

# РЕШЕНИЕ

№ 8033

гр. София, 29.12.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 12 състав**, в публично заседание на 31.10.2022 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Наталия Ангелова**

при участието на секретаря Цонка Вретенарова, като разгледа дело номер **1130** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство по делото е по реда на чл. 156 и следващите от ДОПК. Делото е образувано по жалба от дата 23.12.2021г., подадена от "Д.Р.А.К." ЕООД с ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], ет.3, ап.7, представлявано от управителят си Й. П., чрез упълномощен адвокат Л. И. Л.-Г., срещу Ревизионен акт (РА) № Р-222214200082-55-091-001/03.08.2021, издаден от М. К. - орган, възложил ревизията и А. И. - ръководител на ревизията, като жалбата е подадена на основание чл.156, ал.5 ДОПК - в 30 дневния срок от мълчаливото потвърждаване на РА.

При условията на чл.156, ал.7 ДОПК, с Решение № 1996/30.12.2021г. директорът на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при Централно управление - С. на Националната агенция за приходите, е изменил РА в частта за установените резултати по ЗДДС за данъчни периоди м. 08. 2016г. като е определил задължения в размер на 5 627,79 лв. и месец 09.2016 г. - в размер на 2 906,85лв. , и е потвърдил РА в останалата оспорена част - за останалите данъчни периоди от м. 01.2015г. до м. 07.2020г. подробно описани в жалбата до съда от дата 23.12.2021г.

С жалба от 13.01.2021г., са изложени съображения по мотивите на решението, с които е потвърден РА, и уточнено, че се оспорва на основание чл.156, ал.1 ДОПК РА в частта, в която не е отменен с решението на директора.

Жалбоподателят претендира, че от негова страна са представени обяснения относно изпълнението на договорите с доставчиците му, "работата по договорите и анексите

била приета от възложителя със съответните протоколи", претендира също реалност на доставките на основание представените доказателства за сключени договори от с негови клиенти въз основа на изпълнението на договорите от всеки от доставчиците. Счита за необосновани изводите на органите по приходите реализирането на посредническа услуга и нейното доказване се извършвало първо чрез изследване на резултата от извършеното посредничество, необходимо било според жалбоподателя също "да се изследва възможността на лицето да участва при реализирането на доставките, познанията му за пазара, изградените контакти и т.н", именно това не било направено от органите по приходите, а вместо това било акцентирано върху непредставянето на документи, без да е уточнено какви точно документи се изискват и "които се изключват от търговската логика и практика в съответната сфера", изискването за представяне на "конкретни доказателства" водело до прилагането на напълно формален подход при определяне на правилата на доказване. Това съставлявало нарушение на принципа за обективност и в противоречие с необходимостта от пълно и всеотранно изясняване на фактическата обстановка, тенденциозно се игнорирали доказателства, които не обслужвали тезата на ревизиращите органи. Посочва примери за изводи на РД на стр.11 и 19. Позовава се на съдебна практика на ВАС (Решение №14637/26.11.2020г. по адм.д. 7147/2020г. на ВАС, Решение № 2936/04.03.2021г. по адм.д.10993/2020г., Решение №10575/30.07.2020г. по адм.д. 5276/2020г. на ВАС) и на СЕС (цитира С-324/11 Gabor Toth): не можело получателят да отговаря за действията и бездействията на доставчика, да доказва тяхната обезпеченост, включително кадрова за извършване на доставките, от получателят по доставката можело да се изисква да представи само тези доказателства, които са съставени заедно с прекия доставчик и са двустранно подписани. Съществувало разминаване в тезата на органите по приходите, тъй като от една страна аргументирали доставка, не от посочените в процесните фактури доставчици, а от друга, че изобщо не било доказано получаването на предмета на доставките и използването му. в независимата икономическа дейност на ревизираното лице - в абзац 1, стр.34 от решението на директора. Позовава се и на приетото на стр.33 от решението на директора - възприетият като втори отрицателен факт- липсата на доказателства за кадрова обезпеченост. Счита, че нито едната от двете тези не намирала опора нито в закона, нито можело да бъде подкрепена от фактите и обстоятелствата, от значение за конкретния казус. Счита, че тежестта да докаже всички елементи, които пораждаат конкретно задължение е върху органа по приходите, защото за него е благоприятен административния акт (ст. 30 от жалбата) като счита за приложим чл.170, ал.1 АПК вр. пар.2 ДР на ДОПК.

В заключение се твърди, че органите по приходите са формирали изводите си че липсват реални доставки, документирани в издадените от "Лион Инвест Груп" АД , "Инвест 20000" АД , "Антика Консулт" ЕООД и Ф. Консулт" ЕООД фактури, като липсвал подробен анализ на събрания доказателствен материал, неправилно била интерпретирана фактическата обстановка, което попречило да се приложат относимите правни норми.

Пред съда жалбата се поддържа от адв. П. , иска от съда да уважи жалбата и отмени РА в оспорената част. Въз основа на съдебно-счетоводната експертиза била потвърдена последващата реализация на спорните доставки, потвърждавало се участието на дружеството -жалбоподател в много обществени поръчки, както и редица договори, въз основа на които били реализирани приходи, претендира

разноски по списък, представи доказателства за плащането им- за адвокатско възнаграждение - 15 168,00 лв., за държавна такса 50 лв. и за възнаграждение на вещото лице 0 1000 лв., общо 16 218 лв. по представен списък, фактура и платежно нареждане за адвокатското възнаграждение.

Ответникът - директорът на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при Централно управление на Националната агенция за приходите, чрез юрк. Н., оспори жалбата изцяло, иска от съда да отхвърли същата като неоснователна и недоказана по съображенията, изложени в решението на директора, претендира се, че подробно са обсъдени всички доказателства и фактури. В приетото заключение вещото лице единствено посочило и изброило какви последващи доставки са отчетени от жалбоподателя, но не следвало, че последващите договори произтичали от спорните по делото доставки. Претендира юрисконсултско възнаграждение в размер на 13 198 лв. и направи възражение за прекомерност на претендирания адвокатски хонорар.

По делото са приети доказателствата по административната преписка, изслушано е и заключение на вещо лице по съдебно -икономическа експертиза.

Административен съд София град, като обсъди доказателствата по делото , взе предвид доводите и възраженията на страните, извърши дължимата проверка по реда на чл.160, ал.2 ДОПК, от фактическа и правна страна приема следното:

По допустимостта на жалбата.

По административен ред РА. е оспорен с жалба от дата 23.08.2021г. по регистъра на ТД на НАП, само в частта на установените допълнителни задължения по ЗДДС поради непризнат данъчен кредит общо в размер на 754 555.00 лв. по фактури, издадени от „АНТИКА КОНСУЛТ“ ЕООД; „ИНВЕСТ 2020“ АД; „ЛИОН ИНВЕСТ ТРУП“ АД; „СКАЛИТ ИНЖЕНЕРИНГ“ ЕООД и „ФМК КОНСУЛТ“ ЕООД.

ЕИК[ЕИК] и начислените лихви за забава в размер на 312 326.28 лв. за данъчни периоди: от м. 01.2015 г. до м. 07.2020 г. и м. 09.2020 г. като незаконосъобразен. РА е връчен електронно на 09.08.2021г. (разписка на л. 126 от делото). Съобразно тези данни, жалбата по административен ред е подадена в срок.

Директорът на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" С. при Централно управление на Националната агенция за приходите., не се е произнесъл по жалбата в срока по чл.155, ал.1 ДОПК, предвид на което дружеството на дата 23.12.2021г. подава жалба до съда срещу РА в посочените части. Тази жалба е подадена на основание чл.156, ал.5 ДОПК и в 30 дневният срок от мълчаливото потвърждаване на РА.

При условията на чл.156, ал.7 ДОПК, с Решение № 1996/30.12.2021г. директорът на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при Централно управление - С. на Националната агенция за приходите, е изменил РА в частта за установените резултати по ЗДДС за данъчни периоди м. 08. 2016г. като е определил задължения в размер на 5 627,79 лв. и месец 09.2016 г. - в размер на 2 906,85лв. , и е потвърдил РА в останалата оспорена част - за останалите данъчни периоди от м. 01.2015г. до м. 07.2020г. подробно описани в жалбата до съда от дата 23.12.2021г.

С жалба от 13.01.2021г., са изложени съображения по мотивите на решение, с които е

потвърден РА, и уточнено, че се оспорва на основание чл.156, ал.1 ДОПК РА в частта, в която не е отменен с решението на директора, като уточнява, че по доставчици, издали спорните фактури, РА се оспорва в следните части:

- 1) "Лион Инвест Груп" АД, - отказано право на приспадане на данъчен кредит по 103 фактури общо в размер на 318 920,00лв. за данъчни периоди през 2014- 2017г.
- 2)по фактурите от "Инвест 2000" АД общо 87 броя и в общ размер от 226 466,70 лв. за данъчни периоди през 2016 - 2019г.
- 3) по фактурите от "Антика Консулт" ЕООД - 145 533,33 лв. по 58 броя фактури през данъчни периоди 2018- 2019г.
- 4)по фактурите от "ФМК Консулт" ЕООД 8 броя общо за 24 000 лв. за данъчни периоди през 2020г.
- 5) по фактура № 353/25.03.2016г. от "Скалит Инженеринг" ЕООД с предмет покупка на профили, винкели и болтове с ДДС 635,20лв.

Решение № 1996/30.12.2021г. на ответника е издадено в срока по чл.156, ал.7 ДОПК, от компетентен орган - директорът на дирекцията, предвид на което решението е породило правните последици на частичното изменение на РА и дружеството-жалбоподател няма правен интерес от оспорването на РА в частта, по броя фактури от "Лион Инвест Груп" АД за данъчен кредит общо в размер на 39 000,00 лв. за покупко-продажбата на машина за пакетаж.

При така изложеното, оспорването е в съответствие с чл.156 ДОПК и съдът следва да разгледа жалбата по същество.

По издаването на РА от компетентен орган, при спазването на изискванията за съдържание и форма и процесуалните правила.

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221420008255-020-001/ 22.12.2020 г., издадена от М. А. К., па длъжност началник сектор „Ревизии“ В Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С.. Със ЗВР е възложено извършването на ревизия на „Д.Р.А.К.“ ЕООД за установяване на задължения по ЗДДС за данъчни периоди от м. 01.2015 г. до м. 09.2020 г., тази заповед е изменена със заповеди от 30.04.2020 г., 27.05.2020 г., 16.04.2021 г. и №Р-22221420008255-020-005/16.04.2021 г. също издадени от М. А. К. на посочената длъжност. За компетентността на органа да възлага ревизии е представена Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С., издадена на основание чл.112, ал.2 ДОПК.

Със ЗВР и заповедите за изменението, извършването на ревизията е възложено на А. И. главен инспектор - ръководител на ревизията и на органите по приходите Я. Т. и Д. И. . Именно тези органи са издали Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221420008255-092-001/09.06.2021 г., връчен по електронен път същата дата ревизираното дружество. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК на дата 07.07.2021 г. е постъпило писмено възражение срещу констатациите в РД, което е прието за неоснователно от издателите на ревизионния акт.

Процесният РА №Р-22221420008255-091-001/03.08.2021 г. е издаден от М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и А. Л. И., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, с оглед на което е издаден от компетентни органи по чл.119, ал.2 ДОПК.

Актовете на органите по приходите са издадени като електронни документи и са

връчвани по електронен път на ревизираното дружество, като по реда на чл. 184 ГПК -- възпроизведени на хартиен носител са представени разпечатки от файловете за служебно извършена проверка на електронните подписи на всеки орган по приходите, представени от ответника, приети като доказателство по делото и неоспорени от другата страна.

Въз основа на изложеното и като взе предвид съдържанието от формална страна, съдът намира, че актовете на органите по приходите са издадени в предвидената писмена форма и с необходимото съдържание, предвидено по чл. 113, чл. 117, ал.2 и чл.120, ал.2 ДОПК.

В хода на ревизионното производство не са допуснати нарушения на процесуалните правила, всички актове на органите по приходите са връчвани на ревизираното лице, в това число същото в отговор на тях е представило доказателства и писмени обяснения в защита на правата си.

В хода на ревизионното производство са приложени предвидени в ДОПК способности за събиране на доказателства чрез допустими доказателствени средства. Така е изготвено искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ) до ревизираното лице - две искания, в отговор на които дружеството е представило доказателства. На доставчиците "Лион Инвест Груп" АД и "СКАЛИТ ИНЖЕНЕРИНГ" са извършени насрещни проверки, документирани с протоколи. Изискани са и документи от трети лица, в това число и клиенти на дружеството. Извършено било и посещение в счетоводството на дружеството, за преглед и анализ на търговските и счетоводните документи, документирано с протокол от 19.05.2021г. Също органите по приходите са извършили проверки в информационните бази данни на НАП и установили информация за упражненото право на данъчен кредит. Тези процесуални действия съответстват на предвидените такива по чл. 37 - чл. 57 ДОПК.

На основание всичко изложено, съдът приема, че РА е издаден от компетентни органи по чл.119, ал.2 ДОПК, при спазване на изискванията за съдържание и форма, без да е допуснато нарушение на срока по чл.109 ДОПК и в рамките на законосъобразно образувано ревизионно производство, проведено при спазване на процесуалните правила и зачитане на правата на ревизираното лице, при спазване и на принципа за служебното начало при събирането на доказателства.

По материалната законосъобразност на РА съдът приема следното:

През ревизираните данъчни периоди дружеството -жалбоподател е извършвало доставки, свързани с основната му икономическа дейност - автоматизация на процеси, доставка на компостираща и сепарираща техника. Предвид естеството на договорите, по които са издадени спорните фактури, органите по приходите сега изискали писмени обяснения относно отношенията им с Д.Р.А.К.ЕООД, въз основа на получените отговори от дружествата "Емос" АД, "Лендфил" АД, "Ейч Ти Ай България" ЕООД, "Еко Кълекшън" ЕООД и "Ново Стъкло" ЕАД, контактите са осъществявани чрез среща с представители на IFE Aufbereitungstechnik G., чийто представител е дружеството-жалбоподател и чрез неговия управител - Й. П., или чрез сайта на немската фирма. В РД, РА и в решението на ответника съответните органи са направили извод, че ревизираното дружество се е свързвало със своите клиенти пряко, без опосредени връзка с други български дружества, или чрез немското дружество, на което е представител.

Фактичката обстановка по делото не е спорна, спорни са преценката на доказателствата и правните изводи, обосновали отказаното право на приспадане на данъчен кредит с РА, потвърдено в решението на директора.

По доставката от "Скалит Инженеринг" ЕООД

Не е доказано, че предметът по фактура № 353/25.03.2016г. за доставка от "Скалит Инженеринг" ЕООД на метални профили винкели и болтове е свързан с икономическата дейност на жалбоподателя. Изводите на органите по приходите и в решението на ответника следва да бъдат споделени като краен извод, но не на основание, че не е доказана реалната доставка, нито на основанията, изложени по отношение на доставчика, а на основание, че дружеството не е аргументирало къде са вложени тези стоки, защо са закупени, тоест, не става ясно каква е връзката на тези стоки с икономическата дейност на дружеството - на основание чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС.

За доставката по фактура № 353/25.03.2016г. от жалбоподателят е представена фактурата, и копие на фискален бон, при проверката на доставчика не са представени доказателства, фактурата била отразена в дневника за продажби на доставчика, през март доставчикът е имал подадени уведомления за три лица по трудов договор на длъжност работник в строителството, имало е регистрирано фискално устройство в обект офис за строителни услуги, отчитани били приходи от продажби, но не можело да се установи за кои точно, тъй като били в големи размери. За стоките по фактурата не били представени доказателства за произход, за съхранението им, за транспорт на закупените профили. Неотнормими към възникването на данъчно събитие с предмет доставка на стока са доводите на органите по приходите, свързани с отчитането на големи обороти по фискалното устройство на доставчика, нито непредставените доказателства за произхода, транспорта и съхранението на стоките по конкретната фактура. Доставчикът има място на икономическа дейност, свързана с предмета на фактурата, води отчетност по ДДС и с конкретната фактура.

Съдът намира, че представените доказателства от жалбоподателя и посочените обстоятелства за доставчика, не водят до обосновано съмнение за фиктивност на доставката по тази фактура. Следва да се приеме, че е доказано възникнало данъчно събитие, свързано с доставката на стоките, описани във фактурата, поради което правното основание по чл.68, ал.1, т.1 вр. чл.6 ЗДДС да не бъде признато правото на данъчен кредит е неприложимо.

Следва да се посочи, че в първата жалба по делото, дружеството е описало доводите на органите по приходите, но без да аргументира конкретно или да обоснове допълнително правото си. Доводът, че дружеството не е посочило, използването на стоките за дейността си, не е обсъждан. Идентично и във втората жалба, след решението на ответника, в което този довод изрично е споменат. Следва да се посочи, че по искането за изслушване на заключение на вещо лице, жалбоподателят не е включил доставката от "Скалит Инженеринг" в обхвата на поставените задачи. При тези обстоятелства, съдът приема, че жалбоподателят нито е изложил твърдения нито обосновал с доказателства, че предметът на доставка по разглежданата фактура е свързан с икономическата му дейност.

За да бъде упражнено правото на данъчен кредит, следва освен изискването по чл.68, ал.1, т.1 ЗДДС, при условията на кумулативност да са изпълнени и изискванията по чл.69, ал.1, т.1 ЗДДС - доставката да е свързана с

икономическата дейност на получателя.

**Що се касае до формалните изисквания** за съдържанието на спорните фактури, то видно от изслушаното заключение на вещото лице, фактурите са анализирани по всеки от договорите и по доставчици, като имат следният предмет :

1) от "Лион Инвест Груп" ЕООД по договора от 10.09.2014г. - предметът по фактурите е "възнаграждение по договор от 10.09.2014г.", описани подробно на стр. 3-6 от заключението на вещото лице

2)от "Лион Инвест Груп" ЕООД по договора от 03.01.2014г. - предметът по фактурите е "възнаграждение по договор от 03.01.2014г.", описани подробно на стр. 7-9 от заключението на вещото лице

3)от "Лион Инвест Груп" ЕООД по договора от 03.08.2015г. - предметът по фактурите е "комисионно възнаграждение по договор за посредничество от 03.08.2015г.", описани подробно на стр. 11 от заключението на вещото лице

4)от "Инвест 2020" АД по договор за представителство от 04.03.2016г. и договор с идентичен предмет от 03.01.2017г. - предметът по фактурите е "възнаграждение по договор от 04.03.2016г." и "възнаграждение по договор от 03.01.2017г." - л.13-15 от заключението.

5)от "Антика Консулт" ЕООД по договор за поръчка от 05.01.2018г. и договор за поръчка с идентичен предмет от 03.01.2019г., фактурите са с предмет "възнаграждение по договор за поръчка от 05.01.2018г. " и "възнаграждение по договор за поръчка от 03.01.2019г. "

Така описаният предмет на доставките - **"възнаграждение по договор"** не съответства на формалните изисквания за съдържание на фактурите, както по националното право, така и по правото на ЕС - по чл. 71, т.1 ЗДДС вр. чл.114, ал.1, т.9 ЗДДС и чл.226, т.6 от директива 2006/112/ЕО за съдържание на фактурата - относно изискването за посочване на вида на стоката или естеството на услугата, количество и стойност. В подкрепа на този извод са следните правни съображения: Едно от изискванията за да бъде упражнено правото на приспадане на данъчен кредит от получателя по облагаема доставка, и което жалбоподателят претендира, че е изпълнено, е лицето да притежава данъчен документ по чл.71, т.1 от ЗДДС. Доставчикът следва да издаде фактура, която за да бъде основание за приспадането на данъка. Съгласно чл.71, т.1 ЗДДС фактурата следва да отговаря на минималните нормативно установени изисквания за съдържанието ѝ, необходими за целите на приспадането и за осъществяване на контрола от органите по приходите - изискванията на чл.114 от ЗДДС и чл.226 от Директивата за ДДС, както и на изискванията на Закона за счетоводството. Съгласно член 178, буква а) от Директива та за ДДС, упражняването на правото на приспадане по член 168, буква а) от тази директива, е обусловено от притежаването на фактура. Съгласно член 220, точка 1 от същата директива, фактура се издава за всяка доставка на стоки или услуги, която данъчнозадължено лице е извършило за друго данъчнозадължено лице. Също в член 226 от Директивата се уточнява, че доколкото не е предвидено друго в специалните разпоредби, за целите на ДДС само посочените в този член данни задължително трябва да са посочени

във фактурите, издадени в съответствие с член 220 от същата директива. Държавите членки не следва да въвеждат условия за упражняването на правото на приспадане на ДДС, които не са изрично предвидени в разпоредбите на Директива 2006/112. Това следва от член 273 от тази директива, който предвижда, че държавите членки могат да наложат задължения, които считат за необходими за осигуряване на правилното събиране на ДДС и за предотвратяване на избягването на данъчното облагане, но тази възможност не може да се използва, за да се налагат допълнителни задължения при фактурирането спрямо предвидените в частност в член 226 от посочената директива изисквания.

Съдът на ЕС приема, че следва да се откаже правото на приспадане по фактурите, които не съответстват на изискванията за съставянето им. По т.1 от диспозитива на Решението от 08 май 2013г. по дело С – 271/12, Petroma T., Съдът на ЕС е приел, че правото на приспадане може да се откаже на данъчнозадължените лица, получатели на услуги, **които разполагат с непълни фактури, дори ако в допълнение на последните след приемането на решението за отказ, е предоставена информация с цел доказване на действителното им извършване, естеството и стойността им.** По т.30 от решението по делото A. Colle на Съда на ЕС, е прието, че сделките трябва да бъдат облагани като се вземат предвид обективните им характеристики, а по т.31 от същото решение, е прието, **че принципът на данъчен неутралитет изисква да се признае освобождаването от ДДС, ако са изпълнени основните изисквания, дори и ако данъчнозадължените лица са пропуснали някои формални изисквания, “(..) Би било различно само ако нарушаването на тези формални изисквания възпрепятства предоставянето на сигурно доказателство, че са изпълнени основните изисквания“.** В решението си по дело С – 271/12, Съдът на ЕС изрично е приел, че правото на приспадане може да се откаже на данъчнозадължените лица, получатели на услуги, **които разполагат с непълни фактури, дори ако в допълнение на последните след приемането на решението за отказ, е предоставена информация с цел доказване на действителното им извършване, естеството и стойността им.**

Посочените принципни положения са потвърдени и в най-новата съдебна практика -решение от 18 ноември 2020 г., Комисия/Германия (Възстановяване на ДДС — Фактури), С- 371/19, EU:C:2020:936, т. 80 и 81; Решение на Съда (десети състав) от 9 септември 2021 г. по Дело C-294/20GE A. S. Leasing G., дело C-294/20, т. 53,ECLI:EU:C:2021:723.

В последното цитирано решение на СЕС по т. 58 също е прието, че разпоредбите на Осмата директива за ДДС допускат национална правна уредба, съгласно която може да се откаже признаване на правото на възстановяване на ДДС, когато данъчно-задълженото лице не представи без разумно основание и независимо от изпратените му искания за представяне на информация, документите, които позволяват да се докаже, че материалноправните условия за получаването на това възстановяване са изпълнени, преди данъчната администрация да приеме решението си.



Същите тези разпоредби не са пречка държавите членки да приемат представянето на такива доказателства след това решение.

В контекста на тези правни съображения, в казуса по делото органите по приходите са изискали всички доказателства за доставките по фактурите както от ревизираното лице, така и от доставчиците и трети лица. Следва обаче да се подчертае, че дружеството-жалбоподател за изпълнението на договорите от доставчиците е представило протоколи, в които е посочило общо, че приема изпълнението но без да се конкретизира какво точно е изпълнил доставчика. Освен горното, жалбоподателят твърди, че реализирането на посредническата услуга и нейното доказване се извършва чрез изследване на резултата от извършеното посредничество, необходимо било да се изследва възможността на лицето да участва при реализирането на доставките, познанията му за пазара, изградените контакти, а изискването да бъдат представени "конкретни доказателства" съставлявало напълно формален подход. По довода на органите по приходите, че не са представени доказателства взели ли са участие доставчиците и какво е участието им, кои конкретни оферти са свързани с него, договорите касаели изследване на обществени поръчки, по които жалбоподателят можел да участва, (по отношение на договорите от "Лион Инвест Груп" АД); По отношение на "Инвест 2020" АД жалбоподателят твърди, че е представил цялата кореспонденция с този доставчик като освен сключени договори, анекси и констативно протоколи, били представени и писмени уведомления относно събраната от този доставчик информация за обществените поръчки, описани в жалбата; на довода на органите по приходите, че тази информация се съдържа в регистъра на Агенцията за обществени поръчки възразява, че има само едно назначено лице.

По всички спорни фактури правото на приспадане не е признато на основание чл.68, ал.1 вр. чл.9 и чл.25 ЗДДС. От цитираната съдебна практика до тук следва, че признаването на правото на приспадане по фактурите с предмет "възнаграждение по договор" от решаващо значение са доказателствата за изпълнението на доставките. Идентично и за фактурите комисионно възнаграждение по договор. Органите по приходите са анализирали само данни за изпълнението на предмета на договорите, от което и извод, че приемат всички спорни доставки за облагаеми.

**С РА не е признат оправо на приспадане на данъчен кредит по 103 фактури, общо с ДДС 318 920 лв., издадени от "Л. Инвест Г." към жалбоподателя и по които последният е упражнил право на данъчен кредит.**

Фактурите са издадени по следните договори:

**1) Договорът от 10.09.2014г.** между жалбоподателя и "Лион Инвест Груп" АД като изпълнител е с предмет: изпълнителят срещу възнаграждение се е задължил „да посредничи на възложителя за осигуряване финансирането на изграждане на инсталация с мощност 1 мегават електрическа и 1,5 топлинна мощност с технология газифициране на дървесен чипс в района на [населено място]“. Договорът съдържа и параметрите на финансирането: сума на финансирането в размер до 5 000 000 евро; лихвен процент до 4 % годишно;

гратисен период до 24 месеца; срок на финансиране до 24 месеца.

Задълженията на изпълнителя - да провежда дискретни проучвания и конфиденциални преговори без да ангажира по никакъв начин фирмата на възложителя преди одобрението от страна на последния на предлаганите условия на финансиране. Също изпълнителят имал задължение да укаже на възложителя документите, и информацията, които следва да представи на изпълнителя, съгласно изискванията на финансиращата организация - "фирма или частен инвеститор". Уговорен е срок, който можело да бъде изменен с анекси. Има клаузи за конфиденциалност на информацията. В задълженията на възложителя по договора е осигуряването на недвижим имот, където ще се изгради инсталацията, в която връзка предоставя на изпълнителя нотариален акт за собственост или договор за публично-частно партньорство, одобрен проект за изграждане на инсталацията, както и издадена скица за проектиране.

С анекс от 10.09.2014 г. е договорено възнаграждение, определено като процент от стойността на финансирането и срокове за плащане. С анекс №2 от 20.01.2015 г. е посочено, че дължимото възнаграждение по т. 1.1 от договора е платено изцяло от възложителя. С анекс №3 от 29.12.2015 г. е договорено: „Изпълнителят отчита готовност за осигуряване на финансиране, като предоставя данни за параметрите на финансовия инструмент, както и предоставя данни за извършено популяризиране на проекта чрез Интернет платформа [soscrowdfunding2015.com](http://soscrowdfunding2015.com) с цел осигуряване на алтернативно финансиране. С анекс № 4 от 30.06.2016 г. е договорено, че във връзка с открита процедура за кандидатстване за финансиране по програма Л. 2014-2020 и след нейното презентирание от изпълнителя пред възложителя като форма за алтернативно европейско финансиране по проекта, предмет на договора от 10.09.2014 г. страните се договорят изпълнителят да извърши комплексна консултантска услуга по разработване на проект по програма Л. 2014-2020, а изпълнителят се е задължил да предостави консултантска помощ и информация относно приложимостта на проектната идея и анализ на допустимостта и съобразно изискванията на програмата, както и с оглед допустимостта за участие по тази програма на фирмата на възложителя. Изпълнителят следва да : информира възложителя за преценката си за приложимост и допустимост на участието му по програмата; да изготви и предостави на възложителя на пълен списък от изискваните документи, приложими за конкретното проектно предложение, съгласно изискванията на програмата; окомплектова и провери цялостната документация по проекта преди неговото подаване; да извърши предварителен преглед и консултиране за допустимост по отношение на разходите за реализация на проекта. Видно от клауза на анекс № 4, разработената документация като продукт е собственост на възложителя без право да ги преотстъпва, с изключение на оторизирания орган по програмата и кредитни институции.

Съгласно протокол от 16.11.2016г. (л. 262 от адм. преписка на гърба папка приложение 2 към делото), подписан между жалбоподателя и Л. Инвест Г. АД, страните са констатирали следните факти: "Към настоящия момент изпълнителят е реализирал дейности по предмета на договора, включително и по предмета, обективизиран в анекс № 430.06.2016г. така като са му били

възложени". Също е посочено: "Възложителят приема, одобрява работата на изпълнителя и се съгласява, че "Лион Инвест Груп" АД е изпълнил договорните си задължения".

Съдът намира, че този договор - първоначалният предмет и последващите анекси, представляват изкуствена правна конструкция без каквато и да е връзка с действително осъществени насрещни престации или икономическата дейност на жалбоподателя. На първо място е видно, че освен договорите, анексите и констативния протокол, между страните няма съставени други документи. Договорът е с неясен предмет, който по естеството си нито представлява комисионен договор, нито договор за поръчка, освен това, първоначалният предмет касае договаряне на финансиране - кредит в конкретен размер на главница, лихва, срок на предоставяне и гратисен период, срок на погасяване. Същевременно, изпълнителят не следвало да договаря от името на възложителя преди да одобри условията на финансиране, тоест не става ясно дали първоначално определените условия следва повторно да се одобрят - чл.8, и чл. 1 от договора от 10.09.2014г. , а от предвиденото, че изпълнителят следвало да провежда дискретни проучвания и конфиденциални преговори ,без да ангажира по никакъв начин фирмата на възложителя, както и клаузите за конфиденциалност,- всяка търговска, техническа и финансова информация (чл.18,и 19 от договора) и задължението за неразпространяване на конфиденциална информация, фактически означава, че изпълнителят поначало е в невъзможност да изпълни договора, доколкото се касае за финансиране на конкретна инсталация по конкретна технология, параметри и предназначение, които съгласно клаузите на договора съставляват най-малкото търговска и техническа информация за възложителя.

Указание, че възложеното би следвало да бъде изпълнено от името на Л. Инвест Г. АД се съдържат в чл.8 от разглеждания договор, който съдържа като задължение за изпълнение "проучване" и "конфиденциални преговори", съвсем различно от престацията по чл.1 - "да посредничи". Съгласно чл.348 от Търговският закон - с комисионният договор комисионерът се задължава срещу възнаграждение по поръчка на доверителя да извърши от свое име и за негова сметка една или повече сделки. Разпоредбите на договора за поръчка се прилагат в отношенията между доверителя и комисионера , доколкото в ТЗ не е предвидено друго. Съгласно чл.28 от Директива 2006/112. Освен горното, правната регламентация както на комисионния договор, така и на договора за поръчка, приложим субсидиарно, предвиждат даване на сметка или отчет за изпълнението от комисионера пред доверителя - чл. 355 от Търговския закон и чл.284 от Закона за задълженията и договорите, в казуса по делото такива отчети липсват. Най-малкото, жалбоподателят като възложител, би следвало да разполага с доказателства за резултата от извършеното от възложителя - видно от обсъденото за клаузите на анекс 4, че изработеното от възложителя става негова собственост. Същият обаче не е представил никакви доказателства за конкретно изпълнение, осъществено между него и "Лион Инвест Груп" АД.

В случая от клаузите на чл.1 и тези за задълженията на изпълнителя - чл. 8 и 9 от разглеждания договор от 10.09.2014г. поставят под съмнение качеството

на данъчно-задължено лице на изпълнителя Л. Инвест Г. - тъй като от клаузите на договора изпълнителят не може да се определи като комисионер, осъществяващ независима икономическа дейност - тоест дали извършва икономическа дейност от свое име, за своя сметка и на своя отговорност и дали носи икономическия риск, свързан с извършването ѝ (решение от 12 октомври 2016 г., Nigl и др., С- 340/15, EU:C:2016:764, т. 28 и цитираната съдебна практика). Така изискването лицето да е действало за своя сметка, от член 14, параграф 2, буква в) и член 28 от Директива 2006/112 следва, извършеното като комисионер за друго действие не изключва квалификацията „данъчнозадължено лице“. Всъщност, дори дадено лице да действа от свое име, но за сметка на друго, то се счита за данъчнозадължено лице благодарение на фикцията, въведена с посочената директива, че първоначално е получило въпросната стока, преди самото то впоследствие да достави тази стока - по аналогия решение от 14 юли 2011 г., Henfling и др., С- 464/10, EU:C:2011:489, т. 35). При услуги от комисионер са налице две последователно осъществени във времето сделки. Съгласно чл.28 от Директивата - когато данъчнозадължено лице, действащо от свое име, но за сметка на друго, участва в доставка на услуги, за него се счита, че самото то е получило и доставило услугите. В националното право уредбата на доставките от комисионер се съдържа в чл. 127 - **доставка, извършвана от лице, действащо от свое име и за чужда сметка. Идентично както се посочи, в ал.1 от последната разпоредба**, когато данъчно задължено лице (комисионер/довереник) при доставка на стоки или услуги действа от свое име и за чужда сметка, се приема, че лицето е получило и предоставило стоките или услугите. В ал.2 е посочено, че са налице две доставки- между комисионера /довереника и третото лице и същата доставка между комитента/доверителя.

В казуса по делото липсват данни за доставки по смисъла на чл.127, ал.1 и ал.2 ЗЗД във връзка с договора от 10.09.2014г., а представените доказателства и твърдения от страна на жалбоподателя не могат да се свържат с облагаема доставка от комисионер, и осъществяващ независима икономическа дейност: по смисъла, посочен по-горе. Жалбоподателят е заявил още в хода на ревизията, че по този договор на Л. Инвест Г. АД било възложено търсене на финансиране относно проект на дружеството, за което изпълнителят създаде и регистрирал електронна платформа за набиране на средства и привличане на инвеститори с наименование [escrowdfunding2015.com](http://escrowdfunding2015.com), изпълнителят предоставил в детайли условията за кандидатстване по програмата L.. За електронната платформа бил представен нотариално заверен документ - относно съдържанието, снето от интернет линк и от дата 08.190.2015г., относима в периода на действие на договора, а в поле за контакти са посочени данни на Green F. JSC /"Зелено бъдеще"/и телефони на това дружество. Приложени са и данни относно посещенията в посоченият сайт. По делото не се представени доказателства, че "Лион Инвест Груп" АД е създадо платформата, а обозначеното друго лице и негови телефони за контакти, изключват каквато и да е връзка с Л. Инвест Г.. Също е заявено, че множеството проведени срещи от страна на

жалбоподателя с [община], не довели до резултат. Следователно, на още едно основание - жалбоподателят е извършвал срещите за финансиране на проекта, не може да се приеме изпълнение от "Лион Инвест Груп" АД във връзка с проекта чрез контакти с [община], за други лица няма данни.

Що се касае до изпълнението на Анекс 4 към договора, то жалбоподателят е представил решение на ЕК относно програма L., което е публикувано в интернет и достъпът до тази информация е свободен. Видно от Анекс 4 към договора, едно от задълженията включва изпълнителят Л. Инвест Г. АД да изготви и предостави на възложителя на пълен списък от изискваните документи, приложими за конкретното проектно предложение, съгласно изискванията на програмата. Такива данни не са предоставени.

Следователно, няма никакви данни за изпълнение на каквото и да е престация по договора от 10.09.2014г. от страна на Л. Инвест Г. АД.

От всичко изложено следва, че фактурите по този договор, подробно описани от вещото лице на лист 3 -6 от заключението с предмет "възнаграждение по договор от 10.09.2014г.", не само не отговарят на формалните изисквания за съдържание на фактурите, въз основа на които може да се упражни право на приспадане, но не съответстват и на материално правните условия за упражняване на това право, тъй като не се представиха доказателства за възникнало данъчно събитие по облагаема доставка, осъществена от "Лион Инвест Груп" АД и в рамките на независима икономическа дейност, във връзка с предмета на договора от 10.09.2014.

**2) По договор за поръчка от 03.01.2014г.** между жалбоподателя и "Лион Инвест Груп" АД има за предмет по чл.1 : пред клиенти (производители на храни и супермаркети) да разяснява нормативната база за изхвърлянето на биоразградими отпадъци и опазването на околната среда, директивата за нитратите, конкретни наредби и Закона за ветеринарно-медицинската дейност, представяне пред тези клиенти технически и икономически параметри на инсталации за биогаз; предварителни изчисления за работата на инсталацията с оглед създавани от конкретните клиенти биологични отпадъци и реализиране на срещи /контакти между потенциални клиенти, намерени от "Лион Инвест груп" АД като довереник и чуждестранни инвеститори. Същевременно довереникът Л. Инвест груп АД е длъжен да пази търговските тайни на доверителя, както и всяка друга информация, станала му известна, довереникът бил длъжен да провежда проучвания и конфиденциални преговори , без да ангажира по никакъв начин фирмата на доверителя (т.5.1 и т.5.2 от договора. От така очертаня предмет и задълженията на довереника, следва, че "Лион Инвест груп" АД следва да осъществи предмета на договора от свое име и за своя сметка, действа без да афишира доверителя си пред третите лица. С анекс от 02.01.2015г. действието на договора е продължено до края на годината, а с анекс от 03.01.2015г. предметът на договора е допълнен с "търсене на потенциални клиенти , проявяващи интерес към изграждане на инсталации за механично и биологично третиране на битови отпадъци презентирани пред тяхна икономическите и техническите характеристики на тези инсталации". Действието на договора за поръчка е продължено до 31.12.2016г., останалите

клаузи остават непроменени. С анекс от 23.12.2016г. договорът е продължен до 30.12.2017г., а с анекс от 30.06.2017г. - е прекратен.

Видно от заключението на вещото лице по делото, по договора от 03.01.2014г. между жалбоподателя и "Лион Инвест Груп" АД, са издавани фактури от м. 02. 215г. до м. 05.2017г. В т.1 от анекс от 03.01.2015г. дружеството -жалбоподател е заявило, че "приема и одобрява дейностите на Л. Инвест Г." АД по договора, извършени в периода 01.01.2017г. - 30.06.2017г." но подробности за точно какви дейности става въпрос. За извършеното плащане и дейности до 01.01.2017г. по този договор, няма изявление нито за приемане нито за вида на дейностите.

В обяснение от жалбоподателя в хода на ревизионното производство за изпълнението на услугите по разглеждания договор, дружеството е посочило, че цялата събрана и предоставена информация от доставчика "Лион Инвест Груп" АД е обобщавана и прецизирана от Д.Р.А.К. ЕООД, след което предоставяна на чуждестранни фирми, изграждащи биогаз инсталации. В констативен протокол от 23.12.2014г. било посочено, че са намерени клиенти "Нанкови" ООД, "Златна панега цимент" АД и "Баумит България" ЕООД. , представени са оферти от Д.Р.А.К. ЕООД, - от 09.02.2015г. до С. К., [община], оферта от 19.03.2016г. за МТБ Бяла, от 03.05.2016г. за М. Златица, оферта от 27.06.2017г. за сепарираща инсталация в [населено място], както и оферти от дати след прекратяване на договора, всички издадени от Д.Р.А.К. ЕООД.

Най-общо предметът на този договор е свързан с презентация пред трети лица - потенциални клиенти, на инсталации за биогаз и за механично и биологично третиране на битови отпадъци, по възлагане от дружеството-жалбоподател, но изцяло от името и за сметка на "Лион Инвест Груп" АД, доколкото не следва да ангажира фирмата на дружеството-жалбоподател - "по никакъв начин". Изпълнението на този договор би следвало да бъде изцяло в съответствие с чл.127, ал.2 ЗДДС. По делото обаче не са представени такива доказателства. Както се обсъди, изрична клауза на договора - чл.5.3 изключва и забранява на "Лион Инвест Груп" АД каквото и да е афиширане на Д.Р.А.К. ЕООД пред третите лица, предвид на което не може да се очаква в изпълнение на договора да представя на клиентите оферти от името на Д.Р.А.К. ЕООД. Също както се посочи, за изпълнението на договора няма издадени фактури през 2014г., нелогично е в констативен протокол да се отчита изпълнение за 2014г. без плащане.

Доколкото жалбоподателят като доверител е възложил изпълнението на конкретна услуга, но от името и за сметка на довереника, за да приеме изпълнението, доверителят следва да му представи отчет или данни за изпълнение - най-малкото за организирани презентации, с място на изпълнение и пред кого, доказателства за предмета на презентацията. Такива данни няма, нещо повече, както се посочи по-горе, от получените отговори от клиенти на жалбоподателя е установено, че са контактували единствено с "Д.Р.А.К." ЕООД в качеството му на представител на IFE Aufbereitungstechnik.

Следователно, обосновани и правилни са доводите на ревизиращите и

ответника, че на основание чл.68, ал.1 вр. чл. 25 и ч.9 ЗДДС не следва да се признае правото на данъчен кредит по издадените фактури за изпълнение на договора от 03.01.2014г.

**3) Договор за посредничество от 3.08.2015г.**, сключен между "Д.Р.А.К." ЕООД като възложител и "Лион Инвест Груп" АД като изпълнител, е с предмет - посредничество на възложителя за намиране на клиент, както и да сътрудничи при договаряне с този клиент за условията на доставка на машини за сортиране на отпадъци и и да сътрудничи /консултира възложителя при изпълнението на сключения договор с клиента. Идентично и в този договор е посочено, че изпълнителят следва да пази търговските тайни на възложителя, да провежда дискретни проучвания и конфиденциални преговори без да ангажира по никакъв начин фирмата на възложителя преди одобрението от страна на последния на предлагани условия по конкретната сделка.

Доколкото в договора - чл.1 по отношение на машините са употребени понятията купувач, срокове плащания, очевидно се касае за посредничество по възмездни доставки на машини от вида и характеристиките, посочени в същата разпоредба. Възложителят се е задължил да осигури на изпълнителя необходимите му сведения и данни. Никъде в договора или в друг документ към него, не е посочена цена или цени, по които изпълнителят следва да предлага за продажба машините на клиентите. Невъзможно е да се договаря продажба или да се търсят клиенти за покупката на стока, без да се определи, или да е определяема, цената на стоката. По своята същност облагаемата доставка на стока представлява възмездното прехвърляне на правото на разпореждане като собственик или правото на собственост върху стока. В случая посредникът следва да изпълни договора без данни за възмездност - цената на стоката. Така описаният предмет на договора е невъзможен за изпълнение, или фиктивен, не съответства на предмета на облагаема доставка.

Съгласно Констативен протокол от 30.12.2016г. подписан между страните по договора, като резултат от посредническите услуги от "Л. Инвест Г. АД, "Д.Р.А.К." ЕООД е сключил договори за доставка -на машини от 10.09.2015г. на стойност 251 730 лв., предназначени за обект в [населено място], Теклен дол и договор за доставка на машини от 10.09. 2015г. на стойност 251 730 лв. предназначени за обект в [населено място]. Касае се за две фактури за доставени машини от "Д.Р.А.К." ЕООД на "Симекс" ЕООД , но последното дружество в отговор на искане от органите по приходите е отговорило, че контакти за доставка на машините са осъществени с дамата управители на "Д.Р.А.К." ЕООД и то още от 2013г. във връзка с изпълнението на ангажименти на "Симекс" ЕООД по изграждането на депо за ТБО., като подизпълнител и доставчик на оборудване.

При тези данни, посредничеството "Л. Инвест Г. АД за сключването на посочените в констативния протокол договори е изключено.

По отношение на договора от 03.08.2015г. също следва да се приеме, че не се доказва "Л. Инвест Г. АД, срещу полученото плащане от жалбоподателя - по 5 фактури, издадени през м. 11 и м.12.2016г. да е извършило насрещна престация, свързана с данъчно събитие по смисъла на чл.9 ЗДДС, правилно на основание чл.68, ал.1 вр. чл.9 ЗДДС не е признато правото на приспадане

на данъка.

В заключение съдът намира, че по всички спорни 103 фактури, с ДДС общо 318 9020,00лв., издадени от доставчика "Лион инвест груп" АД, на основание обсъдените договори и анекси към тях, не се доказаха и материалноправните предпоставки за упражняването на правото на приспадане на данъка. Правилно с РА на основание чл.68, ал.1, т.1 вр. чл.9 и чл.25 ЗДДС, не е признато правото на приспадане на данъка. Жалбата в тази част е неоснователна и съдът следва да постанови отхвърлянето ѝ.

**С РА е отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 226 466,70лв. по 87 фактури от „Инвест 2020“ АД за данъчни периоди от м.12.2016г. до м.12.2019г.** Фактурите са издадени във връзка със следните договори:

- Договор за представителство от 04.03.2016г. г. с предмет „С настоящия договор възложителят възлага, а изпълнителят приема срещу договорено възнаграждение на територията на [населено място] [улица] в офисна сграда да представлява възложителя пред клиенти, да води преговори с тях и да извършва други допълнително, указани му от Възложителя дейности в тази връзка и да го консултира по възникнали договори отношение с тези клиенти." Договорено е месечно възнаграждение в размер на 10 000 лв. без ДДС. С анекс №1 от 02.09.2016 г. към договора, „Д.Р.А.К." ЕООД възлага на „Инвест 2020“ да „проучи и предостави информация относно инвестиционен проект „Т. парк“, ситуиран в района на [община], обл. П. включващо: собственост на терен, статут и застрояване на терена, бизнес намерения.“ Между страните е подписан констативен протокол от 30.12.2016 г. за осъществяване предмета на договора.

-Договор от 03.01.2017 г. със същият предмет, а с Анекс № 1 от 09.01.2017 г., е договорено ползване от Д.Р.А.К ЕООД на офис помещения за 90 000 лв. общо, по 7500 лв. на месец. С анекс №2 от 27.01.2017 г. е определено ново възнаграждение в размер на 150 000 лв., с Анекс № 3 от 01.02.2017г. е допълнен договора като изпълнителят се е задължил да предоставя информация за обявени обществени поръчки, търгове, конкурси, пряко свързани с дейността на възложителя /за доставка на техники и/или резервни части за третиране на отпадъци, инженеринг по проектиране и изграждане инсталации за третиране на отпадъци, разработване ръководства за управление на отпадъци и други в тази връзка. С анекс №4 от 02.05.2017 г. предметът на договора е изменен: изпълнителят се задължава да проучи и предостави информация относно инвестиционен проект на „Стабос" ООД, ситуиран в землището на [населено място], [община] /АМ Т./, включващо собственост на терен, статут и застрояване на терена, бизнес намерения. С анекс №5 от 01.06.2017 г. изпълнителят се е задължил да проучи и предостави информация относно промишлен имот, съставляващ УПИ VIII, находящ се в квартал 4А в промишлената зона на [населено място], включващо собственост, статут, застрояване, бизнес намерения. С констативен протокол от 30.12.2017 г.е констатирано изпълнението на договора и анексите.



-С договор от 02.01.2018 г. е сключен отново договор за представителство, в констативен протокол от 30.03.2018 г. и всяко тримесечие, е посочвана часовата ангажираност на „Инвест 2020“ ЕООД.

-На 02.01.2019 г. отново е подписан договор за представителство, подписани констативни протоколи на всеки три месеца за ангажираността в часове по договора на изпълнителя.

При извършената насрещна проверка доставчикът е представил фактурите, документи за счетоводното им отразяване, доказателства за плащания и договорите. Жалбоподателят по искане на ревизиращите е посочил, че в изпълнение на сключените договори в частта на договореното представителство „ИНВЕСТ 2020“ АД е по отношение на чуждестранни партньори като са цитирани дружества от Германия, А. и Д. - по интерес на тези дружества е възложено на доставчика търсенето на подходящи парцели за изграждане на обекти чуждестранните дружества. Възложеното проследяване на обществени поръчки е с цел разрастване дейността на дружеството. Приложени са обявени обществени поръчки, за КОИТО се твърди, че са проследявани от „ИНВЕСТ 2020“ АД. Органите по приходите са приели, че от събраните доказателства не се установява насрещна престация, респективно липсвала доставка между дружествата. Не били ангажирани доказателства за конкретни действия във връзка с извършените проучвания. Във връзка с представен идеен проект на „СТАБОС“ и разпечатки на проекта на „Т. парк“, и проявен интерес от конкретно дружество от тези проекти, също е прието, че не са представени доказателства, тези факти имали по-скоро декларативен характер, нямало и никакви доказателства, че проучването на терените е свързано с дейността на ревизираното дружество. За възложения мониторинг на обществени поръчки и представените разпечатки за обявени обществени поръчки, свързани с дейността на ревизираното дружество е прието, че се касае за публична информация от регистъра на Агенцията за обществени поръчки. Обявените обществени поръчки са свързани с дейността на „Д.Р.А.К.“ ЕООД, извършвало дейност, което било достатъчно за извод, че самостоятелно е проявило интерес към обявените обществени поръчки. Прието е за нелогично икономически възлагането на такава услуга на друго дружество. Отделно от тези аргументи, представените документи са сметени за недостатъчни, за да докажат участието на доставчика в изпълнението на възложеното по договорите. Представените от "Инвест 2020" АД уведомления към „Д.Р.А.К.“ ЕООД представлявали частни писмени документи, обосноваващи положителни факти за ревизираното дружество.

По тези съображения на основание чл.68, , ал.1 ЗДДС вр. чл. 9 и чл.25 ЗДДС е отказано правото на данъчен кредит по всички фактури от "Инвест 2020" АД.

Съдът приема, че при анализ на клаузите на договорите за представителство - с едно и също съдържание, се касае за договор за търговски представител по смисъла на чл.32 от Търговския закон, на който не е възложено да сключва договори от името и за сметка на представлявания търговец. В случая изпълнителят се е задължил да провежда дискретни проучвания и конфинденциални преговори, без да ангажира по никакъв начин фирмата на възложителя, преди одобрението от страна на последния на предлаганите

условия за конкретни сделки, да предава на възложителя незабавно всички препоръки, сигнали и критики; при водене на преговорите да съблюдава гарантиране на правния и икономически интерес на възложителя по всяка сделка с конкретен клиент / доставчик; да присъства като представител на възложителя самостоятелно или заедно с него на търговски срещи, указани от възложителя; да присъства като представител на възложителя самостоятелно или заедно с него на срещи с банки и други, да изготвя и предава оферти на клиенти, предварително съгласувани с възложителя, включително и да води кореспонденция с тях от името на възложителя; изискване за поверителност на информацията. Изпълнителят също така разполага с конкретни документи на възложителя само докато извършва конкретна дейност, след което ги връща без право да ги копира или запазва информацията в своя архив. Посоченото е регламентирано в текстовете на членове 3 и 4 от цитираните договори. От тези клаузи следва, че изпълнителят "ИНВЕСТ 2020" АД, има качеството на представител на възложителя, всичките му действия са по указание и след съгласуване, не извършва нищо самостоятелно и на свой риск, няма право самостоятелно да извършва сделки от името на търговеца. Този предмет не попада в приложното поле на чл.127 ЗДДС. Дори и да са извършени насрещни престации по така уговореното, те не попадат в приложното поле на облагаема доставка, тъй като без всякакво съмнение "ИНВЕСТ 2020" АД по разглежданите договори не извършва независима икономическа дейност - на свой риск и за своя сметка, както беше обсъдено по-горе при доставките от "Лион Инвест Груп" АД. Този извод е достатъчен за да се приеме, че договореностите не касаят облагаема доставка и не възниква право на приспадане на данъчен кредит по издадените фактури, наред с доводите, че насрещните престации не са доказани.

Изводът, че дължимата престация от изпълнителя по клаузите на договорите - идентични, не е свързана с независима икономическа дейност, не се променят от сключените анекси, доколкото анексите допълват предмета на договора по чл.1 или възнаграждението по чл. 7, останалите клаузи не се променят. Също не се променят и от анексите с предмет осигуряване на офисни помещения на конкретен адрес срещу заплащане, нито от допълнението на предмета с предоставяне на информация за обявените на територията на страната обществени поръчки. Именно начинът на изпълнение, регламентиран по чл.3 и чл. 4 от договорите не е променен, определя правоотношението като търговско представителство, регламентирано в чл.32, ал.1, първото изречение от ТЗ. По-конкретно се касае за несамостоятелен търговски представител, тъй като няма каквото и да е право да сключва сделки от името на жалбоподателя или от свое име за негова сметка. Поради това правното положение на "ИНВЕСТ 2020" АД не попада в приложното поле на чл.127 ЗДДС. Също не може да се определи като облагаема доставка възложеното с договорите, въз основа на които са издадени спорните фактури от "ИНВЕСТ 2020" АД.

Предвид всичко изложено, правилно не е признато упражненото право на приспадане на данъка по всички фактури, издадени от Инвест 2020 АД.

**С РА е отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер**

на 145 533.33 лв. по 58 фактури, издадени от „АНТИКА КОНСУЛТ“ ЕООД за данъчните периоди от м. 03.2018 г. до 01.2020 г. Във връзка с издадените фактури ревизираното лице е представило - фактури, банкови извлечения, договори, анекси и протоколи и др. Доставчикът е представил документи и писмени обяснения от И. М. - упълномощено лице на доставчика, в което потвърждава издаването на фактурите. Доставчикът е представил фактурите, счетоводни документи. За плащането по фактурите доставчикът е декларирал, че от 12.03.2019 г. „Д.Р.А.К“ ЕООД, извършва плащането на фактурите по посочена сметка от „АНТИКА КОНСУЛТ“ ЕООД, с титуляр „АГРОПЕК“ ЕООД - едноличен собственик на капитала на „АНТИКА КОНСУЛТ“ ЕООД. Представени са доказателства от последното дружество за получените плащания. Също са представени сключените договори между „АНТИКА КОНСУЛТ“ ЕООД - като изпълнител и жалбоподателят като възложител.

Касае се за договори, изпълнението по които попада в приложното поле на чл.127 ЗДДС, касае се за доставка от лице, действащо от свое име за чужда сметка, и в съответствие с ал.2 на посочената разпоредба, следва да има две последователни доставки, а изпълнителят следва да даде сметка на възложителя за извършеното. Клаузите относно изпълнението са идентични като обсъдените по договора от 03.01.2014г. сключен с "Лион Инвест Груп" АД. С договор за поръчка от 05.01.2018 г., между „Д.Р.А.К“ ЕООД като доверител и „АНТИКА КОНСУЛТ“ ЕООД като довереник, е с предмет по чл.1 :а)-търсене на клиенти (производители на храни и супермаркети) с цел провеждане на разговори с тях и разясняване нормативната база за изхвърлянето на биоразградими отпадъци и опазването на околната среда, директивата за нитратите, конкретни наредби и Закона за ветеринарно-медицинската дейност, б)търсене на клиенти, проявяващи интерес към изграждане на инсталации за механично и биологично третиране на битови отпадъци и презентирание пред тях на икономически и технически характеристики на тези инсталации и в) реализиране на срещи/контакти между потенциални клиенти, намерени от довереника и чуждестранни инвеститори, представлявани от доверителя.

Идентично довереникът е длъжен да пази търговските тайни на доверителя, както и всяка друга информация, станала му известна (т.6 от договора), довереникът бил длъжен да провежда проучвания и конфиденциални преговори , без да ангажира по никакъв начин фирмата на доверителя (т.7 от договора, довереникът бил длъжен да информира за провежданите предварителни разговори с потенциални клиенти, за техните нагласи и мнения за инсталациите за отпадъци, но не е договорено дали информирането следва да бъде писмено или устно. От обсъдените клаузи на договора се налага извод, че довереникът е задължен да изпълни задълженията си по договора от свое име и за своя сметка, да действа по предмета на договора без да афишира доверителя си пред третите лица. Договорът е изменен със следните анекси:

-Анекс №1 от 15.01.2018 г. - предметът е разширен с задължение за проучване и предоставяне на информация за обществени поръчки с предмет, включващ извършването на дейности, /доставки, и/ или инженеринг, свързан с

механичното и биологичното третиране на битови отпадъци, включително информация за условията за участие по тях, и опция за указания за поръчки с друг предмет. Останалите клаузи са останали непроменени.

- Анекс №2 от 22.01.2018 г. допълнен е предметът на договора със задължение на довереника да проучва и предоставя информация за регистрирани на територията на страната патенти за изобретения и полезни модели, включително и информация за техния статус на защита, които имат за предмет относим към дейностите по третиране/ оползотворяване на битови отпадъци;

-Анекс №3 от 26.01.2018г. относно възнаграждението, включващо ангажираност 100 часа месечно, а при превишаване - се дължи допълнително възнаграждение.

-Анекс №4 от 05.08.2018г. , за който не е обозначено , че допълва предмета, нито, че останалите клаузи остават непроменени, фактически с този анекс се възлага нов предмет и възнаграждение:консултиране за условията на обществена поръчка с възложител [община] и за тази община и [община] с конкретен предмет - инсталация за предварително третиране на битови отпадъци и за компостиране на зелени отпадъци.

- Анекс №5 от 10.09.2018 г. с който се допълва предмета на договора, : довереникът се задължавал да проучва и предоставя информация за налично ноу- хау относно методи на преработка, оползотворяване, обезвреждане на отпадъци / органични - битови, хранителни, растителни, животински произход и "други подобни дейности в тази област. Договорено е възнаграждение и по т. 3 от анекса "Останалите клаузи по договора не се променят".

Отчитането на резултатите от изпълнението на договора и анексите към него е извършено с издаване на констативни протоколи подписани между страните: от 31.03.2018г. от 30.06.2018г.; от 30.09.2018г. от 30.10.2018г., от 30.12.2018г. В констативните протоколи е посочено, че довереникът е извършил проучване и предоставяне на информация за обявени обществени поръчки, проучване и консултиране по обявените условия за участие, проучване и информиране относно потенциални кандидати за тези обществени поръчки, посочени са конкретни обществени поръчки, индивидуализирани с номера и предмет. За всяка поръчка е посочено общо, че подробностите са налични в придружаващата документация. Съдържа се и изявление, че "със съдействието" на "Антика консулт" ЕООД са били организирани и проведени срещи между дружеството-жалбоподател и потенциални клиенти, проявили интерес към инсталациите за механично и биологично третиране на битови отпадъци. Също се съдържа изявление, че жалбоподателят приема и одобрява извършените от Антика консулт ЕООД дейности за конкретния период и както са записани, съдържат се и клаузи за възнаграждението, в това число за по-голяма ангажираност. посоченото съдържание и констатации относно изпълнението се съдържа в протоколите от 31.03.2018г. от 30.06.2018г.; от 30.09.2018г. от 30.10.2018г. Що се касае до констативен протокол от 30.12.2018г., същият освен данните, свързани с обществените поръчки, съдържа и констатация, че "Антика консулт ЕООД е предоставил на жалбоподателя услуги, съставляващи "проучване и предоставяне на информация за налично ноу-хау", описани в 10 точки, към

всяка точка е посочено идентично както за обществените поръчки "Подробности са налични в придружаващата документация, предадена и получена от Д.Р.А.К. ЕООД". Въпреки това, по делото няма данни за подробностите или придружаващата документация, няма данни за информиране относно потенциални кандидати, няма данни в какво точно се изразява консултацията по обявените условия по обществените поръчки, няма данни за въпроси, по които жалбоподателят няма познания или се нуждае от конкретни специализирани знания, които не притежава. Също така няма данни кои точно потенциални клиенти, чрез със съдействието на "Антика консулт" ЕООД са проведени срещи с жалбоподателя. Както се посочи по-горе, клаузите по т. 6-7 от договора забраняват на "Антика консулт" ЕООД по какъвто и да е начин да афишира пред трети лица дружеството-жалбоподател. Също в констативните протоколи няма изпълнение на първоначалния предмет на договора - презентации инсталациите за третиране на отпадъци. Следователно, посочените констативни протоколи не само не съдържат данни, които позволяват да бъде проверено изпълнението от "Антика консулт" ЕООД, а придружаващата документация относно подробностите, касаещи изпълнението, не са представени.

Договор за поръчка от 03.01.2019г. е с идентичен предмет по чл.1 от него, както договорът от 05.01.2018г. идентични са и клаузите за изпълнението по чл.6-8. Идентично предметът на този договор е допълнен с анекс от 07.01.2019г. - със задължение за проучване на обществени поръчки с предмет, свързан с дейността на жалбоподателя и опция за друг предмет по указание, и с задължение за проучване на и предоставяне на информация за регистрирани на територията на Република България патенти, изменен е чл.9 относно възнаграждението, останалите клаузи не са променени.

За изпълнението на вторият договор са съставени констативни протоколи - с принципно идентично съдържание, касаещо констатациите и начина на изпълнение, както обсъдените по-горе - протоколи от 01.04.2019г.от 30.06.2019г.30.09.2019г17.12.2019г. За изпълнението на този договор също няма данни - подробностите, налични в придружаващата документация, предадена и получена от жалбоподателя. Идентично няма представена информация и данни за изпълнението на първоначалния предмет на договора - чл.1, букви а-в) от него, за които както се посочи, дружеството "Антика консулт" ЕООД действа като комисионер от свое име и за чужда сметка, без да афишира възложителя при презентирането на законодателството и характеристиките на инсталациите за преработка на отпадъци.

С договор от 03.01.2020г., освен първоначалният предмет както другите два договора, по т. 1 от се съдържат букви г) и д) съответно относно проучването, свързано с обществените поръчки и с патентите, изобретенията и полезните модели. Клаузите относно изпълнението - задължения за доверителя по чл.6-8 са идентични. за изпълнението на този договор е съставен единствено протокол от 15.01.2020г., в който е прието, че довереникът е положил конкретно количество часове по договора, и има право на конкретно възнаграждение, съдържа се клауза за прекратяване на договора. Няма данни за изпълнение от доверителя, за осъществена конкретна насрещна

престация, както е предвидена в чл.1 от договора. Съдът приема, че изпълнението на този договор не е доказано.

Въз основа на всичко изложено до тук, съдът приема, че не се доказва изпълнението на предмета на договорите по чл.1, букви а-в) нито допълнението с анексите за проучване на обществени поръчки и данни за патенти, изобретения и полезни модели, ноу-хау, доколкото В констативните протоколи се съдържат само данни от публични регистри на Агенцията за обществени поръчки и Патентното ведомство, но жалбоподателят, който следва да е получил подробностите, съставляващи консултацията и проучванията в предадената му документация, нито изложи конкретни данни за изпълнението, нито представи такава документация.

Предвид на изложеното, не се доказва доставка на услуга от "Антика консулт" ЕООД по издадените фактури към жалбоподателя, предвид на което правилно органите по приходите не са признали правото на приспадането на данъчен кредит.

**С РА не е признато правото на приспадане на данъчен кредит по 8 фактури с ДДС общо 24 000,00лв. от "ФМК Консулт" ЕООД за данъчни периоди м. 02.2020г. и от м. 04 -- 09.2020г. по договор от 16.01.2020г. , който по предмет е идентичен с договора от 03.01.2020г., сключен между жалбоподателя и "Антика консулт"ЕООД. , описан по-горе. за изпълнението на договора са съставени идентични констативни протоколи по смисъл, както обсъдените за последния доставчик, от дати 31.03.2020г. 30.06.2020г., 30.09.2020г. и 31.12.2020г. Идентични са констатациите, че констативните протоколи съдържат само публично оповестени данни за предмета на обществените поръчки, не са представени подробностите за изпълнението, в документация, предадена на възложителя, няма данни в какво точно е извършил изпълнителя, също са относими направените изводи за предходният доставчик „Антика консулт“ ЕООД за приложимост на чл.127 ЗДДС относно първите три позиции по предмета на договора - чл.1, букви а-в), но не са представени доказателства. Също изпълнителят е следвало пред третите лица да действа за своя сметка, за което е следвало да представи доказателства на възложителя. Констативните протоколи не съдържат обективни данни, които могат да бъдат проверени и са свързани с конкретно изпълнение от доставчика.**

При тези обстоятелства, не се доказва по делото, че "Ф. Консулт" ЕООД е извършил каквато и да е услуга

Съдът формира идентичен извод, че правилно с РА не е признато правото на данъчен кредит по доставките от "ФМК Консулт" ЕООД, на основание чл.68, ал.1, т.1 ЗДДС, вр. чл.9 и чл.25 ЗДДС. Органите по приходите

Следователно, освен, че не отговарят на формалните изисквания, спорните фактури, издадени от:

- "Лион Инвест Груп" АД по 103 фактури, с данъчен кредит общо в размер на 318 920,00лв. за данъчни периоди през 2014- 2017г.

- "Инвест 2000" АД по 87 фактури с данъчен кредит общо 226 466,70 лв. за данъчни периоди през 2016 - 2019г.

- "Антика Консулт" ЕООД по 58 фактури с данъчен кредит общо 145 533,33 лв.

за данъчни периоди през 2018- 2019г.

- "ФМК Консулт" ЕООД по 8 броя фактури с данъчен кредит общо 24 000 лв. за данъчни периоди през 2020г. ,

не съответстват и на материално-правните изисквания за упражняване на за упражняване на правото на данъчен кредит, предвидени по чл.68, ал.1, т.1 вр. чл.9 вр. чл.25 ЗДДС. Жалбата е изцяло неоснователна, съдът следва да постанови отхвърлянето ѝ.

При този изход на делото и своевременно направено искане за присъждане на разноски в размер на 13 198 лв. от юрк. Н., на основание чл.161, ал.1 ДОПК и съобразно материалният интерес, съдът следва да присъди посочената сума на юридическото лице НАП чрез ответника.

На основание изложеното и чл.160, ал.1 ДОПК, съдът

### **РЕШИ:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на "Д.Р.А.К." ЕООД с ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], срещу Ревизионен акт № Р-222214200082-55-091-001/03.08.2021, издаден от М. К. - орган, възложил ревизията и А. И. - ръководител на ревизията, органи по приходите при ТД на НАП - С., в частта, потвърден с Решение № 1996/30.12.2021г. на директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - С., при Централно управление на НАП, за непризнато право на приспадане на данъчен кредит по фактури за доставки, издадени от :

- "Лион Инвест Груп" АД по 103 фактури, данъчен кредит общо в размер на 318 920,00лв. за данъчни периоди през 2014- 2017г.

- "Инвест 2000" АД по 87 фактури данъчен кредит общо 226 466,70 лв. за данъчни периоди през 2016 - 2019г.

- "Антика Консулт" ЕООД по 58 фактури данъчен кредит общо 145 533,33 лв. за данъчни периоди през 2018- 2019г.

- "ФМК Консулт" ЕООД по 8 броя фактури данъчен кредит общо 24 000 лв. за данъчни периоди през 2020г.

- "Скалит Инженеринг" ЕООД по една фактура за доставка на стоки, ДДС 635,20лв. за данъчен период м.03. 2016г.

ведно със съответните лихви по таблицата на ревизионния акт за установените задължения за съответните данъчни периоди.

**ОСЪЖДА** "Д.Р.А.К." ЕООД с ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], ДА ЗАПЛАТИ на Националната агенция за приходите, Централно управление, чрез Директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - С., сумата от 13 198,00 (тринадесет хиляди сто деветдесет и осем) лева за разноски.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба в 14 -дневен срок от съобщаването му.

Съдия: