

# РЕШЕНИЕ

№ 8225

гр. София, 29.12.2023 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42 състав**, в публично заседание на 14.09.2023 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Калин Куманов**

при участието на секретаря Росица Б Стоева и при участието на прокурора Десислава Кайнакчиева, като разгледа дело номер **11896** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на "NVL" limited-Великобритания ("Ен Ви Ел лимитед") с адрес за кореспонденция: 95 Н. S. Yeadon, Leeds LS19 7TA, Великобритания, служебен номер 07945712, подадена чрез адв.П., срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221018006046-091-001/ 17.07.2020 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 1562/12.10.2020 г. на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, с който акт са установени задължения за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) за 2015 г. и 2016 г. в общ размер 3 028 169,70 лв., ведно лихви в общ размер 1 157 330,39 лв.

В жалбата са изложени подробни оплаквания за незаконосъобразност на оспорения РА. Твърденията на жалбоподателя са за нищожност на акта, както и за неправилно приложение на материалния закон, като се отрича тезата на ревизията, че продажбата на квоти за емисии от парникови газове е сделка по прехвърляне на движимо имущество по смисъла на чл.13, т.3 от Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане с Великобритания и С. И.. Подателят на жалбата настоява, че в случая не е приложима концепцията по СИДДО за място на стопанска дейност за конкретния вид доходи. Твърди, че прехвърлянето на отделни имущества (макар и да са част от дейността) се третира по различен начин, предвиден в чл.7 СИДДО, който

регламентира и облагане на дейността посредством мястото на стопанска дейност. Отрича е обосновката на решаващия орган за доказано място на стопанска дейност поради действията, извършени от пълномощниците на задълженото лице. Изтъква, че посоченият в договора с "ТЕЦ Марица Изток 2" ЕАД адрес за кореспонденция в [населено място], собственост на свързано с NVL лице офис, находящ се в [населено място], [улица], има подпомагащ характер съгласно чл.5, т.4, б."д" СИДДО и не формира място на стопанска дейност. Жалбоподателят претендира обявяване на РА за нищожен от Съда или отмяна на същия. В с.з. жалбоподателят чрез адв.П. поддържа жалбата, моли за отмяна на акта и за присъждане на разноски. Представя писмена защита с развити подробни съображения.

Ответникът - Директорът на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, чрез пълномощника си юк.М. оспорва жалбата, моли същата да бъде отхвърлена и в полза на ответника да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение в размер на 87 432 лв. Прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение.

С. градска прокуратура чрез прокурор К. излага становище за неоснователност на жалбата и моли Съда да я отхвърли.

Административен съд-София град обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, намери следното:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл.156, ал.1 ДОПК. Жалбата е подадена в срок против потвърден по административен ред РА, видно от съпоставката на датата, когато решението е връчено на дружеството – 14.10.2020 г. (л.21), и датата на подаването ѝ – 27.10.2020 г. Подадена е от надлежно упълномощен адвокат (л.12) и при наличието на правен интерес, поради което е процесуално допустима.

От фактическа страна Съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22221018006046-020-001/ 04.10.2018 г., издадена от Д. И. Д., Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С., е възложена ревизия на жалбоподателя като чуждестранно юридическо лице, неустановено на територията на страната, за определяне на задължения за корпоративен данък за 2015 г. и 2016 г. ЗВР е връчена на 01.05.2019 г. чрез данъчната администрация на Великобритания, като е определен срок за извършване на ревизията до 01.10.2019 г. За ревизиращи органи са определени Б. М. Я. – гл.инспектор по приходите и ръководител на ревизията, и П. Г. Р. – гл.инспектор по приходите. С Решение № Р-22221018006046-098-001/18.04.2019 г. за изземване разглеждането и решаването на конкретен въпрос/преписка, издадено от и.д. Директор на ТД на НАП-гр.С., е иззета преписката от Д. И. Д. във връзка с обективна и трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения, и правомощията на възлагащ орган са възложени на Р. Г. Я., Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С.. Със ЗИЗВР № Р-22221018006046-020-002/22.07.2019 г., издадена от Р. Г. Я., срокът на ревизията е продължен до 01.10.2019 г. Двата органи по възлагането са оправомощени със Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. (л.22) и Заповед № РД-01-818/10.05.2019 г. (л.25), и двете на Директора на ТД на НАП-гр.С. да изпълняват функциите на компетентен орган по чл.112, ал.2, т.1 ДОПК.

Ревизионният доклад /РД/ по възложената ревизия под № Р-22221018006046-092-001 е изготвен на 23.03.2020 г. и е връчен на задълженото лице на 26.06.2020 г. на упълномощено лице. Срещу констатациите на РД е подадено възражение вх.№ 53-00-2218#1/09.07.2020 г.

Ревизионният акт, предмет на настоящото производство, с № Р-22221018006046-091-001 е издаден на 17.07.2020 г. от Р. Г. Я., Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С. – орган, възложил ревизията; и Б. М. Я., глинспектор по приходите в ТД на НАП-гр.С. – ръководител на ревизията. В него органът по приходите е разгледал възражението и го е приел за неоснователно. РА е връчен на 24.07.2020 г. на упълномощено лице.

С РА са установени допълнителни задължения за внасяне, както следва: За 2015 г. върху данъчна основа 14 246 568,88 лв. е начислен корпоративен данък в размер на 1 424 656,89 лв.; за 2016 г. върху данъчна основа 16 035 128,07 лв. е начислен корпоративен данък в размер на 1 603 512,81 лв.

Съдът приема за установено следното въз основа на констатациите от ревизията:

"NVL" limited е чуждестранно юридическо лице, вписано в регистъра на дружествата на Великобритания с VIN GB2100738437, седалище и адрес на управление: Великобритания, 95 Н. S. Yeadon, Leeds LS19 7TA. Същото е регистрирано в ТД на НАП-гр.С. със служебен номер [ЕГН]. Дружеството се управлява и представлява от Н. С. Б.. През ревизираните периоди "NVL" limited е извършвало търговия с квоти за емисии на парникови газове, за което е сключен Договор за покупко-продажба на квоти за емисии на парникови газове № 13680/30.03.2015 г. с "ТЕЦ Марица изток 2" ЕАД. Британското дружество е посочило адрес, на който да се осъществява кореспонденцията с него: [населено място], [улица], оф.16. Ревизията е установила, че офисът е собственост на "НС-индъстрис" ЕООД с едноличен собственик на капитала и управител Н. С. Б., която е лицето, управляващо и представляващо и британското дружество "NVL" limited.

В хода на ревизията е извършена насрещна проверка на доставчика на квоти за емисии за парникови газове "Райвес" ЕООД и на клиента "ТЕЦ Марица изток 2" ЕАД. От Националния регистър за търговия с квоти за парникови газове е изискана информация за декларираните сделки с квоти и данни за входящите и изходящи транзакции. От получената информация е установено, че закупеното количество квоти съвпада с декларираното от "ТЕЦ Марица изток 2" ЕАД и е в размер на 14 042 000 т. "ТЕЦ Марица изток 2" ЕАД е дало следните обяснения:

На 30.03.2015 г. дружеството е сключило Споразумение за покупко-продажба на квоти за емисии на парникови газове № 13680/30.03.2015 г. с класирания участник в проведена тръжна процедура - "NVL" limited. Начинът на договаряне на цената и потвърждението на поръчки са подробно описани в сключеното споразумение. В т.4 е договорена цена, данъци и заплащане, като в т.4.1 е конкретизирано, че цената за един тон квоти за емисии на парникови газове от вида EUA при сключване на договора се образува от пазарната котировка "продава" в деня на получаване на всяка конкретна индивидуална заявка по смисъла на чл.3.2.1(а) на фючърсен договор I. Е.\* EUA плюс надбавка. Посочено е, че в Приложение 3 към споразумението са изброени лицата, които могат да извършват заявки, като са посочени и техните телефонни номера и електронни адреси за връзка. "NVL" limited е посочило следните лица адреси за връзка: А. К. П., пълномощник с нотариално заверено пълномощно, който е подписал като пълномощник от името на продавача указаното Споразумение за

покупко-продажба на квоти за емисии на парникови газове; и Р. К. – търговец. От писмените обяснения се установява още, че през 2015 г. и 2016 г. "ТЕЦ Марица изток 2" ЕАД е придобивало квоти за емисии парникови газове само от "NVL" limited по силата на цитираното споразумение и няма сметки в други регистри за търговия с вредни емисии, освен в Националния регистър за търговия с квоти.

Към писмото с обясненията са приложени исканите документи, както и такива, касаещи разплащанията на квотите: Споразумение за покупко-продажба на квоти за емисии на парникови газове № 13680/30.03.2015 г., с приложени към него две допълнителни споразумения - № 1/02.04.2015 г. и № 2/03.12.2015 г.; копия на фактури за доставките. Към фактурите са приложени заявки за конкретизиране на доставките, подписани от пълномощника на продавача "NVL" limited – А. К. П. и от купувача "ТЕЦ Марица изток 2" ЕАД, извлечение за отразяване на транзакциите в Националния регистър и борсови данни за цени на търгувани квоти към съответния момент, включително снимки на котировки в реално време. В заявките са уточнени вид на квотите, количество, цена за 1 квота, дата на доставката, сметка за доставка и т.н.

Ревизията е установила, че А. К. П. е упълномощен с нотариално заверено пълномощно от 26.03.2015 г. да участва от името на "NVL" limited в тръжната процедура за покупка на квоти за емисии на парникови газове, както и „да подписва и получава всякакви документи...“ от името на дружеството. Кореспонденцията от страна на "ТЕЦ Марица изток 2" ЕАД е изпращана на вниманието на управителя – Н. К./Н. С., с копие до А. К. П. в качеството му на пълномощник, упълномощен с пълномощно от 30.03.2015 г.

Към ревизионата преписка са присъединени доказателствата, събрани в хода на извършена на "Енекод" АД проверка за установяване на факти и обстоятелства, при която е установено, че за периода от 2015 г. до 2016 г. лицето е извършило продажба на квоти за емисии на парникови газове (8 543 000 т) на "NVL" limited на обща стойност 47 838 450 евро с левова равностойност 93 563 875,66 лв. Установено е, че "Енекод" АД е извършило продажба на квоти за емисии на британското задължено лице общо в размер на 91 062 713 лв., съгласно представени фактури. Стартирането на търговските взаимоотношения с клиента "NVL" limited е на база Рамково споразумение от 14.12.2015 г., анекс и приложение, в което са описани начинът и редът на доставка. Лицата за контакт са Р. К. за "Енекод" АД и Ф. Х. за "NVL" limited.

Към ревизионата преписка са присъединени доказателствата, събрани в хода на извършена на "Райвес" ЕООД проверка за установяване на факти и обстоятелства, при която е установено, че между "Райвес" ЕООД (продавач) и "NVL" limited (купувач) е сключено Рамково споразумение от 02.04.2015 г., съгласно което продавачът се съгласява да продаде, а купувачът да купи европейски квоти за емисии на парникови газове от вида EUA в срок до 29.05.2015 г. Споразумението предвижда "Райвес" ЕООД да продаде на британското дружество европейски квоти за емисии на парникови газове от вида EUA в срок до 29.05.2015 г. От представено Уведомително писмо от 15.04.2015 г., подписано от А. П. като пълномощник на "NVL" limited, е видно, че "NVL" limited е указало поръчаните от чуждестранното лице емисии общо в размер на 5 500 000 т квоти, закупени от "Райвес" ЕООД за сметка на "NVL" limited, да бъдат прехвърлени директно по сметката на клиента "ТЕЦ Марица изток 2" ЕАД.

До Великобритания по реда на чл.15 от Регламент (ЕС) № 904/2010 г. на Съвета от 7 октомври 2010 г. относно административното сътрудничество и борбата с измамите в областта на данъка върху добавената стойност (Регламент ЕС №904/2010) е изпратена

молба за спонтанна информация. От получения отговор с реф.№ VAT\_BG\_018595\_GB\_51436\_20150721\_G\_RI\_R е установено, че "NVL" limited е било замразено по-рано дружество, което е регистрирано за целите на ДДС от 01.04.2015 г. с цел търговия с квоти за емисии на парникови газове, като ги закупува от "Райвес" ЕООД и ги продава на "ТЕЦ Марица изток 2" ЕАД. В отговора на британската данъчна администрация е записано, че Службите на Нейно величество са се свързали с NVL L., които са предоставили следната информация: Директорът Ф. Х. не е успял да обясни как компанията е била първоначално финансирана и откъде идва началният капитал. Към него се е обърнала Н. Б., която е с двойно гражданство – българско и британско. Ф. Х. е обяснил, че NVL L. е започната от него, когато е пътувал до България за да участва в търг и наддаване за въглеродни емисии, които е спечелил и това е, когато компанията е създадена. Ф. Х. е казал, че компанията купува въглеродни емисии от Лондонската борса и след това продава на М., България. Службите на Нейно величество са били информирани, че NVL L. не е взела бизнес кредити или кредити от банки или компании за стартиране на компанията, но предишното посещение на счетоводителите преди няколко години е показало, че са включени бизнес кредити. Ф. Х. е потвърдил, че няма достъп до банковата сметка на дружеството. Той се занимава с детайлите, касаещи регистрацията на фирмата. Бизнес помещението във Великобритания е жилищен адрес. Директорът е потвърдил, че 95 Н. S. е апартамент и е част от фризьорски салон. Няма друг адрес в О. кралство за NVL L.. Ф. Х. е заявил, че в България няма адрес на компанията. Повечето доставки са от България всеки месец от компания, наречена "Енекод" АД, на която Н. Б. също е директор. Подробна информация за българското дружество, от което са повечето от доставките към NVL L. са: "Енекод" АД, [улица], С., България. Р. К. и Н. Б. са директорите на тази компания. Беше заявено, че въпреки продължаващото закупуване на тези доставки за всяко ДДС тримесечие, доставките не са били продавани на нов клиент. Доставките, закупени от България, се продават обратно на клиент в България. Няма записи в системата за осигуряване на Великобритания (S.-A. or P. system) за Н. Б., а при положение, че тя е директор на фирма, записи трябва да има. Ф. Х. е казал, че има един служител във Великобритания и няколко в България, но затова няма данни в системата за осигуряване. Стойността на вътреобщностните доставки на фирмата е нула, но фактурите, предоставени от фирмата на Британските власти, показват че всички продажби са извършени към България. Ф. Х. е директор на 64 фирми.

Ревизията е приела, че чрез дейността си в България "NVL" limited е покрило критериите за наличие на място на стопанска дейност в България. Органите по приходите са се позовали на Коментара към чл.5 от Модела на данъчна спогодба на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (О.). Посочили са, че терминът "място на стопанска дейност" е дефиниран в чл.5, ал.1 от Модела на СИДДО като определено място на дейност, чрез което изцяло или частично се осъществява стопанската дейност на едно предприятие. Изтъкнали са, че "NVL" limited е позиционирало свой представител в лицето на А. П. – упълномощено лице за извършване на всякакви действия, свързани с продажбите на квоти от британското дружество на "ТЕЦ Марица изток 2" ЕАД през периода м.април 2015 г. – м.април 2016 г. С договора, сключен между "NVL" limited и "ТЕЦ Марица изток 2" ЕАД, за сключване на сделките британското лице е посочило лицата А. П. – пълномощник, и Р. К. – търговец. Ревизиращите органи са се позовали на следните обстоятелства:

1. Осъществяваната от британското дружество дейност е стопанска по своя характер,

тъй като е насочена към реализиране на приходи за това дружество в резултат на изпълнение на уговорените в договора услуги.

2. Получателят на дохода е осъществил дейността чрез точно определено място – посочен е адрес в [населено място], [улица], оф.16, на който адрес е изпращана кореспонденцията от "ТЕЦ Марица изток 2" ЕАД до "NVL" limited. Същият адрес е посочен и на бланките на "NVL" limited, видно от водената между дружествата кореспонденция. Според органите по приходите е без значение, че британското дружество не е собственик или наемател на този офис. Помещението е собственост на "НС – индъстрис" ЕООД, чийто едноличен собственик на капитала и управител е Н. С. Б. – управител и представляващ и "NVL" limited. Двете дружества са свързани лица, а "NVL" limited е получило достъп до този офис и възможност там да получава своята кореспонденция.

3. Дейността е достатъчно постоянна, като е продължила през целия период от м.април 2015 г. до м.април 2016 г. "NVL" limited е възнамерявало да продължава да осъществява същата дейност и след това, както е видно от Споразумение за покупко-продажба на квоти за емисии на парникови газове № 13680/30.03.2015 г. В ДОПК не е предвидено изрично каква следва да е продължителността на дадена дейност, за да се приеме, че е възникнало място на стопанска дейност, но поради факта, че периодът от шест месеца изрично е приет за достатъчен в т.6 от Коментара към чл.5 от Модела за СИДДО, за да възникне място на стопанска дейност, именно този срок е приет за критерий за целите на облагането в България, а продължителността на дейността е дори по-голяма.

Органите по приходите са заключили, че "NVL" limited е формирало място на стопанска дейност в България, която осъществява дейност в България чрез място на стопанска дейност по смисъла на § 1, т.5 от ДР на ДОПК във вр.с § 1, т.2 от ДР на ЗКПО и чл.5, ал.1 от СИДДО между България и Великобритания и С. И.. Приели са, че на основание чл.4, ал.2 и чл.5, ал.1 ЗКПО и чл.7, ал.1, изр.второ от СИДДО с Великобритания и С. И., печалбите на "NVL" limited, реализирани чрез формираното от него място на стопанска дейност, следва да се облагат с корпоративен данък в Република България. Ревизията е установила на британското дружество задължения за корпоративен данък в общ размер 3 028 169,70 лв., като е начислила лихви за забава от 1 157 330,39 лв.

Недоволен от издадения му ревизионен акт, жалбоподателят го е оспорил по административен ред и с Решение № 1562/12.10.2020 г. на Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, обжалваният РА е потвърден.

В хода на съдебното производство беше изслушана **съдебно-счетоводна експертиза** с в.л.П. К., която даде заключение по следните задачи:

I. От Съда:

1. Какъв е характерът на дейността, осъществявана от българския съконтрагент на "NVL" limited, в това число същността на икономическия процес и преследваната с него цел, продължителността на процеса, както и наличието или липсата на продължителност и регулярност на процеса.

2. Какви са характеристиките на сделките по покупка на квоти за емисии за парникови газове от гледна точка на критериите брой на волеизявяващи страни, наличие или липса на възмездност, наличие или липса на изискване за форма като условие за валидност, наличие или липса на основание като условие за валидност, наличие или липса и на други елементи освен волеизявенията на страните като условие за завършване на фактическия състав на сделката, наличие или липса на посредничество във всичките му форми съгласно българското и международното право, като в случай на посредничество следва да се установи кое лице се явява търговец и от чие име и за чия сметка действа посредникът.

3. Кое лице е действителен ползвател на доходите от разглежданите сделки.

4. Налице ли е или липсва зависимост между "NVL" limited и българския му контрагент,

докъде се простира свободата на действие на последния.

5. Накъде са били насочвани реализираните от дейността доходи и по какъв начин е ставало това.

6. Съгласно сключените съглашения кое лице е имало право да се разпорежда с дохода и в кой момент е ставало това.

II. От жалбоподателя:

1. Заплатени ли са ефективно чрез парични преводи всички фактури, издадени от "NVL" limited на „ТЕЦ Марица изток 2” ЕАД през 2015 г. и 2016 г. Ако погасяването на задълженията по фактурите е ставало и чрез други погасителни способности /цесии, замествания в дълг, даване вместо изпълнение и т.н./, вещото лице да опише това погасяване по всяка отделна фактура.

2. Паричните средства, получени от "NVL" limited по процесните доставки към „ТЕЦ Марица изток 2” ЕАД, към кого са били насочвани /разплащани/ - да се посочат както средствата, които са плащани към поддоставчици на квоти, така и тези, които са плащани към трети лица, включително към свързани лица /собственици, директори/, като се посочи основанието на преводите.

3. Вещото лице да провери при българските банки, при които има открити банкови сметки /три сметки, стр. 7 от РД/, обслужвали договора с „ТЕЦ Марица изток 2” ЕАД, кои лица са разполагали със спесимени и са правили разплащанията по предходната т. 2

4. Вещото лице да изчисли дължимия корпоративен данък за 2015 - 2016 г., ако се приеме, че "NVL" limited е формирало М., въз основа на фактурите за покупка, респективно продажба на квотите.

5. След запознаване с материалите по делото и извършване справка в счетоводството на "NVL" limited вещото лице да определи финансовия резултат на дружеството за 2015 г. и 2016 г.

6. Да се установи има ли "NVL" limited договорни отношения с А. П. и Р. К. или дружества, в които те участват под някаква форма, във връзка с покупката и продажбите на квоти, Ако има:

- какви са договорните отношения, изпълнявани функции и във връзка с тях съществуват ли счетоводни разчети

- в какво качество са били посочени А. П. и Р. К.

- има ли договорено възнаграждение и на каква база е определено

Съдът кредитира експертното заключение като компетентно изготвено и даващо отговор на поставените задачи. Същото е мотивирано, съответства на събраните доказателства и следва да се приеме и за обосновано, предвид представените по делото писмени доказателства, които са послужили за формиране на експертните изводи на вещото лице и непредставляващи част от административната преписка. Експертът е анализирал коректно събраните доказателства и е изградил последователни, компетентни и вътрешно непротиворечиви изводи. Отговорил е изчерпателно на поставените въпроси, след съвкупна проверка и анализ на всички относими към спора факти.

Към доказателствения материал по делото се приобщиха следните **писмени доказателства**:

Представени от жалбоподателя: удостоверение за актуално състояние на "NVL" limited (л.76); договори за банков кредит и лични документи на Н. Б. (л.173); разрешение за разкриване на банкова тайна за нуждите на ССЕ (л.239); преводи на български език на личните документи на Н. Б. от чужд език (л.240, л.281); документите от "NVL" limited, ползвани от вещото лице за изпълнение задачите на ССЕ (л.245).

Представени от ответника: доказателства за връчване на жалбоподателя на ЗВР № Р-2221018006046-020-001/04.10.2018 г., и цялата административна преписка по обмен на информация с Великобритания с превод на български език (л.102); доказателства за назначаване на А. Г. за и.д. Директор на ТД на НАП-гр.С. към 18.04.2019 г. (л.271).

Представени от трети неучастващи по делото лица: писмо от доставчика на удостоверителни услуги "Борика" АД относно издадени квалифицирани електронни подписи на органите по

приходите Д. И. Д. – към 04.10.2018 г., Р. Г. Я. – към 22.07.2019 г. и 17.07.2020 г., Б. М. Я. – към 23.03.2020 г. и 17.07.2020 г., П. Г. Р. – към 23.03.2020 г. (л.88); писмо от У. Б. с приложени документи, необходими на вещото лице за изпълнение задачите на ССЕ (л.131); писмо от ФИБАНК с приложени документи, необходими на вещото лице за изпълнение задачите на ССЕ (л.153); писмо от И. с приложени документи, необходими на вещото лице за изпълнение задачите на ССЕ (л.153, л.297).

**При така установената фактическа обстановка Съдът достигна до следните правни изводи:**

За валидността на акта Съдът следи служебно и в тази връзка намира следното:

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. РА е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.118, ал.2 ДОПК във вр.с чл.7, ал.1, т.4 ЗНАП и чл.119, ал.2 ДОПК, в кръга на определените им правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/.

С оглед на това ревизионното производство започва от първата заповед за възлагане на ревизия като производството е висящо до влизане в сила на постановления РА. В този смисъл следва да се отбележи, че е спазен срокът по чл.109 ДОПК.

Съгласно чл.112, ал.2 ДОПК ревизията може да се възлага от: 1. органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната ТД на НАП или 2. изпълнителния 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. Според нормата на чл.7, ал.1, т.3 ЗНАП органи по приходите са директорите на дирекции, началниците на отдели и сектори в НАП. Безспорно в чл.7, ал.1, т.3 ЗНАП като органи по приходите са определени началниците на отдели, каквато длъжност заема издателят на ЗВР и РА. Предвид представените по делото Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. (л.22) и Заповед № РД-01-818/10.05.2019 г. (л.25), и двете на Директора на ТД на НАП-гр.С., както и с оглед доказаното обстоятелство, че към 18.04.2019 г. А. Г. е била назначена за и.д. Директор на ТД на НАП-гр.С. (л.271), следва изводът, че ЗВР и последващите ЗИЗВР са издадени от компетентни органи на приходната администрация, както и че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.118, ал.2 ДОПК във вр.с чл.7, ал.1, т.4 ЗНАП и чл.119, ал.2 ДОПК, в кръга на определените им правомощия (в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС).

Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл.120, ал.1 ДОПК и съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 от кодекса, както и указанието, че се приемат констатациите от РД, който представлява неразделна част от РА. Оспореният ревизионен акт съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения.

Съдът констатира, че ревизията е възложена със ЗВР, издадена от Д. И. Д. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С., а РА е издаден от Р. Г. Я. - началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С. – орган, възложил ревизията, и Б. М. Я. – гл.инспектор по приходите – ръководител на ревизията. Във връзка с така констатираното разминаване е издадено Решение № Р-22221018006046-098-001/18.04.2019 г. за изземване разглеждането и решаването на конкретен въпрос/преписка на и.д. Директор на ТД на НАП-гр.С. (л.29), с което разглеждането и решаването на конкретната преписка по възложената ревизия е иззето от Д. И. Д. и е възложено на Р. Г. Я. - началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С.. По силата на чл.7, ал.3 ДОПК горестоящият орган може да иземе разглеждането и решаването на конкретен въпрос или преписка от компетентния орган по приходите, в случаите, когато са налице основания за



отвод или самоотвод, както и в случаите на трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения и да възложи правомощията по разглеждането и решаването им на друг орган, равен по степен на този, от когото е иззета преписката или въпросът. В случая Директорът на ТД на НАП-гр.С. е отчел невъзможността на Д. И. Д. като назначен на длъжност "гл.инспектор по приходите", да издаде РА по настоящата ревизия, тъй като последният не е имал функционалната компетентност да възлага ревизии и да издаде РА, който според чл.119, ал.2 ДОПК се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. В случая действията на приходната администрация са законосъобразни.

Съдът обаче констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Във връзка с това и с оглед разпоредбата на чл.16, ал.1, т.1 от Закона за електронния документ и електронни удостоверителни услуги по делото са представени заверени копия на електронни съобщения за издаването на КЕП на служителите, подписали електронни документи, издадени във връзка с приключилото ревизионно производство. Представени в хода на настоящото съдебно производство са и доказателства за валидност на притежаваните от органите по приходите КЕП от "Борика" АД /л.88/.

Съдът намира оспорения РА за нищожен по следните съображения:

Нормативна уредба за недействителността на административните актове липсва. Няма законово определение за нищожни или унищожаеми административни актове. Те са установени в административноправната теория и в съдебната практика понятия, които допринасят за изясняване на понятията "нищожност" и "унищожаемост" и за изграждане на критерии за разграничаване на нищожните от унищожаемите административни актове. Един административен акт е нищожен, когато е засегнат от тежък порок - от неспазване на изрично определените в закона условия за валидността на административния акт или поради нарушаване на някое от нормативно установените изисквания за законност на административните актове - изброени съответно пет порока в чл.146 АПК. Категорични критерии не са възможни, като преценката е с оглед на конкретни обстоятелства за допусната нередовност на акта.

В съдържанието на ЗВР, ЗИЗВР, РД, РА е отразено, че са издадени чрез информационна система "Контрол" като електронен документ, подписан с електронен подпис.

От представените по делото доказателства от доставчика на удостоверителни услуги "Борика" АД (л.88) се установи, че същият е издавал удостоверения на органа по приходите, възложил ревизията - Д. И. Д. - към 04.10.2018 г. Доставчикът не е посочил вида на издаденото удостоверение към посочената дата. Това наложи Съдът да извърши справка в Публичния регистър на КЕП, съдържащ списък с всички удостоверения за електронни подписи, на електронен адрес <https://www.b-trust.bg/queries/certificate-search>. При така извършената проверка се установи, че към датата на издаване на ЗВР № Р-22221018006046-020-001/04.10.2018 г., нейният издател Д. И. Д., Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С., не е притежавала валидно КУКЕП. Това е видно от отразеното в списъка, че на указания орган по приходите е издаден *професионален* електронен подпис с дати на валидност от 07.11.2017 г. до 07.11.2018 г. (Сериен номер 10250983). Следва изводът, че към датата на възлагане на ревизията органът, който я е възложил, не е притежавал валиден КЕП.

Валидността на административния акт е предпоставена от изпълнението на установените изисквания за валидност, част от които са свързани с формата и съдържанието му, като пълна липса на мотиви и липса на особено съществени реквизити, по аргумент от чл.59, ал.1 и ал.2 АПК, а в случая и от специалните разпоредби на чл.113, чл.117 и чл.120 ДОПК. Подписване на съответния акт /ЗВР, ЗИЗВР, РД, РА/, от органите по приходите, които са го издали ги идентифицира като негови автори и ги ангажира със съдържанието му. Идентифицирането на издателите е от решаващо значение за преценката, дали към момента на постановяване на индивидуалния административен акт са разполагали с материалната компетентност да сторят това. Когато ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са издадени в писмена форма и са връчени на ревизираното

лице, на хартиен материален носител на информация, съгласно посочените по-горе норми от ДОПК, те следва да са подписани със саморъчен подпис от издателя, а конкретно за РА - чл.120, ал.1, т.8 ДОПК - от издателите. Тогава, когато ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, са били издадени и съобщени като електронни документи /като в случая/, те следва да са подписани с електронен подпис, т.е. най-общо - чрез добавянето на информация в електронна форма, която дава възможност да бъде еднозначно установено авторството на електронното изявление.

Изисквания за наличие на валидно удостоверение за квалифициран електронен подпис, на лицата, имащи право да правят електронни изявления от името на администрациите /а от там и изискванията за КЕП в самите електронни документи/, са въведени и с разпоредбите на чл.2-7 от Наредбата за удостоверенията за електронен подпис в администрациите, в приложимите им след 01.03.2017 г. редакции. Въвеждането на тези изисквания е в изпълнение на изричната делегация, дадена с чл.37 от Закона за електронното управление и при тяхното действие е започната е и проведена ревизията – предмет на настоящия спор. В ДОПК не се установява отклонение от тези изисквания, обратно – задължението за използване на квалифициран електронен подпис на органа по приходите при връчване на съобщения и други документи, е изрично посочено в някои тектове от кодекса – напр. чл.29, ал.4 и чл.30, ал.6 ДОПК, отнасящи се и за ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА /аргумент от чл.33 ДОПК/, чл.54, ал.1, чл.54а ДОПК и др. Когато ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са били издадени и съобщени като електронни документи, за установяване на надлежното им подписване, а от там и на несъмненото им авторство, следва да се изясни дали издателите на актовете са притежавали квалифициран електронен подпис и дали този подпис е използван надлежно при издаването на конкретния акт. Относно към отговорите на тези въпроси са нормите на ЗЕДЕУУ и Регламент /ЕС/ № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета, от 23.07.2014 г., относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар. Приложимостта на нормите от посочения регламент е изрично въведена с измененията на ЗЕДЕУУ /обн. ДВ, бр.85 от 2017 г./, които редакции са действащи за релевантния период, но и преди въпросните изменения регламентът е имал приложимост на основание чл.288, ал.2 от Договора за функционирането на Европейския съюз, чл.1 и чл.2 от Акта относно условията за присъединяване на Република България и Румъния и промените в учредителните договори.

Според дефиницията на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ вр. чл.3, ал.35 от Регламента "електронен документ означава всяко съдържание, съхранявано в електронна форма, по-специално текстови или звуков, визуален или аудио-визуален запис". "Електронен подпис" /чл.3, т.10 от Регламента/ 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". Усъвършенстван електронен подпис /чл.3, т.11 от Регламента/ означава електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в чл.26 - свързан е по уникален начин с титуляра на подписа; може да идентифицира и титуляра на подписа; 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; свързан е с данните, които са подписани с него, по начин, позволяващ да бъде открита всяка последваща промяна в тях. И най-сетне, квалифициран електронен подпис /чл.3, т.12 от Регламента/ означава "усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи/".

Видно е, че понятието за "квалифициран електронен подпис" съдържа в състава си елементите на "електронен подпис" и "усъвършенстван електронен подпис". От друга страна, нормата на чл. 33, ал. 1 от Регламента постановява, че "услугата по квалифицирано валидиране на квалифицирани електронни подписи може да се предоставя единствено от доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги, който: а) извършва валидиране в съответствие с чл.32, § 1; и б) дава възможност на доверяващите се страни да получат резултата от процеса на валидиране по автоматизиран начин, който е надежден и ефикасен и

носи усъвършенстван електронен подпис или усъвършенстван електронен печат на доставчика на услугата по квалифицирано валидиране". Или относно конкретния случай, изпълнението на цитираното по-горе изискване на чл.3, т.12 от Регламента, означава да съществуват безспорни данни за свързаност между съответните електронни подписи и електронните документи /ЗВР, ЗИЗВР РД, РА/, за които се твърди, че са подписани с тези подписи, да се установява свързаност по уникален начин с автора на подписа и използването му под негов контрол, както и да е била извършена услугата квалифицирано валидиране на квалифицираните електронни подписи, при условията на чл.33, ал.1 от Регламента.

С Регламент № 910/2014 са въведени единни изисквания за електронните подписи. Съгласно чл.52, т.2 от Регламента - "Влизане в сила", същият се прилага от 01 юли 2016 г., с изключение на изрично изброени норми, сред които не са относимите към конкретния случай разпоредби. Тези относими разпоредби са в сила от 01.07.2016 г., и са пряко приложимо право, вкл. за България. Съгласно чл.3, т.15 от Регламента "квалифицирано удостоверение за електронен подпис" е удостоверение за електронен подпис, което се издава от доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги и отговаря на изискванията, предвидени в Приложение 1. Съгласно въпросните изисквания квалифицираните удостоверения за електронни подписи съдържат:

- а) указание най-малко във форма, подходяща за автоматизирана обработка, че удостоверението е издадено като квалифицирано удостоверение за електронен подпис;
- б) набор от данни, които еднозначно представляват издалия квалифицираното удостоверение доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги, който набор включва най-малко държавата членка по установяване на доставчика и: - за юридическо лице: наименованието и, където е приложимо, регистрационния номер според официалните регистри, - за физическо лице: името на лицето;
- в) най-малко името на титуляря или псевдоним; ако се използва псевдоним, той се посочва ясно;
- г) данни за валидиране на електронния подпис, които съответстват на данните за създаване на електронния подпис;
- д) информация за началото и края на срока на валидност на удостоверението;
- е) идентификационен код на удостоверението, който е уникален за доставчика на квалифицирани удостоверителни услуги;
- ж) усъвършенстван електронен подпис или усъвършенстван електронен печат на издаващия доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги;
- з) място, където удостоверението, което поддържа усъвършенствания електронен подпис или усъвършенствания електронен печат, посочени в буква ж), е на разположение безплатно;
- и) място на услугите, до което се отправят искания за проверка на валидността на квалифицираното удостоверение;
- й) когато данните за създаване на електронен подпис, свързани с данните за валидиране на електронен подпис, се намират в устройство за създаване на квалифициран електронен подпис, това съответно се указва най-малко във форма, подходяща за автоматизирана обработка.

Безспорно е в случая, че органът по приходите, възложил ревизията - Д. И. Д. - не е притежавал КУКЕП /QES/ към датата на ЗВР (04.10.2018 г.). Притежаваният *професионален* електронен подпис не покрива изискването на Регламента за "квалифициран електронен подпис", за който да е издадено КУКЕП. Налага се изводът, че ревизията е невалидно възложена. Това прави РА издаден в противоречие с условието, обективизирано в Регламента. Ето защо следва да бъде прогласена нищожността на обжалвания РА и преписката да бъде изпратена на Директора на ТД на НАП-гр.С. за произнасяне при съобразяване на дадените указания по тълкуване и прилагане на закона.

Жалбоподателят претендира разноски в общ размер 12 078 лв. според списъка на л.362, от които 50 лв. заплатена държавна такса, 10 000 лв. заплатено адвокатско възнаграждение и 2 028 лв. внесени депозити за вещо лице. Искането е отправено своевременно, поради което

следва да бъде уважено. Ответникът отправи възражение за прекомерност на претендираното адвокатско възнаграждение, което Съдът намира за неоснователно. Разпоредбата на чл.78, ал.5 ГПК предвижда ако възнаграждението за адвокат е прекомерно съобразно действителната фактическа и правна сложност на делото, Съдът по искане на страната може да присъди по нисък размер, но не по малко от минимално определения размер съобразно чл.36 от Закона за адвокатурата. Правната уредба предвижда възможност, прилагана от Съда по искане на страна, каквото искане е направено с възражение за прекомерност. Фактическата и правна сложност за страните е налице с оглед обема на доказателствата, исканията, възраженията, отговорите на процесуалните представители на страните и подготовката им за делото. В случая такава е налице предвид представените доказателства, изслушването на експертиза, и като цяло разглежданите въпроси, свързани с материята на СИДДО, за които е необходима значителна подготовка, се отличават с правна сложност. Представена е и писмена защита с подробни съображения, за което са необходими значителни усилия и анализ на относимите нормативни актове и съдебната практика. Наред с това при имуществен интерес от 4 185 500,09 лв. нормата на чл.8, ал.3 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения (ред. ДВ, бр.68 от 31.07.2020 г.), предвижда размер на адвокатския хонорар от 22 086,50 лв. Ето защо претендираното от жалбоподателя адвокатско възнаграждение не е прекомерно и не следва да се редуцира. Така мотивиран и на основание чл.160, ал.5 от ДОПК във вр.с чл.173, ал.2 от АПК и чл.161 от ДОПК, Съдът

## **Р Е Ш И :**

**ОБЯВЯВА** нищожността на Ревизионен акт № Р-22221018006046- 091-001/17.07.2020 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 1562/12.10.2020 г. на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, с който акт на "NVL" limited-Великобритания ("Ен Ви Ел лимитед") с адрес за кореспонденция: 95 Н. S. Yeadon, Leeds LS19 7TA, Великобритания, служебен номер 07945712, са установени задължения за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане за 2015 г. и 2016 г. в общ размер 3 028 169,70 лв., ведно лихви в общ размер 1 157 330,39 лв.

**ИЗПРАЩА** делото като преписка на Директора на ТД на НАП-гр.С..

**ОСЪЖДА** Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП да заплати на "NVL" limited-Великобритания ("Ен Ви Ел лимитед") с адрес за кореспонденция: 95 Н. S. Yeadon, Leeds LS19 7TA, Великобритания, служебен номер 07945712, разноски по делото в размер на 12 078 лв. /дванадесет хиляди и седемдесет и осем лева/.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба или протест пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

**СЪДИЯ:**