

РЕШЕНИЕ

№ 4217

гр. София, 26.09.2011 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 12 състав, в
публично заседание на 30.05.2011 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Наталия Ангелова

при участието на секретаря Цонка Вретенова и при участието на прокурора Александрова, като разгледа дело номер **7132** по описа за **2010** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:
Производството е по чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителен процесуален кодекс /ДОПК/.

Делото е образувано по жалба на [фирма], ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК], с адрес за кореспонденция [населено място], [улица], ет.5, ап.15, чрез Е. А. К., -управител, срещу Ревизионен акт (РА) № [ЕГН]/15.05.2010 г., издаден от Р. С. Г., на длъжност старши инспектор по приходите при ТД на НАП С., в частта му за на непризнато право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 6 800,00 лв. за данъчни периоди м. 01 и 06.2009 г., потвърден с Решение № 1113/28.07.2010г. на директор на Дирекция Обжалване и управление на изпълнението при Централно управление на Националната агенция за приходите.

Становища на страните:

С жалбата се иска отмяна на РА в оспорената част, като се излагат доводи в същата и в писмена защита за материалната му незаконсъобразност. Твърди се на основание представените доказателства безспорно наличие на реална доставка по фактура 00..0569/23.06.2009г., издадена от [фирма], като твърди практически неизпълнимо изискването и непроизтичащо от нормативен акт за представяне на сертификат за всяко излъчване на рекламен клип на дружеството-жалбоподател от кабелен оператор „К. О”, както и липсата на реквизити в представения сертификат от доставчика за излъчване не могло да опорочи действителността на сключения договор. По фактура № 0..0621/27.01.2009г. издадена от [фирма] с предмет авансово плащане по поръчката за реклама от 27.01.2009г. за месец март 2009г. също твърди реалност на

излъчванията въз основа на представени поръчка, за излъчване на рекламен клип, спецификация за извършените излъчвания. Признава се, че в представения сертификат не са детайлизирани излъчванията на клипа по дата, час на излъчване, вид на излъчвания материал, по време на кое предаване се извършва излъчването и в коя част. Относно посредниците по веригата за предоставяне на услугата се твърди, че практиката на всички телевизии е да предоставят рекламно време на рекламни агенции, които от своя страна го препродавали, и не могло дружеството-жалбоподател да сключи директен договор за излъчването на реклама с телевизията. Реалността на доставката следвала от издаването на сертификата за излъчване на реклама от крайния и непосредствен изпълнител- кабелната телевизия. Оспорва се извода на ревизиращите, за липсата на идентичност между [фирма] и кабелен оператор „К. –О”, тъй не било направена разлика между фирма на търговеца и търговска марка. Не били отправяни искания за изясняване на обстоятелството, за изработване на рекламния клип, като твърди, че това са специалисти от дружеството-жалбоподател, с каквито разполагало, тъй като имало за предмет на дейност предпечатна подготовка. Рекламният клип популяризирал дейността на дружеството, а не на трето лице.

Ответникът - директор на Дирекция „ОУИ” чрез процесуален представител счита жалбата за неоснователна, моли да бъде отхвърлена и се присъди юрисконсулско възнаграждение.

Прокурорът дава заключение за неоснователност на жалбата.

По делото са приети доказателствата по административната преписка, изслушано е и заключение на вещо лице, което е отговорило на въпросите за отразяване на процесните фактури и свързаните със същите записвания в счетоводството на доставчиците „А.” и „Б. инс”.

Съдът, като взе предвид приетите по делото доказателства, становищата и възраженията на страните, и след цялостна служебна проверка на оспорения акт по реда на чл.160,ал.2 ДОПК, намира за установено от фактическа и правна страна следното:

Жалбата до съда е подадена на 19.08.2010 г., Срокът за произнасяне по чл. 155, ал. 1 от ДОПК е до 29.07.2010г., предвид подадена жалба на 14.06.2010г. по административен ред. По тази жалба е постановено Решение № 1113/28.07.2010г., с което е потвърден РА в обжалваната пред съда част. Следователно, решението е издадено в срока за произнасяне и от компетентен орган, както и по подаден в срок жалба срещу акт, който подлежи на обжалване по административен ред, с оглед на което от връчването му на 05.08.2010г. е започнал да тече срок в полза на дружеството срок за обжалване пред съд по чл.156,ал.1 ДОПК, и който срок – 14-дневен от връчването, е спазен с подаването на жалбата до съда на дата 19.08.2010г. При така изложеното – за спазване на процедурата за обжалване по административен ред, и обжалване пред съда на РА, в частта, в която е потвърден с акта по жалбата, и поради подадена в срок жалба до съда от ревизираното лице, надлежно представлявано, жалбата по делото следва да бъде разгледана по същество.

По наличие на основания за нищожност на РА в обжалваната му част и спазване на предвидената форма и процесуални правила в производството по издаването му, съдът намира следното:

Ревизионно производство е допустимо, тъй като е спазен срокът по чл. 109 ДОПК за

образуването му, предвид датата на издаване на Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №907552/19.11.2009г.(л.145)-връчена на 24.11.2009г., с обхват установяване на задължения по ЗДДС за периода от 01.01.2009- 30.09.2009г. и със срок за приключване на ревизията до 3 месеца от датата на връчването на заповедта.

Ревизионното производство е и законосъобразно образувано, тъй като ЗВР е издадена от компетентен орган – Ц. Н., заемащ длъжността началник на сектор „Ревизии” в Дирекция „Контрол” на ТД на НАП - С. град, както и за определяне на компетентен да издаде ревизионния акт орган по приходите - Заповед № К 907552/11.03.2010г.(връчена на 31.05.2010г.) , издадена от същия орган, надлежно овластен по чл.112,ал.2,т.1 ДОПК, съгласно изричната заповед за това на директора на същата на ТД – Заповед № РД -01-131/22.03.2007г., предвид определените функции на този орган да възлага извършването на ревизии по чл.113 ДОПК.

ЗВР и заповедта за определяне на компетентен орган имат необходимото съдържание съответно по чл. 113, ал. 1 и чл.119,ал.2 от ДОПК, с което е спазена изискуемата от закона форма за издаването им.

На основание чл. 110, ал. 2 от ДОПК, ревизията е съвкупност от действия на органите по приходите, насочени към установяване на задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски. Ревизионното производство се образува с издаването на заповедта за възлагане на ревизията /чл. 112, ал. 1 от ДОПК/, като чл. 114, ал. 1 от същия кодекс установява начален момент на ревизията – датата на връчване на заповедта за възлагане, срокове за извършване на ревизията и основания за удължаването им. Предвид датата на връчване на първата ЗВР на 24.11.2009г. г. с първоначален срок до 3 месеца от датата на връчването ѝ, то е спазен чл. 114 от ДОПК.

Издадените актове в хода на ревизията са надлежно връчвани, в това число Ревизионен доклад № 907552/10.03.2010г. (л.63) е връчен на 16.03.2010г. и Ревизионен акт №[ЕИК]/18.05.2010г. (л.39) е връчен на 31.05.2010г. Издаването на РА е съобразено с правото на възражения срещу РД, каквото е подадено от дружеството с дата 30.03.2010г.

По тези съображения, съдът намира, че ревизионното производство е проведено в предвидените от закона срокове, като е спазени и срокът за издаване на ревизионен доклад по чл. 117, ал. 1 ДОПК – 14-дневен от датата на приключване на ревизията, предвид издаването на РД на 10.03.2010г., при начало на ревизията 24.11.2009г.и 3 месечен срок за извършването ѝ.

При издаването на РА на дата 18.05.2010 г. не е спазен точно срокът по чл.119,ал.3 ДОПК – за издаването му в 14-дневен срок от подаването на възражение срещу РД или от изтичането на срока за това, предвид подаването на възражението срещу РД е с дата 30.03.2010г. Посоченото не съставлява съществено нарушение на административно-производствените правила, и не съставлява самостоятелно основание за отмяна на акта, тъй като РА е издаден в разумен срок, предвид фактическа и правна сложност на казуса.

Посочените актове са постановени от органите по приходите, надлежно определени със съответните заповеди по чл. 113 и чл. 119 от ДОПК: съответно от Р. Г. и М. М., подписали РД и от Р. Г. - издател на РА.

Ревизионен доклад № 907552/10.03.2010г., представляващ акт по чл. 21, ал. 3 от АПК, има необходимото съдържание по чл. 117, ал. 1 от ДОПК, с което също е спазена предвидената в закона форма за издаването му, а предвид и липсата на

констатация за нарушаване на процедурата по издаването му, на основание чл.171, ал.1 АПК вр. пар.2 ДР на ДОПК, същият е доказателство пред съда/оборимо/ за съдържащите се в него констатации. Предвид издаването на РД и заповед за определяне на компетентен орган да издаде РА, както и формалното му съдържание, то следва извод, че Ревизионен акт № [ЕГН]/18.05.2010г., представляващ индивидуален административен акт по смисъла на чл. 21, ал. 2 от АПК, е издаден от компетентен орган и в рамките на предоставените му от закона правомощия по чл.119-120 от ДОПК, като е спазена предвидената форма, изложени са правни и фактически съображения за установените задължения на дружеството.

По изложените до тук съображения, съдът намира, че не са допуснати процесуални нарушения в хода на ревизионното производство, нарушаване на правата на защита на дружеството, както и други нарушения, водещи до нищожност на обжалвания акт поради некомпетеност или съществени процесуални нарушения.

По материалната законосъобразност на РА в обжалваната част, предвид доказателствата, доводите на страните и относимите правни норми, съдът намира следното:

С РА на основание чл. 68, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС и във вр. чл. 25, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС не е признато правото на данъчен кредит общо 6800 лв., упражнено от дружеството съответно през данъчни периоди месеците 01 и 06 2009г. по фактури:

1. За месец 01 на 2009г. по фактура № 0..0621/27.01.2009г., издадена от [фирма] с предмет „авансово плащане по поръчка за реклама от 27.01.2009г. през периода 01-31 март 2009г. в кабелен оператор ТВ „К. 0” , количество 75, единична стойност 200лв., стойност 15 000лв. и ДДС 3000лв.

2. За месец 06 на 2009г. по Фактура № [ЕГН]/23.06.2009 г. (л.89), издадена от „А. Б.” с предмет „плащане по Поръчка за ТВ реклама от 23.06.2009г. в тв оператор „Т” през м. 07.2009г.” , в колоната количество е записано 95, единична цена 200лв. и стойност 19 000, ДДС 3800лв.

За реалното извършване на услугата от доставчика Б. инс, по връченото Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице (ИПДПОЗЛ) №1153-06-1596/09.12.2009г., са представени:

-копие от издадената фактура от този доставчик – л.119, по която е отказано правото на данъчен кредит с приложен фискален касов бон за плащането й;

-Поръчка за телевизионна реклама от 28.01.2009г. (л. 121) между прекия доставчик „Б. инс” и [фирма] като изпълнител с предмет на поръчката за излъчване на рекламен клип на фирма „У. принт” за периода 01.03.-31.03.2009г. от Кабелен оператор „К. 0” с общ брой на излъчванията 75, с единична цена 195 лв.

-издадена фактура № 0..0452/28.01.2009г.(л.122) издадена от „Н.” на стойност 14 625,00лв. и ДДС 2925 лв., платени в брой по представен фискален касов бон.

-Поръчка за телевизионна реклама от 27.01.2009г. (л.198) между дружеството-жалбоподател „У. принт” и „Б. инс” за излъчване на рекламен клип/заставка, представляващ дейността на „У. принт” за периода от 01.03.-31.03.2007г., брой на излъчванията 75 при единична цена – 75лв.

-Спецификация от 01.04.2009г. (л.142), издадена от [фирма], съгласно която в периода от 01.03. до 31.03.2009г. са осъществени 75 излъчвания на рекламен видеоклип/заставка, представящ търговската дейност на фирма [фирма] [населено място] в ефира на кабелен оператор RN „К. 0”.

- [фирма] за периода 01 -31 март 2009г. (л.60) по дни, часови диапазон и брой на излъчванията за всеки ден, издадена от [фирма].

За реалното извършване на услугата от доставчика А. по връчено ИПДПОЗЛ № 1153-06-1597/09.12.2009г.са представени:

-копие от процесната фактура №0..0569/23.06.2009г. (л. 89 и л.144) с фискален касов бон за плащането ѝ, копие от дневния финансов отчет на касовия апарат;

-Поръчка за телевизионна реклама от 25.06.2009г. (л. 91)между А. и [фирма] като изпълнител с предмет излъчване на рекламен клип на фирма „У. принт” за срока 01.07.-31.07.2009г. от Кабелен оператор „Т” с общ брой на излъчванията 95, и единична цена 195лв.

-копие на фактура № 0..0818/25.06.2009г. (л.92)издадена от „Н.” на стойност 18 525,00лв. и ДДС 3705 лв., платени в брой по представен фискален касов бон.

-Поръчка за телевизионна реклама от 23.06.2009г. (л.88) между дружеството-жалбоподател „У. принт” и „А. ” за излъчване на рекламен клип/заставка рекламиращ търговската дейност на [фирма], за телевизионна медия „Т”, период на излъчване 01.07.2009г. – 31.07.2009г., брой на излъчванията 95 при единична цена 200лв.;

-Сертификат с дата 03.08.20009г.(л.143) за излъчване на рекламни форми, издаден от рекламна агенция [фирма] – Б., за осъществени за периода 01-31 юли 95 излъчвания , излъчени секунди 950 на стойност по заявка, за продукт на [фирма] – С., от рекламна агенция [фирма];

-Справка относно изпълнение на поръчка за телевизионна реклама на „У. П.” за периода от 01.-31.07.2009г. (л.58) за 95 броя излъчвания - по дни, брой излъчвания и часови диапазон, издадена от А. Б. Е..

По отношение и на двамата преки доставчици ревизиращите органи приемат, че не може да се установи кой е изработил рекламните видеоклипове, както „Б. инс” и „А. ”, така и и [фирма] не разполагали с необходимия технически и кадрови потенциал за изработката му, а от представените доказателства не доказвало, че реално са осъществени излъчвания на рекламен видеоклип, популяризиращ дейността на фирма „У. П.”, не се доказало, че и услугите, превъзложени от доставчиците на други доставчици реално са осъществени. Извършено било превъзлагане от преките доставчици на лица, които не разполагали с потенциал да осъществят предмета на сделката, като също и те от своя страна са извършили превъзлагане осъществяването на предмета на поръчките. Ревизиращите органи приемат, че не са представени конкретни доказателства за реално получена доставка излъчване на рекламен клип, тъй като в представения сертификат за извършено излъчване по дата, не бил посочен час на излъчване, вид на излъчвания материал, продължителност на излъчването, по време на кое предаване се извършва излъчването и в коя негова част

С РА е приет и за спорен факта, че рекламната, предоставена с копие на магнитен носител към възражението срещу РД е реално излъчена в ефира на кабелните оператори, както и че същата популяризираща дейността на ревизираното лице. Изложен е довод в РА, че поради непредставяне на доказателства, след като са изискани всички относими такива, ревизиращият екип се намира в обективна невъзможност да направи изводи, че ако има излъчени реклами, то те популяризират именно дейността на ревизираното дружество. Прието е, че наличието на фактура, начисляването на данъка по чл.86 ЗДДС и доказателства за плащане не са достатъчни

за да обосноват упражняването на правото на данъчен кредит по двете фактури, изложени са и правни съображения за изискванията на чл. 12, чл. 68, ал. 1 и чл. 71 ЗДДС.

Към възражението си срещу РД дружеството-жалбоподател е представило справки от Б. инс и А. - наименовани „изпълнение” на л. 60 от делото и Справка на л. 58 от делото, за които е прието изрично в решението на ответника, че преките доставчици удостоверяват договорените излъчвания, но не и осъществяват такива, справките не съдържали подпис и печат на дружествата, изложен е довод, че спецификацията или сертификат за осъществяване на излъчвания следвало да бъде издаден от съответния кабелен оператор.

По Спецификация от [фирма] довод за различие в текста на печата – RN К. 0, Кабелна ефирна телевизия „В. – RN” Б., не могло да се направи извод за тъждество между [фирма] и договорената в поръчките телевизионна медия, а оттук и за удостоверените 75 реални излъчвания на рекламен клип през месец март 2009г.

По отношение на Сертификат за излъчване на 95 рекламни форми през м. 07.2009г. , издаден от Рекламна агенция „Пи Ар М. Т. А.” –гр. Б., се приема, че според поръчката, сертификата следвало да бъде издаден от „Т”. Според сертификата рекламната агенция била „Н.”, като не се изяснявала връзката между последното дружество, Рекламна агенция „Пи Ар М. Т. А.” и „Т”. Този сертификат съдържал само подпис, без име на издател и печат.

Относно твърдението в жалбата по административен ред, а също и пред съда, че рекламният клип е изработен от служители на дружеството, е прието същото за неподкрепено с доказателства в решението на ответника.

В РА и решението на ответника представените поръчки се приемат само като доказателство за възникнало облигационно взаимоотношение, но не и за реалното му осъществяване и в заключение също че по издадените фактури от доставчиците „Б. инс и А. не се установява наличие на данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал. 1 и ал. 2 ЗДДС и фактическо извършване на доставка на услуга по смисъла на чл. 9, ал. 1 ЗДДС, с оглед на което и основание по чл. 68, 2 ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 3 ЗДДС да не бъде признато правото на приспадане на данъчен кредит, според ответника в мотивите на решението.

С жалбата до съда е представен трудов договор от 22.02.2007г. между дружеството- жалбоподател и Ц. С. М., за длъжността „консултант –маркетингови операции”, и длъжностна характеристика за длъжността, в която по т. 11 се съдържа задължение, за изработка на рекламни карета, видео спотове, билбордове за популяризиране на дейността на фирмата.

По делото е изслушано заключение на вещо лице – основно и допълнително, което е направило извод за счетоводното отразяване на фактурите от двамата доставчици в съответствие с изискванията на Закона за счетоводството и приложимите счетоводни стандарти, както и че след извършен анализ на сметките за активи , водени от двамата доставчици, счетоводни операции във връзка с извършване на доставката по процесните фактури не са взети, а по допълнителното заключение тези изводи са потвърдени и след посещение в офисите на доставчиците.

При така установеното по фактите, по прилагането на материалния закон, съдът формира следните правни изводи:

Съдът приема за неопровергани изводите на органите по приходите, че

двамата доставчици не са изпълнили договорените услуги по спорните фактури, а същите са превъзложени на [фирма], която от своя страна също е рекламна агенция и не разполага с правна и фактическа възможност да изпълни предмета на услугата – „излъчване на рекламен клип/заставка с цел представяне дейността на дружеството“. Още с РА е поставен въпроса за неизясненост на връзката между [фирма] и кабелните оператори - „К. О“ и „Т“, които е следвало да осъществят излъчването на рекламния клип, доказателства за което не се представиха и в хода на съдебното производство. Създадена е верига от доставчици чрез превъзлагане на предмета на поръчките между дружеството и преките доставчици, издали спорните фактури, без да се докаже, че последният по веригата е възложил пряко на кабелните оператори изпълнението на услугата.

Правилни са посочените по-горе изводи на ревизиращите органи и ответника, че представените справки от доставчиците „А. ” и „Б. инс“ не доказват реално изпълнение по поръчките съответно от 23.06.2009г. (л. 88) и от 27.01.2009г. (л. 198) от самите доставчици, тъй като същите не са могли да изпълнят реално предмета на поръчките. Също преценката на тези органи по отношение на доказателствата, изходящи от кабелните оператори, е правилна и не се опроверга и в хода на съдебното производство. Правилни са изводите, че кабелните оператори следва да удостоверят излъчването на рекламния клип/заставка като посочат достатъчно факти за изпълнението на поръчката, които да могат да бъдат проверени, каквото не е съдържанието на представените спецификация и сертификат, обсъдени подробно от ответника в решението му, посочено по-горе.

Същевременно с възражението по РД, а не с ИПДПОЗЛ, от дружеството жалбоподател са представени издадени от доставчиците справки за изпълнението на разглежданите поръчки, съдържащи часови диапазон и брой излъчвания дневно. Тъй като тези справки нямат достоверна дата, то са изготвени и представени за целите на оспорване на констатациите по РД. По ИПДПОЗЛ, връчени на дружеството-жалбоподател и на доставчиците, ревизиращите органи изрично са изискали всички доказателства, свързани с осъществените сделки през ревизирания период, извършили са посещения и проверки в офисите на дружеството-жалбоподател и преките доставчици, при които не са установени доказателства за реалното изпълнение на превъзложените услуги.

Удостоверяването на излъчването от кабелния оператор има характер на частен документ по смисъла на чл.178 ГПК и не обвързва съда, същото следва да се обсъди самостоятелно и заедно с другите доказателства по делото за да се направи извод за доказани относими факти към правото на данъчен кредит по процесните фактури. Тъй като съответният кабелен оператор следва да удостовери реалното изпълнение на облагаема доставка - услугата излъчване на конкретен рекламен клип/заставка, то следва да се удостоверят такива факти по излъчването му, които и впоследствие да могат да бъдат проверени при осъществен контрол по упражнено право на данъчен кредит. Поради това посочването на данни от кабелните оператори, съпадащи с тези по поръчката, не носи информация за реалното изпълнение на услугата, не са удостоверени относими факти към изпълнението – часови

диапазон на излъчване, по време на кое предаване, и др., които могат да се проверят и от които да се направи извод, че реално на определена дата е излъчен конкретен рекламен клип/заставка определен брой пъти.

Спрямо дружеството-жалбоподател отговарят преките му доставчици за изпълнението на услугите по процесните фактури и подписаните поръчки, и същите са задължени да му представят доказателства за реалното им изпълнение, но тези доказателства следва да бъдат потвърдени от действителните изпълнителни на услугата – кабелните оператори. В изпълнение на задължението си по поръчките двамата доставчици са представили съответно Справка относно изпълнение на поръчка за телевизионна реклама на „У. П.“ за периода от 01.-31.07.2009г. (л.58) за 95 броя излъчвания - по дни, брой излъчвания и часови диапазон, издадена от А. Б. Е. и [фирма] за периода 01 -31 март 2009г. (л.60) по дни, часови диапазон и брой на излъчванията за всеки ден, издадена от [фирма]. В представените доказателства от кабелните оператори не се съдържат такива факти. След като посоченото в представените справки от двамата доставчици не може да бъде съпоставено с удостоверени факти за осъществено излъчване на рекламния клип/заставка от кабелните оператори – дори и по най-общото посочване на броя на излъчванията и времевия диапазон по дни, то не се доказва, че доставчиците „А. Б.“ и „Б. инс“ са изпълнили договорните си задължения спрямо дружеството-жалбоподател по двете поръчки от 27.01.2009г. и от 23.06.2009г. – рекламен клип /заставка за популяризиране на дейността на дружеството да бъде излъчен по „К. 0“ и „Т“.

Обосновани са изводите в РА, че следва да се докаже точно какъв рекламен клип/заставка в изпълнение на договореното между дружеството-жалбоподател и доставчиците му е излъчен, за да може да се съпостави с представения към възражението по РД на магнитен носител.

В тази връзка съдът намира за недоказано между дружеството-жалбоподател и преките му доставчици, точно какъв рекламен клип/заставка следва да се излъчи с оглед точното изпълнение на услугата. В Поръчките както между дружеството жалбоподател и преките му доставчици, така и между последните и [фирма], не се съдържа конкретно описание на рекламния клип/заставка, респективно предоставен ли е при подписването на поръчките, или в последващ момент ще бъде предоставен, кои го изработва, каква е продължителността му, съдържанието, носител на авторските права върху същия и др . Поради това съдът намира и за неустановен предмета на поръчките - точно какъв рекламен клип/заставка е следвало да бъде излъчен, за да може да бъде сравнен с реално излъчен такъв. При тази неизясненост на взаимоотношенията по конкретното съдържание, предоставянето и изработването на рекламния клип/заставка, който е договорено да се излъчи по поръчките, то не може да се установи относимостта на представения такъв на електронен носител към възражението по РД, тъй като не може да бъде сравнен с такъв, който е предмет на поръчките. Без значение при тези изводи са твърденията на дружеството-жалбоподател, че разполага с техническа и кадрова обезпеченост за изработването на рекламни клипове, освен това трудов договор и длъжностна характеристика не удостоверяват притежавана квалификация.

Безспорно следва извод, че преките доставчици и непрекият доставчик не са реално изпълнили услугата, предмет на спорните фактури, тъй като не са имали техническа и кадрова обезпеченост за това, както и от кабелните оператори, които е следвало да излъчат рекламен клип /заставка за популяризиране на дейността на дружеството-жалбоподател.

В заключение обосновани са изводите на ревизиращите органи и на ответника, че по спорните фактури [фирма] е извършено авансово плащане за услуги, за които не се доказва, че впоследствие са предоставени реално не само от преките доставчици, но и по веригата от доставчици по превъзлагане извършването им.

Ревизиращите органи правилно са приели липсата на реалност на доставката на процесните услуги - на основание чл.37,ал.4 ДОПК не са налице определени факти, за които не са представени доказателства. Тъй като дружеството твърди положителния факт за реалност на доставката по фактурата и черпи от това благоприятни правни последици, то на основание чл.154,ал.1 ГПК, вр. пар.2 ДР ДОПК, негова е тежестта да я докаже, както в ревизионното, така и в съдебното производство.

Правилно са приложени относимите разпоредби на ЗДДС, тъй като от издаването на данъчна фактура, начисляването на данъка по чл.86 ЗДДС, плащането по същата и правилното ѝ отразяване в счетоводството на двете страни по сделката, без да се доказва реалното изпълнение на договорената услуга по смисъла на чл.9,ал.1 ЗДДС, не възниква данъчно събитие по смисъла на чл.25,ал.1 и ал.2 от ЗДДС и съответно не е налице право на приспадане на данъка по чл.68,ал.1 ЗДДС, както и изводите, че не само следва да се установи изпълнението на условията по чл.71 от същия закон, но на първо място наличието на реално извършена облагаема доставка.

От понятието данъчен кредит по чл.68,ал.1,т.1 ЗДДС, от определението за доставка на услуга по чл.9,ал.1 вр. чл.8 ЗДДС, за данъчно събитие, датата на възникване на данъчното събитие и изискуемостта на данъка по чл. 25,ал.1, ал.2 и ал.5 ЗДДС следва, че при липса на реално осъществена доставка, не е налице данъчно събитие, не настъпва изискуемост на данъка и не възниква и задължение за начисляване, а начисленият данък се явява начислен без правно основание и поради това в нарушение на закона. Липсата на доказателства за реалност на доставката е пречка за признаване правото на приспадане на данъчен кредит за дружеството-жалбоподател.

В случая нарушението на императивни правила за прилагане на системата на ДДС е извършено впоследствие – след издаването на фактурите с неизвършването на услугата и в този смисъл правилно е преценено от ревизиращите органи, че издаването на фактурите и плащанията по същите имат предварителен авансов характер, тъй като е договорено услугата да бъде извършена впоследствие, което не противоречи на закона. Това е така доколкото преките доставчиците са превъзложили извършването на услугата и не се установява начално намерение да не се изпълни никак договореното. В този смисъл съдът споделя изложеното в жалбата, че услугата излъчване на рекламен клип може да изпълни лице, което закупило правата върху рекламно време от кабелен оператор, и че единственият начин за дружеството да рекламира дейността си, е да сключи договор с лице, което е закупило такива

права. Но същевременно правилни са изводите за неправомерно упражнено право на приспадане на данъка, след като не се доказва реалното извършване на договорената услуга впоследствие, цената за която е платено предварително и изцяло.

Основанието по чл. 70, ал. 5 ЗДДС, посочено в РД - не е налице право на данъчен кредит за данък, който не е начислен правомерно, не е поддържано в РА и решението на ответника. В действащия ЗДДС не е дадено легално определение на понятието "неправомерно начислен данък" по смисъла на чл. 70, ал. 5, но както приема трайната практика на ВАС, е налице при всяка една хипотеза, при която начисляването на данъка е станало в нарушение на императивни законови разпоредби, каквото е липсата на реалност на доставката, като императивно изискване да бъде начислен данък в издадена от доставчика данъчна фактура. След като се касае за предварително плащане по процесните фактури а предоставянето на услугите следва да бъде осъществено в по-късен момент, то при самото издаване на фактурите и начисляването на данъка не е нарушено императивно правило. Неправилно впоследствие е упражнено правото на приспадане от дружеството-жалбоподател, което е следвало да изиска доказателства своевременно за реалното изпълнение на договорена услуга, след което да упражни правото си на приспадане на данъка в някои от следващите данъчни периоди, в които е допустимо да се упражни това право.

Съобразно общите правила за разпределяне на доказателствената тежест, дружеството като претендира възникването и законосъобразното упражняване на правото на данъчен кредит по процесните фактури, следва да докаже наличието на предпоставките по чл. 68 и чл. 69 ЗДД за възникване на правото на данъчен кредит и както и изпълнение на изискванията по чл. 71 ЗДДС за упражняване на правото на данъчен кредит. .

Издаването на данъчни фактури, включването им в дневника за продажбите и в справка-декларация за съответния период не е достатъчно, за да възникне претендираното право на данъчен кредит, след като упражняването на това право не се основава на реално осъществена доставка по двете фактури. Съгласно чл. 25, ал. 6 ЗДДС в относимата редакция през 2009г., когато е извършено цялостно плащане преди да е възникнало данъчно събитие по ал. 2, 3 и 4 от същата разпоредба, данъкът става изискуем при получаване на плащането, а съгласно чл. 68, ал. 1, т. 2 ЗДДС регистрираното лице има право да приспадне данъчен кредит за извършено от него плащане, преди да е възникнало данъчно събитие за облагаема доставка. В случая обаче правото е валидно упражнено в зависимост от реалното последващо изпълнение на доставката.

Правилно е постановен отказ да се признае правото на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 68, ал. 2 ЗДДС вр. чл. 25 от същия закон, тъй като при извод за липса на доставки на услуги по смисъла на чл. 9, ал. 1 вр. чл. 8 ЗДДС, то фактурите са издадени не само преди да е уговорено възникването данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал. 2 ЗДДС, но и което не е възникнало впоследствие. Така съгласно чл. 25, ал. 2 ЗДДС данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена, а според ал. 5 на датата на

възникване на данъчното събитие данъкът по този закон става изискуем за облагаемите доставки и възниква задължение за регистрираното лице да го начисли. Според чл.25,ал.1 ЗДДС данъчно събитие е доставката на стоки и услуги, а доставка на стока по смисъла чл. 6,ал.1 на закона е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката.

След като са издадени фактури с начислен данък предварително, без впоследствие да е възникнало данъчното събитие, във връзка с което са издадени, то упражненото право на приспадане на данъка по чл.25,ал.6 ЗДДС в относимата за 2009г. редакция, като предварително упражнено, е в зависимост от реалното осъществяване на данъчното събитие. Възникването на данъчно събитие по чл.25, ал.1 е в основата на системата на ДДС и правото на приспадане на данъка, без реално да е осъществено такова събитие не следва да се признава и правото на данъчен кредит при предварително плащане. Това следва от чл.68,ал.1 т.1 ЗДДС, в който е предвидено, че данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрираното лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаеми доставки, а в ал. 2 - че правото на приспадане възниква, когато данъкът стане изискуем. Съгласно чл.69, ал. 1 от същия закон, когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави. В случая последната хипотеза касае предварително плащане и в случая е налице, но също не се изключва доставката и не се свързва само с изпълнение на задължението за плащане по сделката.

Доводът в жалбата за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит, поради издаването на спорните фактури и надлежното им счетоводно отразяване не намира опора и в норми по правото на Европейския съюз. Принципът, че правото на приспадане на данъка може да бъде упражнено само по отношение на действително дължимия или платен ДДС, се потвърждава и от практиката на Съда на Европейския съюз по тълкуването на различните директиви, хармонизиращи законодателствата на държавите-членки по ДДС и по-конкретно, чл. 17, параграф 2, буква а) от Шестата директива на Съвета 77/388/ЕЕС от 17.05.1977г. относно сближаване на законодателството на страните-членки, уреждащо въпросите на данъка върху оборота – обща система на ДДС, идентичен с чл. 168, буква а) от Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност. Така още в Решението си от 13 декември 1989 г. по Дело C-342/87, G. Н. BV, по тълкуването на чл.17, параграф 3 от същата директива, който текст препраща към параграф 2 от същия текст, по казус за приспадане на данък, който погрешно е начислен. В решението по т. 13 се извежда тълкуване, че упражняването на правото на приспадане е ограничено единствено до дължимите данъци, т.е. до данъците, които отговарят на облагаема сделка, или до данъците, които са изплатени, доколкото са били дължими. Съдът е постановил, че правото на приспадане по чл. 17 от Шестата директива, не се прилага към данък, който е дължим, само защото е посочен във фактурата. Този механизъм е неприложим според съда, като държавите членки следва да

предвидят механизъм за поправка или корекция на случаите, в които грешката е допусната добросъвестно. Тази съдебна практика е потвърдена в редица последващи решения на Съда на ЕС, като настоящият състав на съда намира за приложима и по настоящото дело.

Посочения принцип съдът счита за изцяло приложим по делото и правилно ревизиращите органи са приели, че не е налице право на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури.

С оглед на всичко изложено, жалбата е неоснователна и съдът следва да постанови отхвърлянето ѝ.

Предвид своевременно направено искане за разноси, съдът следва да присъди такива на ответника съгласно чл. 8 вр. чл. 7, ал. 2, т. 4 от Наредбата за адвокатските възнаграждения в размер на 522 лв.

Водим от изложеното, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ ЖАЛБАТА на [фирма], ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК], срещу Ревизионен акт № [ЕГН]/15.05.2010 г., издаден от Р. С. Г., на длъжност старши инспектор по приходите при ТД на НАП С., в частта му за на непризнато право на приспадане на данъчен кредит за месец 01 на 2009г. в размер на 3000 лв. по фактура № 0..0621/27.01.2009г., издадена от доставчика [фирма] и за месец 06 на 2009г. в размер на 3800 лв. по фактура № [ЕГН]/23.06.2009 г. издадена от доставчика [фирма].

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК], ДА ЗАПЛАТИ по бюджета на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ при Централно управление на Национална агенция за приходите сумата от 522 (петстотин двадесет и два) лв. за разноси.

РЕШЕНИЕТО може да бъде обжалвано с касационна жалба или портестирано с касационен протест пред Върховен административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му.

Административен съдия: