

РЕШЕНИЕ

№ 13335

гр. София, 30.07.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 11 състав, в публично заседание на 24.06.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Петя Стоилова

при участието на секретаря Цветанка Митакева, като разгледа дело номер **4201** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156-161 ДОПК.

Образувано е по жалба на „Палета 2013“ ЕООД срещу РА №Р-22221422002504-091-001/05.12.2022г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция (ТД) на НАП – В. Т., потвърден с Решение №255/23.02.2023г. от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ при ЦУ на НАП.

В жалбата се твърди, че ревизионният акт е нищожен, тъй като заповедите за възлагане на ревизията (ЗВР) и самият ревизионен акт (РА) са издадени от некомпетентен орган. Същите не са подписани надлежно - не е поставен подпис за лицето, което ги е издало, а няма и отбелязване за подписване с квалифициран електронен подпис. Изявлението не е придружено от издадено от доставчик на удостоверителни услуги удостоверение за КЕП, отговарящо на изискванията на чл. 24 ЗЕДЕП. РА и ЗВР не са били подписани с квалифициран електронен подпис. Налице е липса на квалифицирано валидиране от издателя на електронните подписи, към датата на подписване на всеки от оспорените електронни документи. Т. валидиране обаче е изрично посочено в цитираното Приложение № 1 към Регламента, като необходимо съдържание на квалифицираното удостоверение за електронен подпис, съответно то представлява изискване към самия квалифициран електронен подпис, което в случая не е доказано, че е изпълнено. Именно в този смисъл е и даденото разрешение в т. 2 от Решение от 20.10.2022 г. по дело С-362/2021 г. на СЕС, съгласно което липса на квалифицирано удостоверение за електронен подпис по смисъла на чл. 3, т. 15 е

самостоятелно и достатъчно основание, за да се приеме, че въпросните електронни подписи не представляват „квалифициран електронен подпис“. Така положените подписи върху ЗВР, РД, РА са поставени от лица без към конкретните подписи да е свързано ЕГН на титуляря.

Освен горното, в конкретния случай дружеството е със седалище и адрес на управление [населено място], а ревизионното производство е извършено от органите по приходите към друга ТД на НАП, а именно ТД на НАП В. Т.. Същите не разполагат с компетентност да извършват ревизия на дружеството и да установяват публични задължения за същото. Не са извършени посещения в счетоводството на ревизираното лице и на неговите доставчици. РА е издаден от орган по приходите в ТД на НАП В. Т., а е обжалван и по жалбата се произнесъл директора на Д „ОДОП“ С..

Алтернативно се излагат и съображения относно незаконосъобразността на РА. Цитира се практика на СЕС и ВАС.

Ответникът по жалбата - Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. се представлява от юрк. Й., който оспорва жалбата като неоснователна и недоказана. Претендира юрисконсултско възнаграждение и прави възражение за прекомерност на платеното възнаграждение за адвокат в размерна 8500 лева. Постъпили са писмени бележки по делото.

Съдът, след като се съобрази изложените в жалбата основания, доводите на страните и събраните доказателства, приема за установено следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221422002504-020-001/19.05.2022 г., е възложено извършване на ревизия на „ПАЛЕТА 2013“ ЕООД за установяване на задължения по ЗДДС за данъчни периоди от 01.12.2016 г. до 31.10.2017 г. Срокът за извършване на ревизията е продължен до 25.10.2022 г. със Заповед №Р-22221422002504-020-002/12.08.2022 г., двете заповеди са издадени от Р. И. Ф., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В. Т., оправомощен със Заповеди №ЗЦУ-ОПР-9/21.05.2021 г. на изпълнителния директор на НАП и Заповед №З-ЦУ-845/17.05.2022 г. на заместник-изпълнителния директор на НАП.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/

№Р-22221422002504-092-001/08.11.2022г. Подаденото писмено възражение срещу констатациите в РД е прието за неоснователно.

Ревизията приключва с Ревизионен акт /РА/ №Р-22221422002504-091-001/05.12.2022 г., издаден от Р. И. Ф., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В. Т. - орган, възложил ревизията и Л. В. Ц., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП В. Т. - ръководител на ревизията.

В резултат от проведеното ревизионно производство, за отделните данъчни периоди са определени допълнителни задължения по ЗДДС в размер общо на 88 844,12 лв., в т.ч. главница 57 080,00 лв. и лихви 31 764,12 лв. Допълнително установените задължения, предмет на настоящия спор произтичат от непризнато право на приспадане на данъчен кредит, на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 от ЗДДС.

Осъществяваната от „ПАЛЕТА 2013“ ЕООД дейност през ревизираните периоди е търговия с транспортни палета. На ревизираното лице е връчено Искане за представяне на документи и обяснения №Р-22221422002504-040-001/23.05.2022 г. Изискани са счетоводни регистри, търговски и банкови документи, касаещи

ревизирия период. От дружеството са представени част от изисканите документи. С второ ИПДПОЗЛ от 02.08.2022 г. са изискани доказателства във връзка с получените доставки от „БОР ЛЕС ЕК“ ЕООД. В отговор е получено писмено обяснение от управителя на дружеството, с което декларира, че доказателствата са представени при предходна проверка. С Протокол №Р-22221422002504-П.-001/25.10.2022 г. са приобщени доказателствата, представени при извършена на дружеството проверка за установяване на факти и обстоятелства /ПУФО/, приключила с издаването на Протокол №П-22221417167110- 073-001 /30.03.2018 г.: копия на издадените от „БОР ЛЕС ЕК“ ЕООД фактури, копия на касови бонове и приемо-предавателни протоколи към всяка от тях, оборотни ведомости за ревизирия период, копия на фактури за последващи продажби, издадени към клиенти.

Констатирано е, че за ревизирия периоди, дружеството е упражнило право на пълен данъчен кредит общо в размер на 57 080,00 лв. по 42 фактури, издадени от „БОР ЛЕС ЕК“ ЕООД, с предмет на доставките различно количество „дървени палета“. На основание чл. 45 от ДОПК е извършена насрещна проверка на прекия доставчик на ревизирия лице „БОР ЛЕС ЕК“ ЕООД, приключила с издаването на Протокол №П-22001022121983-141-001/01.08.2022 г. Изготвеното ИПДПОЗЛ е връчено по реда на чл. 30, ал. 6, във връзка с чл. 29, ал. 4 от ДОПК на декларирия електронен адрес на 12.07.2022 г. До края на ревизирия производство от проверяваното лице не са представени документи и обяснения във връзка с фактуририя към „ПАЛЕТА 2013“ ЕООД доставки.

При проверка в информацияния система на НАП органите по приходите са констатирали, че дружеството е вписано в Търговския регистър на Агенция по вписванията на 17.08.2016 г. с капитал от 10,00 лв., регистрирано е по ЗДДС на основание чл. 100 от ЗДДС на 29.08.2016 г. и е дерегетирия по ЗДДС на 26.10.2017 г., при установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС.

От данните, налични в информацияния масив на НАП, относно кадровата обезпеченост на соченото за доставчик дружество е установено, че същото е разполагало с персонал, назначен на трудови правоотношения само за част от периодите, в които са фактуририя доставки към „ПАЛЕТА 2013“ ЕООД, а именно: Ф. А. К. за периода 22.02.2017 г. - 01.01.2018 г. на длъжност „технически секретар“ и К. Неджимиева К. за периода 20.04.2017 г. - 01.01.2018 г. на длъжност „фактурист“. Не са изплащани суми по граждански договор, не са подавани справки по чл. 73 от ЗДДФЛ. За периодите, в които са декларирия спорните доставки към ревизирия дружество от „БОР ЛЕС ЕК“ ЕООД са подавани годишни данъчни декларации /ГДД/ по чл. 92 от ЗКПО, в които дружеството е декларирило предмет на основна дейност дърводобив. Според декларирия данни в същите дружеството няма собствено движимо и недвижимо имущество. Издадените към жалбоподателя фактури са отразени в дневниците за продажби към справките-декларации по ЗДДС за съответните данъчни периоди. Дружеството има невнесени и изискуеми данъчни задължения в особено големи размери. Има регистрирано фискално устройство с електронна памет на 06.12.2016 г., като е посочен обект за разносна търговия в [населено място].

В РД от стр. 12 до стр. 15 са изброени всяка от представените спорни фактури, заедно с приложените от жалбоподателя документи към нея – касови бонове и приемо-предавателни протоколи, в които е посочен регистрационния номер на превозното средство. Установено е, че към приобщените документи не е представена

фактура №[ЕГН]/17.05.2017 г. с данъчна основа 6 300,00 лв. и ДДС 1 260,00 лв. и приемо-предавателен протокол към фактура №[ЕГН]/25.05.2017 г., а към фактури с №000000171/29.08.2017 г. и №000000172/30.08.2017 г. е представен един общ приемо-предавателен протокол.

В писмените си обяснения управителят на ревизираното дружество е заявил, че стоките са му доставяни на място в складовете от доставчика. Предвид установените данни за трудовите ресурси на дружеството, сочено за доставчик, в което няма назначен персонал на длъжност „шофьор“, е формиран извод, че установените факти са в противоречие с декларираните обстоятелства от жалбоподателя. В приложените приемо-предавателни протоколи, като МПС, с което е осъществен превозът на палетите са посочени превозни средства с номера: К./К., в друга част и К./К..

Установено е, че превозното средство с регистрационен номер К. е влекач Д. ФТ 95 ХФ 430, собственост на К. И. К.; превозното средство с регистрационен номер К. е лек автомобил, марка Ф. К., собственост на М. Х. Б.; превозното средство с регистрационен номер К. е лек автомобил, марка Ф. Голф, собственост на Е. С. Й. и превозното средство с регистрационен номер К. е лек автомобил марка Фиат П., собственост на С. И. П..

Предметът на спорните доставки и информацията за превозните средства са дали основание на органите по приходите да формират заключение, че посочените МПС нямат капацитета и възможностите да извършат превоз на палети в отразените в приемо-предавателните протоколи количества и размери.

Посочено е също така, че приложените от ревизираното лице фискални бонове са нечетливи.

Ревизиращите са направили извод, че за признаване правото на приспадане на данъчен кредит по издадените от посочените по-горе дружества фактури не са налице предпоставките по чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 от ЗДДС. Прието е, че спорните фактури не отразяват реално извършени доставки и на посочените по-горе основания са отказали право на приспадане на данъчен кредит в оспорвания размер.

С Решение №255/23.02.2023г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ при ЦУ на НАП, жалбата срещу РА е отхвърлена.

В хода на съдебното производство са приети заключения на вещи лица по назначените Съдебно – техническа, Съдебно – почеркова и Съдебно – счетоводна експертизи.

Според вещото лице Г. по счетоводната експертиза заключението е, че към настоящият момент „БОР ЛЕС ЕК“ ЕООД, [населено място] все още упражнява търговска дейност, дърводобив и дървопреработване, внос, покупка на стоки или други вещи с цел препродажба в първоначален, преработен или обработен вид, комисионни, спедиционни, превозни услуги, складови сделки и други, в т.ч дървени палети 80 x120 (европалети).

Цялостно организиране на счетоводния процес е съобразен със законовите изисквания. Налично е текущо водене на счетоводство както са налични изготвените месечни декларации по ЗДДС, справки и отчети за НСИ, данъчни декларации по ЗКПО.

При проверка на издадените фактури от „Бор Лес ЕК“ ЕООД с получател „Палета 2013“ ЕООД С. се констатира, че записванията по счетоводните сметки се правят само въз основа на първичен счетоводен документ фактура и стокови разписки, доказващи,

че произведената продукция е реализирана /копие на стокови разписки от лист №№ 01-40 на приложените към заключението документи/. От прегледаната документация на магнитен и хартиен носител, движението от закупуване на дървен материал, производство на палети и реализация им намира отражение по счетоводните сметки на „Бор Лес ЕК“ЕООД. Калкулирането на разходите и приходите също е осъществявано чрез система от счетоводни сметки съобразно индивидуалния им сметкоплан, съобразени със законовите изисквания.

Своевременно всички фактури са осчетоводени от двете дружества – доставчик и получател, както същите фактури са регистрирани в дневниците им за покупки и продажби по ДДС. При съпоставка на издадените фактури като доставчик „Бор Лес ЕК“ЕООД и получател „Палета 2013“ЕООД и приложените Дневници за покупки и продажби на „Бор Лес ЕК“ЕООД различия не се установяват. Също различия не се установяват и между счетоводните регистри на „Палета 2013“ЕООД.

„Палета 2013“ЕООД С. при получаване на стока от доставчици, съгласно техните изисквания погасява задълженията в брой и по банков път, а всички свои приходи от клиенти получава само по банков път. Не разполага с касов апарат за издаване на фискални бонове и получаване пари в брой. При доставяне на стоката от „Бор Лес ЕК“ЕООД на „Палета 2013“ЕООД С. задълженията са изплащани веднага в брой, които са осчетоводени.

Своевременно и законосъобразно, съгласно индивидуалните сметкопланове са осчетоводили произведената/закупена и реализирана продукция / палети/ от „Бор Лес ЕК“ЕООД и закупената и реализирана стока /палети/ от „Палета 2013“ЕООД С.. „Бор Лес ЕК“ЕООД като производител на палети, рециклиращ стари палети и реализиращ след това като стока закупените материали са осчетоводени по дебита на сметка 302 „Суровини материали” и кредита на група БОРазходи по икономически елементи, при реализацията на палетите материалната сметка се закрива с група 70 Приходи от продажби и дължимите вземания се отразяват по сметка 411 „Вземания от клиенти”, а сметка 411 е закрита със сметка 501 „Каса”. /Дт 302/ Кт 601 Дт 411/Кт 302 Дт 501/Кт 411/.

Икономическата експертиза е установила, че „Палета 2013“ЕООД С. закупува палети, след което ги преподава на различни клиенти, като: Евро Г. Т. ООД, П. ООД, Д. ООД, КЮ МЕДИЯ - ЕООД, Винарска Изба Логодаж ООД,, НЮ Б. ФИЛМ ПРОДАКШЪН, К. И К. - ООД, „Ф. Лазер ЕООД, „ПАЛТЕКС - ЕООД,ФРЕНИКС - ЕООД, Спорт Депо АД, Д. - АД, В. лубрикантс АД и др. /Дневници от сметка 702 „Приходи от продажба на стоки” на „Палета 2013“ЕООД С., лист №№ 41-60 на приложените към заключението преснимани документи, двустранно печатани/, видно от което доставените стоки/ европалета/палета/ са предмет на последващи доставки. Движението на покупка и продажба на стоки / палета/ от страна на „Палета 2013“ЕООД С. е непрекъснат процес. Дружеството не отчита към края на финансовите години голяма наличност от този вид стока, следователно закупената стока от доставчиците има бърз оборот и видно от счетоводните документи бърза възвращаемост от продажба на стоките на редовните им клиенти.

Вещото лице е направило съпоставка между получена стока европалети от „Бор Лес ЕК“ЕООД, наличности на склад на „Палета 2013“ЕООД С. и осъществена реализация на закупените палети на клиенти и постъпилите приходи са по банков път. След като е проследило движението по сметка 304 с група 70 Приходи от продажби и дължимите вземания се отразяват по сметка 411 „Вземания от клиенти“ е установило, че на

същата или следваща дата „Палета 2013“ ЕООД С. препродава получените палети от „Бор Лес ЕК“ ЕООД. Съпоставката е направена в Таблица №4 от заключението.

Според заключението на вещото лице С. по назначената съдебно – техническа (компютърна) експертиза подробното изследване на документите - ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА е установило, че те са подписани с квалифицирани електронни подписи, които са били валидни към момента на полагане.

За да бъде положен квалифициран електронен подпис е задължително да има предварително издадено квалифицирано удостоверение за квалифициран електронен подпис (КУКЕП) на съответното лице. Удостоверенията за електронни подписи на всички служители на НАП са издадени от доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги (ДКУУ), което означава, че те са КВАЛИФИЦИРАНИ, т.е. представляват КУКЕП (Квалифицирани удостоверения за квалифициран електронен подпис). Следователно всички органи по приходите, посочени като издатели на електронните документи са притежавали КВАЛИФИЦИРАНИ удостоверения за квалифициран електронен подпис, които са били валидни към датата на издаването на документите.

Относно спазване на изискванията на Регламент No 910/2014 г. вещото лице е обяснило, че имената на подписващите лица са изписани на латиница в електронните подписи, а в текста на документите са изписани на кирилица. Според Регламент No 910/2014 г. за да бъде един подпис квалифициран, то той следва да бъде поставен с КУКЕП (Квалифицирано удостоверение за квалифициран електронен подпис). КУКЕП може да бъде издаден единствено от ДУУ (доставчик на удостоверителни услуги), който е преминал специализиран одит по eIDAS, в следствие на което е ДКУУ (доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги). Всички изследвани удостоверения за електронни подписи са издадени от “Информационни обслужване” АД, който е преминал специализиран одит по eIDAS и е доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги. Удостоверенията, които издава са квалифицирани, съответно подписите, които се полагат с тези удостоверения са също квалифицирани електронни подписи (КЕП).

Положените подписи, според вещото лице отговарят на техническите изисквания на Регламент No 910/2014 г.

От изследваните електронно подписани документи, находящи се на диска, приложен по делото, във вида, в който са, при всяко възпроизвеждане се визуализира информация за валидиране на подписа на лицето, което го е подписало към момента на подписване. Резултатите от валидирането на подписите са описани подробно в Констативно- съобразителната част от настоящата експертиза на стр. 4-17.

Поради оспорване от страна на ответника по реда на чл.193 от ГПК на автентичността на подписи на приложения по делото и представени в хода на ревизията документи – фактури, приемо – предавателни протоколи, пълномощно от името на М. И. И., дадено на Е. И. К. (лист 283 от делото) е назначена с определение от 20.02.24г. графологическа експертиза на подписа на управителя на доставчика „Бор Лес ЕК“ ЕООД – М. И. И.. Вещото лице Д. дава заключение, че подписите върху произволно избрани от съда фактури, издадени от „Бор Лес ЕК“ ЕООД с №10/08.1.2016г.; №23 ./18.01.2017г.; №79/24.03.2017г.; №171/29.08.2017г. и съответните 4 броя

приемо-предавателни протокола, относими към всяка една от фактурите не са положени от М. И. И..

Подписът за „Упълномощител“ в пълномощно от името на М. И. И., дадено на Е. И. К. е положен от М. И. И..

При така установената фактическа обстановка се налагат следните правни изводи:

Жалбата е допустима, като подадена в срок и от лице, което има правен интерес. Разгледана по същество се явява ОСНОВАТЕЛНА, по съображенията, развити по-долу.

На първо място следва да се разгледа възражението за нищожност на ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, които според жалбоподателя не са подписани с квалифицирани електронни подписи, поради което изобщо се явяват неподписани, поради това и са нищожни. Съгласно чл. 13, ал. 1 от ЗЕДЕУУ електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл. 3, т. 10 от Регламент (ЕС) №910/2014, в който е посочено, че електронен подпис означава данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярът на електронния подпис използва, за да се подписва.

Съгласно чл. 13, ал. 2 ЗЕДЕУУ, усъвършенстван електронен подпис е електронен подпис, който: 1. дава възможност за идентифициране на автора; 2. е свързан по уникален начин с автора; 3. е създаден със средства, които са под контрола единствено на автора, и 4. е свързан с електронното изявление по начин, който осигурява установяването на всякакви последващи промени. Според чл. 13, ал. 4 от с.з. правната сила на електронния подпис и на усъвършенствания електронен подпис е равностойна на тази на саморъчния подпис, когато това е уговорено между страните, а в чл. 25 от Регламента е посочено, че правната сила на квалифицирания електронен подпис е равностойна на тази на саморъчния подпис.

В чл. 13, ал. 3 ЗЕДЕУУ е дадена дефиниция на квалифициран електронен подпис - електронен подпис по смисъла на чл. 3, т. 12 от Регламент /ЕС/ № 910/2014. Съобразно чл. 3, т. 12 от регламента, квалифициран електронен подпис означава усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи. Следователно, както приема в мотивите си и Съдът на Европейския съюз в Решение по дело С-362/2021, чл. 3, т. 12 от регламента поставя три кумулативни изисквания, за да може един електронен подпис да се определи като квалифициран електронен подпис. Първо, електронният подпис трябва да е усъвършенстван електронен подпис, който съгласно чл. 3, т. 11 от Регламента трябва да отговаря на изискванията, посочени в чл. 26. Второ, подписът трябва да е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис, което съгласно чл. 3, т. 23 от Регламента следва да отговаря на изискванията, предвидени в приложение 2 към регламента. Трето, подписът трябва да се основава на квалифицирано удостоверение за електронен подпис по смисъла

на чл. 3, т. 15 от Регламента, като съгласно този текст за това е необходимо това удостоверение да бъде издадено от доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги и да отговаря на изискванията, предвидени в приложение 1 към Регламента.

Издаденият ревизионен акт, както и ЗВР, ЗИЗВР и РД отговарят на изискванията на чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК, във връзка с чл. 59, ал. 2, т. 8 от АПК, тъй като е подписани от издателите им с квалифициран електронен подпис по смисъла на чл. 24 от Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги /ЗЕДЕУУ/. Според приетата и неоспорена от страните експертиза подписите отговарят на техническите изисквания на Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.) (Регламент № 910/2014). При всяко възпроизвеждане на електронно съставения и подписан документ се визуализира информация за валидиране подписа на лицето, което го е подписало към момента на подписване, като вещото лице подробно в заключението си (лист 4 – 17) е описало резултатите от валидирането на подписите.

Наличието на усъвършенстван електронен подпис е необходима предпоставка, за да се приеме, че е налице квалифициран електронен подпис по смисъла на чл. 3, т. 12 от Регламента. Изискванията към усъвършенстваните електронни подписи са уредени в чл. 26 от регламента, като съгласно посочения текст, усъвършенстваният електронен подпис отговаря на следните изисквания – а) свързан е по уникален начин с титуляра на подписа, б) може да идентифицира титуляра на подписа, в) създаден е чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярът на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол и г) свързан е с данните, които са подписани с него по начин, позволяващ да бъде открит.

Според приетото по делото заключение на вещото лице, подписалите се лица са притежавали валидни удостоверения за квалифицирани електронни подписи /КЕП/ към датата на издаване на всеки от оспорените документи, издадени от доставчик на удостоверителни услуги StampIT „Информационно обслужване“ АД. Това означава, че към момента на полагане, подписът е бил валиден и активен. Подписите са заверени с TimeStamp (удостоверение за време) от ДУУ. Времето за полагане на подписа съвпада с времето за полагане на времевия печат, с разлика по-малко от 1 секунда, което се дължи на комуникацията между сървърите.

Проверката, извършена от вещото лице в публичния регистър за ел. подписи е установила, че подписите на R. I. Florov (два различни подписа), V. G. N., L. V. T. (два различни подписа), с които са подписани процесните документи са Професионални КУКЕП, което означава, че са създадени за служители на организация, в случая НАП с ЕИК: 1310631880221. Проверката показва, че всички положени подписи са били валидни към момента на подписване, като в добавка са и с удостоверяване на време. Следователно, чрез положените удостоверителни данни на лицата, положили подписите може недвусмислено да

се идентифицира всяко едно от тях като служител на НАП, което е в основата на всички изисквания на приложение 1 от Регламента относно електронната идентификация и удостоверителните услуги.

Действително, всички използвани електронни подписи са без вписан ЕГН, но такова изискване не е предвидено в Регламент /ЕС/ № 910/2014. Включването на ЕГН в квалифицираните удостоверения за квалифициран електронен подпис не е нормативно регламентирано при подписването на документите, поради което не може да води като последица до извод за пълна липса на КЕП и нищожност на подписания документ.

Не е нормативно установено изискване към КЕП също и наличието на времеви печат върху оспорените електронни документи, макар според вещото лице такъв да е налице в случая. Времевият печат изисква електронният подпис да е директно свързан към Интернет и да се сверява автоматично. ИС „Контрол“, използвана от органите по приходите за подписване с КЕП, опосредява поставения автоматичен час, съответно софтуера, който е свързан директно с електронния подпис и иска да провери автоматично часа. Поради това опосредяване е необходимо време за комуникация между сървърите и се получава разлика от около секунда между времето за полагане на подписа на електронния документ и времето на времевия печат.

В посочения по-горе смисъл е практиката на ВАС по аналогични казуси – Решение №5599/30.05.2023 г. по адм.д. №2797/21г.; Решение №1582/12.02.2024 г. по адм.д. №7459/23; Решение №6082/07.06.2023 г. по адм.д. №8230/21; Решение №5815/01.06.2023г. по адм.д. №3393/22г.; Решение №12498/14.12.2023г. по адм.д. №2378/23 г.

На следващо място се прави възражение, че ревизионното производство е извършено от ТД на НАП В. Т., която не е разполагала с териториална компетентност, тъй като ревизираното дружество „Палета 2013“ ЕООД е със седалище и адрес на управление в [населено място]. На това основание се иска прогласяване нищожност на РА.

Съдът счита, че в хода на ревизионното производство е допуснато съществено нарушение на административнопроизводствените правила, тъй като екипът, който е извършил ревизията действително не е разполагал с териториална компетентност за това, видно от приложените по делото доказателства.

Чл. 7, ал.1 от ДОПК предвижда, че актовете по този кодекс се издават от орган по приходите, съответно от публичен изпълнител от компетентната териториална дирекция.

Съгласно чл. 8, ал.1 от ДОПК компетентна териториална дирекция на Националната агенция за приходите относно производствата по този кодекс, освен ако е предвидено друго, е: по т. 3. териториалната дирекция по седалището на местните юридически лица. Безспорно е установено по делото и не се спори, че към датата на издаване на ЗВР 12.08.2022г. седалището и адреса на управление на „Палета 2013“ ЕООД е в [населено място], [жк], [жилищен адрес].

Чл.12, ал.6 от ДОПК (ДВ, бр. 105 от 2020 г., в сила от 01.01.2021 г.) въвежда изключение, че правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 не се прилагат за органи по приходите или публични изпълнители, определени от изпълнителния

директор на Националната агенция за приходите или от оправомощен от него заместник изпълнителен директор.

В съответствие с горната разпоредба, в чл.10 от Закона за Националната агенция за приходите, който е устройствен закон, е добавена нова алинея 9 (ДВ, бр. 105 от 2020 г., в сила от 01.01.2021 г.), която дава възможност при необходимост за изпълнение на възложените на агенцията функции, изпълнителният директор или оправомощено от него лице да може със заповед да нареди служители от една териториална дирекция да осъществяват правомощията си по отношение на лица, за които съгласно правилата на чл. 8 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс компетентни са органите на друга териториална дирекция, включително за части от работното време и без промяна на мястото на работа.

Ревизионното производство в случая е започнало със Заповед за възлагане на ревизия, издадена от Р. И. Ф. – началник сектор при ТД на НАП В. Т., заповедта за изменение е издадена също от него. В Решение №255/23.02.2023г. на Директора на дирекция „ОДОП“ С. е посочено, че оправомощаването му е по силата на заповеди №3ЦУ-ОПР-9/21.05.2021г. на изпълнителния директор на НАП и №3-ЦУ-845/17.05.2022г. на заместник-изпълнителния директор на НАП, но от текста на тези заповеди не може да се стигне до извод за валидно възлагане на компетенции по чл.112 ,ал.2, т.1 от ДОПК на Р. И. Ф.. Заповедта, находяща се на лист 29 от делото (без номер и дата), в която е записано, че се издава на основание чл.12, ал.6 от ДОПК и заповед №3ЦУ – ОПР -9/21.05.2021г. на изп. директор на НАП, съдът не може да кредитира като годно доказателство, тъй като същата не е подписана нито със саморъчен, нито има данни за наличие на квалифициран електронен подпис на зам. изпълнителния директор на НАП – Г. Д., липсва както номер, така и дата на издаването ѝ. Заповед с №3ЦУ – ОПР -9/21.05.2021г. на изп. директор на НАП не се открива в преписката.

Ревизионното производство започва със заповед за възлагане на ревизия и в нея съгласно разпоредбата на чл. 113, ал. 1 ДОПК се съдържат данни за ревизираното лице, ревизиращите органи по приходите и ръководителят на ревизията, срокът, за който ревизията ще се извършва, ревизираният период, видове ревизирани задължения за данъци и /или осигурителни вноски, както и други обстоятелства, които имат значение за конкретната ревизия. В разпоредбата на чл. 112, ал. 2 ДОПК е указано кой може да издава ЗВР, а това са по т. 1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция и по т 2. изпълнителният директор на НАП или определен от него заместник изпълнителен директор - за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. Когато ревизията се възлага със заповед на изпълнителния директор на НАП или определен от него заместник директор, то тогава не се прилага чл. 8 ДОПК. С нея се определя компетентната териториална дирекция съобразно седалището на юридическото лице, постоянният адрес на физическото лице, адресът на управление на неперсонифицираните дружества и осигурителни каси и т.н.

В чл. 10, ал. 9 ЗНАП се урежда как служители от една териториална дирекция да осъществяват правомощията си по отношение на лица, за които съгласно

правилата на чл. 8 ДОПК компетентни са органите на друга териториална дирекция, включително за части от работното време и без промяна на мястото на работа, но само при необходимост, а в случая мотивировка в този смисъл няма. Не е ясно какво налага ревизията да се възложи от орган на приходите при ТД на НАП – В. Т., като се има предвид, че цитираната разпоредба на ЗНАП и чл. 12, ал. 6 ДОПК са изключение от принципа, заложен в чл. 7, ал. 1 и чл. 8 ДОПК по отношение обсега на териториалната компетентност.

Следователно, дори и ответникът да беше приложил по делото валидно подписана заповед за поименно посочване на конкретния служител на ТД на НАП В. Т. - Р. И. Ф. за орган по чл.112, ал.2, т.1 от ДОПК, липсата на мотиви, обосноваващи необходимостта да се приложи изключението по чл. 12, ал. 6 ДОПК, във връзка с чл. 10, ал. 9 ЗНАП опорочава възлагането и извършването на ревизията. Това води съответно до издаването на ревизионния акт от некомпетентни органи, поради което основателно се иска от съда същият да бъде прогласен за нищожен. В този смисъл е и практиката на ВАС (Решение № 4425 от 26.04.2023 г. по адм. д. № 7761/2022 г., VIII отд. на ВАС, Решение № 26 от 04.01.2024 г. по адм. д. № 5816/2023 г., VIII отд. на ВАС, Решение № 176 от 09.01.2024 г. по адм. д. № 6611/2023 г., VIII отд. на ВАС, Решение № 2131 от 22.02.2024 г. по адм. д. № 6767/2023 г., I отд. на ВАС, Решение № 2127 от 22.02.2024 г. по адм. д. № 6952/2023 г., I отд. на ВАС.)

Останалите възражения за незаконосъобразност развити в жалбата, при изначално невалидно възложена ревизия и издаден нищожен РА е безпредметно да се обсъждат.

При този изход на делото на жалбоподателя се дължат претендираните разноски за държавна такса – 50лв, ССЧЕ – 700 лева, СТКЕ – 982лева, СГраф.Е -1000лева и адвокатско възнаграждение. Предвид материалния интерес по делото и претендираното възнаграждение за адвокат от 8500лева по представения договор за правна помощ (който представлява и и разписка за плащане), съдът намира за основателно възражението на юрк. Й. за прекомерност. В духа на Решение на СЕС от 25 януари 2024 година по дело С-438/22, същото следва да се намали дори под минималния размер по Наредба № 1 от 9 юли 2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения. Според т.1) от цитираното решение Член 101, параграф 1ДФЕС във връзка с член 4, параграф 3 ДЕС трябва да се тълкува в смисъл, че ако установи, че наредба, която определя минималните размери на адвокатските възнаграждения и на която е придаден задължителен характер с национална правна уредба, противоречи на посочения член 101, параграф 1, националният съд е длъжен да откаже да приложи тази национална правна уредба по отношение на страната, осъдена да заплати съдебните разноски за адвокатско възнаграждение, включително когато тази страна не е подписала никакъв договор за адвокатски услуги и адвокатско възнаграждение. Безспорно, в случая се стига до нарушаване забраната по чл.101, параграф 1ДФЕС, като по този начин се създава ограничение на конкуренцията „с оглед на целта“ по смисъла на тази разпоредба. По реда на чл.161, ал.2 ДОПК и във връзка с Решение на СЕС от 25 януари 2024 година по дело С-438/22, съдът преценява, че е справедливо и следва да редуцира възнаграждението

до 6000 лева.

Предвид изложеното и на основание чл. 160, ал. 5 от ДОПК, вр. с чл.173 от АПК Административен съд София-град, 11 състав

РЕШИ:

ПРОГЛАСЯВА по жалба на „Палета 2013“ ЕООД РА №Р-22221422002504-091-001/05.12.2022г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция (ТД) на НАП – В. Т., потвърден с Решение №255/23.02.2023г. от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ при ЦУ на НАП за НИЩОЖЕН.

ИЗПРАЩА на основание чл. 173, ал. 2 от АПК, вр. чл. 160, ал. 5 от ДОПК делото като преписка на Директора на Териториална дирекция на НАП – С. за възлагане на нова ревизия.

ОСЪЖДА Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" С. при ЦУ на Национална агенция по приходите да заплати на „Палета 2013“ ЕООД сумата от 8732 /осем хиляди седемстотин тридесет и два/ лева, представляваща разноски по делото.

Решението подлежи на обжалване пред Върховен административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: