реализирало дейност, това не доказва липсата на намерението на ревизирания субект да ползва създадения чрез рекламната имидж за облагаеми доставки в перспектива. Счита, че мотивите на ревизиращите, че [фирма] и неговият пряк доставчик не са притежавали ДМА и персонал за постигане на крайния резултат, са некоректни. От анализа на договорите приложени по административната преписка е видно, че прекия доставчик на [фирма] дължи организиране и излъчване на изготвени рекламни клипове, при което условията на договора не го ограничават да ползва услугите на трети лица при изпълнение на поръчката. Правото на данъчен кредит е упражнено за организиране (възлагане) на излъчването и за осъществяване контрол върху това изпълнена ли е заявката, а не за услуга, свързана с изработването на рекламен видеоклип. Наред с това РД не съдържа изследване какви ДМА са необходими в количествено, качествено и видово отношение, какви технологии следва да се използват, каква да е нужната численост и квалификация на персонала. В законодателството на Р. Б. не се съдържат разпоредби, задължаващи търговските дружества да разполагат с точно определена кадрова, техническа и ресурсна обезпеченост. Доказано е съществуването на крайния резултат от създадените договорни правоотношения между страните - излъчването на реклами на възложителя в определените времеви интервали от индивидуално посочена медия. Относно твърдението за значително завишена данъчна основа на доставките между [фирма] и неговите преки доставчици, счита, че то съответства на презумпцията, съдържаща се в Търговския закон, че търговската дейност се осъществява с цел извличане на печалба. ЗДДС не съдържа ограничения относно

завишението на цените, а точно обратно (чл. 27, ал. 1 от ЗДДС). Не намират опора в действащите за процесния период разпоредби на ЗДДС доводи на ревизиращия екип, свързани с липса на информация за „ценообразуването“ по доставката. ЗДДС изключва определяне на пазарни цени между несвързани лица, каквито са съконтрагентите [фирма] и [фирма]. Сочи, че рекламна къща „Н.“ е от категорията на т. нар. медия шоп агенции които акумулират големи обеми рекламно време от различни електронни медии на силно преференциални цени. В цените на организирания от тях рекламни кампании се включва освен цялата организационно - логистична дейност по кампанията и рискът от невъзможност да се реализира предварително закупеното рекламно време. Предвид това икономически и логически несъстоятелна е тезата на ревизията, че рекламната агенция само „префактурира“ услугите по фактурите издадени от телевизионния оператор. От договорите между рекламираното лице, рекламна агенция [фирма] и предходните доставчици се установява, че [фирма] поема задължение единствено да организира рекламата, да осигури рекламно време, да проследи излъчването в договорените параметри и въобще да осъществи цялостен мениджмънт на рекламната кампания. Агенция [фирма] не продава на своите клиенти рекламно време и видеоклипове. Това изключва възможността за съпоставимост на цените на рекламното време и видеоклипа, от една страна, и цената на организирането на цялостна рекламна кампания, мониторинга и мениджмънта на процеса. По отношение на разположението на рекламните излъчвания в програмните схеми на телевизионните оператори излага, че съгласно определението, дадено в ЗРТ, "Програмна схема" е съвкупността от всички предвидени за разпространение или разпространени предавания от програмата на дадена електронна медия. Програмната схема не съдържа рекламите, подредени в графичен вид, тъй като съдържанието на рекламните блокове е динамична система, която търпи промени ежедневно. По силата на чл. 14, ал.1 ЗРТ радио и телевизионните оператори са длъжни да записват предоставените за разпространение от тях програми и предавания и да съхраняват записите в продължение на 3 месеца, считано от датата на предаването. По настоящите реклами предвиденият в закона срок за съхранение на записите на програмите на операторите са изтекли, поради което не би могло да се представи копие на запис на предаванията в цялост.

Счита, че потвърдителното решение на директора на Дирекция „ОУИ“ при ЦУ на НАП почива на неверни твърдения. Не съответстват на обективната истина изложените в решението фактически обстоятелства, че не ставало ясно какъв видеоклип е излъчен, от кое лице е изработен и не били издадени сертификати от кабелните оператори. Клипът записан на цифров носител е представен в хода на ревизията и това е отразено в съответните протоколи. От документите по насрещната проверка на телевизионния оператор става видно, че рекламния видеоклип е изготвен от технически екип на „К. 0“, а медията е представила счетоводни разпечатки за притежаваната материална, кадрова и ресурсна обезпеченост. Сертификатите издадени от телевизионния оператор също са представени по ревизията и това е надлежно документирано в протокол за извършване на насрещна проверка (ПИНП) на [фирма]. Невярна е и констатацията, че не е посочен обемът на изразходваното рекламно време. В приложените договори за предоставяне на рекламно време между [фирма] и „К. 0“ точно е упоменато договореното рекламно време.

Сочи, че в хода на ревизията не са констатирани никакви нередности за отказ на данъчен кредит, в частност наличие на неправомерно начислен ДДС. Също така не са

установени данни за извършени нарушения на данъчното и счетоводното законодателство. Фактурираните доставки на ревизираното лице са облагаеми по смисъла на ЗДДС, доставчиците са регистрирани лица, изпълнили задължението си по чл. 86. ал. 1, поради което ограничителната норма на чл. 70 от ЗДДС е неприложима. Излага, че ревизиращите не са отчели обстоятелството, че по новия ЗДДС за правото на данъчен кредит е достатъчно получателят да притежава данъчен документ, издаден от доставчика - регистрирано лице в съответствие с изискванията към фактурите, в които данъкът е посочен на отделен ред. Въпросът за реалността на доставката е основен елемент за възникване на правото на данъчен кредит, но при съобразяване на разпоредбата на чл. 85 от ЗДДС. Счита, че от това следва изводът, че в новия ЗДДС не се предвижда основание за отказ на право на данъчен кредит поради липса на доставка, каквото основание е съществувало по отменения закон. Предвид характера на данъка като косвен, многофазен и некумулятивен е недопустимо двойното му събиране, както на практика се е получавало при действието на отменения ЗДДС. Начисляването на ДДС при "липсата на доставка" не следва да се тълкува като "неправомерно начисляване на ДДС" по смисъла на чл. 70 от ЗДДС, поради което не е налице визираното в РД основание за корекция на ползвания данък от страна на данъчно - задълженото лице. Непризнаването на данъчен кредит по доставките от преките и предходните доставчици на [фирма] се намира в противоречие с новите европейски методологични стандарти в практиката по ДДС, не съответства на материалния данъчен закон и установената фактическа обстановка. То е в противоречие с решение на Съда на ЕО от 21.06.2012 г. по съединени дела C-80/11 и C-142/11. Предвид изложеното моли съда да постанови решение, с което да отмени изцяло РА като незаконосъобразен.

Ответникът - Директорът на Дирекция "ОУИ" – [населено място] при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, моли съда, предвид мотивите изложени в решението на директора на Дирекция „ОУИ“ да отхвърли жалбата като неоснователна, като постанови решение, с което да потвърди оспорения акт. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София-град, I-во отделение, 42-ри състав, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № 1007977 от 23.09.2010 г., издадена на основание чл. 112 и чл. 113 от ДОПК, е възложено извършването на ревизия на [фирма] представлявано от С. И. Н., за задължения на дружеството по данък върху добавената стойност за периода 16.03.2009 г. – 31.07.2009 г. Извършването на ревизията е възложено на И. Г. И. на длъжност главен инспектор по приходите и Е. М. К. Г. М. – на длъжност старши инспектор по приходите. Заповедта е издадена от компетентен орган по приходите В. С. М. – началник сектор "Ревизии" в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. и съдържа реквизитите по чл. 113, ал. 1 от ДОПК. В нея е определен срок за извършване на ревизията до три месеца считано от датата на връчване на заповедта за възлагане. Ревизията е повторна по смисъла на чл. 155, ал. 4 от ДОПК – ЗВР е издадена във връзка с решение № 1355 от 13.09.2010 г. на директора на дирекция „ОУИ“ при ЦУ на НАП. ЗВР е надлежно връчена на В. – упълномощено от дружеството лице на 04.10.2010 г. Във връзка с постъпило искане от ревизиращия орган със ЗВР № 1011292 от 27.12.2010 г., издадена от В. С. М., заповедта за възлагане на ревизия е изменена, като срокът на ревизията е удължен до 04.02.2011 г.

Заповедта е връчена на В. на 18.01.2011 г.

В хода на ревизионното производство са извършени поредица от процесуални действия с цел на установяване на относимите факти и обстоятелства, като са изискани относимите доказателства [фирма], от неговия пряк и от предходните му доставчици. Извършените от административния орган процесуални действия и събраните в хода на производството доказателства са подробно описани в РД и РА и не следва да бъдат преповтаряни в настоящето решение.

В срока по чл. 117, ал. 1 от ДОПК от ревизиращите органи е издаден ревизионен доклад (РД) № 1011292 от 18.02.2011 г. на [фирма] с предвиденото в чл. 117, ал. 2 от ДОПК съдържание. Ревизионният доклад е връчен на пълномощник на дружеството на 14.03.2011 г. – след срока по чл. 117, ал. 4 от ДОПК. Срещу него не е подадено писмено възражение от ревизираното лице на 26.04.2011 г.

На основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК В. С. М. - началник сектор “Ревизии в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. е издала заповед за определяне на компетентен орган (ЗОКО) № К 1011292 от 18.02.2011 г., с която е определен компетентният да издаде РА орган по приходите – И. Г. И. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С..

В срока по чл. 119, ал. 3 от ДОПК, определеният със ЗОКО компетентен орган е издал РА № [ЕГН] от 11.05.2011 г. Последният е връчен на 30.11.2011 г. на Р. И. Т. - служител, със задължението да го предаде екземпляр от него на упълномощено от [фирма] лице. РА съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК.

Видно от РД и издадения въз основа на него РА не е признато право на данъчен кредит на [фирма] общо в размер на 953 980, 00 лв. по фактури издадени от [фирма] както следва:

- за данъчен период 16.03.2009 г. – 31.03.2009 г. не е признато право на данъчен кредит в размер на 247 180, 00 лв. по шест броя фактури с предмет на доставка „авансово плащане по договор за реклама от 05.03.2009 г.“, както следва: № 586/20.03.2009 г. с данъчна основа в размер на 233 000, 00 лв. и начислен ДДС в размер на 46 600, 00 лв.; № 592/23.03.2009 г. с данъчна основа в размер на 258 300, 00 лв. и начислен ДДС в размер на 51 660, 00 лв.; № 598/25.03.2009 г. с данъчна основа в размер на 195 800, 00 лв. и начислен ДДС в размер на 39 160, 00 лв.; № 606/28.03.2009 г. с данъчна основа в размер на 283 300, 00 лв. и начислен ДДС в размер на 56 660, 00 лв.; № 612/30.03.2009 г. с данъчна основа в размер на 167 000, 00 лв. и начислен ДДС в размер на 33 400, 00 лв.; № 616/31.03.2009 г. с данъчна основа в размер на 98 500, 00 лв. и начислен ДДС в размер на 19 700, 00 лв.;

- за данъчен период 01.04.2009 г. – 30.04.2009 г. не е признато право на данъчен кредит в размер на 228 900, 00 лв. по седем броя фактури с предмет на доставката „авансово плащане по договор за реклама от 03.04.2009 г.“, както следва: № 630/03.04.2009 г. с данъчна основа в размер на 180 000, 00 лв. и начислен ДДС в размер на 36 000, 00 лв.; № 646/13.04.2009 г. с данъчна основа в размер на 150 000, 00 лв. и начислен ДДС в размер на 30 000, 00 лв.; № 654/16.04.2009 г. с данъчна основа в размер на 180 000, 00 лв. и начислен ДДС в размер на 36 000, 00 лв.; № 663/22.04.2009 г. с данъчна основа в размер на 200 000, 00 лв. и начислен ДДС в размер на 40 000, 00 лв.; № 671/27.04.2009 г. с данъчна основа в размер на 200 000, 00 лв. и начислен ДДС в размер на 40 000, 00 лв.; № 674/29.04.2009 г. с данъчна основа в размер на 150 000, 00 лв. и начислен ДДС в размер на 30 000, 00 лв.; № 681/30.04.2009 г. с данъчна основа в размер на 84 500, 00 лв. и начислен ДДС в размер

на 16 900, 00 лв.;

- за данъчен период 01.05.2009 г. – 31.05.2009 г. не е признато право на данъчен кредит в размер на 119 900, 00 лв. по четири броя фактури, издадени от [фирма] както следва:

- № 694/04.05.2009 г. с предмет на доставката „излъчена ТВ реклама по договор от 25.03.2009 г. в кабелни оператори „К. 0" и „ТВ М." за периода 01-30 април 2009 г." с данъчна основа 80 000, 00 лв. и начислен ДДС в размер на 16 000, 00 лв.;

- № 742/29.05.2009 г. с предмет на доставка „авансово плащане по договор за поръчка от 11.05.2009 г.", с данъчна основа в размер на 357 500, 00 лв. и начислен ДДС в размер на 71 500, 00 лв.,

- № 753/31.05.2009 г. с предмет на доставката „излъчена ТВ реклама по договор от 22.04.2009 г. в кабелен оператор „К. 0" за периода 01-31 май 2009 г." с данъчна основа 82 000,00 лв. и начислен ДДС в размер на 16 400,00 лв.;

- № 754/31.05.2009 г. с предмет на доставката „излъчена ТВ реклама по договор от 22.04.2009 г. в кабелен оператор „ТВ М." за периода 01-31 май 2009 г." с данъчна основа 80 000, 00 лв. и начислен ДДС в размер на 16 000, 00 лв.;

- за данъчен период 01.06.2009 г. – 30.06.2009 г. не е признато право на данъчен кредит в размер на 2 080, 00 лв. по фактура - № 840/30.06.2009г. с предмет на доставката „излъчена ТВ реклама по договор от 25.05.2009 г. чрез ТВ оператор „К. №" за периода юни 2009 г." с данъчна основа 10 400,00 лв. и начислен ДДС в размер на 2 080,00 лв.

- за данъчен период 01.07.2009 г. – 31.07.2009 г. не е признато право на данъчен кредит в размер на 355 920, 00 лв. по два броя фактури с предмет на доставката „авансово плащане по договор от 02.07.2009 г.", както следва: - № 887/22.07.2009 г. с данъчна основа в размер на 1 700 000, 00 лв. и начислен ДДС в размер на 340 000, 00 лв., № 896/31.07.2009 г. с данъчна основа в размер на 79 600, 00 лв. и начислен ДДС в размер на 15 920, 00 лв.

Във връзка с посочените фактури, с РА е установено, че не са представени доказателства за реалното извършване на услугата (излъчена ТВ реклама). Не са представени сертификати за излъчена реклама - издадени от кабелните оператори от които да се идентифицира кой е рекламодателят, рекламната агенция името на рекламирания продукт, час на излъчване, предавания в които рекламата се е излъчвала, продължителност на рекламата и др. Не е представен медиен план, от който да е видно кога, в кои предавания и в кои часови пояси ще бъде излъчвана рекламата и каква е нейната продължителност. Установено е, че [фирма], няма назначени лица по трудови договори и никога не е имала такива т.е дружеството не разполага с техническа обезпеченост за извършването на услугата. Изложено е, че от представените документи не може да се установи кой е извършил изработването на рекламните видеоклипове. Прието е, че ревизираното лице е поръчало рекламирането на свои стоки след като същите по документи вече са били продадени, което противоречи на нормалната икономическа логика.

Предвид така установеното е прието, че за издадените от "Н." ЕООД фактури не може да бъде установено реалното извършване на доставка на услуги (излъчена ТВ реклама по договор) по смисъла на чл. 9 от ЗДДС. Липсата на реално извършена услуга между ревизираното лице и контрагентите е

обоснована и с довода, че последващите контрагенти по веригата само префактурират извършена услуга без да извършват допълнителни разходи или влагат собствен труд и материали, което да дава многократното завишаване на стойността на фактурираната реклама.

В РА е посочено, че липсата на доставка обуславя липсата на данъчно събитие по смисъла на чл. 25 от ЗДДС и чл. 11 от Правилника за прилагане (ПП) на ЗДДС. Правото по чл. 68, ал. 1 от ЗДДС възниква за данъчния субект само при наличието на доставка. В конкретния случай липсата на такава прави неприложим чл. 68, ал. 1 от ЗДДС за [фирма] по отношение правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от [фирма].

Направен е извод, че направените от [фирма] към [фирма] плащания по фактури, с предмет на доставка „авансово плащане по договор за реклама“ са фиктивни и целят единствено невнасяне на дължимия ДДС от страна на [фирма] по начислен неправомерно ДДС по фактурирани продажби на месо и получени авансови плащания от [фирма] и [фирма] в периода м.03.2009 г. – м.07.2009 г. Посочено е, че плащанията са извършени с цел придобиването на данъчен документ – фактура с отразен в същата ДДС за покупките, единствено с цел генериране на данъчен кредит и в следствие на това – занижаване на дължимия ДДС като резултат за съответния данъчен период.

Предвид посочените констатации с процесния ревизионен акт на [фирма] за ревизираните периоди от 01.03.2009 г. до 31.07.2009 г. е определен данък за внасяне в размер на 953 980, 00 лв. и лихви в размер на 194 992, 11 лв.

Ревизионният акт е обжалван от [фирма] по административен ред в срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК. Жалбата на дружеството е подадена по реда на чл. 152, ал. 3 от ДОПК до решаващия орган чрез ТД на НАП С.. Изпратена е по пощата на 13.12.2011 г., като е регистрирана с вх. № 53-06-4634 от 16.12.2011 г. Изпратена е на решаващия орган – директора на Дирекция „ОУИ“ С. при ЦУ на НАП след срока по чл. 146 от ДОПК, където регистрирана с вх. № 23-22-3312 на 28.12.2011 г. Преди изтичане на срока по чл. 155, ал. 1 от ДОПК за произнасяне на решаващия орган, директорът на Дирекция „ОУИ“ – [населено място] е постановил мотивирано решение № 351 от 20.02.2012 г., с което РА е потвърден. Решението е връчено на дружеството на 22.02.2012 г. Жалбата на [фирма] до съда е подадена чрез Дирекция „ОУИ“ – С. при ЦУ на НАП, където е регистрирана с вх. № 53-00-162 от 06.03.2012 г.

**При така установеното от фактическа страна, Административен съд София-град, I-во отделение, 42-ри състав, обосновава следните правни изводи:**

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването и като подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК срещу РА, който е обжалван по административен ред, се явява процесуално допустима и следва да бъде разгледана досежно нейната основателност.

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

Атакуваният в настоящето производство ревизионен акт № [ЕГН] от

11.05.2011 г. е издаден от И. Г. И. - главен инспектор по приходите при ТД на НАП С.. Лицето издало ревизионния акт е определено за компетентен орган по издаването му със заповед № К 1011292 от 18.02.2011 г., издадена на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК. Предвид изложеното съдът намира, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 119, ал. 2 от ДОПК вр. с чл. 118, ал. 2 от ДОПК и с чл. 7, ал. 1 т. 4 от Закона за Националната агенция за приходите (ЗНАП) и в кръга на определените му в чл. 119, ал. 3 от ДОПК правомощия. РА е издаден в писмена форма и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1, т. 1 – т. 8 от ДОПК, включително разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размера на обжалваните задължения.

При издаването му не са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, които да повлияят на неговата законосъобразност. При извършване на ревизията е спазен предвиденият в чл. 114, ал. 1 във вр. с ал. 2 от ДОПК срок. Ревизионният доклад е издаден на 18.02.2011 г. – т.е. в 14 дневния срок след изтичането на срока за извършване на ревизията предвиден в чл. 117, ал. 1 от ДОПК. Връчването на РД след посочения в чл. 117, ал. 4 от ДОПК тридневен срок не може да се квалифицира като съществено процесуално нарушение, водещо до незаконосъобразност на РА и до неговата отмяна. Срока в посочената разпоредба е инструктивен, а неспазването му не пречатства правото на защита на ревизираното лице. РА е издаден в срока по чл. 119, ал. 3 от ДОПК. Не съставлява съществено нарушение на процесуалните норми наведеното твърдение за незаконосъобразност на ревизионния акт поради невръчването му на ревизираното лице в 7-дневния срок по чл. 119, ал. 4 от ДОПК. Цитираната разпоредба е инструктивна и насочена към ревизиращите органи, като нарушаването на инструктивния срок няма пряко отношение към законосъобразността на установените задължения. Връчването на РА на Р. И. Т., в качеството ѝ свидетел не е засегнало правото на защита на ревизираното лице, предвид постъпилата жалба срещу РА в срока, предвиден в чл. 152, ал. 1 от ДОПК. Неоснователно се явява направеното с жалбата възражение, че Р. Т. не е разполагала с пълномощно да получава данъчни съобщения. Видно от пълномощно, съдържащо се на стр. 64 от делото Р. Т. е упълномощена от управителя на „Ф. Т.“ с редица права, включително да го представлява пред органите на НАП при приемане на ревизионни актове. При издаването на РА компетентният орган не е допуснал нарушение на материалния закон.

По делото не се спори, че за данъчни периоди 16.03.2009 г. – 31.07.2009 г. органите по приходите са отказали право на приспадане на данъчен кредит от [фирма] по 16 броя фактури издадени от [фирма] с предмет на доставката „авансово плащане по договор за реклама“, както следва № 586/20.03.2009 г., № 592/23.03.2009 г., № 598/25.03.2009 г., № 606/28.03.2009 г., № 612/30.03.2009 г., № 616/31.03.2009 г., № 630/03.04.2009 г., № 646/13.04.2009 г., № 654/16.04.2009 г., № 663/22.04.2009 г., № 671/27.04.2009 г., № 674/29.04.2009 г., № 681/30.04.2009 г., № 742/29.05.2009 г., - № 887/22.07.2009 г., № 896/31.07.2009 г. и по 4 броя фактури, с предмет на доставка „излъчана реклама по договор“ както следва: - № 694/04.05.2009 г. с

предмет на доставката „излъчена ТВ реклама по договор от 25.03.2009 г. в кабелни оператори „К. 0“ и „ТВ М.“ за периода 01-30 април 2009 г.“; - № 753/31.05.2009 г. с предмет на доставката „излъчена ТВ реклама по договор от 22.04.2009 г. в кабелен оператор „К. 0“ за периода 01-31 май 2009 г.“; - № 754/31.05.2009 г. с предмет на доставката „излъчена ТВ реклама по договор от 22.04.2009 г. в кабелен оператор „ТВ М.“ за периода 01-31 май 2009 г.“; - № 840/30.06.2009г. с предмет на доставката „излъчена ТВ реклама по договор от 25.05.2009 г. чрез ТВ оператор „К. №“ за периода юни 2009 г.“

Всички процесни фактури, по отношение на които органите по приходите са отказали да признаят данъчен кредит са издадени на основание сключени договори между [фирма] (възложител) и [фирма] (изпълнител), с предмет организиране на мащабна рекламна кампания популяризираща и представяща дейността на възложителя както следва: - на 05.03.2009 г. за периода 01.05.2009 г. – 31.12.2009 г.; - на 03.04.2009 г., за периода 01.09.2009 г. – 30.09.2009 г.; - на 02.07.2009 г. за периода 01.09.2009 г. – 31.12.2009 г.; - на 25.03.2009 г., за периода 01.04.2009 г. – 30.04.2009 г.; - на 22.04.2009 г., за периода 01.05.2009 г. – 31.05.2009 г.; - на 11.05.2009 г., за периода 01.06.2009 г. – 31.07.2009 г.; - на 25.05.2009 г., за периода 01.06.2009 г. – 30.06.2009 г. За договорите от 05.03.2009 г., 03.04.2009 г. и 02.07.2009 г. е предвидено телевизионните и печатни медии в които ще бъде осъществена рекламната кампания да бъдат уточнени с анекс. Видно от останалите договори (от 25.03.2009 г., 22.04.2009 г., 11.05.2009 г. и 25.05.2009 г.), изпълнителят се задължава да организира и следи системното излъчване на рекламен видеоклип/заставка, който ще представя и популяризира дейността на „Ф. Т.“ в кабелни оператори „К. 0“ и „ТВ М.“.

Съдът нмира, че за да се прецени дали отказът на органите по приходите да признаят правото на данъчен кредит по посочените фактури се явява законосъобразен, следва да се разреши спорният по делото въпрос - извършени ли са реално фактурираните от [фирма] услуги – организиране на мащабна рекламна кампания популяризираща и представяща дейността на [фирма], включително чрез организация и следене на системното излъчване на рекламен видеоклип представящ и популяризиращ дейността на [фирма] в кабелни оператори „К. 0“ и „ТВ М.“. В този смисъл е и т. 31 от решение на Съда (трети състав) от 06.12.2012 г. по дело С-285/11 г.

Съгласно разпоредбата на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, данъчният кредит се определя като сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за: 1/ получени от него стоки или услуги по облагаема доставка; 2/ извършено от него плащане, преди да е възникнало данъчното събитие за облагаема доставка; 3/ осъществен от него внос; 4/ изискуемия от него данък като платец по глава осма. Съгласно ал. 2 на същата разпоредба, правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем, т. е. на датата на възникване на данъчното събитие по чл. 25, ал. 2 и 3 ЗДДС. В този момент възниква и задължението на доставчика да начисли ДДС. Разпоредбата на чл. 25, ал. 2 и 3 от ЗДДС сочи, че данъчното събитие по смисъла на ЗДДС възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена, както и в специфичните случаи

описани в чл. 25, ал. 3 от ЗДДС. За разлика от отменения ЗДДС, не е предвидено на датата на авансовото плащане да възниква данъчно събитие, но по силата на чл. 25, ал. 6 от ЗДДС, данъкът става изискуем и в този случай, т. е. за регистрираното лице възниква задължението да го начисли и при получаване на плащане, преди да е извършена услугата. В тази връзка, независимо че законът не придава на авансовото плащане характера на данъчно събитие, разпоредбата на чл. 68 от ЗДДС предвижда данъчен кредит да се ползва и от лице извършило плащане преди възникването на данъчно събитие, тъй като принципът е, че правото на данъчен кредит възниква в момента, в който данъкът стане изискуем.

При извършването на преценка за възникването на правото на данъчен кредит по процесните фактури с предмет „авансово плащане“, освен ускановяването дали и кога е извършено плащането, следва да се има предвид, че предварителното плащане поражда изискуемост на ДДС, само ако е свързано с извършването на бъдеща облагаема доставка на стока или услуга. Тоест, при преценката за правомерното начисляване на ДДС, респективно правомерното упражняване на правото на данъчен кредит, следва задължително да се изследва дали в срока за извършване на услугата, резултатът от нея е възникнал, т. е. осъществило ли се е условието, във връзка с което е извършено предварителното плащане. Това е така, защото начисляването на ДДС и последващото му приспадане, предполагат условията, водещи до изискуемостта на данъка, да са пряко и непосредствено свързани с извършването на независима икономическа дейност, т. е. на облагаеми доставки, а само по себе си прехвърлянето на парични средства не е облагаема доставка и не поражда изискуемост на данъка.

С оглед преценката за момента на настъпване на данъчното събитие и настъпване на изискуемостта на данъка, разпоредбата на чл. 12 от ППЗДДС сочи, че услугата се счита за завършена по смисъла на закона на датата, на която възникват условията да бъде признат приходът от нея съгласно Закона за счетоводството и приложимите счетоводни стандарти. Съгласно т. 7.1. от СС - 18 "Приходи", приходът, свързан със сделка за извършване на услуги, се признава в зависимост от етапа на завършеност на сделката към датата на саставяне на счетоводния баланс, при условие, че резултатът от сделката може да се оцени надеждно, като съгласно т. 7.2, вр. т. 7.3 етапа на завършеност на сделката се преценява спрямо обема на извършената работа. Тоест, във всички случаи при преценка за това дали услугата по която е ползван данъчен кредит е реално извършена, задължително трябва да се изследва въпроса дали възложената работа - като съвкупност от фактически/правни действия и последици от тях, действително е извършена, т. е. резултатът е възникнал, а при преценка на предпоставките за признаване на правото на данъчен кредит, задължително трябва да се изследва въпроса от кого е извършена възложената работа, конкретно извършена ли е от лицето, издало фактурата, документираща начисления данък, явяващ се ползвания от получателя данъчен кредит.

Преценката следва винаги да се извършва според характера на съответната услуга. В случая, плащанията са извършвани за организиране на мащабна рекламна кампания популяризираща и представяща дейността на [фирма].

Доколкото не се твърди да е извършена рекламна кампания от [фирма] в телевизионни и печатни медии, различни от „К. 0“ и „ТВ М.“ и не са представени никакви доказателства за извършването на такава, следва да се извърши преценка дали е налице реално извършване на услугата по организация и следене на системното излъчване на рекламен видеоклип представящ и популяризиращ дейността на [фирма] в „К. 0“ и „ТВ М.“.

От доказателствата по делото се установи, че от своя страна [фирма] е имало сключени договори за предоставяне на рекламно време с [фирма] (за предоставяне на рекламно време в програмната схема на телевизионен канал „К. 0“ за периода 01.03.2009 г. – 30.11.2009 г.) и с [фирма] (за предоставяне на рекламно време в кабелен оператор „К. тел“ в програмната схема на канал „ТВ М.“ за периода 01.12.2008 г. – 30.11.2009 г.).

Документално изпълнението на услугите по организация и следене на излъчването на рекламния видеоклип е оформено със заявки за излъчване отправени от [фирма] до съответните изпълнители и спецификации и сертификати издадени от кабелните оператори, според които за посочените периоди, са осъществени определен брой излъчвания. С. по себе си обаче, тези доказателства не са достатъчни да обосноват възникването на резултата на процесните услуги. В договорите за рекламно време, заявки, спецификации и сертификати за осъществените излъчвания, рекламата предмет на процесните услуги е идентифицирана само по време и брой излъчвания, поради което спецификациите и сертификатите, издавани от телевизиите, не могат да се отнесат категорично към процесните договори. По начина, по който е дефинирана процесната услуга от страните, изпълнението ѝ безспорно предполага съществуването на рекламен клип. Предмет на процесните услуги не е създаването му, а само организацията по излъчването му, поради което обстоятелствата по изготвянето му - сключените в тази връзка договори, извършените разплащания, са ирелевантни. Задължително обаче е да се установи, че рекламен клип съществува, защото само в този случай, процесните услуги биха имали предмет.

В тази връзка, за да се обезпечи осъществяването на процесните услуги са възможни два варианта: 1/ възложителят вече да разполага изготвения клип и само да възлага на изпълнителя организацията по излъчването му, и 2/ изработването на рекламния клип да е част от цялостната услуга по организация на излъчването му. В първия случай, наличието на рекламен клип, предполага у възложителя да са налични доказателства, за това, че е възложил изработването на такъв, че е извършил разходи за придобиването му, които да са надлежно осчетоводени или като разход за придобиване на нематериален актив (в зависимост от стойността и периода на икономическа изгода), или като разход за външна услуга. Втората хипотеза, предполага изпълнителят, на който е възложено изработването и организацията на излъчването на рекламния клип, да е изработил сам този клип или да е направил разходи във връзка с изработването му. В случая, съобразно уговорките в представените договори, волята на страните не може да бъде установена.

В договорите сключени между [фирма] и [фирма], с които е възложено организирането и излъчването на рекламния видеоклип, не се съдържа

информация посредством която би могъл клипът да бъде индивидуализиран, като в тях са посочени единствено броят на повторенията, периода на излъчване и телевизията която ще извърши излъчването. В договорите не е предвидено нито задължение за възложителя да предостави рекламния видеоклип, който ще бъде излъчван, нито задължение за изпълнителя да го изготви, като такива задължения не са предвидени и в последващите договори, сключени между [фирма] и [фирма] и [фирма].

От страна на [фирма] и [фирма] се твърди, че рекламният клип излъчен в „К. 0“ и „ТВ М.“ е изработен по поръчка на [фирма] в студиото на „К. 0“ по фактура № 745 от 30.11.2009 г. с получател [фирма] за изработването на рекламни клипове. Въпреки дадените на жалбоподателя указания в тази насока фактурата не е представена по делото. Наред с това – видно от датата на фактурата, дори и да съществува, тя не може да се отнесе към услугите, кореспондиращи с процесните фактури, тъй като касае последващ период. От датата посочена като дата на издаване на фактурата - 30.11.2009 г. е видно, че клипът не е съществувал към процесните периоди, към които се твърди, че са осъществявани излъчванията му в „К. 0“ и „ТВ М.“. В хода на извършената проверка е останал неизяснен въпросът, относно автора на идейния проект за рекламния клип, вида и начина, по който е изработен клипът, кой и на кого е предал крайния продукт, представляващ изработен рекламен клип. Липсват доказателства за характеристиките на възложения продукт и евентуално излъченият такъв, за да се установи връзката между тях. Сключването на договорите при недоказаност на способа, чрез който биха изпълнени, обосновава наличието на други цели, а не реалното им изпълнение.

Предвид липсата на информация за съдържанието на рекламния видеоклип не може да се направи извода дали същият има пряка връзка с осъществяваната от ревизираното лице дейност, не е ясно какъв продукт, предлаган от [фирма] се рекламира, какви материали са предоставени от ревизираното дружество за изготвяне на рекламната, няма задание за идейния проект. Наличието на информация относно съдържанието на рекламния клип е от правно значение за преценката доколко неговото реализиране и разпространение, респективно организирането и следеното за излъчване на рекламна заставка, наистина представлява популяризиране на търговската дейност на ревизираното лице т. е. свързано е с осъществяваната от него независима икономическа дейност, а не на друга (дори чужда) дейност или продукция.

При съвкупната преценка на събрания доказателствен материал по делото, настоящият състав приема, че в хода на административното, както и на съдебното производство не са събрани данни за реалното осъществяване от страна на [фирма] на услугата по организиране на мащабна рекламна кампания популяризираща и представяща дейността на [фирма], включително чрез организация и следене на системното излъчване на рекламен видеоклип представящ и популяризиращ дейността на [фирма] в „К. 0“ и „ТВ М.“, за която от страна на [фирма] са извършени предварителните и окончателните плащания по процедурите фактури. Допълнителен аргумент в подкрепа на изложеното е и наличието на сериозно разминаване на фактурираните суми от доставчика и неговите подизпълнители, което

допълнително води до извода за липса на идентичност и реалност на извършената доставка. В този смисъл от страна на [фирма] не е представена справка за калкулирането на цената на предоставените услуги с получател ревизираното дружество.

След като жалбоподателят черпи права от наличието на реална доставка, то в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт. Както в административното, така и в хода на съдебното производство такива доказателства не са ангажирани от [фирма], въпреки указанието на съда за разпределението на доказателствената тежест дадено му с разпореждането от 17.04.2012 г. Правилно органите по приходите са достигнали до извод за липсата на доказателства за извършена доставка по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, което обуславя липсата на данъчно събитие, съгласно чл. 25 от ЗДДС и неприложимост на чл. 68, ал. 1 от ЗДДС по спорните фактури, издадени от [фирма].

Предвид всичко по-горе изложено съдът намира, че оспореният ревизионен акт е издаден при законосъобразно прилагане на материалноправните разпоредби и не страда от твърдяните от жалбоподателя пороци. С него законосъобразно са определени задължения по ЗДДС на [фирма] за данъчни периоди 01.03.2009 г. до 31.07.2009 г., в резултат на непризнато право на приспадане на данъчен кредит по фактури издадени от [фирма] в общ размер на 953 980, 00 лв., като е определен данък за внасяне и лихви в размер на 1 148 972 ,11 лв. Жалбата на [фирма] срещу ревизионния акт се явява неоснователна и следва да бъде отхвърлена.

С оглед крайния изход на делото заявеното от процесуалния представител на ответника искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е основателно и на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК във вр. с чл. 8 и с чл. 7, ал. 2, т. 4 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати в полза на бюджета на ответника сумата от 23 429, 44 лв., представляваща юрисконсултско възнаграждение.

Воден от горното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК и чл. 161, ал. 1 ДОПК, Административен съд – София град, I – во отделение, 42-ри състав,

## **Р Е Ш И :**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата подадена [фирма] срещу ревизионен акт № [ЕГН] от 11.05.2011 г. издаден от главен инспектор по приходите при ТД на НАП – [населено място], потвърден с решение № 351 от 20.02.2012 г. на директора на Дирекция „ОУИ“ – [населено място] при ЦУ на НАП, с който на [фирма] за данъчни периоди 01.03.2009 г. до 31.07.2009 г., в резултат на непризнато право на приспадане на данъчен кредит по фактури издадени от [фирма], са определени задължения по ЗДДС – главница и лихви в общ размер на 1 148 972 ,11 лв.

**ОСЪЖДА** [фирма], със седалище и адрес на управление [населено място], район „Л.“, [улица], ет. 1, ап. 2, да заплати на Дирекция “ОУИ” – С. при ЦУ на НАП разноски по делото в размер на **23 429, 44 лв.** (двадесет и три хиляди четиристотин двадесет и девет лева и четиридесет и четири стотинки),

представляващи юрисконсултско възнаграждение.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ:**