

# РЕШЕНИЕ

№ 1701

гр. София, 15.03.2024 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 2 състав, в**  
публично заседание на 14.12.2023 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Евгения Иванова**

при участието на секретаря Ива Лещарова, като разгледа дело номер **4683** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

С решение № 4131 /03.05.2022г постановено по адм.дело № 10736 /2021г на петчленен състав на ВАС ,в производство по реда на чл. 237 и сл. от АПК е отменено решение № 5701/12.05.2021 г. постановено по адм. дело № 449/2021 г. по описа на Върховния административен съд, Първо отделение и решение № 4810/09.09.2020 г. по адм. дело № 10113/2019 г. по описа на Административен съд София – град.

Последното е върнато на Административен съд София – град за ново разглеждане от друг съдебен състав, при което е образувано настоящето производство.

Състава на ВАС е приел ,че са налице основанията за отмяна по чл. 239, т. 5 от АПК на решение № 4810/09.09.2020 г. по адм. дело № 10113/2019 г. по описа на Административен съд София – град и потвърждаващото го решение№ 5701/12.05.2021 г. постановено по адм. дело № 449/2021 г. по описа на ВАС ,тъй като жалбоподателя СДРУЖЕНИЕ НАЦИОНАЛНА АСОЦИАЦИЯ НА МЛЕКОПРЕРАБОТВАТЕЛИТЕ, ЕИК:[ЕИК], не е бил надлежно представляван в производството по жалбата му срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22220418003468-091-001/21.05.2019 г., издаден от М. С. Х., началник сектор „Ревизии”, при дирекция „Контрол“ при Териториална дирекция (ТД) на Национална агенция за приходите (НАП) С., орган, възложил ревизията и М. Й. В., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1334/02.08.2019 г. на директора на дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика (ОДОП) – С..

Преценено е ,че за да е налице надлежно конституиране на представителна власт, следва да е взето изрично решение от УС, с което да се делегират правомощия на председателя на А. за сключване на договор за процесуално представителство, тъй като именно УС е органът представляващ сдружението, определящ обема на представителната власт на отделни негови членове и разпореждащ се с имуществото му. В съответствие с устава на НАМ в документите от извършената ревизия /ЗВР, РД и РА/ под представляващ сдружението са изброени всички членове на управителния съвет, а не председателя на НАМ. Към момента на подаване на жалбата пред АССГ, председател на сдружението е бил Б. Б., който първоначално е упълномощил адв. Р., а впоследствие адвокатско дружество „П., А. и партньори“ да представлява „Национална асоциация на млекопреработвателите“ /НАМ/, като обжалва ревизионен акт № Р-22220418003468-091-001/21.05.2019г. и осъществява процесуално представителство пред АССГ и ВАС. Прието е ,че доказателства за наличие на изрично решение на УС, делегиращо права на Б. Б. да извърши тези действия не са налице, поради което „Национална асоциация на млекопреработвателите“ е била ненадлежно представлявана пред АССГ и ВАС в развилите се производства.

Предвид това ,че след като упълномощителят не е разполагал с правомощието да упълномощи съответното адвокатско дружество, то сдружението е било ненадлежно представлявано от самото начало на производството пред административния съд,поради което на осн.чл.244 ал.2 от АПК са отменени решение № 5701/12.05.2021 г. постановено по адм. дело № 449/2021 г. по описа на Върховния административен съд, Първо отделение и решение № 4810/09.09.2020 г. по адм. дело № 10113/2019 г. по описа на Административен съд София – град и делото е върнато за ново разглеждане от друг състав на Административен съд София-град. Изрично е отречено наличието на предпоставките на чл. 239, т. 1 АПК, като се сочи „ново обстоятелство“ – договор , сключен между „Национална асоциация на млекопреработвателите“ и „Економотехники“, видно от който уговореният бюджет в чл. 8 е с включен ДДС,поради което доставчикът на услуги „Економотехники“ е начислил 23% ДДС в издадените данъчни фактури, доколкото няма как същия да не е бил известен на жалбоподателя , тъй като Сдружението е страна в него, предвид което не може да бъде ценен като ново писмено доказателство.

При новото разглеждане на делото ,с пълномощно на стр.14 / и стр.50/ от делото Сдружение „Национална асоциация на млекопреработвателите“ /НАМ/ , се представлява от Адвокатско дружество „М. М. и съдружници“ ЕИК[ЕИК] , пълномощното е подписано от В. Д. М. – председател на Управителния съвет на НАМ ,видно от извлечение от Търговски регистър на стр.18 и сл.от делото. Видно от протокол от заседание на УС на НАМ ,проведено на 13.06.2022г е взето решение за упълномощаване на горепосоченото адвокатско дружество да представява НАМ във връзка с настоящето дело /дело № 4683/22г по описа на АССГ / ,с право да преупълномощава други адвокати с правата по това пълномощно.

На 29.11.2022г е депозирано „Допълнение към жалба“ /стр.40 и сл.от делото / с направено док.искане за назначаване на ССЧЕ със следните задачи : 1. В счетоводството на Сдружение „Национална асоциация на млекопреработвателите“ налице ли са търговски и счетоводни документи и/или одитна следа за получени услуги от Ekonomotechniki L., NORT investments Pis AD - FAB Etd Гърция, Koelnmesse G. Германия, AZV- PLMA I. Counsul X. за периода от 2013 г. до 2017 г., относно приспадащата се част на осчетоводените разходи по видове за всеки

млекопреработвател, който е получател на услугите, свързани с провеждане на изложения за чужбина?

2. При условие, че има одитна следа и/или търговски и счетоводни документи, да се изготви справка за всеки един от млекопреработвателите, какви услуги е получил и в какъв размер при провеждането на изложения в чужбина с предоставената финансова помощ от ДФ „Земеделие“?

В съд.заседание ,жалбата на СДРУЖЕНИЕ НАЦИОНАЛНА АСОЦИАЦИЯ НА МЛЕКОПРЕРАБОТВАТЕЛИТЕ, ЕИК:[ЕИК] срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22220418003468-091-001/21.05.2019 г., издаден от М. С. Х., началник сектор „Ревизии“, при дирекция „Контрол“ при Териториална дирекция (ТД) на Национална агенция за приходите (НАП) С., орган, възложил ревизията и М. Й. В., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1334/02.08.2019 г. на директора на дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика (ОДОП) – С. се поддържа от адв.А. А. ,преупълномощен от АД „Менко Менков и съдружници“ ЕИК[ЕИК] / стр.52 от делото / . Същия е изложил доводи за незаконосъобразност на горепосочения РА ,а с писмени бележки от 20.12.2023г подробно анализира констатациите на експертизата и счита ,че е налице основание за отмяна на обжалвания РА изцяло. Претендира разносните направени по делото , в това число заплатените адв.възнаграждения за настоящата и предходните съд.инстанции,както и за производството за отмяна на влязло в сила решение.

Ответника Директор на дирекция „ОДОП“ се представлява от юриск. К., която заявява ,че спора е изцяло правен и заключението на вещото лице по ССЧЕ не спомага за разрешаването му. Поддържа писмените си бележки депозирани при първоначално разглеждане на делото и възразява срещу присъждане на разноски в производството по чл. 237 и сл.от АПК.

Представител на СГП не се явява в съд.заседание и не излага становище по същество. Административен съд София град, в настоящия си състав , като взе предвид представените и приети по дело № 10113/2019 г. по описа на Административен съд София – град , както и представените пред настоящата инстанция такива , адм.преписка ,заключението по ССЧЕ изготвено от вещото лице К. и Е. А. , становищата на страните, приема за установено следното от фактическа и правна страна:

Не се установяват допуснати процесуални нарушения при извършване на ревизията. Същата е започнала с издаване на Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22220418003468-020-001 от 14.06.2018 г., връчена на 22.06.2018 г. по електронен път, съгласно чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК, впоследствие изменена със Заповеди за изменение на заповед да възлагане на ревизията /ЗИЗВР/ № Р-22220418003468-020-002 / 20.09.2018г.,№ Р-22220418003468-020-003 /05.10.2018 г. и № Р-22220418003468-020-004 / 22.10.2018 г.

Със ЗИЗВР №№Р-22220418003468-020-003/05.10.2018 г. е променен обхватът на ревизията като са включени и данъчните периоди от 01.01.2013 г. до 31.12.2016 г., от 01.01.2018 г. до 28.02.2018 г.

С последната заповед за изменение на заповедта за възлагане на ревизията е определен срок на приключването ѝ до 22.11.2018 г.и е възложено извършването на ревизия на СДРУЖЕНИЕ НАЦИОНАЛНА АСОЦИАЦИЯ НА МЛЕКОПРЕРАБОТВАТЕЛИТЕ за определяне на задълженията по ЗДДС за данъчни периоди от 01.01.2017 г. до 31.12.2017 г. Определен е срок за приключване на

ревизията до 3 месеца. Всички ЗВР /първоначална и за изменение / са издадени от компетентен орган съгласно Заповед №РД-84-2200-646/04.06.2018 г. и Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С. да изпълняват функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и чл. 119, ал. 2 от ДОПК.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22220418003468-092-001 / 10.01.2019 г., връчен по електронен път. В срока и на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК е подадено писмено възражение срещу констатациите в РД, което е прието за неоснователно.

Ревизията приключва с РА № Р-22220418003468-091-001/21.05.2019 г., издаден от М. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и М. Й. В., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 22.05.2019 г.

С оспорвания РА на СДРУЖЕНИЕ НАЦИОНАЛНА АСОЦИАЦИЯ НА МЛЕКОПРЕРАБОТВАТЕЛИТЕ е определен допълнително данък върху добавената стойност /ДДС/ общо в размер на 763 380,49 лв. и лихви за забава общо в размер на 341 546,50 лв., при деклариран данък за възстановяване общо в размер на 47 802,29 лв. Определените задължения са в резултат непризнато право на приспадане на данъчен кредит на основание на чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС общо в размер на 718 640,75 лв., по получени услуги, представляващи доставки, свързани с проведени събития по програми „Промоция на млечните продукти в трети страни /Русия и Б./ за данъчни периоди м. 11.2013 г., м. 02.2014 г., м. 07.2014 г., м. 02.2015 г. м. 04.2015 г. и м. 12.2017 г. С РА е определен и частичен данъчен кредит за получени доставки на стоки и услуги, които жалбоподателят е използвал за извършване както на освободени така и на облагаеми доставки по смисъла на ЗДДС, съгласно разпоредбите на чл. 73 от ЗДДС за всички ревизираните данъчни периоди, с изключение на периодите от м. 01.2013 г. до м. 08.2013 г.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на ревизионния акт включва преценка дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби при издаването му.

Както беше посочено по-горе ,съдът не констатира съществени процесуални нарушения във връзка с ревизионното производство ,които да представляват самостоятелни основания за отмяна на РА , а и в жалбата не се твърдят такива. Несъбирането от органите по приходите на всички относими, според жалбоподателя, доказателства не представлява пречка те да бъдат представени в по-късен етап и от самия жалбоподател.

Мотивите на РА, както и изложените в ревизионния доклад могат да бъдат допълнени и/или изменени от решаващия административен орган – директора на Д-я "ОДОП". В правомощията на последния е да разреши спора по същество като се произнесе относно наличието на задължение и неговия размер.

В резултат на извършени законосъобразни процесуални действия от ревизиращия екип в рамките на ревизионното производство е установено , че ревизираното лице е декларирало облагаеми доставки на услуги по организация на томболи и самозалепващи стикери към МК Р.- М., ЕИК[ЕИК], Л. ЕАД, ЕИК[ЕИК], Д. ЕООД, ЕИК[ЕИК], М.-Н ЕООД, ЕИК[ЕИК], МЛЕЧНИ ПРОДУКТИ Т. ООД, ЕИК[ЕИК] с общ размер на данъчните основи 3 764,00 лв., като е приложена данъчна ставка 20 %.

Приходите от тези услуги са отчитани по кредита на сметка 703 Приходи от продажби на услуги. По отношение на тези приходи, декларирани през 2014 г. и 2015 г., както и декларирани през 2016 г. доставка на хигиенизиране на общи части, и доколкото тази дейност има системен характер и се извършва редовно /по търговски начин/ от ревизиращия екип е прието, че СДРУЖЕНИЕТО действа като търговец по смисъла на чл. 1, ал. 3 от Търговския закон /ТЗ/, поради което предвиденото в чл. 44, ал. 1, т. 2 и 3 от ЗДДС освобождаване не се прилага и тези доставки се третират като облагаеми на основание чл. 12, ал. 1 от ЗДДС.

При направения анализ на представените в хода на ревизията документи е установено, че СДРУЖЕНИЕТО е декларирало и освободени доставки с нестопански характер, съгласно чл. 44, ал. 1, т. 3 от ЗДДС - предоставяне на услуги от сдружението в полза на членовете срещу членски внос в общ размер на 44 620,00 лв. Органите по приходите са констатирали, че СДРУЖЕНИЕТО е сключило договори с членовете, съгласно които в качеството си на изпълнител извършва организиране на участия в изложения и други насърчителни мероприятия на различни територии, провеждани с цел търговия на млечни продукти. Организирането и координацията от общ характер се извършва от човешки ресурси, работещи за и под ръководството на изпълнителя. Като всички специализирани дейности и услуги, за които изпълнителят няма капацитет, ще се възлагат на професионални подизпълнители физически или юридически лица въз основа на ангажиращи оферти или договори с предмет доставяне съответната услуга или продукт. Възложителите по договорите /членовете на сдружението/ не дължат заплащане на цените на услугите, тъй като изпълнителят извършва разплащанията по възникналите разходи с обществени средства, осигурени му целево като държавна помощ в съответствие със сключените договори между него и Държавен фонд „Земеделие“ /ДФЗ/. Изпълнителят е длъжен с помощта на наличния човешки ресурс или чрез възлагане на подизпълнители да организира избор на подходящ представител и на съответния възложител, който да участва в едно или повече от заявените мероприятия, да организира участие в поне едно значимо мероприятие, на което се представят рекламират и насърчава търговията с млечни продукти, да резервира и закупи самолетни билети за участниците на възложителите, да организира изграждането и оборудването на подходящи щандове в рамките на целевите мероприятия, да организира изработването на различни публикации и друга рекламна дейност, изработване на рекламни материали. Относно тези доставки, органите по приходите са приели, че не са изпълнени условията на чл. 69 ал. 1 т. 1 от ЗДДС.

Установено е също така, че през ревизиращия период НАМ е включило в дневниците си за покупки фактури за наем, офис-консумативи, стикери, канцеларски материали, чанти, такси семинари, такси за телефонни услуги, счетоводно обслужване, изработка на визитки, такса интернет, превод и легализация на документи и др. Установено е, че през 2014 г., 2015 г. и 2016 г. ревизираното дружество е извършвало както облагаеми, така и освободени доставки, но е ползвало право на приспадане на пълен данъчен кредит, което е в нарушение на изискванията на чл. 73, ал. 1 от ЗДДС. Съгласно посочената разпоредба регистрираното лице има право на приспадане на частичен данъчен кредит по отношение на данъка за стоки или услуги, които се използват както за извършване на доставки, за които има право на приспадане на данъчен кредит, така и за доставки или дейности, за които лицето няма такова право. Предвид това, на основание чл. 73, ал. 5 във връзка с ал. 2, ал. 3 и ал. 4 от ЗДДС, ревизиращият екип е

извършил корекция на приспадения пълнен данъчен кредит за всички данъчни периоди, описани подробно в табличен вид в издадения РД, при определен коефициент за всяка от годините.

За всички останали данъчни периоди е посочено, че СДРУЖЕНИЕТО не декларира осъществени от него облагаеми доставки, във връзка с които да е начислило ДДС, като същевременно декларира получени доставки, по които то е получател и във връзка с които претендира ползването на пълнен данъчен кредит. През 2017 г. и за периода от 01.01.2018 до 28.02.2018 г. СДРУЖЕНИЕТО е получавало и декларирало само членски внос и не са извършвани облагаеми доставки.

Предвид така изложените обстоятелства, органите по приходите са приели, че не е налице връзка между декларираните разходи за периода и декларираните приходи от членски внос. При липсата на осъществени облагаеми доставки на стоки и услуги, няма как процесните разходи за посочения период да са включени в цената на доставените по тези сделки стоки и услуги. Поради това ревизиращите органи на основание чл. 70, ал.1, т. 1 от ЗДДС не са признали правото на приспадане на данъчен кредит, независимо че са изпълнени условията по чл. 69 или чл. 74, когато стоките или услугите са предназначени за извършване на освободени доставки по глава четвърта за посочените периоди.

Установено е, че финансирането за ревизирания период е формирано от членски внос, внасян от членовете на СДРУЖЕНИЕТО и финансиране от ДФЗ по схемата „Помощ за участие в изложения“, съгласно сключени договори, в това число и Договор №4/28.02.2012 г, съгласно който ДФЗ-Разплащателна агенция, предоставя финансиране на СДРУЖЕНИЕТО, което се задължава да изпълнява действията, чийто предмет е „Промоция на млечни продукти в трети страни /Русия, Б./“. Срокът на изпълнение на действията по договора е разпределен на три фази, всяка от която е с продължителност от дванадесет месеца. Предоставените финансираия са както следва: 488 138,34 лева в първа фаза, 960 464,04 лева във втора фаза и 1 359 681,94 лева в трета фаза.

Съгласно чл. 11, т. 2 от сключения договор е посочено, че ако изпълнителят трябва да заплати ДДС, съответната сума не се изисква като финансово участие от Европейската комисия. В чл. 11, т. 4 от договора е посочено, че ако контрагентът е задължен да заплати ДДС в България, съответната сума няма да подлежи на финансово подпомагане от държавата членка /България/. За финансовата помощ участието на Европейската общност е 50 %, ДФЗ - 30% и самоучастие - 20%.

Предвид сключения договор от СДРУЖЕНИЕТО с ДФЗ, ревизираното дружество е получило доставки на услуги по чл. 82, ал. 2-5 от ЗДДС - организиране на събития, публикуване на рекламни публикации в пресата и списанията в Б., организиране на продуктови дегустации на млечни продукти, пътни разходи и настаняване, организиране по предоставяне на щандове при изложения, презентация на млечни продукти, публикуване

на реклами, които услуги са свързани с проведени събития по програма „Промоция на млечни продукти в трети страни“ /Русия и Б./. Доставчици на тези услуги са дружества, установени на територията на ЕС - Гърция, Х. и Германия. СДРУЖЕНИЕТО, като получател на посочените услуги свързани с организацията на изложения за млекопреработвателите в чужбина, е издало протоколи на основание чл. 117 от ЗДДС и е начислило ДДС в размер на 718 640,75 лева, като данъкът е посочен на отделен ред и протоколите са включени в дневниците за продажби и дневниците за покупки, справка-декларацията по чл. 125 при определяне на резултата за съответния данъчен период. Жалбоподателя в настоящия процес е упражнил право на приспадане на данъчен кредит по получените доставки на услуги по чл. 82, ал. 2 от ЗДДС. Органите по приходите са приели, че мястото на изпълнение на доставките на тези услуги се определя по общия ред съгласно чл. 21, ал. 2 от ЗДДС и това е мястото, където получателят - данъчно задължено лице е установило независимата си икономическа дейност. Посочено е, че в случая е приложима разпоредбата на чл. 82, ал. 2, т. 3 от ЗДДС и данъкът е изискуем от получателя по доставката, т.е. от СДРУЖЕНИЕТО. За СДРУЖЕНИЕТО в случая е налице задължение за начисляване на данъка, когато данъкът за доставката стане изискуем. Установено е, че СДРУЖЕНИЕТО е упражнило правото на данъчен кредит по получените доставки на услуги по чл. 82, ал. 2 от ЗДДС.

По отношение на фактурите, имащи за предмет услуги, свързани с организацията на изложения за млекопреработвателите в чужбина и др. не е установено, при преглед на данните в подадените от СДРУЖЕНИЕТО справки-декларации, както и от събраните в хода на ревизионното производство писмени доказателства, получените услуги да са използвани за осъществяване на облагаеми доставки от ревизираното лице. При липсата на осъществени от СДРУЖЕНИЕТО облагаеми доставки на услуги от същия вид е прието, че няма как процесните разходи да са включени в цената на последващи облагаеми доставки на услуги.

Органите по приходите са изложили съображения, че за процесните доставки не може да се приспадне и частичен данъчен кредит, тъй като е доказано, че тези разходи са свързани с изпълнение целите на СДРУЖЕНИЕТО - организация на изложенията за млекопреработвателите в чужбина, т.е. не представляват елементи, формиращи цената на стоките или услугите, които жалбоподателя доставя едновременно по облагаеми доставки в рамките на икономическата си дейност и по необлагаеми доставки или дейности,

които поради неикономическия си характер не попадат в обхвата на регулиране от ЗДДС.

При така изложените съображения е направен изводът, че следва да се приложи нормата на чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и да бъде отказано правото на приспадане на данъчен кредит по тези услуги, получени от чуждестранните контрагенти. Предвид гореизложеното при ревизията е извършена корекция на упражненото право на данъчен кредит по получените услуги на основание чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС общо в размер на 718 640,75 лв. за данъчни периоди м. 11.2013 г., м. 02.2014 г., м. 07.2014 г., м. 02.2015 г. м. 04.2015 г. и м. 12.2017 г.

Сключения Договор за финансово подпомагане № 4 /референтен - ЕФГЗ: 05 02 10 01 38001 488/ между ДФ Земеделие - разплащателна агенция и Национална асоциация на млекопреработвателите, свързан с промоция на млечни продукти в трети страни /Б., Русия/ е подробно анализиран от вещото лице по ССЧЕ, изслушана при първоначалното разглеждане на делото, поради което настоящия състав няма да преповтаря констатациите му. Същото не е оспорено от страните. Съгласно сключения договор извършените дейности включват организиране на достъп и участия в изложения за хранителни продукти, където се представят и рекламират български млечни продукти - сирене и кашкавал, като рекламата не включва конкретно някой български производител, а тя е въобще за българското производство като цяло и изработка на рекламни материали за тях. Изработваните промоционални продукти са с логото на програмата Dairy Hi-story и целта ѝ да се популяризират млечните продукти, произведени от български производители в Русия и Б.. Освен участия в изложения, демонстративни вечери с организирана дегустация на рекламираните продукти са извършени и услуги по реклама на продуктите във вестници и списания - карета и статии.

Вещото лице е посочило подробно какви дейности е извършило Економотехники /Економотехники ООД/ по изпълнение на действия, свързани с изпълнение на горепосочения договор.

Работилата по настоящето дело експертиза /в.л К./ е установила, че е налице одитна следа /за всяка фактура, издадена от Економотехники Гърция има съставен мемориален ордер, който е с номер на документа, който съвпада с номера на фактурата от Економотехники / за получени услуги от Ekonomotechniki L., NORT investments Pis AD - FAB Etd Гърция, Koelnmesse G. Германия, AZV- PLMA I. Counsul X. за периода от 2013 г. до 2017 г., относно приспадащата се част на счетоводените разходи по видове за всеки млекопреработвател, който е получател на



услугите, свързани с провеждане на изложения за чужбина.

Процесните фактури, издадени от Ekonomotechniki L. са осчетоводени в счетоводството на жалбоподателя НАМ по счетоводна сметка 602 „Разходи за външни услуги”, аналитично по всеки млекопреработвател, който е ползвал конкретната услуга.

Съдът намира, че и двете експертиза констатира факти и обстоятелства, които не се оспорват от страните, спора е правен и касае отговор на въпроса, правилно ли с обжалвания РА е отказано право на данъчен кредит в размер на 718 640,70 лв. по процесните фактури, издадени от гръцкото дружество и налице ли са предпоставките на чл.70 ал.1 от ЗДДС.

Съгласно цитираната разпоредба в редакцията и към момента на издаване на РА (ДВ, бр.88/2016 г.) правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо че са изпълнени условията на чл. 69 или 74, когато стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки и т.3. стоките или услугите са предназначени за представителни или развлекателни цели.

Не се спори от страните, че за ревизирия период сдружението е декларирало като освободени доставки, представляващи платения членски внос от участниците в сдружението, така и облагаеми доставки със ставка 20 на сто върху стойността на услуги, предоставени на своите членове - организиране на томбола, самозалепващи стикери, хигиенизиране и др., отчетени като приходи по кредита на сметка 703 в неговото счетоводство.

Приключването на кредит смет.см-ка 602”Разходи за външни услуги”, аналитично по млекопреработватели, посочено като констатация от вещото лице по ССЧЕ изслушана в настоящето производство не допуска установяване на причинна връзка и съпоставимост на приходи и разходи за процесния период, както и по какви доставки /освободени или облагаеми/ са реализирани същите. Наличието на „одитна следа“ в счетоводството на жалбоподателя за извършени от гръцкото дружество доставки по повод изложения организирани от жалбоподателя въз основа на договор № 4 с ДФЗ не е достатъчно обстоятелство, за да се претендира право на пълен данъчен кредит и по облагаеми доставки.

Съгласно чл. 73, ал. 1 от ЗДДС всяко регистрирано лице има право на приспадане на частичен данъчен кредит по отношение на данъка за стоки и услуги, които се използват за извършване на доставки, за които лицето има право на приспадане на данъчен кредит, така и за доставки или дейности, за които няма такова право. Размерът на частичния данъчен кредит е определен при съобразяване на разпоредбите на чл. 73, ал. 2 и ал.

3 от ЗДДС.

Сдружението обаче е ползвало право на пълен данъчен кредит за всички направени покупки основно за рекламни стикери, рекламни материали, счетоводни услуги, телефонни услуги, наеми, офис консумативи, както и за освободени доставки с нестопански характер, съгласно чл. 44, ал. 1, т. 3 от ЗДДС - предоставяне на услуги в полза на членовете си срещу членски внос в общ размер на 44 620,00 лв., поради което съдът намира, че правилно е извършена корекция на ползвания пълен данъчен кредит.

Не се спори по делото, че са били сключвани договори между СДРУЖЕНИЕТО и членовете му, според които последните като възложители не дължат заплащане на цените на услугите, тъй като СДРУЖЕНИЕТО като изпълнител извършва разплащанията на направените разходи от подизпълнителите с обществени средства, осигурени му целево като държавна помощ в съответствие със сключените договори между него и ДФЗ.

При наличие на сключени писмени договори с безвъзмезден характер между СДРУЖЕНИЕТО и членовете на сдружението по повод участието им в изложения, финансирани от ДФЗ по схемата „Помощ за участие в изложения“, неоснователен е доводът в жалбата и поддържан впоследствие и при новото разглеждане на делото, че „възмездността се изразява в заплащане на членски внос“. Членствените взаимоотношения между СДРУЖЕНИЕТО и неговите членове са ирелевантни досежно конкретно постигнатите договорености във връзка с участие в изложения по този проект, финансиран преобладаващо с европейски средства. Членският внос в самостоятелно изражение не може да покрие разходите за подобни участия. Това обстоятелство се потвърждава и от съдържанието на таблиците, изготвени от в.л. К., при отговора на втория въпрос към експертизата, а именно: „При условие, че има одитна следа и/или търговски и счетоводни документи, да се изготви справка за всеки един от млекопреработвателите, какви услуги е получил и в какъв размер при провеждането на изложения в чужбина с предоставената финансова помощ от ДФ „Земеделие“?“

Следователно, налице е безвъзмездна доставка на услуги от СДРУЖЕНИЕТО към неговите членове - участници в изложенията и предвид ограничението на чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС за СДРУЖЕНИЕТО няма да възникне право на данъчен кредит за разходите, направени във връзка с организиране на изложенията в трети страни, формирани по фактурите, издадени от гръцкото дружество „Економотехники“ към ревизираното лице, както правилно е констатирано от ревизиращия екип.

Тук следва да се посочи, че ограничението на данъчния кредит по чл. 70,

ал. 1, т. 2 от ЗДДС ,обулавя извода ,че няма как с получените услуги от „Економотехники“ сдружението да извърши последващи облагаеми доставки към своите членове, тъй като по договорите с тях услугите са безвъзмездни, а безвъзмездните доставки са извън предметния обхват на ЗДДС. Според чл. 2, т. 1 от ЗДДС с ДДС се облага всяка възмездна доставка на стока и услуга. Затова правилно в РА е посочено, че процесните разходи по издадените фактури от „Економотехники“ не могат да бъдат да включени в цената на последващи облагаеми доставки на услуги от същия вид.

Категоричната установеност на безвъзмездността на процесните доставки , във връзка с изпълнението на договор №4 с ДФЗ ,опровергава и останалите доводи на жалбоподателя относно твърденията му за възмездност на същите. Така например ,неоснователн се явява довода за наличие на възмездна доставка на основание чл. 9, ал. 3 от ЗДДС .Членовете на Сдружението не попадат в нито една от категориите, посочени в чл. 9, ал. 3 т.1-3 от ЗДДС.

Жалбоподателя Сдружение „Национална асоциация на млекопреработвателите“ е регистриран по ЗДДС по собствен избор, считано от 27.08.2013 г. и по отношение на посочените услуги е действало като търговец по смисъла на чл. 1, ал. 3 от ТЗ, като върху сумата на реализираните обороти е самоначислило ДДС със ставка 20 на сто, поради което попада в хипотезата на чл. 3, ал. 6 от ЗДДС . Съгласно тази разпоредба , данъчно задължено лице, което извършва и освободени доставки и/или доставки или дейности извън рамките на независимата икономическа дейност, както и данъчно незадължено лице юридическо лице, регистрирано за целите на ДДС, са данъчнозадължени лица за всички получени услуги.

Сдружението и членовете му не могат да се определят и като свързани лица, за да е приложима хипотезата на чл. 27, ал. 3, т. 1 от ЗДДС,когато безвъзмездната сделка между свързани лица следва да се третира и облага като възмездна, като се определи пазарна цена. Това е така, тъй като по отношение на доставката на стоки и предоставянето на услуги между сдружението и неговите членове се прилага специалната разпоредба на чл. 44, ал. 1, т. 3 от ЗДДС, която изрично урежда тези отношения като освободена доставка.

Жалбоподателят неоснователно се позовава на чл. 21, ал. 4, т. 3 от ЗДДС /в сила от 01.01.2011 г./,тъй като същата урежда мястото на изпълнение на доставка на услуги касаеща изложби и които се предоставят на данъчно задължено лице, но които се отнасят до осигуряване на достъп до тези мероприятия /срещу билети или заплащане, осигуряващи входа/ и до

съпътстващите този достъп услуги, а не до организацията на изложбите. В случая мястото на изпълнение на доставката на услуги по организация на изложби се определя по общия ред на чл. 21, ал. 2 от ЗДДС и това е мястото, където получателят - данъчно задължено лице е установил независимата си икономическа дейност, а доколкото липсват констатации за продавани билети или за друг вид заплащане за осигуряване на достъп на членовете на сдружението, участвали в изложенията в трети страни /Русия и Б./ ,то нормата на чл. 21, ал. 4, т. 3 от ЗДДС, не може да намери приложение.

От изложеното дотук ,както и предвид документирането на спорните доставки с протокол на основание чл. 117, ал. 1 във връзка с чл. 82, ал. 2, т. 3 от ЗЛДС, следва, че същият се е определил като данъчно задължено лице и е определил мястото на изпълнение на доставката на услугите по организиране на изложби по общото правило на чл. 21, ал. 2 от ЗДДС. Издаденият протокол по чл. 117 от ЗДДС, в който е начислен изискуемия данък, е включен в справката-декларация по ЗДДС и в дневника му за продажби за съответните периоди. В случая гръцкото дружество доставчик не е начислило ДДС във фактурите и жалбоподателят не е платил ДДС по тях, за да попадне в категорията „възстановим ДДС“. С протокола по чл. 117 от ЗДДС е извършено самоначисляване, с отразяване на ДДС в дневниците за покупки и продажби едновременно, вследствие на което резултатът по ЗДДС за периода е нула.

По така изложените съображения, настоящата инстанция намира, че РА № Р-22220418003468-091-001/21.05.2019 г., издаден от М. С. Х., началник сектор „Ревизии“, при дирекция „Контрол“ при Териториална дирекция (ТД) на Национална агенция за приходите (НАП) С., орган, възложил ревизията и М. Й. В., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1334/02.08.2019 г. на директора на дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика (ОДОП) – С. е правилен и законосъобразен, а жалбата срещу него е неоснователна .

По делото от страна на ответника е направено искане за присъждане на разноски на основание чл. 161 ДОПК, поради което съдът следва да присъди юрисконсултско възнаграждение в размер 22 579,27 лева , съгласно Наредба № 1/09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения и материалния интерес по делото.

По изложените съображения и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София град

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на СДРУЖЕНИЕ НАЦИОНАЛНА АСОЦИАЦИЯ НА МЛЕКОПРЕРАБОТВАТЕЛИТЕ, ЕИК:[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-22220418003468-091-001/21.05.2019 г., издаден от М. С. Х., началник сектор „Ревизии”, при дирекция „Контрол“ при Териториална дирекция на Национална агенция за приходите С., орган, възложил ревизията и М. Й. В., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1334/02.08.2019 г. на директора на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП С.

ОСЪЖДА СДРУЖЕНИЕ НАЦИОНАЛНА АСОЦИАЦИЯ НА МЛЕКОПРЕРАБОТВАТЕЛИТЕ, ЕИК:[ЕИК], [населено място], [улица], представлявано от В. Д. М. да заплати на Директора на дирекция ОДОП – С. при Национална агенция за приходите сума в размер на 22 579,27 лева (двадесет и две хиляди петстотин седемдесет и девет лева и 27 ст.) разноски по делото, представляващи юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд на Република България, в 14 дневен срок от съобщаването му.

СЪДИЯ: