

# РЕШЕНИЕ

№ 4810

гр. София, 09.09.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 16 състав,**  
в публично заседание на 10.06.2020 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Ралица Романова**

при участието на секретаря Гергана Мартинова , като разгледа дело номер **10113** по описа за **2019** 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).

Образувано е по жалба на СДРУЖЕНИЕ НАЦИОНАЛНА АСОЦИАЦИЯ НА МЛЕКОПРЕРАБОТВАТЕЛИТЕ, ЕИК:[ЕИК], [населено място], [улица], представлявано от Б. Л. Б., в качеството на председател, чрез адвокат Е. С., преупълномощена от Адвокатско дружество „П., А. и партньори“, съдебен адрес: [населено място], пл. Света Неделя № 4, ет.4, 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..

Ревизионния акт се оспорва изцяло. С РА на сдружението са определени допълнително задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за данъчни периоди от м. 09.2013 г. до 02.2018 г. в общ размер на 763 380,49 лв. и лихви за забава в общ размер на 341 546,50 лв., в резултат от отказано право на данъчен кредит на основание чл. 69, ал.1, т. 1 от ЗДДС и в резултат от определен 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. Излагат се доводи, че в издадения ревизионен акт неправилно е определено мястото на изпълнение, с оглед вида, характера и съдържанието на услугите, но ако се приеме че СДРУЖЕНИЕ НАЦИОНАЛНА АСОЦИАЦИЯ НА МЛЕКОПРЕРАБОТВАТЕЛИТЕ е данъчно задължено лице, то доставката на услуги следва да попадне в обхвата на чл. 21, ал. 4, т. 3 от ЗДДС. Направено е искане за отмяна на РА, в оспорената част, както и за присъждане на разноски.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адвокат Й., която поддържа жалбата на заявените в нея основания и искането за отмяна на РА. Претендира присъждане на разноски, съгласно списък.

Ответната страна – директорът на ДОДОП – [населено място], се представлява по делото от юрк. К., която оспорва жалбата. Претендира разноски за юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София град, Шестнадесети състав, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа и правна страна:

Със 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, 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. Първоначалната заповед е изменена със Заповеди за изменение на заповед да възлагане на ревизията /ЗИЗВР/ №Р-22220418003468-020-002/20.09.2018 г., №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.

Първоначалната заповед е издадена от Г. И. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., в качеството му на заместник на М. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., съгласно Заповед №РД-84-2200-646/04.06.2018 г.

Останалите заповеди са издадени от М. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С.. Г. И. М. и М. С. Х. са упълномощени, съгласно 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.

С жалба вх. № 50-00-19 от 04.06.2019 г. по описа на ТД на НАП – С. РА е оспорен по административен ред пред директора на ДОДОП – [населено място], който е компетентният решаващ орган по чл. 152, ал. 2 от ДОПК. С допълнение към жалбата с вх. №50-00-19/09.06.2019 г. е направено уточнение, че се обжалва изцяло РА. В срока по чл. 155, ал.1 от ДОПК е постановено решение № 1334/02.08.2019 г., с което РА е потвърден.

Решението е издадено от компетентен орган, при условията на заместване (приложена заповед № ЗЦУ-ОПР-42/19.12.2017 г. на изпълнителния директор на НАП) и в срока по чл. 155, ал. 1 от ДОПК. Връчено е на жалбоподателя на 06.08.2019 г., по електронен път.

Срещу РА е подадена жалба до АССГ с вх. № 53-04-865/09.08.2019 г. по описа на ДОДОП – [населено място].

Предвид изложеното, съдът намира, че жалбата е подадена в срока за обжалване на РА от надлежна страна – адресат на оспорения административен акт, с който се установяват задължения, и след изчерпване на административния ред за оспорване по чл.155 ДОПК, поради което същата е допустима и следва да бъде разгледана по същество.

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.

Оспорваният РА №Р-22220418003468-091-001/21.05.2019 г. е издаден от възложителя на ревизията и ръководителя на ревизията съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК. В качеството на възложител на ревизията, съгласно ЗВР №Р-22220418003468-020-001/14.06.2018 г. е М. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., в конкретната заповед замествана от Г. И. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., по силата на Заповед №РД-84-2200-646/04.06.2018 г. Г. И. М. и М. С. Х. са упълномощени, съгласно 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. В качеството на ръководител на ревизията, определен с посочената ЗВР е М. Й. В., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП - С.. РА, РД и ЗВР са подписани с квалифициран

електронен подпис съгласно Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги, като за валидното им подписване от органите по приходите са представени писмени и веществени доказателства, приобщени към делото, които не са оспорени. С оглед на това съдът намира РА за издаден от компетентни органи, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК.

В ревизионното производство не са допуснати процесуални нарушения, които по своето естество да представляват самостоятелни основания за отмяна на РА. 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, ако приема, че обосновават защитната му теза. Мотивите на РА, както и изложените в ревизионния доклад могат да бъдат допълнени и/или изменени от решаващия административен орган – директора на ДОДОП. В правомощията на последния е да разреши спора по същество като се произнесе относно наличието на задължение и неговия размер.

В рамките на ревизионното производство са връчени Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22220418003468-040-001/22.06.2018 г. и №Р-22220418003468-040-002/08.10.2018 г., с които са изискани всички първични и вторични счетоводни документи, счетоводни регистри, банкови и касови документи, договори, свързани с дейността на дружеството през ревизирания период, както и документи относими към получените доставки във връзка с организирането на програми за промотиране на млечни продукти на национални и международни пазари. В отговор са представени документи, подробно описани в констативната част на РД.

Установено е, че основната дейност на СДРУЖЕНИЕ НАЦИОНАЛНА АСОЦИАЦИЯ НА МЛЕКОПРЕРАБОТВАТЕЛИТЕ е организиране, разработване и оценяване на програми и проекти в областта на млекопроизводството, млекопреработването и пазара на млечни продукти, промотиране на млечни продукти на национално и международно ниво. СДРУЖЕНИЕТО е регистрираното като юридическо лице с нестопанска цел, съгласно Закона за юридическите лица с нестопанска цел /ЗЮЛНЦ/. Констатирано е, че СДРУЖЕНИЕТО е регистрирано за целите на ЗДДС на основание чл. 100, ал. 1 от ЗДДС - регистрация по избор, независимо от облагаемия оборот, считано от 27.08.2013 г.

Установено е, 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. Е., ЕИК[ЕИК], М.-Н Е., ЕИК[ЕИК], МЛЕЧНИ ПРОДУКТИ Т. О., 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 третираат 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 констатирани, 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. С възражението срещу РД жалбоподателят е посочил, че се касае за погрешно деклариране в отчетните регистри на получения членски внос като освободени доставки по смисъла на чл. 44 ал 1 т. 2 от ЗДДС. Същото обстоятелство е прието от издателите на РА, като неотнормено към спорния въпрос, тъй като в случая, за да откажат правото на приспадане на данъчен кредит, органите по приходите са приели, че не са изпълнени условията на чл. 69 ал. 1 т. 1 от ЗДДС.

Органите по приходите са констатирани, че през ревизирания период СДРУЖЕНИЕТО 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 приспаданията пълен 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 пълен 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 финансираня 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. Констатирано е че СДРУЖЕНИЕТО е упражнило 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.

По делото е прието без оспорване заключение на съдебноикономическа експертиза. Вещото лице е посочило подробно какви дейности е извършило Е. /Екомонотехники О./ по изпълнение на действия, свързани с изпълнение 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/. 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 D. 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.

От представените документи вещото лице е установило, че Е. /Екомонотехники О./ е организирано участието на представители от Националната асоциация на млекопреработвателите, както следва:

Изложение F. Food S. 2012, Sao P., В. в периода 25.06. - 28.06.2012 г. На изложението е направено общо представяне на българските млечни продукти - бяло саламурено сирене и кашкавал;

Изложение W. Food M. 2012, Русия в периода 17.09. - 20.09.2012 г. От страна на Националната асоциация на млекопреработвателите са участвали Д. К., Е. Д. и Р. Р., представители на Ф. О. и Б. Б. - ЕССО-F;

Изложение W. Food M. 2013, Русия в периода 16.09. - 19.09.2013 г. От страна на Националната асоциация на млекопреработвателите са участвали Е. Т. представител на „М. милк“, И. С. представител на Ш. 99 АД, Б. Б. представител на ЕССО-F, Л. М. представител на Ф. О., В. М. и Д. И. Д. представители на БМК Холдинг АД;

Изложение Р. М. 2014, Русия в периода 10.02. - 14.02.2014 г. От страна на Националната асоциация на млекопреработвателите са участвали И. Б. С. представител на Ш. 99 АД, М. В. П. представител на М., Б. Б. Б. и Б. Л. Б. представители на ЕССО-F, В. Д. М. и Е. П. Б. представители на БМК Холдинг АД и Л. Г. М. представител на Ф. О.;

Изложение S. 2014, Sao P., Б. в периода 24.06. -27.06.2014 г. От страна на НАМ са участвали В. Р. - П. и Г. С. П., представители на Ф. О.;

Бизнес мисии в Б. в периода 22.02. - 26.02.2015 г. от страна на Националната асоциация на млекопреработвателите са участвали П. Н. Й., представител на Ш. 99 АД, В. Л. В., представител на М. АД, Р. В. В. - М. и В. Д. М., представители на БМК Холдинг АД.

На основание така установеното настоящият състав приема, че правилно с РА е признат частичен данъчен кредит за получени доставки на стоки и услуги, които сдружението е използвало за извършване както на облагаеми доставки по смисъла на чл. 12 от ЗДДС, така и на освободени доставки, на основание чл. 73 от ЗДДС.

За ревизирия период сдружението е декларирало както 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. Сдружението е ползвало право на пълен данъчен кредит за всички направени покупки основно за рекламни стикери, рекламни материали, счетоводни услуги, телефонни услуги, наеми, офис консумативи.

Тъй като сдружението е декларирало и 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., правилно е извършена корекция на ползвания пълен данъчен кредит.



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. Тъй като фактите на осъществяване от лицето за периодите на корекция както облагаеми, така и освободени доставки, са доказани и по същество не се оспорват, то посочената разпоредба намира приложение и РА е законосъобразен и обоснован в частта на определяне на задължения за заплащане на частичен данъчен кредит.

Съгласно чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС (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 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, 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. Обстоятелството, че Национална асоциация на млекопреработвателите участва като такава, а не отделни нейни членове не променя извода, че от услугата се ползват членовете й. А. не е самостоятелен производител. Популяризирането на продуктите, произвеждани от членовете й носи ползи за тяхната търговска дейност.

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. Следователно с РА правилно е отказано право на данъчен кредит в размер на 718 640,70 лв. по процесните фактури, издадени от гръцкото дружество.

Съгласно чл. 69, ал. 1, т.1 от ЗДДС когато стоките и услугите се използват за целите на извършването от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът -

регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави. В жалбата се излага довод, че ЗДДС не ограничава приложимостта на чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС до определен период. Това принципно е така, но в конкретния случай и посочената норма е приложима, наред със съществуващото ограничение на данъчния кредит по чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС. Това е така, защото 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. В потвърждение на този факт е липсата на отразени последващи доставки в СД и дневниците за продажби на жалбоподателя с получените от него услуги по организация на изложения.

Жалбоподателят неоснователно се позовава на чл. 21, ал. 4, т. 3 от ЗДДС.

Съгласно чл. 21, ал. 4, т. 3 от ЗДДС мястото на изпълнение при доставка на услуга е мястото, където фактически се провежда събитието - при доставка на услуга по осигуряване на достъп /срещу билети или заплащане, осигуряващи входа, включително когато такъв вход е включен в абонамент/ до културни, художествени, артистични, спортни, научни, образователни, развлекателни и подобни събития /включително панаири и изложби/ и при съпътстващите достъпа услуги, когато услугата се предоставя на данъчно задължено лице.

В случая е неприложима разпоредбата 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.

Според чл. 32, пар. 1 и 2 от Регламент №282/2011 от 15.03.2011 г. за установяване на мерки за прилагане на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност услуги, които се отнасят до предоставяне на достъп до културни, художествени, спортни, научни, образователни, развлекателни или подобни събития, съгласно посоченото в чл. 53 от Директива 2006/112/ЕО /респективно в чл. 21, ал. 4, т. 3 от ЗДДС/ включват предоставянето на услуги, чиито основни характеристики се състоят в предоставянето на право на достъп до дадено събитие, включително срещу заплащане под формата на абонамент. Казаното се прилага по-конкретно до културни събития, спортни събития, образователни и научни събития, т.е. от предметния обхватна нормата са изключени бизнес събития. Предоставянето на услуги от СДРУЖЕНИЕТО, в т.ч. по организиране на изложения в трети страни, провеждани с цел рекламиране и насърчаване

търговията с млечни продукти, срещу заплащане на членски внос от членовете на сдруженията /участници в събитието/, не се явяват услуги по предоставяне на достъп до културни, спортни, научни и образователни събития.

В заключението на СИЕ са описани услугите по вид, както и издадените фактури от подизпълнителя - „Економотехники“ към ревизираното лице, ведно с приложените от неговите подизпълнители фактури за направени разходи, като са посочени конкретните дружества - участници в изложенията, датите и мястото на тяхното провеждане. Никъде обаче в СИЕ няма 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./. След като не е изпълнен фактическият състав на чл. 21, ал. 4, т. 3 от ЗДДС, нормата не може да намери приложение.

Независимо от документирането на доставките по гореописания начин, с жалбата се навежда довод, че сдружението е данъчно незадължено лице и се излага довод за попадане на доставката на услуги в обхвата на чл. 21, ал. 4, т. 4, буква „а“ от ЗДДС.

По силата на чл. 3, ал. 1 от ЗДДС данъчно задължено лице е всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, без значение от целите и резултатите от нея. По смисъла на чл. 3, ал. 2 от ЗДДС независима икономическа дейност е всяка дейност, осъществявана редовно или по занятие срещу възнаграждение с цел получаване на доход. Юридически лица с нестопанска цел, когато извършват по занятие независима стопанска дейност по смисъла на чл. 3, ал. 2 от ЗДДС, която е източник на постоянен доход, придобиват статут на данъчно задължени лица на основание чл. 3, ал. 1 от ЗДДС.

В случая е налице и хипотезата на чл. 3, ал. 6 от ЗДДС, според която 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. СДРУЖЕНИЕ НАЦИОНАЛНА АСОЦИАЦИЯ НА МЛЕКОПРЕРАБОТВАТЕЛИТЕ е регистрирано по ЗДДС лице 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 ЗДДС, като върху сумата на реализираните обороти е самоначислило ДДС със ставка 20 на сто. Дори и да се приеме твърдението в жалбата, че СДРУЖЕНИЕТО е данъчно незадължено лице, по силата на чл. 3, ал. 6 от ЗДДС дължи ДДС за получените от него доставки на услуги от гръцкото дружество.

Според Регламент №282/2011 от 15.03.2011 г. за установяване на мерки за прилагане на Директива 2006/112/ЕО, за да се определи статутът на получателя на услугите като данъчно задължено лице, следва да се установят доказателствата, които доставчикът трябва да получи от него. По силата на чл. 18, ал. 1 от регламента, доставчикът може да счита, че получателят на услугите, установен в Общността, има статут на данъчно задължено лице, ако получателят е съобщил на доставчика идентификационния си номер по ДДС и потвърдена валидността на този номер и свързаното с него име и адрес в

съответствие с чл. 31 от Регламент №904/2010 на Съвета от 07.10.2010 г. Тогава доставчикът може да счита, че услугите са предназначени за целите на стопанската дейност на получателя. Гръцкото дружество „Економотехники“ - доставчик по процесните фактури, е получило информация от СДРУЖЕНИЕТО, че същото е регистрирано за целите на ЗДДС в България, разполага с ДДС номер и се определя като данъчно задължено лице. По тази причина и гръцкото дружество „Економотехники“ не е начислило ДДС.

Жалбоподателят е документирал спорните доставки с протокол на основание чл. 117, ал. 1 във връзка с чл. 82, ал. 2, т. 3 от ЗЛДС, от което 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. Следователно доставката на процесните услуги от гръцкото дружество към СДРУЖЕНИЕТО е документирана правилно, съобразно изискванията на визираните по-горе норми за възникване изискуемост на данъка и задължението за издаване на протокол за самоначисляването му от получателя на услугите.

Не може да бъде споделена тезата, че с непризнаването на данъчния кредит по процесните доставки на услуги от гръцкото дружество на практика се „увеличава самоучастието на сдружението в програмата от 20 на сто на 40 на сто, тъй като държавният бюджет ще се облагодетелства за сметка на европейските средства“. В СИЕ са описани заявките на гръцкото дружество - подизпълнител на услугите с направените разходи по отделни фактури и сумарно е предявена сумата им за плащане с европейски средства от ДФЗ. Няма данни, че тези заявки не са одобрени и предявените за плащане суми не са изплатени. Това не се твърди и от жалбоподателя. Неправилно сумата на непризнатия данъчен кредит се приравнява със сумата на целия разход по доставките. 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. В правомощията на органите по приходите е да извършват необходимите корекции в съответствие със законовите текстове, когато констатират, че дадени доставки са неправилно третирани.

По така изложените съображения, настоящата инстанция намира, че оспореният ревизионен акт е издаден в съответствие с изискванията на процесуалния и материалния закон. Жалбата на СДРУЖЕНИЕ НАЦИОНАЛНА АСОЦИАЦИЯ НА МЛЕКОПРЕРАБОТВАТЕЛИТЕ следва да бъде приета за 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 до минималното адвокатско възнаграждение, съгласно Наредба № 1/09.07.2004 г. за минималните

размери на адвокатските възнаграждения, в редакцията ѝ, която е в сила към момента на входиране на жалбата, с която е сезиран съдът.

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 Обжалване и данъчно-осигурителна практика – С., с който на сдружението са определени допълнително задължения по Закона за данък върху добавената стойност за данъчни периоди от м. 09.2013 г. до 02.2018 г. в общ размер на 763 380,49 лв. и лихви за забава в общ размер на 341 546,50 лв., в резултат от отказано право на данъчен кредит на основание чл. 69, ал.1, т. 1 от ЗДДС и в резултат от определен частичен данъчен кредит за получени доставки на стоки и услуги, 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.

**ОСЪЖДА** СДРУЖЕНИЕ НАЦИОНАЛНА АСОЦИАЦИЯ НА МЛЕКОПРЕРАБОТВАТЕЛИТЕ, ЕИК:[ЕИК], [населено място], [улица], представлявано от Б. Л. Б., в качеството на председател 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:**