

РЕШЕНИЕ

№ 25520

гр. София, 24.06.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 11 състав, в
публично заседание на 01.06.2026 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Петя Стоилова

при участието на секретаря Дора Тинчева, като разгледа дело номер **9372** по описа за **2025** 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 „ОВЪР БАЙ“ ЕООД, с която се иска обявяване на нищожност на Ревизионен акт № Р-22220421007158-091-001/18.10.2022г., издаден от С. Г., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ при ТД на НАП [населено място], орган възложил ревизията и С. Д., на длъжност Главен инспектор по приходите при ТД на НАП [населено място] – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1008/13.08.2025 г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП.

Твърди се в жалбата, че ревизионният акт е нищожен, тъй като ревизията не е извършена от компетентни органи по приходите. Липсва редовно възлагане. На дружеството не е редовно връчена по реда на ДОПК първоначалната заповед за възлагане на ревизия. Електронен адрес за кореспонденция по чл.29.ал.4 от ДОПК може да бъде само адресът на ревизираното юридическо лице, заявен по реда на чл.28, ал.2 от ДОПК. Твърдението, че заповедта е изпратена на адреса на бивш управител на дружеството, който няма никакви представителни правомощия относно ревизираното лице не санира този пропуск. След като заповедта за възлагане не е връчена, следователно не могат да бъдат извършвани никакви други действия, представляващи част от ревизионно производство.

В съдебното заседание жалбоподателят не изпраща представител.

Ответникът – Директорът на ТД на НАП С. се представлява от юрк. А., която оспорва жалбата. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура не взема участие в производството по делото.

Административен съд София - град, I АО, 11 с-в след като обсъди доводите на страните и прецени

представените по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:
Със ЗВР №Р-22220421007158-020-001/15.12.2021г. връчена по електронен път на 29.12.2021г., издадена от С. Й. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В., оправомощена със Заповеди №3-ЦУ-3287/08.11.2021г.; №3-ЦУ-3428/26.11.2021г. и №3-ЦУ-3541/15.12.2021г. на зам. изпълнителния директор на НАП и заповед №РД-01-787/08.11.2021г. на и.д. директор на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на „ОВЪР БАЙ“ ЕООД за определяне на задълженията за ДДС за данъчни периоди 01.11.2019г. до 31.10.2021г.
Срокът за приключване на производството е удължен, след което Ревизията е спряна със заповед №Р-22220421007158-023-001/19.05.2022 г. и е възобновена на 08.08.2022г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р- 22220421007158-092-001/23.08.2022г., срещу констатациите на който не е подадено писмено възражение.

Ревизията приключва с РА №Р-22220421007158-091-001/18.10.2022 г., издаден от С. Й. Г. - орган, възложил ревизията и С. А. Д., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП В. - ръководител на ревизията, връчен на 15.11.2022 г. по реда на чл. 32 от ДОПК. Установени са допълнителни задължения за ДДС в размер на 5 636 853,43 лв. 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 1 076 435,09 лв.

Допълнителните задължения произтичат от непризнати при ревизията декларирани облагаеми доставки със ставка нула. „Овър Бай“ ЕООД се определя като посредник в тристранна операция по отношение на всички доставки на стоки към клиенти. За ревизирания период „Овър Бай“ ЕООД декларира участие в тристранни операции в качеството на посредник с ДО в размер на 28 186 323,19лв. с придобиващи задължени лица от Европейския съюз. Стоките - гуми и аксесоари за автомобили са доставяни от следните дружества: Pneus Krupp France SARL - FR19484549696, TOMKET EXPORT s.r.o., Neumaticos Andres S.A.U. - ESA84593722, REIFEN GOGGEL - DE146828808, Deldo Autobanden NV - BE0413572663, REIFEN GUNDLACH GMBH DAS MEHR ENTSCHEIDET - DE157837971, Ranev Ungheria Kft - HU26276601, INTER-SPRINT BANDEN B.V. - NL005666855B01, B.Fuhrmann Einzelhandel GmbH - DE254343915 и др.

В чл. 9, ал. 2 на ППЗДДС са посочени документите, с които трябва да разполага посредникът в тристранна операция, за да докаже наличие на обстоятелства по чл.62, ал.5 от ЗДДС: фактура, издадена от прехвърлителя в тристранната операция, в която е посочен идентификационният номер по ДДС по чл. 94, ал. 2 от закона на посредника; фактура по чл. 79, ал. 2, т. 1, издадена от посредника в тристранната операция, в която е посочен ДДС номерът на придобиващия в тристранната операция, издаден от държавата членка, където стоките пристигат; VIES-декларация за съответния данъчен период, в която е декларирана доставката, във връзка с която е издадена фактурата по т. 2; писмено потвърждение от придобиващия в тристранната операция, удостоверяващо, че стоките са получени, в което са посочени дата и място на получаване, вид и количество на стоката, и алтернативно вид, марка и регистрационен номер на превозното средство, с което е извършен транспортът, име на лицето, предало стоките, или в случаите на транспорт на стоки чрез куриерска услуга - номер на товарителница.

С разпоредбата на чл. 9, ал. 2, т. 4 от ППЗДДС се поставят изисквания каква информация трябва да съдържа писменото потвърждение от придобиващия, а именно: дата и място на получаване, вид и количество на стоката и номер на товарителница, в случаите когато транспортът на стоки се извършва чрез куриерска услуга.

В хода на ревизията е установено, че ревизираното лице е декларирано продажби като посредник в тристранни операции към контрагенти с VIN номера PL9691641113, IT01750210674 и

CZ06087604 /придобиващи/.

От събраните доказателства се е установило, че "Овър Бай" ЕООД не разполага с писмено потвърждение от придобиващите, удостоверяващо, че стоките са получени, съгласно законовата разпоредба на чл.9, ал.2, т.4 от ППЗДДС. Съгласно получена информация от администрацията на Италия, Ч. и Полша - няма данни и доказателства, удостоверяващи придобиването на стоките. ДДС не е начислен от получателите по доставките.

Направен е извод, че за издадените през ревизирания период 01.11.2019г. - 31.10.2021г. фактури от „Овър Бай“ ЕООД като посредник в тристранна операция, не са налице условията за третиране на операцията като тристранна. Приложена е разпоредбата на чл.62, ал.2 от ЗДДС - вътреобщностните придобивания са с място на изпълнение на територията на страната и данъкът става изискуем от посредника, т.е. от ревизираното лице. На основание чл. 84, вр. с чл. 62, ал. 2 от ЗДДС за доставките по описаните в РА (на лист 61 гръб от делото) фактури са установени задължения за ДДС в размер на 5 637 264,63лв.

РА е оспорен по административен ред, като са направени възражения единствено, относно неговата нищожност. Директорът на Дирекция „ОДОП“ С. се е произнесъл по възраженията и с Решение № 1008/13.08.2025 г. е отхвърлил жалбата.

Досежно първото твърдение за нищожност на РА, поради издаването му от некомпетентен орган, решаващият орган се е позовал на Тълкувателно решение №3/26.06.2025 г. по тълкувателно дело №2 от 2024 г. по описа на ВАС. В. съдии приемат, че: „Ревизионният акт не е опорочен от обстоятелствата, че ревизията е възложена и в състава на издалите го органи по приходите като възложител на ревизията е участвал орган по приходите от друга териториална дирекция, щом ревизията е проведена в компетентната териториална дирекция, а възложилият е от кръга на тези по чл. 12, ал. 6, изр. 1 ДОПК и е определен по реда на чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК от директора на компетентната дирекция“. Поради това е отхвърлено това възражение за нищожност на РА.

За неоснователно е прието и твърдението на жалбоподателя, че РА е нищожен поради факта, че първоначалната ЗВР не е редовно връчена. Съгласно разпоредбата на чл. 112, ал. 1 от ДОПК, ревизионното производство се образува с издаването на заповед, която по силата на чл. 113, ал. 2 от ДОПК следва да се връчи на ревизираното лице. Връчването на заповедта, съгласно чл. 114, ал. 1, изр. първо от ДОПК, поставя началото на срока за извършване на ревизията. Със нея не се създават права или задължения, и не се засягат законни интереси на ревизираните субекти, а само се поставя началото на ревизионни действия, след приключването на които се издава ревизионен акт. Ето защо заповедта за възлагане на ревизия не подлежи на самостоятелен административен контрол, но е от съществено значение за валидността на крайния акт. В случай че същата е издадена или връчена в нарушение на процесуалните правила на приложимия за целта закон, то това рефлектира върху материалната и процесуалната законосъобразност на РА.

Начините за връчване на съобщения и книжа в производствата по ДОПК са регламентирани в глава шеста, чл. 29, ал. 1 - 10, чл. 31 и чл. 32 от с.к.. По силата на чл. 28, ал. 2 от ДОПК всички задължени лица имат право да посочат пред органите по приходите електронен адрес за получаване на съобщения, не е предвидена специална форма, в която да стане уведомяването.

В случая от наличните по преписката доказателства се установява, че ревизионното производство е образувано със ЗВР №Р-22220421007158-020- 001/15.12.2021г., която е изпратена на декларирания от дружеството електронен адрес [електронна поща]. Видно от приложеното към преписката удостоверение за извършено връчване по електронен път в ИС „Контрол“, електронната препратка към съобщението е активирана на 29.12.2021 г. (лист 21 от делото).

Следващата Заповед за изменение на ЗВР №Р-22220421007158-020-002/25.03.2022г., с която срокът на ревизията е удължен с един месец е изпратена на адрес [\[електронна поща\]](#) и

електронната препратка към съобщението за електронно връчване на документи е активирана на 25.03.2022г. На последния електронен адрес са изпращани всички следващи заповеди, а след спиране на ревизията, Заповедта за възобновяване от 08.08.2022г., заедно с Ревизионен доклад № 22220421007158-092-001/23.08.2022г. е връчена по реда на чл.32 от ДОПК, съобщението е поставено на 05.09.2022г. и свалено на 20.09.2022г. По реда на чл.32 от ДОПК е връчен и Ревизионният акт №Р-22220421007158-091-001/18.10.2022г., като съобщението е поставено на 31.10.2022г. и свалено на 15.11.2022г. Жалба за нищожност на РА е подадена от дружеството до Директора на Дирекция „ОДОП“ С. едва на 19.03.2025г. с вх. № Ж-22-219, като по нея решаващият орган се е произнесъл с Решение №1008/13.08.2025г., в което е приел, че РА не е нищожен, а първоначалната ЗВР е връчена на наличния в регистрите на НАП електронен адрес за кореспонденция, деклариран от управителката М. Г. Д..

Приложена е преписката по регистрацията на дружеството по ЗДДС, която съдържа заявления от 03.01.2019 г. и 10.01.2019 г., подадени на основание чл. 101, ал. 5 от ЗДДС и подписани от М. Г. Д. - управител на дружеството. В тях изрично е деклариран електронният адрес за кореспонденция [електронна поща], от което е направен извод, че ЗВР е връчена на заявен от „ОВЪР БАЙ“ ЕООД адрес, а не на адрес на друго физическо или юридическо лице.

От приложената по делото заверена справка за активните електронни адреси за кореспонденция от програмен продукт на информационната система на НАП към 15.05.2025г. (лист 87) е видно, че адрес: [електронна поща] е деклариран на 11.01.2019г. като „Електронен адрес за кореспонденция“, за същото е приложено и заявление на лист 103, а адрес: [\[електронна поща\]](#) е деклариран на 26.06.2020г. И двата адреса са със статут активен, като за по-късно въведения в системата „друг електронен адрес“ за създател на промяната е отбелязано Internet_KER.

От приложените по делото от ответника пълномощни е видно, че преди датата, на която е бил деклариран [електронна поща], като „Електронен адрес за кореспонденция“ по смисъла на чл.28, ал.2 от ДОПК, италианският гражданин Ф. Ф., притежаващ паспорт № YB2327939, като пълномощник на управителката на „ОВЪР БАЙ“ ЕООД българската гражданка М. Г. Д. е преупълномощил А. Н. С. и К. К. С. – управители на дружеството „СК СМАРТ БАЛАНС“ ООД, както и М. С. П. заедно и поотделно със следните права:

1. Да представляват дружеството „ОВЪР БАЙ“ ЕООД с електронните си подписи, да подписват, изпращат и получават необходимата изискуема от нормативните документи информация пред държавните институции, включително НАП, да получават искания, свързани с достъп до данъчна и осигурителна информация на „ОВЪР БАЙ“ ЕООД по електронен път.

2. Да представляват „ОВЪР БАЙ“ ЕООД пред Националната Агенция да приходите, като за целта изготвят, попълват, предоставят, получават и подписват от името на Ф. Ф. и от името на фирмата всички необходими документи, както и заповеди за възлагане на ревизия, искания за предоставяне на документи, ревизионни доклади, ревизионни актове, АПВ, АУАН и наказателни постановления; да изготвят, попълнят, подпишат и получат от името на Ф. Ф. всички необходими документи на „ОВЪР БАЙ“ ЕООД, свързани със ЗДДС.

По делото е назначена съдебно – компютърна експертиза, която да отговори на въпроса дали Заповедите от дати 15.12.2021г., 25.03.2022г. 28.04.2022г., 19.05.2022г. и 08.08.2022г. за възлагане, спиране и възобновяване на ревизионното производство, както и Ревизионният акт № Р-22220421007158-091-001/18.10.2022г. са подписани от посочените за издатели физически лица именно с притежавани от тях валидни електронни подписи, издадени от регистриран доставчик на удостоверителни услуги и дали отговарят на изискванията на чл. 25 от ЗЕДЕУУ. Заключение

на вещото лице, срещу което не са направени възражения е, че в всички органи по приходите, подписали изследваните документи са притежавали КУКЕП (Квалифицирани удостоверения за квалифициран електронен подпис) към момента на подписване. Изследваните електронни подписи в документите, описани подробно в Констативно- съобразителната част, са квалифицирани и отговарят на трите кумулативни изисквания, за да може да се приеме, че един електронен подпис се счита за „Квалифициран електронен подпис“. Първо, електронните подписи са „усъвършенстван електронен подпис“, които съгласно член 3, точка 11 от Регламент 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014г. отговарят на изискванията, посочени в член 26 от същия. Независимо, че в сертификатите не е изписано ЕГН на подписващия, има достатъчно данни, които да идентифицират титуляра на подписа. Сертификатът е защитен с ПИН код, който се въвежда при подписването и по този начин е под контрола на титуляра. При всяка промяна на съдържанието на документа, подписът става невалиден.

Второ, подписите са създадени от „устройство за създаване на квалифициран електронен подпис“, което съгласно член 3, точка 23 от Регламента трябва да отговаря на изискванията, предвидени в приложение II към същия регламент. Устройството за създаване на квалифициран електронен подпис е хардуерно или софтуерно средство, което създава квалифициран електронен подпис (КЕП) така, че подписът да бъде: криптографски надежден (неподправим), създаден под контрола на подписващия. В конкретният случай представлява хардуерно устройство - смарт карта + четец. Ключът се съхранява на смарт карта, (най-просто казано това е устройството, което прилича на флаш памет).

ИС „Контрол“ не е устройство за създаване на квалифицирани електронни подписи по смисъла на Регламента.

Трето, подписите се основават на „квалифицирано удостоверение за електронен подпис“ по смисъла на член 3, точка 15 от Регламент № 910/2014.

Всички изследвани подписи са поставени на база на издадени квалифицирани удостоверения за квалифицирани електронни подписи, издадени в случая от „Борика“ АД и „Информационно обслужване“ АД, които са доставчици на удостоверителни услуги (ДУУ), преминали одит по eIDAS, следователно те са доставчици на квалифицирани удостоверителни услуги (ДКУУ).

При така установеното от фактическа страна, съдът обосновава следните правни изводи:

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването. Подадена е в законоустановения срок за оспорване и е ПРОЦЕСУАЛНО ДОПУСТИМА.

Разгледана по същество жалбата НЕОСНОВАТЕЛНА.

Настоящият съдебен състав намира, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган и при спазване изискванията на ДОПК. РА, РД и ЗВР са подписани с електронен подпис, за действителността и автентичността на който са събрани доказателства.

При преглед на доказателствата във връзка с връчване на първоначалната и последващите ЗВР се констатира, че те са връчени на адреса, посочен от управителката на дружеството М. Г. Д. – първоначалната ЗВР, а последващите - на допълнително вписания в системата на НАП „Друг електронен адрес“, който видно от изписването на името на сървъра/домейна, който управлява пощата е електронен адрес, управляван от сървъра на дружеството „СК СМАРТ БАЛАНС“ ООД, чиито управители А. Н. С. и К. К. С. са разполагали с изключително широки, на практика неограничени пълномощия да представляват дружеството „ОВЪР БАЙ“ ЕООД пред Националната агенция по приходите. Органите по приходите нямат законово задължение, нито възможност да

проверяват служебно кой реално контролира или проверява посочената от самото дружество електронна поща. Съгласно чл.28, ал.2 от ДОПК, всяко лице има право да посочи електронен адрес за получаване на съобщения. Националната агенция за приходите създава и поддържа регистър и бази данни за задължените лица, който съгласно чл. 81, ал.1, т.4 ДОПК съдържа данни относно адресите по чл. 8 и 28.

Веднъж заявен в НАП, задължението при промяна на електронния адрес е върху ДЗЛ.

Служебно извършена справка в Търговския регистър показва, че към дата 15.12.2021г., когато е издадена първоначалната ЗВР, управител на дружеството, считано от 05.06.2019г. до 17.05.2022г. е А. В. С., но промени в заявения електронен адрес за кореспонденция с НАП не са извършвани, на 26.06.2020г. е добавен обаче „Друг електронен адрес“, поддържан от „СК СМАРТ БАЛАНС“ ООД. Електронните препратки към съобщенията, изпращани и на двата адреса са били активирани, а при посещението на място на адреса на управление на дружеството за връчване на Заповедта за възобновяване на ревизията, РД и РА, представител или пълномощник, член на орган на управление или служител, определен да получава съобщения или книжа, не е намерен. Поради това е приложен чл.32 ДОПК след извършените две посещения през 7 дни на адреса на управление - връчване чрез прилагане към досието.

Като има предвид, че представените пред НАП пълномощни от името на М. Г. Д., които дават пълни права пред НАП на общо четири лица не са били оттеглени и нов адрес за кореспонденция от ревизираното лице не е заявен, а на адреса му на управление при извършени общо четири посещения от органите по приходите не е открит представител или пълномощник, дори и след 17.05.2022г., когато като управител е вписана В. Е. С., съдът намира, че ревизиращите са изчерпали последователно всички възможности, за да осигурят правото на ревизираното лице да вземе участие в производството. Първата ЗВР (от 15.12.2021г.) е редовно връчена на известния на НАП електронен адрес за кореспонденция, което прави РА валидно издаден. Жалбата за неговата нищожност е неоснователна и следва да се отхвърли.

Приетата СТЕза не установи невалидност на квалифицираните електронни подписи на органите по приходите, същите отговарят на изискванията на Регламент 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014г., поради което РА е издаден от компетентни органи на НАП

По второто възражение на некомпетентност, правилно в решението на Д“ОДОП“ е цитирано относимото Тълкувателно решение №3/26.06.2025 г. по тълкувателно дело №2 от 2024 г. по описа на ВАС, според което ревизионният акт не е опорочен от обстоятелствата, че ревизията е възложена и в състава на издалите го органи по приходите като възложител на ревизията е участвал орган по приходите от друга териториална дирекция, щом ревизията е проведена в компетентната териториална дирекция, а възложилият е от кръга на тези по чл. 12, ал. 6, изр. 1 ДОПК и е определен по реда на чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК от директора на компетентната дирекция. По преписката са приложени заповеди в този смисъл (лист 12 – 18).

Предвид изхода на делото, на ответника се дължи поисканото юрисконсултско възнаграждение, чийто размер, изчислен по правилата на чл.37 от ЗПП, вр. с чл.161, ал.1 от ДОПК съдът определя на 230 /двеста и тридесет/ евро.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд – София град, 11-ти състав,

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „ОВЪР БАЙ“ ЕООД, с която се иска обявяване на нищожност на Ревизионен акт № Р-22220421007158-091-001/18.10.2022г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП [населено място], потвърден с Решение № 1008/13.08.2025г. на Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА „ОВЪР БАЙ“ ЕООД да заплати на Дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер 230 /двеста и тридесет/ евро.

Решението подлежи на обжалване в 14 дневен срок пред ВАС.