

РЕШЕНИЕ

№ 41885

гр. София, 15.12.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 66 състав, в
публично заседание на 16.09.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Мирослава Йорданова-Великова

при участието на секретаря Ася Лекова, като разглежда дело номер **1295** по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Делото е образувано по жалба на „КОШЕР БИЗНЕС“ ЕООД с[ЕИК], чрез адв. Т. Т. с адрес: [населено място], район „С.“, [улица], ет.1, ап.1 срещу Ревизионен акт (РА) № Р-Р-22002224000761-091-001/13.08.2024 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП - [населено място], потвърден с Решение № 1478 от 12.11.2024 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика, при ЦУ на НАП. С процесния РА е начислен данък върху добавената стойност /ДДС/ общо в размер на 827 066.15 лв. за ревизираните периоди м. 09.2019 г., м. 01.2020 г., м. 03.2020 г., м. 05.2021 г. от м. 07.2021 г. до м. 05.2022 г., от м. 07.2022 г. до м. 02.2023 г. и са определени лихви за забава в размер на 240 305,38 лв.

В жалбата се развиват съображения, че РА е незаконосъобразен и необоснован. Твърди се, че констатациите в Ревизионния акт не са съобразени с фактите и представените доказателства и като резултат процесуалният и материалният закон са приложени и тълкувани неправилно и в противоречие с разпоредбите и целите на ДОПК. Твърди се нищожност на ревизионния акт поради липса на валидно електронно подписване с квалифициран електронен подпис. Развиват се съображения, че не са спазени процесуални правила, свързани с доказването в данъчния процес. Жалбоподателят смята, че са нарушени принципът на засиленото служебно начало, принципът на обективност и принципът на законност в данъчния процес. Твърди се несъответствие с целта на закона и нарушение на материалния закон. Дружеството твърди, че мястото на изпълнение на предоставените от него услуги е извън територията на Република България, а именно в И..

Твърди, че изключването от приложението на чл. 24, ал. 4, т. 4 от ЗДДС е неправилно. Счита, че издаденият ревизионен акт е незаконосъобразен и необоснован, поради издаването му в противоречие с доказателствата, събрани в хода на ревизията и на разпоредбите на материалния данъчен закон. Мотивите на административния орган са неясни и не съответстват на събрания доказателствен материал, констатациите му са недоказани и противоречиви.

В съдебно заседание, оспорващият се представлява от адвокат Т., който поддържа жалбата. Претендира присъждането на разноски. Предсавя подробни допълнителни съображения в писмен вид.

Ответникът, Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при ЦУ на НАП – [населено място], не се представлява в с.з. В молба от 14.04.2025 г. чрез юрисконсулт И. са депозиран доказателства. Не излага становище по съществото на спора и не претендира възнаграждение.

Съдът, въз основа на представените по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22002224000761-020-001 от 09.02.2024 г., връчена на 19.02.2024 г., изменена със Заповед за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ №Р-22002224000761-020-002 от 17.05.2024 г. и ЗИЗВР №Р-22002224000761Г 020-003 от 14.06.2024 г., издадени от П. Г. Г. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена на основание 112, ал. 2. т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01 -849 от 31.10.2022 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на „КОШЕР БИЗНЕС“ ЕООД за определяне на задълженията за данък върху добавената стойност за данъчните периоди м. 09.2019 г., м. 01.2020 г., м. 03.2020 г., м. 05.2021 г. от м. 07.2021 г. до м. 05.2022 г., от м. 07.2022 г. до м. 02.2023 г.

Ревизията е повторна за същите данъчни периоди и е възложена в изпълнение на указанията, дадени с Решение №146 от 31.01.2024 г. на директора на дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р- 22002224000761-092-001 от 17.07.2024 г., връчен по електронен път на 19.07.2024 г. Подаденото писмено възражение е прието за процесуално допустимо, но по същество е отхвърлено като неоснователно.

Ревизията приключва с РА №Р-22002224000761-091-001 от 13.08.2024 г., издаден от П. Г. Г. - орган: възложил ревизията, и Ц. Г. Р., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, връчен по електронен път на 09.09.2024 г. Установени са допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/, вследствие на начислен данък в размер на 827 066,15 лв., на основание чл. 86 от ЗДДС във връзка с чл. 21, ал. 1 от ЗДДС, по доставки на услуги, които дружеството е декларирало като облагаеми с нулева ставка на данъка по глава трета от ЗДДС. На основание и по реда на чл. 175 от ДОПК във връзка с чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания /ЗЛДТДПДВ/ са начислени лихви в размер на 240 305,38 лв.

„КОШЕР БИЗНЕС“ ЕООД е вписано в Търговския регистър към Агенция по вписванията на 28.01.2012 г. и е регистрирано по ЗДДС, считано от 16.07.2019 г. Собственик на капитала и управител е Й. В., гражданин на И.. Дейността на дружеството е свързана с организиране на мероприятия, събития и дейности, съобразени с религиозните особености и изисквания на еврейската общност и по-конкретно на ортодоксалните евреи. Не разполага със собствени и/или наети обекти в страната, няма активи и назначени лица на трудови договори. Дейността се осъществява от управителя. Няма разплащания, които да са извършени на територията на България.

През ревизираните периоди „КОШЕР БИЗНЕС“ ЕООД не е декларирало облагаеми доставки с място на изпълнение на територията на страната. Заявено е писмено, че са предоставяни услуги,

свързани с организиране на мероприятия по време на религиозни празници на еврейската общност, при пълно съобразяване с особеностите на самия религиозен празник, както и при спазване на всички наложени забрани, правила и канони на ортодоксалните евреи. За всяко събитие дружеството е закупувало самолетни билети, осигурявало е доставка на храна и е организирано настаняването на участниците /основно физически лица ортодоксални евреи/ в хотели извън територията на България. За ревизираните периоди дружеството е издало 750 фактури към чуждестранни физически лица. Отразени са в дневниците за продажби като доставки по глава трета от ЗДДС /кл. 0214/, за което е дължима нулева ставка на данъка.

Декларирани са получени услуги по чл. 82. ал. 2 - 5 от ЗДДС от доставчици от Франция, Гърция, У. и Хърватин. Съставени са протоколи по чл. 117 от ЗДДС, включени в отчетните регистри по ЗДДС за съответните периоди.

Органите по приходите са приели, че „КОШЕР БИЗНЕС“ ЕООД е установило независимата си икономическа дейност на територията на страната, тъй като и при втората ревизия не са представени доказателства за наличие на обект в И.. Единствено въз основа на писмените обяснения на управителя са преценили, че декларираните доставки са услуги, част от които са предоставени на данъчно незадължени лица и съгласно чл. 21. ал. 1 от ЗДДС мястото на изпълнение за тези услуги е на територията на страната. За неприложими са приети нормите на глава шестнадесета от ЗДДС, регламентиращи облагането на доставка на обща туристическа услуга по смисъла на чл. 136, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, тъй като изхранването не е организирано от ресторантьори или хотелиери. В случая храната е приготвяна при специални условия, със специални хранителни продукти и по рецепти съобразно изискванията на вярващите евреи. Поради това е прието, че не може да бъде приложен и специалния ред за облагане по тази глава. Преценено е също, че предоставените от жалбоподателя услуги не попадат и в обхвата на чл. 21. ал. 4, т. 4, буква „а“, тъй като посочените в тази разпоредба услуги не изчерпват и не запълват предоставените от „КОШЕР БИЗНЕС“ ЕООД услуги. В последните са включени нощувки, превоз и трансфери, изхранване по специален начин и ред. На това основание и съгласно чл. 86 от ЗДДС във връзка с чл. 21, ал. 1 от ЗДДС извършените от жалбоподателя доставки са обложени със ставка на данъка от 20% и е начислен ДДС, както следва: за м. 09.2019 г. - 54 833,20 лв., за м. 01.2020 г. - 30 466,68 лв., за м. 03.2020 г. - 2 697,24 лв., за м. 05.2021 г. - 13 660,69 лв., за м. 07.2021 г. - 5 353,89 лв., за м. 08.2021 г. - 30 381,86 лв., за м. 09.2021 г. - 50 686,16 лв., за м. 10.2021 г. - 14 141,82 лв., за м. 11.2021 г. - 1 334,82 лв., за м. 12. 2021 г. - 1 117,56 лв., за м. 01.02.2022 г. - 42 808,70 лв., за м. 02.2022 г. - 58 265,42 лв., за м. 03.2022 г. - 75 651,70 лв., за м. 04.2022 г. - 162 635,92 лв., за м. 05.2022 г. - 2 040,32 лв., за м. 07.2022 г. - 1416,41 лв., за м. 08.2022 г. - 1 603,23 лв., за м. 09.2022 г. - 24 103,17 лв., за м. 10.2022 г. - 73 892,75 лв., за м. 11.2022 г. - 4 030,96 лв., за м. 12.2022 г. - 58 029,21 лв., за м. 01.2023 г. - 50 427,80 лв. и за м. 02.2023 г. - 67 486,64 лв. Общо начисленият ДДС е 827 066,15 лв.

При обжалване по административен ред ревизионният акт е потвърден с Решение № 1478 от 12.11.2024 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С..

В хода на съдебното производство е приета административната преписка с всички събрани в хода на ревизионното производство доказателства. Представени са от ответника доказателства касателно валидността на електронните подписи и заповедите за компетентност.

Изготвена и приета е и ССЕ със следните задачи:

1. Налице ли са документи, в които да е посочено мястото на изпълнение на доставките, обложени с ДДС по обжалвания ревизионен акт 2. Да се установят поотделно доставките с посочено място на изпълнение:

2.1. На територията на страната;

2.2. На територията на друга страна - членка на Европейския съюз;

2.3. На територията на „трета страна”, извън територията на ЕС;

3. Да се изготвят отделни справки, в табличен вид, които да посочват: вида на документа, дата на издаване; място на изпълнение; данъчна основа; начислен ДДС по ревизионния акт;

4. Да се изчисли маржът на цената и съответния ДДС, по смисъла на чл. 139, ал. 1 ЗДДС на доставките по фактури, в които е посочено, че мястото на изпълнение е на територията или на Европейски съюз;

Според експертизата се установява следното:

На жалбоподателят са му издадени фактури, както и жалбоподателят е издал фактури, в които е посочено мястото на изпълнение на посочените във фактурите доставки, а именно - Турция, Черна гора, Гърция, Х..

Издадени са фактури за продажби от жалбоподателя с място на изпълнение на доставките, на територията на Гърция и Х., т.е. в държави членки на Европейския съюз.

Издадени са фактури за покупки на жалбоподателя с място на изпълнение на доставките, на територията на Гърция и Х., т.е. в държави членки на Европейския съюз. Издадени са фактури за доставки с място на изпълнение на доставките в трети страни - Турция и Черна гора, т.е. в държави извън територията на Европейския съюз.

Съгласно представените доказателства, изчислената обща данъчна основа по фактурите за продажби/извършени доставки от жалбоподателя обложени с ДДС в ревизията, с място на изпълнение - Гърция и Х., т.е. на територията на Европейския съюз, е 2 730 379,78 лв. Начисления ДДС по тези фактури в ревизията е общо 546 075,96 лв.

Съгласно представените доказателства изчислената обща данъчна основа по фактурите за покупки на хотелски услуги, с място на изпълнение - Гърция и Х., т.е. на територията на Европейския съюз е 1 151 373,52 евро с левова равностойност 2 251 890,87 лв., изчислено по фиксинга на БНБ за еврото: 1,95583 лв.

Изчислената данъчна основа по фактурите за доставки на жалбоподателя, с място на изпълнение в държави извън територията на Европейския съюз - Турция и Черна гора е 1 404 950,92 лв. Изчисленият ДДС от 20% по тези фактури е общо 280 990,18 лв.

Изчислената обща данъчна основа по фактурите е 2 730 379,78 лв.

Изчислената стойност на фактурите за покупки на хотелски услуги е 1 151 373,52 евро с левова равностойност 2 251 890,87 лв.

Изчисленият марж между извършените продажби и покупки от жалбоподателя, с място на изпълнение на територията на Европейския съюз, се получава 478 488,91 лв.

Изчисления ДДС при ставка от 20% върху маржа, се получава 95 697,78 лв.

При така установената фактическа обстановка, съдът формира следните правни изводи:

Жалбата е подадена в преклузивния 14 - дневен срок по чл. 156 от ДОПК, от лице, което има правен интерес от оспорване и срещу подлежащ на оспорване пред съд акт, поради което е допустима.

Разгледана по същество, жалбата е основателна.

На основание чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, както и валидността на акта, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Процесният ревизионен акт е издаден от компетентен орган, от възложителя на ревизията – П. Г. Г., възложил ревизията и Ц. Г. Р., главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, съгласно ЗВР №Р-22002224000761-020-001 от 09.02.2024 г.

Ревизионният акт, ЗВР, РД са подписани с квалифицирани електронни подписи, за което са представени удостоверения от ответника на хартиен носител. Ревизионният акт е подписан с квалифицирани електронни подписи, по смисъла на Регламент 910/2014 г. на Европейския парламент и на Съвета, издадени от доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги. Всички поставени подписи са валидни към момента на поставянето им, видно от удостоверения по чл. 24 ЗЕДЕП, възпроизведени на хартиен носител /л. 18 и сл./. Поради горните съображения съдът намира възражението на жалбоподателя за нищожност поради липса на валидно електронно подписване с квалифициран електронен подпис за неоснователно.

Спазена е предписаната от чл. 120, ал. 1, пр. 1 ДОПК писмена форма по образца по чл. 120, ал. 3 ДОПК с всички задължителни реквизити по чл. 120, ал. 1, пр. 2, т. 1–8 ДОПК, включително мотиви, обосноваващи от фактическа и правна страна допълнително установените задължения за данък добавена стойност. Допуснати съществени процесуални нарушения не се установяват, като наличието на такива не може да представлява самостоятелно основание за отмяна на акта, предвид разпоредбата на чл. 160, ал. 4 от ДОПК.

По приложението на материалния закон:

Между страните по делото не е спорно, че за ревизираните периоди, а именно - м. 09.2019 г., м. 01.2020 г., м. 03.2020 г., м. 05.2021 г. от м. 07.2021 г. до м. 05.2022 г., от м. 07.2022 г. до м. 02.2023 г. жалбоподателят е декларирал извършени услуги, свързани с организиране на почивки, развлекателни занимания и др. по време на религиозни празници, при гарантиране на спазване на определени изисквания и особености по време на същите, както и мероприятия с религиозен характер, като основно посредничи и организира културен туризъм като: закупува самолетни билети, организира места за настаняване, доставка на храна, и др. подобни, на данъчно незадължени лица, ФЛ, израелски граждани, които нямат обвързаност с българската държава. Доставките са декларирани като облагаеми с нулева ставка, на основание за неначисляване на ДДС чл. 21, ал. 4 от ЗДДС. Не е спорно също, че „КОШЕР БИЗНЕС“ ЕООД не е разполагало с назначени по трудови правоотношения лица. В жалбата се твърди, че дружеството организира почивки, развлекателни занимания и др. по време на религиозни празници, както и мероприятия с религиозен характер.

За ревизираните периоди дружеството е издало 750 броя фактури към чуждестранни физически лица.

Спорно се явява обстоятелството кое е мястото на изпълнение на доставките и извършени ли са те на територията на Република България, съответно къде следва да бъдат обложени.

В жалбата се твърди, че всяка една от доставките по процесните фактури касаят място на изпълнение извън територията на страната, които не са облагаеми по чл. 12 ЗДДС и за същите не е дължи ДДС по силата на чл. 86, ал. 3 от ЗДДС, а мястото на изпълнение следва да се определи по реда на чл. 21, ал. 4, т. 4, б. "а" ЗДДС.

Съгласно заключението на вещото лице, изготвило ССЕ, не се установяват издадени фактури, с място на изпълнение на доставките на територията на Република България. Съдът не намира основания да не приеме тази констатация и да не кредитира заключението му.

Поради горното, настоящата съдебна инстанция намира за неправилен изводът на органите по приходите, че в случая е неприложима разпоредбата на чл. 21, ал. 4, т. 4, б. "а" от ЗДДС.

Неправилно е приложен общият ред за определяне на мястото на изпълнение при доставка на услуги, регламентиран в чл. 21, ал. 1 от ЗДДС, като според него, когато получател на услугата е данъчно незадължено лице, мястото на изпълнение на доставката е доставчикът е установил своята независима икономическа дейност. Съгласно чл. 21, ал. 2 от същия закон, мястото на изпълнение при доставка на

услуга, когато получателят е данъчно задължено лице, е мястото където получателят е установил независимата си икономическа дейност. Изключенията по отношение определяне на мястото на изпълнение при доставка на услуга са регламентирани в чл. 21. ал. 3-7, чл. 22-24 от ЗДДС. Не е спорно по делото, че „КОШЕР БИЗНЕС“ ЕООД е регистрирано по ЗДДС, считано от 16.07.2019 г. В случая, доколкото по делото бяха приобщени доказателства, от които да се направи извод, че мястото на изпълнението е различно от това на територията на Република България, то е приложима специалната норма на чл. 21, ал. 4, т. 4, б. "а" от ЗДДС, съгласно която мястото на изпълнение на доставка услуги и съпътстващите ги услуги, свързани с културни, артистични, спортни, научни, образователни, развлекателни или подобни мероприятия, включително дейността по организирането им, е мястото, където фактически се извършва услугата. А е безспорно в случая, че дружеството не разполага със собствени и/или наети обекти в страната, няма активи и назначени лица на трудови договори и няма разплащания, които да са извършени на територията на България

При съвкупната преценка на събраните по делото доказателства следва да се направи извод, че извършените услуги от „КОШЕР БИЗНЕС“ ЕООД са с място на изпълнение извън територията на страната и е неприложима нормата на чл. 12 от ЗДДС, а издадените фактури следва да се третират по реда на чл. 21, ал. 4, т. 4, б. "а" ЗДДС.

С оглед на общите правила на доказване в процеса в смисъл, че всяка страна е длъжна докаже твърденията си, от които черпи благоприятни последици, в тежест на данъчно-задълженото лице е да докаже, че са налице кумулативните условия за облагане с нулева ставка и че доставките са изпълнени/предстои да бъдат изпълнени извън територията на Република България. Последното съдът намира, че бе сторено от страна на жалбоподателя както в хода на ревизионното, така и в хода на съдебното производство.

Органът по приходите е изградил своите констатации, които не съответстват на фактическата обстановка и събраните по делото доказателства. В този смисъл, същият не е успял да докаже чрез допустими доказателствени средства наличието на условията за приложение на чл. 12 от ЗДДС, във връзка с чл. 21, ал. 1 ЗДДС.

Въз основа на така изложените съображения РА се явява незаконосъобразен, като издаден в противоречие с материалния закон, поради което следва да се отмени.

С оглед изхода на спора и съгласно чл. 161, ал. 1 от ДОПК в полза на жалбоподателя следва да се присъдят разноски в претендирания размер от 7850 лв., от които 50 лв. заплатена държавна такса, 800 лв. заплатен депозит за вещо лице и 7 000 лв. заплатено адвокатско възнаграждение. Същите са своевременно предявени и доказани по размер.

Воден от гореизложеното на основание чл. 160 от ДОПК, съдът

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт (РА) № Р-Р-22002224000761-091-001/13.08.2024 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП - [населено място], потвърден с Решение № 1478 от 12.11.2024 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика, при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати „КОШЕР БИЗНЕС “ЕООД с[ЕИК] на сумата от 7 850 лева, представляваща разноски по делото.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд на Република България в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

Съдия: