

РЕШЕНИЕ

№ 12497

гр. София, 22.07.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 54 състав, в публично заседание на 06.06.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Атанас Николов

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **6949** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е образувано по жалба на „ГЕО МАР 03“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] срещу Ревизионен акт №Р-22221922003448-091-001 от 30.01.2023 г., издаден от В. В. В. - орган, възложил ревизията, и М. И. К. - ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден с Решение № 653/19.05.2023 г., издадено от директора на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, относно определените допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за м.12.2021 г. и за корпоративен данък за 2021 г. в размер общо на 246 534,68 лв., в т. ч. главници 227 301,00 лв. и лихви 19 233,68 лв.

В жалбата се навеждат доводи, че ревизионният акт е незаконосъобразен, тъй като е издаден при съществено нарушение на процесуалните разпоредби на ДОПК и в противоречие с материалноправните норми на ЗДДС. С тези аргументи се прави искане за отмяна на ревизионния акт, потвърден с решение издадено от директора на дирекция „ОДОП“ – С..

В с.з. жалбоподателят, редовно уведомен, не се представлява в открито съдебно заседание.

Ответникът - директорът на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, счита жалбата за неоснователна. Претендира

присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

СГП, уведомена, не изразява становище по основателността на жалбата.

От фактическа страна.

Ревизията на данъчнозадълженото лице „ГЕО МАР 03“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] е започнала с издаване на Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221922003448-020-001 от 08.07.2022 г., връчена на 18.07.2022 г., изменена със Заповед №Р-22221922003448-020-002 от 14.10.2022 г., издадени от В. В. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. /оправомощена със Заповед №РД-01-454/20.06.2022 г. на директора на ТД на НАП С./, е възложено Извършването на ревизия на „ГЕО МАР 03“ ЕООД за определяне на задълженията по ЗДДС за отделните данъчни периоди от м.08.2021 г. до м. 12.2021 г. и за корпоративен данък По Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за 2021 г. Определен е срок за извършване на ревизията до 16.12.2022 г.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на „ГЕО МАР 03“ ЕООД е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ с йзх. №Р-22221922003448-040-002/14.07.2022 г. В отговор, от дружеството са представени документи.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на доставчици на ревизираното лице - „ТРЕЙД МЕЙК ЕНД СЪРВИЗ 2020“ ЕООД, „ЗЕТА ФИНАНС БЪЛГАРИЯ ГРУП“ ЕООД, „ЕВРИДИКА 555“ ЕООД, „ЙОХАНЕС“ ЕООД с ЕИК 2037 И 390, „БЕСТ СЪРВИСИЗ ЕВЪР“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и „Л. 1“ ООД с ЕИК И1326461. Резултатите от проверките са отразени в протоколи /ПИНН/. описани в ревизионния доклад.

С Протокол №Р-22221922003448-П.-001 /07.12.2022 г. са присъединени документите от извършена на „ГЕО МАР 03“ ЕООД ревизия по ЗДДС за периодите от 01.01.2021 г. до 31.07.2021 г. и за корпоративен Данък за 2020 г., приключила с РА №Р-22221921004174-091-001/20.05.2022 г. Цитираният ревизионен акт е обжалван по административен ред, като със Заповед №РД-04-16/22.07.2022 г., производството е спряно до влизане в сила на РА №Р-22221922002402-091-001/14.12.2020 г. и РА №Р-22002221006382/21.06.2022 г.

Ревизията е приключила с издаване на РА №Р-22221922003448-091-001/30.01.2023 г., издаден от издаден от В. В. В. - орган, възложил ревизията, и М. И. К., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП, С. - ръководител на ревизията. Актът е връчен на 31.01.2023 г.

„ГЕО МАР 03“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] е подало жалба вх. №53-06-1575/13.02.2023 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-263/21.02.2023 г. по регистъра на дирекция

ОДОП С., като с Решение № 653/19.05.2023 г., издадено от директора на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, относно определените допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за м.12.2021 г. и за корпоративен данък за 2021 г. в размер общо на 246 534,68 лв., в т. ч. главници 227 301,00 лв. и лихви 19 233,68 лв. ДРА е потвърден.

Ревизионният акт е оспорен и по съдебен ред с жалбата, по която е образувано настоящото дело.

По делото е приета ССЧЕ, която съдът изцяло кредитира.

От правна страна.

Жалбата е процесуално допустима. Жалбоподателят е адресат на акта, засегнат неблагоприятно от обективизираното в същия властническо волеизявление, поради което има правен интерес от оспорване. Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК и е насочена срещу индивидуален административен акт, подлежащ на пряк съдебен контрол за законосъобразност.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

Не се установяват пороци, обосноваващи нищожността на РА.

Същият е издаден от компетентен орган в кръга на определените му в закона правомощия.

Спазена е предписаната от чл. 120, ал. 1, пр. 1 ДОПК писмена форма по образца по чл. 120, ал. 3 ДОПК с всички задължителни реквизити по чл. 120, ал. 1, пр. 2, т. 1–8 ДОПК, включително мотиви, обосноваващи от фактическа и правна страна установените задължения по ЗДДС и ЗКПО с акцесорните им лихви по чл. 175, ал. 1 ДОПК и кореспондираща разпоредителна част при определяне резултатите по данъчни периоди. Фактическите констатации и правни изводи на РА са допълнени и така конкретизирани чрез тези по приложения към Ревизионен доклад. /РД/ №Р-22221922003448-092-001, съставляващ съгласно чл. 120, ал. 2, изр. 1 от ДОПК неразделна негова част. Възражение по чл. 117, ал. 5 ДОПК срещу РД не е заявено от ревизираното лице, поради което липсата на негово обсъждане в РА не е формален порок по чл. 120, ал. 2, изр. 2 ДОПК.

Ревизионното производство е проведено без допуснати съществени процесуални нарушения. Образувано е съгласно чл. 112, ал. 1 ДОПК с издаването на Заповед за възлагане на ревизия, като същите имат задължителното съдържание по чл. 113, ал. 1, т. 1 ДОПК – ревизираното лице е надлежно идентифицирано с данните по чл. 81, ал. 1, т. 2–5 ДОПК; определени са поименно и подлъжностно ревизиращите органи по приходите; конкретизирани са ревизираните задължения по ЗДДС и ЗКПО и

ревизираните периоди; даден е 3-месечен срок за извършване на ревизията съобразно чл. 114, ал. 1 ДОПК, който впоследствие е продължен /със ЗИЗВР/. Не е изтекъл преклузивният срок чл. 109, ал. 1, изр. 1 ДОПК. В рамките на ревизията от дружеството са изискани на основание чл. 37, ал. 2 и 3 ДОПК доказателства по нейния предмет, включително относно спорните доставки. Инициирани са насрещни проверки на доставчиците по чл. 45, ал. 1 ДОПК по спорните фактури, като ПИНП с приложенията са приобщени по преписката. Служебно са направени справки по информационните масиви на НАП за същите доставчици. Тази доказателствена съвкупност е формирана със законосъобразно извършени от ревизиращите органи процесуални действия. Ревизията е извършена в определения срок. За резултатите ѝ е съставен Ревизионен доклад. /РД/ №Р-22221922003448-092-001, съдържанието на който съответства на законовата норма на чл. 117, ал. 2, т. 1-10 ДОПК. Към него са приложени събраните от ревизията доказателства по чл. 117, ал. 3 ДОПК.

Относно приложението на материалния данъчен закон съдът намира следното:

ДОПК не съдържа особени правила относно разпределението на доказателствената тежест в производството по ревизия по общия ред на чл. 112–120 ДОПК, поради което субсидиарно приложение намират правилата за доказване, установени в АПК и ГПК (арг. от § 2 ДР на ДОПК). на „ГЕО МАР 03“ ЕООД черпи право на приспадане на данъчен кредит от спорните фактури, претендирайки го по съдебен ред след отказ за признаването му по ревизионния акт, поради което на основание чл. 154, ал. 1 ГПК и чл. 170, ал. 2 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК негова е тежестта да докаже всички факти, на които основава искането си за признаване на това право, за да установи, че са изпълнени условията за възникването и упражняването му. Неизпълнението на задължението на ответника по доказателствата не освобождава дружеството-жалбоподател от тежестта да докаже наличието на всички предпоставки за съществуването на твърдяното от него право. Жалбоподателят не може да се позове на проявена от ответника пасивност при попълване на делото с доказателства и по този начин да цели освобождаване от собственото си задължение за провеждане на пълно доказване на обстоятелствата, съставляващи основание на претенцията му за признаване на право на приспадане на данъчен кредит. Единствено жалбоподателят носи тежестта да докаже реалността на доставките по процесните фактури, тъй като той твърди положителния факт, че такива доставки са осъществени и именно в това твърдение се състои възражението му срещу незаконосъобразността на РА в обжалваната част. Същият следва да проведе пълно доказване на своето оспорване, като създаде сигурно убеждение у решаващия орган в съществуването на фактите и връзките между фактите. В съответствие с разпределението на доказателствената тежест както административният решаващ орган, така и съдът, имат правото, но и задължението да приемат за не настъпили тези правни последици, чийто юридически факт не е доказан.

Доказателствената тежест в производството е указана от съда с определение от 25.07.2023 г., като на страните е предоставена възможност да предприемат съответните процесуални действия.

В съответствие с нормата на чл. 6, ал. 1 ЗДДС доставка на стока е прехвърляне на

правото на собственост или друго вещно право върху стока, а такава по чл. 5, ал. 1 ЗДДС е всяка движима вещ. Аналогично е и легалното определение, дадено в чл. 14, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО, според което доставка на стоки е прехвърлянето на правото на разпореждане с материална вещ като собственик. Съгласно чл. 9, ал. 1 ЗДДС доставка на услуга е всяко извършване на услуга. Облагаема според чл. 12, ал. 1 ЗДДС е доставката на стока или услуга, извършена от данъчно задължено лице с място на изпълнение на територията на страната. Извършаването ѝ е данъчно събитие (чл. 25, ал. 1 ЗДДС), което в съответствие с чл. 25, ал. 2 ЗДДС възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена, а услугата е извършена. Тогава съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС данъкът за извършената облагаема доставка става изискуем и възниква задължение на регистрираното лице да го начисли. Едновременно с настъпване на изискуемостта на данъка на основание чл. 68, ал. 2 ЗДДС и чл. 167 от Директива 2006/112/ЕО възниква правото на приспадането му.

Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС данъчният кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон, за получени от него стоки или услуги по облагаеми доставки. Определяйки предпоставките за възникване на право на приспадане на данъчен кредит, националният законодател, транспонирайки чл. 168, б."а" от Директива 2006/112/ЕО, в нормата на чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС е уредил право на регистрирано лице да приспадне данъка за стоките или услугите, използвани за целите на извършваните от него облагаеми доставки, които стоки или услуги са му доставени или предстои да му бъдат доставени от доставчик, регистриран по този закон.

След като са налице предпоставките за възникването му, вече породеното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 вр. чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС подлежи на упражняване при условието по чл. 71, т. 1 ЗДДС - данъчно задълженото лице да притежава фактура, съставена в съответствие с чл. 114–115 ЗДДС с посочен на отделен ред данък за доставка на стоки или услуги, по които то е получател.

По аргумент от чл. 25, ал. 2 ЗДДС без реално извършена доставка на стока по смисъла на по чл. 6/9, ал. 1 ЗДДС данъчно събитие по чл. 25, ал. 1 ЗДДС не настъпва, респективно – не възниква изискуемост на данъка в хипотезата на чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС, а оттам – по аргумент от чл. 68, ал. 2 ЗДДС, не възниква и функционално свързаното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, поради което същото не може да бъде упражнено дори при наличие на хипотезата на чл. 71, ал. 1, т. 1 ЗДДС (аналогична на чл. 178, б."а" от Директива 2006/112/ЕО).

От горния анализ се установява, че възникването на правото на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС е обусловено от:

- качествата данъчнозадължено лице на доставчика и на получателя /вж. т. 25 от решението на СЕС по дело С-18/13/;

- своенето на данъчния документ от получателя – чл. 71, т. 1 З.;

- получаването на стоките/услугите по доставката /“...действителното извършване на облагаемата сделка...” според т. 30 от решението на СЕС по дело С-642/11/;

- отреждането на полученото за икономическата дейност на ДЗЛ /така т. 36 от решението на СЕС по дело C-153/11/.

Отсъствието на който и да е елемент от порождащия правото на приспадане фактически състав изключва възникването на правото. В процесния случай по мотиви, изложени по-долу, недоказани останаха третото и четвъртото условия.

В множество свои решения СЕС – напр. Решение от 06.12.2012 г. по дело C-285/11, Решение от 31.01.2013 г. по дело C-643/11 и др., приема, че за да се признае право на данъчен кредит е необходимо първо да се провери дали доставките са реално осъществени в съответствие с правилата за доказване по националното право. В решение на СЕС от 6 декември 2012 г. по дело C-285/11 г. изрично е посочено, че за да се установи, че на основание на процесните доставки на стоки е налице правото на приспадане, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от получателя за извършването на облагаеми сделки. В т. 32 е записано: „Запитващата юрисдикция е задължена в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право, да извърши глобална преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото“. „Ако в резултат от тази преценка се установи, че разглежданите в главното производство доставки на стоки са реално осъществени и впоследствие тези стоки са били използвани за целите на неговите облагаеми сделки, по принцип правото на приспадане не би могло да бъде отказано (т. 33).

От изложеното следва, че за да се признае правото на приспадане на ДДС, е необходимо стоките или услугите да са реално получени и да са използвани за целите на облагаеми сделки. От друга страна в т. 37 съдът допълва, че националните административни и съдебни органи следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че се прави позоваване на това право с измамна цел или с цел злоупотреба. Това е така, когато самото данъчнозадължено лице извършва данъчна измама. Действително в такъв случай не са изпълнени обективните критерии, на които се основават понятията за доставка на стоки или услуги, извършена от данъчнозадължено лице в това качество, и за икономическа дейност (т. 38). Това означава, че ако след преценка на всички елементи и фактически обстоятелства по делото, не може да се направи извод за действително предадени и получени от доставчика и получателя стоки и услуги, то правото на приспадане не следва да се признае.

Върховният административен съд нееднократно подчертава разликата между сделка в гражданскоправен смисъл и доставка за целите за данъчното облагане – разграничение, нормативно проведено в ЗДДС и Директива 2006/112/ЕО, които последователно си служат само с понятието “доставка”, не и “сделка”. Докато в гражданскоправен аспект е необходимо и достатъчно съгласието на страните по съществените условия на сделката, за да са облигационноправно обвързани от нея, за доставка по чл. 6, ал. 1 ЗДДС и чл. 14, ал. 1 Директива 2006/112/ЕО се изисква да е настъпило и вещно-транслативното правно действие. При доставки на движими вещи, определени по рода си (каквито са процесните), този правен ефект ще е настъпил, ако

правото на собственост върху тях е прехвърлено от доставчика с предаването им на получателя (което в настоящия случай остана недоказано) с оглед придобиването му по разпоредителна правна сделка по чл. 77, пр. 1 ЗС вр. чл. 24, ал. 2 ЗЗД или чрез добросъвестно владение от несобственик по чл. 77, пр. 3 вр. чл. 78, ал. 1 ЗС.

За пълнота на изложеното следва да се отбележи, че произходът на стоките не е обективен признак за доставка по чл. 6, ал. 1 ЗДДС и чл. 14, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО, нито е предпоставка за възникването или упражняване на право на приспадане на данъчен кредит. Съответно недоказването на произхода не означава автоматично, че стоката липсва и не може да е предмет на разпоредителна сделка. Доказването на произхода, обаче може да е индичия за физическото съществуване на стоките като обекти на собственост, годни като такива да бъдат прехвърляни. Подобни индичии биха могли да обезпечат тежщото върху ответника непълно насрещно доказване и са важен информационен източник при липсата на преки доказателства за реалност на извършената доставка.

С оглед яснота и избягване преповтаряне на правни мотиви, следващите правни изводи са обособени според естеството на престациите – доставки на услуги, а не по данъчни периоди или доставчици.

В настоящия случай се установява притежаване от РЛ на издадени данъчни фактури за доставка на услуги.

За да се твърди липса на доставка на услуга трябва да се установи, че доставчиците не са разполагали с необходимия технически, материален и кадрови ресурс за извършването на услугите или въпреки че са разполагали с такъв, същите услуги не са извършени от тях.

В процесния случай данъчните фактури за доставка на услуги са издадени от следните доставчици: „Трейд Мейк Енд Сървиз 2020“ ЕООД, „Зета Финанс България Груп“ ЕООД и „Евридика 555“ ЕООД. Услугите са: маркетинг и реклама, проучване на пазара на недвижими имоти, обучение по трудова безопасност, консултантска услуга за кандидатстване по проект и др. По делото обаче липсват доказателства за наличие на квалифицирани работници, наети по трудови и/или граждански договори, които да извършат съответните услуги, както и доказателства за подизпълнители на фактурираните услуги. Налице е липса на кадрова обезпеченост на доставчиците да извършат доставка на процесните услуги със собствен персонал предвид вида, характера и предмета на услугите. Не се твърди, а още по-малко се доказва, изпълнението на тези услуги от подизпълнители на доставчиците.

В хода на ревизионното производство, по отношение на дружествата-доставчици е установено, че съгласно данните, съдържащи се в подадените дневници за покупки по ЗДДС, за периодите, в които са издадени процесните фактури, те не са отразили фактури, доказващи реално извършвана стопанска дейност – телефонни, куриерски услуги, платени заходи за наем, за ел. енергия и т.н. Същите нямат деклариран обекти и не притежават дълготрайни материални активи.

С оглед на горния анализ се налага извод за липса на доставки на услуги по смисъла на чл. 12, ал. 1 ЗДДС, доколкото доставчиците не са разполагали с необходимия технически, материален и кадрови ресурс за извършването им.

Сред материалите по делото и приложенията към него са приложени единствено договори

между "ГЕО МАР 03" ЕООД и „Зета Финанс България Груп" ЕООД. Договори с „Трейд Мейк Енд Сървиз 2020" ЕООД и „Евридика 555" ЕООД не са представени. Тези даговори са следните: Договор от 18.01.2021 г. между "ГЕО МАР 03" ЕООД - Възложител и „Зета Финанс България Груп" ЕООД - Изпълнител е с предмет - „маркетингово проучване на пазара на строителство на офис сгради", със срок 10 месеца и цена 30 520 лв. без ДДС. (л.133 и следващите от папка 2/4). С приемателно-предавателен протокол от 16.12.2021 г. е констатирано, че „услугата приета с протокол от 16.12.2021 г." и „извършеното маркетингово проучване... в [населено място] се счита за окончателно извършена", като възложителят се е задължил да заплати дължимата по договора сума.; Договор от 15.01.2021 г. между "ГЕО МАР 03" ЕООД - Възложител и „Зета Финанс България Груп" ЕООД - Изпълнител е с предмет - „маркетингово проучване на пазара на жилищно строителство", със срок 10 месеца и цена 32 430 лв. без ДДС. С приемателно-предавателен протокол от 15.12.2021 г. е констатирано, че „услугата приета с протокол от 15.12.2021 г." и „извършеното маркетингово проучване... в [населено място] се счита за окончателно извършена", като възложителят се е задължил да заплати дължимата по договора сума.; Договор от 05.04.2021 г. между "ГЕО МАР 03" ЕООД - Възложител и „Зета Финанс България Груп" ЕООД - Изпълнител е с предмет - „маркетингово проучване на пазара на строителство на офис сгради", със срок 9 месеца и цена 27 500 лв. без ДДС. С приемателно-предавателен протокол от 14.12.2021 г. е констатирано, че „услугата приета с протокол от 14.12.2021 г." и „извършеното маркетингово проучване... в [населено място] се счита за окончателно извършена", като възложителят се е задължил да заплати дължимата по договора сума.; Договор от 15.02.2021 г. между "ГЕО МАР 03" ЕООД - Възложител и „Зета Финанс България Груп" ЕООД - Изпълнител е с предмет - „маркетингово проучване на пазара на жилищно строителство", със срок 10 месеца и цена 31 620 лв. без ДДС. С приемателно-предавателен протокол от 13.12.2021 г. е констатирано, че „услугата приета с протокол от 13.12.2021 г." и „извършеното маркетингово проучване... в [населено място] се счита за окончателно извършена", като възложителят се е задължил да заплати дължимата по договора сума.; Договор от 15.03.2021 г. между "ГЕО МАР 03" ЕООД - Възложител и „Зета Финанс България Груп" ЕООД - Изпълнител е с предмет - „маркетингово проучване на пазара на строителство на офис сгради", със срок 9 месеца и цена 28 550 лв. без ДДС. С приемателно-предавателен протокол от 10.12.2021 г. е констатирано, че „услугата приета с протокол от 10.12.2021 г." и „извършеното маркетингово проучване... в [населено място] се счита за окончателно извършена", като възложителят се е задължил да заплати дължимата по договора сума.; Договор от 12.02.2021 г. между "Г. М. 03" Финанс България Груп" ЕООД - Изпълнител е с предмет - „маркетингово проучване на пазара на жилищно строителство", със срок 10 месеца и цена 31020 лв. без ДДС. С приемателно-предавателен протокол от 09.12.2021 г. е констатирано, че „услугата приета с протокол от 09.12.2021 г." и „извършеното маркетингово проучване... в [населено място] се счита за окончателно извършена", като възложителят се е задължил да заплати дължимата по договора сума.; Договор от 10.02.2021 г. между "ГЕО МАР 03" ЕООД - Възложител и „Зета Финанс България Груп" ЕООД - Изпълнител е с предмет - „маркетингово проучване на пазара на строителство на офис сгради", със срок 10 месеца и цена 29 585 лв. без ДДС. С приемателно-предавателен протокол от 08.12.2021 г. е констатирано, че „услугата приета с протокол от 08.12.2021 г." и „извършеното маркетингово проучване... в [населено място] се счита за окончателно извършена", като възложителят се е задължил да заплати дължимата по договора сума.; Договор от 10.03.2021 г. между "ГЕО МАР 03" ЕООД - Възложител и „Зета Финанс България Груп" ЕООД - Изпълнител е с предмет - „маркетингово проучване на пазара на жилищно строителство", със срок 9 месеца и цена 28 275 лв. без ДДС. С приемателно-предавателен протокол от 07.12.2021 г. е констатирано, че „услугата приета с протокол от 07.12.2021 г." и „извършеното маркетингово проучване... в [населено място] се счита за окончателно извършена", като възложителят се е задължил да заплати дължимата по договора сума.; Договор от 08.02.2021 г. между "ГЕО МАР 03" ЕООД - Възложител и „Зета

Финанс България Груп" ЕООД - Изпълнител е с предмет - „маркетингово проучване на пазара на строителство на офис сгради", със срок 10 месеца и цена 33 580 лв. без ДДС. С приемателно-предавателен протокол от 06.12.2021 г. е констатирано, че „услугата приета с протокол от 06.12.2021 г." и „извършеното маркетингово проучване... в С. град се счита за окончателно извършена", като възложителят се е задължил да заплати дължимата по договора сума.; Договор от 05.03.2021 г. между "ГЕО МАР 03" ЕООД - Възложител и „Зета Финанс България Груп" ЕООД - Изпълнител е с предмет - „маркетингово проучване на пазара на жилищно строителство", със срок 9 месеца и цена 26 820 лв. без ДДС. С приемателно-предавателен протокол от 03.12.2021 г. е констатирано, че „услугата приета с протокол от 03.12.2021 г." и „извършеното маркетингово проучване... в С. град се счита за окончателно извършена", като възложителят се е задължил да заплати дължимата по договора сума.

От анализа на тези договори се установява, че в нито един от тях не е посочено за кой град/район се отнася възложеното маркетингово проучване, а в приемателно-предавателните протоколи са посочени градове, за които се отчита изпълнение.

Извод за реално извършване на услугите вписани като основание за издаване на фактурите в договора не може да бъде направен и на база издадените съпроводителни документи. От страна на „Трейд Мейк Енд Сървиз 2020" ЕООД - не са представени съпроводителни документи към фактурите; „Зета Финанс България Груп" ЕООД - представени са договори и приемателно- предавателни протоколи, които обаче не установяват реално извършване на маркетинг и реклама, проучване на пазара на недвижими имоти, обучение по трудова безопасност, консултантска услуга за кандидатстване по проект и др., каквито основания са вписани във фактурите; „Евридика 555" ЕООД - няма представени договори, има съставени към всяка фактура един от следните два документа: Протокол за приемане на извършената работа от дата или Констативен протокол (образец 19) от дата. В протоколите, които се отнасят за СМР има описание на дейности с количества и стойности, а в другите протоколи са посочени само като услуга с обща стойност. В тази връзка съдът изцяло кредитира и заключението на вещото лице по допуснатата и приета съдебно-счетоводна експертиза в частта относно счетоводното отразяване на стопанските операции. Така в.л. е констатирала, че „Трейд Мейк Енд Сървиз 2020" ЕООД - не са представени счетоводни извлечения от сметки, от които да се вижда счетоводното отразяване на фактурите; „Зета Финанс България Груп" ЕООД - представени са извлечения от сметка 401 - Доставчици, контрагент 592 - „Зета Финанс България Груп" ЕООД, според което всички фактури са отразени като задължение - обща стойност 359 880,00 лв. с ДДС, начислени са като разходи за външни услуги по сметка 602 и ДДС от покупки по сметка 4531 (А.442 и А.440 от папка 314); „Евридика 555" ЕООД - представено е извлечение от сметка 401 - Доставчици, контрагент 280 - „Евридика 555" ЕООД, според което всички фактури са отразени като задължение - обща стойност 567 000,07 лв. с ДДС, отразени са като разплатени в брой 343 554,80 лв., в т.ч. 55 610,07 лв. салдо от 2020 г., остатък на задължение към 31.12.2021 г. 279 055,34 лв. (л.218 - л.219 от папка 2/4); съответно извършени разплащания към „Трейд Мейк Енд Сървиз 2020" ЕООД - няма данни за плащания. Съгласно представена декларация от 14.02.2022 г., Г. М. 03" ЕООД има задължение към „Трейд Мейк Енд Сървиз 2020" ЕООД на стойност 360 324,00 лв., което съвпада с общата стойност на издадените фактури (л.458 от папка 314), съдът обаче счита, че подобна декларация е частен документ, който следва да се цени наред с останалите доказателства по делото, които не подкрепят защитната теза на жалбоподателя. „Зета Финанс България Груп" ЕООД - няма данни за плащания. Съгласно представена декларация от 14.02.2022 г., Г. М. 03" ЕООД има задължение към „Зета Финанс България Груп" ЕООД на стойност 359 880,00 лв., което съвпада с общата стойност на издадените фактури, но по аналогични съображения не следва да се кредитира като документ установяващ реално

извършено заплащане; „Евридик 555“ ЕООД - представени са към по-голямата част от фактурите копия на фискални бонове, които не се четат, и доколкото доказателствената тежест за установяване на благоприятен за страната факт тежи върху този който твърди настъпването му, съдът намира, че жалбоподателя следва да понесе своеобразната процесуална санкция на чл.154 от ГПК вр. с пар.2 от ДОПК, като съдът приеме за неосъществени твърдяните, но не доказани факти.

В обобщение следва, че липсата на преки доказателства за реалност на доставките на услуги, каквито ревизираното лице при проявена дължима грижа е могло да обезпечи още в хода на своята търговска дейност, като съставя различни по вид писмени доказателства (договори, приемо-предавателни протоколи, стокови разписки, протоколи за извършена работа и др.) дава основание на настоящия съдебен състав да приеме за неуспешно проведено от страна на жалбоподателя главно и пълно доказване на настъпване на юридически факти, водещи до възникване на право на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури. Само като индиция (а не и като пряко доказателство), подкрепяща извода за нереалност на доставките е и фактът, че само едно от дружествата-доставчици е представило документи за целите на извършените насрещни проверки, а останалите не са намерени, за да бъдат установени релевантни факти и обстоятелства в техните счетоводства. Неоткриването на третите лица на адресите на управление само по себе си не може да формира изводи във вреда на ревизираното лице, но доказателствената празнота следва да се цени наред с всички останали факти и обстоятелства, установени по време на данъчната ревизия.

II. Относно задълженията по ЗКПО:

С оспорвания ревизионен акт са установени данъчни задължения за корпоративен данък, като на осн. Чл.26, ал.2 от ЗКПО финансовият резултат на „ГЕО МАР 03“ ЕООД за 2021 г. е преобразуван в увеличение със сумата в размер на 600 170,00 лв. /300 270,00 лв. по фактури на „ТРЕЙД МЕЙК ЕНД СЪРВИЗ 2020“ ЕООД и 299 900,00 лв. по фактури на „ЗЕТА ФИНАНС БЪЛГАРИЯ ГРУП“ ЕООД. На същото правно основание финансовият резултат на жалбоподателя е увеличен и със сумата от 472 500,07 лв., представляваща отчетените разходи по 63 фактури с издател „ЕВРИДИКА 555“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], описани на стр. 21 - 23 от РД.

Съобразно действащата нормативна уредба, за да е налице правото на приспадане на данъчен кредит за получателя по доставките, какъвто е жалбоподателя, следва да са изпълнени условията на чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС, както и да не са намерили проявление ограниченията на това право визирани в чл. 70 от с.з. Видно от разпоредбата на чл. 68 от ЗДДС, 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. Чл. 69, ал. 1 от ЗДДС съдържа изискването стоките или услугите, предмет на доставката, да се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, за да има право лицето да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Правото на приспадане на данъчен кредит възниква за получателя, при условие че същият притежава данъчен документ, издаден по реда на ЗДДС и съдържащ изискуемите реквизити.

В хода на ревизията е установено, че фактурите, издадени от „Трейд Мейк Енд Сървиз 2020“ ЕООД, „Зета Финанс България Груп“ ЕООД и „Евридика 555“ ЕООД са за доставки, за които няма доказателства да са реално извършени, поради което е прието, че на жалбоподателя не следва да се признае право на приспадане на данъчен кредит за тях. В контекста на

изложеното по-горе настоящият съдебен състав намира това заключение за правилно, тъй като се гради на правилно установена фактическа обстановка и изводи, базирани на надлежно събран доказателствен материал.

С издадените от „Трейд Мейк Енд Сървиз 2020“ ЕООД, „Зета Финанс България Груп“ ЕООД и „Евридика 555“ ЕООД фактури са документирани услуги. Жалбоподателят не прилага документи, както и не излага твърдения, които да опровергават констатациите в РА, поради което настоящата инстанция, че фактическата обстановка е установена коректно. Доколкото с фактурите, издадени от посочените доставчици са фактурирани услуги, то от съществено значение е наличието на кадрова и материална обезпеченост за извършването им. В тази връзка, от извършените насрещни проверки и такива в информационните масиви на НАП, не се установява наличие на лица, наети по трудови правоотношения.

Жалбоподателят, като лице, което черпи благоприятни за себе си правни последици, носи доказателствена тежест за установяване с всички допустими доказателствени средства реалността на доставките и материално-правните предпоставки по ЗДДС за възникване и упражняване право на приспадане на данъчен кредит. Т. доказване не е проведено нито пред ревизиращите органи, нито в настоящото съдебно производство, което води до обосноваване извод за липса на доказателства за реално осъществени стопански операции, документирани с процесните фактури. Обосноваването на липса на доставка за целите на ЗДДС рефлектира пряко и на отчетените разходи за тези доставки по ЗКПО. Именно във връзка с това, органите по приходи са извършили допълнително преобразуване за целите на данъчното облагане в увеличение, като декларираният данъчен резултат за 2021 г. - данъчна печалба на стойност 100 779,92 лв. е увеличен с 1 072 670,07 лв. на данъчна печалба на стойност 1173 449,99 лв., при което корпоративният данък е в размер на 117 344,99 лв. След приспадане на внесения авансов данък -12 000,00 лв. остава за внасяне сумата от 105 344,99 лв., която е установена като задължение с РА. В случая е установено, че ревизираното лице не може да представи доказателства за реалното извършване на стопанските операции. Чрез осчетоводяване на разходи, които не са реално извършени, жалбоподателят намалява финансовия си резултат и това води до плащане на корпоративен данък в по-малък размер от действително дължимия. Във връзка с това са изпълнени хипотезите на чл. 26, ал.2 от ЗКПО, поради което съдът намира, че финансовият резултат е преобразуван и правилно и законосъобразно, вследствие на което правилно е определен допълнителен корпоративен данък.

Горният правен анализ обуславя извод за неоснователност на жалбата.

На основание чл. 81 ГПК във вр. с § 2 ДР на ДОПК съдът следва да се произнесе по претенциите на страните за присъждане на разноски. Предвид изхода на делото и на основание чл. 161, ал. 1, изр. 3 ДОПК в полза на ответника следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение в размер на 500 лв., определен по реда на чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения. По аргумент от противното на чл. 161, ал. 1, изр. 1 ДОПК на жалбоподателя разноски не се дължат, като при отхвърляне на претенцията за разноски, съобразно константната практика на ВКС, не се постановява нарочен диспозитив.

С тези мотиви, съдът

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалба на „ГЕО МАР 03“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] срещу Ревизионен акт №Р-22221922003448-091-001 от 30.01.2023 г., издаден от В. В. В. - орган, възложил ревизията, и М. И. К. - ръководител на ревизията, в частта, в която е потвърден с Решение № 653/19.05.2023 г., издадено от директора на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, относно определените допълнителни задължения по ЗДДС за м.12.2021 г. и за корпоративен данък за 2021 г. в размер общо на 246 534,68 лв., в т. ч. главници 227 301,00 лв. и лихви 19 233,68 лв.

ОСЪЖДА „ГЕО МАР 03“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] да заплати на Териториална дирекция на НАП С. сумата от 500 лв. разноски по делото.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.