

РЕШЕНИЕ

№ 5923

гр. София, 10.10.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 21 състав, в публично заседание на 14.09.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Елена Попова

при участието на секретаря Елица Делчева и при участието на прокурора Тони Петрова, като разгледа дело номер **7580** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно - осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба, подадена от „Фанси С.А.“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя К. К.- К., срещу Ревизионен акт № Р-22002221001908-091-001 от 18.04.2022 г., издаден от П. Г. Г. – орган, възложил ревизията, и Ц. Г. Р. – ръководител на ревизията, в частта потвърдена с решение № 1059/05.07.2022 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” [населено място].

С жалбата се иска отмяна на ревизионния акт поради допуснати нарушения на процесуалните правила, противоречие с материалния закон и необоснованост. Твърди се, че ревизиращите органи не са извършили каквито и да било действия за инициране на насрещна проверка на придобиващото дружество по тристранните операции К. СРЛ (“С. SRL”) с ДДС номер IT3064101002 по реда на международния обмен на информация. Изложени са подробни доводи за недоказаност на изводите на органите по приходите и за противоречието им с материалния закон. Иска се отмяна на РА в обжалваните части.

В хода на устните състезания по делото жалбоподателят, представляван от адв. П., моли съда да отмени оспорения РА. Подробни доводи са изложени в представени по делото писмени бележки. Претендира се присъждане на сторените разноски, съгласно представен списък по чл.80 ГПК.

Ответникът – директор на дирекция ”ОДОП” – [населено място], чрез юрк. К.,

изразява становище за неоснователност и недоказаност на жалбата по съображения, изложени както в РА, така и в решението на ОДОП. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Представителят на СГП счита жалбата за основателна, а атакуваните части на РА постановени незаконосъобразно и неправилно.

Административен съд София- град, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа и правна страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22002221001908-020-001 от 02.04.2021 г., връчена на 26.05.2021 г., изменена със Заповед №Р-22002221001908-020-002 от 19.08.2021 г., връчена на 24.08.2021 г., издадени от Т. П. Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., определена като компетентен орган за възлагане на ревизията /ОВР/ на основание чл. 11, ал. 3 от Закона за Националната агенция за приходите /ЗНАП/, във връзка с чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, със Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на „ФАНСИ С. А.“ ЕООД. Ревизията е възложена за определяне на задълженията на дружеството по ЗДДС за периодите от 01.06.2017 г. до 31.08.2017 г., от 01.01.2018 г. до 31.01.2018 г., от 01.05.2018 г. до 31.05.2018 г. и от 01.07.2018 г. до 31.08.2018 г.

С Решение №Р-22002221001908-098-001 от 28.02.2022 г. за изземване разглеждането и решаването на конкретен въпрос, преписката е иззета от определените със ЗВР органи по приходите във връзка с прекратяване на служебните правоотношения на Т. П. Н. на длъжност началник сектор „Ревизии“, отдел „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. със заповед № 102/07.02.2022 г. на изпълнителния директор на НАП, и е възложена на П. Г. Г., оправомощена в качеството на възлагащ орган.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22002221001908-092-001/21.03.2022 г. /л.27/, връчен на 22.03.2022 г. С доклада е направено предложение за определяне на задължения за ДДС и лихви общо за ревизираните периоди в размер на 40 892,07 лв., при деклариран ДДС за възстановяване общо в размер на 1 763,71 лв. Ревизираният субект не е упражнил правото си по чл. 117, ал. 5 от ДОПК и срещу издадения РД не е постъпило писмено възражение.

Ревизията приключва с РА №Р-22002221001908-091-001 от 18.04.2022 г. /л.л.45/, издаден от П. Г. Г., на длъжност началник отдел „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., определена като компетентен ОВР /съгласно Решение №Р-22002221001908-098-001/28.02.2022 г. на директора на ТД на НАП С./ и Ц. Г. Р., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен на 18.04.2022 г.

Процесната ревизия е повторна по смисъла на чл. 155, ал. 4 от ДОПК. Възложена е в изпълнение на Решение №435/23.03.2021 г. на директора на дирекция ОДОП С., с което на основание чл. 155, ал. 1, във връзка с чл. 155, ал. 4 от ДОПК е постановена отмяна на РА №Р-2221720002259-091-001 от 15.01.2021 г. в оспорената част на установени резултати по ЗДДС за данъчните периоди от 01.06.2017 г. до 31.08.2017 г., от 01.01.2018 г. до 31.01.2018 г., от 01.05.2018 г. до 31.05.2018 г. и от 01.07.2018 г. до 31.08.2018 г. и административната преписка е върната на органа, издал ЗВР, като е указано в 30-дневен срок от връчване на решението да бъде издадена нова ЗВР за горепосочения вид задължение и периоди и провеждане на ревизионно производство,

съобразно указанията в решението.

В хода на ревизията са извършени процесуални действия и са събрани доказателства, отразени и коментирани в РД, представляващ неразделна част от оспорвания РА по см. на чл. 120, ал. 2 от ДОПК, както следва:

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на 09.07.2021 г. по електронен път на жалбоподателя е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ №Р-22002221001908-040-001/07.07.2021 г. На 15.07.2021 г. до ревизиращият екип електронно е изпратено заявление от М. Х. Х., в качеството на упълномощено лице от управителя на „ФАНСИ С. А.“ ЕООД, в което се заявява, че изисканите документи са представени в хода на производство Р-22221720002259-020-001/22.04.2020 г. Съставен е Протокол №Р-22002221001908-ППД-001/09.08.2021 г., с който са приобщени доказателствата, събрани в хода на първата ревизия.

На основание чл. 45 от ДОПК е извършена насрещна проверка на „СИЦИЛИЯ ТРАНС 1“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], в качеството му на доставчик на транспортни услуги, свързани с доставките на ревизираното лице. Резултатите от проверката са документирани с ПИНП №П-22000121134168-141-001/08.09.2021 г.

Извършена е проверка на място в счетоводството на ревизираното лице, при която са изискани справки относно извършените доставки през ревизирания период.

Направени са проверки в информационните регистри на НАП, Програмен продукт „Система за управление на приходите“ /ПП СУП/ относно задълженията на дружеството и неговите контрагенти, данни за осигуряването по ЕИК, актуално състояние на всички трудови договори, подадени уведомления по чл. 62 от Кодекса на труда /КТ/ от лицето в качеството му на работодател, справка за подаваните декларации Обр.1 и Обр.6, справка за самоосигуряващи се лица, справка за общата регистрация, справка в информационна система /ИС/ „Контрол“ относно декларираните покупки и продажби от дружеството и неговите контрагенти; Справка VIES – система за отразяване на доставките между страни членки на ЕС и др.

Въз основа на събраните доказателства е установено, че от Z. E. C. и C. C. са издадени на жалбоподателя общо 16 фактури, описани в таблица на стр. 21 в РД, на обща стойност 153 000,36 лв., по които ревизираното дружество е посредник в тристранни операции с придобиващ С. S.R.L. За извършените доставки от жалбоподателя към италианското дружество С. S.R.L. са издадени общо 7 фактури, описани на стр. 21 в РД, на обща стойност 112 883,48 евро или 220 780,90 лв., в които е посочен идентификационният номер за целите на ДДС на италианския търговец и е вписано основанието за начисляване на данък - чл. 141 2006/112/ЕО. Ревизираното дружество е декларирало тези доставки, като е отразило издадените от него фактури в дневниците за продажби и СД за ДДС за съответните периоди.

В хода на ревизията е извършено валидиране на VIN номерата на дружествата контрагенти, регистрирани за ДДС в други страни членки на ЕС, при което е констатирано, че същите са с валидни VIN номера и не попадат в рискови профили.

Установено е, че в СД по ЗДДС и дневниците за продажби през ревизирания период от „ФАНСИ С.А.“ ЕООД са декларирани данъчни основи на вътреобщностни доставки /ВОД/ на стоки, формиран от фактури издадени на С. S.R.L.

От „ФАНСИ С.А.“ ЕООД са изискани документи с ИПДПОЗЛ №Р-22002221001908-040-001/07.07.2021 г. и ИПДПОЗЛ №Р-22221720002259-040-002/14.08.2020 г. /присъединени към настоящата ревизия/ за

декларирани ВОД на стоки от жалбоподателя, включително като посредник в тристранна операция за С. S.R.L. за ревизираните периоди.

С ИПДПОЗЛ № P-22002221001908-040-001/07.07.2021 г. относно С. S.R.L. са изискани документи, за осъществен транспорт на стоките, предмет на издадените фактури на С. SRL, пояснения от кого е организиран превозът на стоките и при какви условия на доставките се превозват стоките. Поискано е да се представят по всяка издадена фактура от прехвърлителя по тристранната операция издадената от него фактура, като посредник в тристранна операция и писмено потвърждение от придобиващия в тристранната операция, удостоверяващо, че стоките са получени от него, отговарящо на изискванията на чл. 9, ал. 2 от Правилника за прилагане на закона за данък върху добавената стойност /ППЗДДС/. Изискани са документи за разплащане по доставките и справка на издадените фактури от Z. E. C. L. /с номер и дата/, като се посочи сума за плащане по фактурата, платена сума и дата на плащането, както и справка на издадените фактури от жалбоподателя на С. SRL номер и дата, с посочени сума за плащане по фактурата, платена сума и дата на плащането.

По електронен път са представени издадени документи от „ФАНСИ С.А.“ ЕООД на С. S.R.L., към които са приложени ЧМР и покупни фактури от доставчиците Z. E. C. и С. С.. При предходното производство от страна на жалбоподателя са представени частични платежни документи за извършени преводи между посочените контрагенти. Съгласно връченото искане не е представена справка по фактури на С. SRL, съдържаща данни за номер и дата, сума за плащане по фактурата, платена сума и дата на плащането.

Констатирано е, че съгласно приложените ЧМР стоките се изпращат от Z. E. C. L. - CY10161761D - [населено място] - К. и се получават директно от С. S.R.L. - IT13064101002 - [населено място] - Италия, т.е. ревизираното лице по документи се явява като посредник в тристранни операции. В тези доставки Z. E. C. L. - CY10161761D е прехвърлител, „ФАНСИ С.А.“ ЕООД е посредник, а С. S.R.L. - IT13064101002 е придобиващ по тристранна операция.

Транспортът на стоките по декларираните доставки, съгласно представените документи е извършен от „СИЦИЛИЯ ТРАНС 1“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]. Стоката се транспортира директно от К. за Италия, без да влиза на територията на България. Констатирано е, че в представените ЧМР липсва дата на натоварване, дата на разтоварване, липсва подпис на крайния получател, от които данни да се докаже получаването на стоки. Липсват конкретни данни, откъде точно са натоварени стоките, предмет на доставките, къде точно са разтоварени и точен краен пункт на разтоварване.

В хода на ревизията съгласно дадените указания на решаващия орган е извършена насрещна проверка на превозвача „СИЦИЛИЯ ТРАНС 1“ ЕООД. За целите на проверката на 23.08.2021 г. на дружеството е връчено ИПДПОЗЛ №П-22000121134168-040-001 от 09.08.2021 г., с което са изискани, издадени на ревизираното дружество през периода от 01.06.2017 г. до 31.08.2018 г. следните 4 фактури: ф-ра 323/07.06.2017 г., ф-ра 323а/07.06.2017 г., 324/08.06.2017 г. и ф-ра №329/16.06.2017 г., всички с предмет на доставка транспорт. Освен гореизброените фактури е изискана информация дружество издавало ли е други фактури на „ФАНСИ С.А.“ ЕООД, независимо от посочения период. Поискано е точно описание на предмета по издадените фактури, заверени копия на договори, платежни документи, заявки за поръчки на транспорт, рег. № на транспортното средство, с което е

извършен превоза, данни за ресурсна обезпеченост, месечни оборотни ведомости и хронологични регистри, документи, доказващи плащане по доставките и др.

С отговор по имейл от 07.09.2021 г., в прикачени файлове са представени документи по искането, описани на стр. 17 в РД.

В представени писмени обяснения по искането е посочено следното, че „СИЦИЛИЯ ТРАНС 1“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] не е издавало фактури към дружество „ФАНСИ С.А.“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] за периода от 01.06.2017 г. до 31.08.2018 г. по посочени номера на фактури №323/07.06.2017 г. - транспорт; №323а/07.06.2017 г. с основание транспорт; №324/08.06.2017 г. с основание транспорт и №329/16.06.2017 г. с основание – транспорт. Дружеството през посочения период и към днешна дата издава фактури от кочан с последователни номера. За посочените периоди дружеството е издавало фактури с последователни номера от кочан. В издадените първични счетоводни документи на дружеството липсва клиент с наименование „ФАНСИ С.А.“ ЕООД.

За „ФАНСИ С.А.“ ЕООД е посочено, че същото фигурира в един транспортен документ ЧМР като дружество, от което е упоменато за товарен пункт, като изпращача е Z. E. C. L. и получател на стоката е С.. Приложено изпраща фактура №2963/26.06.2017 г., ведно с транспортният документ и счетоводното записване по фактурата.“

От провереното дружество са представени справка за актуално състояние на действащите трудови договори за назначени лица на длъжност шофьори товарен автомобил международен превоз и инвентарна книга, с описани в същата влекачи и полуремаркета. Декларирано е, че основна дейност на дружеството е международен превоз на товари. Разплащанията се извършват по банков път и към датата на проверката дружеството няма регистриран ЕКАФП.

По данни от информационната система на НАП за провереното дружество е констатирано, че „СИЦИЛИЯ ТРАНС 1“ ЕООД е регистрирано по ЗДДС от 05.12.2011 г. и има просрочени задължения към бюджета. Дружеството има 10 назначени лица по трудов договор за проверяваният период. От дружеството е отразена в дневника за продажби само ф-ра №2963/26.06.2017 г. с получател Z. E. C. L. с VIN CY10161761D, която е представена при насрещната проверка. Дружеството има регистрирано фискално устройство с дистанционна връзка с НАП и отчита обороти - само през 2017 г. на обща стойност 1 068 347,40 лв., описани помесечно в таблица на стр. 18 в РД. Има регистрирана обороти за месеците юни, юли, август и ноември, а през другите месеци не са отчитани обороти.

В резултат на извършената насрещна проверка е констатирано, че проверяваното дружество извършва транспортни услуги. Същото не е издало фактури за транспорт по доставки с получател „ФАНСИ С.А.“ ЕООД. Съгласно дадените обяснения по отношение на дружество „ФАНСИ С.А.“ ЕООД същото фигурира в един единствен транспортен документ ЧМР като дружество, упоменато за товарен пункт, като изпращач е Z. E. C. L. и получател на стоката е С.. При проверката не са представени категорични доказателства относно транспорта на стоките по представените ЧМР с получател С..

От органите по приходите е констатирано, че от страна на ревизираното лице не са представени и писмени потвърждения от придобиващия С. S.R.L в тристранната операция, че стоките са получени от него, отговарящи на изискванията на чл. 9, ал. 2 от ППЗДДС.

Независимо от представените ЧМР и фактури от страна на ревизираното лице не са

представени доказателства, че стоките са доставени до придобиващата страна, както и липсват потвърждения относно тяхното получаване за да се докаже категорично наличието на тристранна операция с посредник „ФАНСИ С.А.“ ЕООД. Също така не е представен договор му страните по изследваните доставки. При ревизията от страна на жалбоподателя не са представени договори и анекси, сключени между „ФАНСИ С.А.“ ЕООД като доставчик и С. S.R.L. като клиент, от които да е виден реалния предмет на доставките и ролята на българското дружество „ФАНСИ С.А.“ ЕООД в тях и да се определи дали са реализирани ВОД на стоки или дружеството е посредник в тристранна операция. Не е представено писмено потвърждение от придобиващия в тристранната операция, удостоверяващо, че стоките са получени от него, отговарящо на изискванията на чл. 9, ал. 2 от ППЗДДС. Дружеството не е представило никакви обяснения, разполага ли с доказателства, че стоката е получена и обложена в държавата членка на придобиване.

За извършените доставки от „ФАНСИ С.А.“ ЕООД към италианското дружество С. S.R.L. са издадени 7 фактури, на обща стойност 112 883,48 евро или 220 780,90 лв., описани в таблица на стр. 21 в РД. Във фактурите е посочен идентификационния номер за целите на ДДС на италианския търговец и основание за начисляване на ДДС - „чл. 141 2006/112/ЕО“. Ревизираното дружество е декларирало тези доставки, като е отразило издадените от него фактури в дневниците за продажби и СД по ЗДДС. Съгласно изготвената справка на база на представените документи са установени издадени общо 16 фактури от Z. E. C. и С. С., на обща стойност 153 000,35 лв., описани в таблица на стр. 21 в РД, по които „ФАНСИ С.А.“ ЕООД е посредник с придобиващ С. S.R.L. Издадените 8 фактури от Z. E. C. са на стойност 87 032,44 лв. Издадените 8 фактури от С. С. са на обща стойност 65 967,91 лв.

В хода на ревизионното производство е установено, че посредникът не се е снабдил с необходимите документи, доказващи обстоятелства по чл.62, ал.5 от ЗДДС, до изтичане на данъчния период, следващ данъчния период, през който данъкът за вътреобщностното придобиване по чл.62, ал.2 от ЗДДС би станал изискуем. В този случай се счита, че вътреобщностното придобиване е с място на изпълнение на територията на страната и данъкът става изискуем от посредника.

След анализ на събраните доказателства и установените въз основа на тях факти и обстоятелства, ревизиращият екип приел, че дружеството няма право на приспадане на данъчен кредит за начисления ДДС по вътреобщностно придобиване, поради това, че стоките не пристигат и превозът им не завършва на територията на страната, а регистрираното по ЗДДС лице, което придобива стоките е осъществило придобиването им под българския си идентификационен номер, поради което не са налице условията за третиране на операцията като тристранна следва, а е приложима разпоредбата на чл. 62, ал. 2 от ЗДДС. С горните аргументи е приел, че в този случай данъкът при вътреобщностното придобиване е изискуем от дружеството на основание чл.84 от ЗДДС и се е позовал на решение на СЕС по съединени дела С-536/08 и С-539/08 от 22.04.2010 г., съгласно което данъчно задължено лице, което е осъществило вътреобщностно придобиване на стоки под идентификационен номер, издаден в държава членка, различна от държавата членка, в която стоките пристигат или превозът им завършва и не е доказало, че придобиването е обложено в тази държава членка, няма право да

приспадне незабавно начисления ДДС по получено вътреобщностно придобиване. Посочено е, че в хода на ревизионното производство е установено, че жалбоподателят не се е снабдил с необходимите документи по чл. 51- 53 от ЗДДС и чл. 45 от ППЗДДС, поради което е прието, че ВОП е с място на изпълнение на територията на страната и данъкът е изискуем от дружеството. По тези съображения е прието, че след като не се доказва наличието на триъгълна сделка с посредник ревизираното лице и придобиващ С. S.R.L IT 13064101002 по изследваните доставки, съгласно чл. 62, ал. 5 и ал. 6 от ЗДДС, на основание чл. 62, ал. 2 от ЗДДС, задължението за начисляване на ДДС е за „ФАНСИ С.А.“ ЕООД в качеството на купувач от горецитираните дружества – прехвърлители, поради което на „ФАНСИ С.А.“ ЕООД следва да се начисли ДДС общо в размер на 30 600,07 лв. върху цената на придобиване по процесните 16 фактури на обща стойност 153 000,35 лв. за съответните данъчни периоди, както следва: За данъчни периоди м. 06.2017 г., м. 05.2018 г. и м. 07.2018 г. с РА е доначислен ДДС общо в размер на 17 406,49 лв. по издадените 8 фактури на обща стойност 87 032,44 лв. от Z. E. C. и За данъчните периоди м. 07.2017 г., м. 08.2017 г., м. 01.2018 г., м. 07.2018 г. и м. 08.2018 г. с РА е доначислен ДДС общо в размер на 13 193,58 лв. по издадените 8 фактури на обща стойност 65 967,91 лв. от С. С..

По реда на чл. 152 ДОПК, срещу РА е подадена жалба вх. №53-06-3669/29.04.2022 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-721/05.05.2022 г. по регистъра на дирекция ОДОП С., подадена от „ФАНСИ С. А.“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. С решение № 1059/05.07.2022 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място], издадено в срока по чл. 155, ал. 1 ДОПК, ревизионният акт е **отменен** в оспорената част на установен резултат по ЗДДС за данъчен период от 01.01 до 31.01.2018 г., изменен в оспорената част като установеният с РА резултат по ЗДДС за данъчен период от 01.06.2017 г. до 30.06.2017 г. – ДДС за внасяне в размер на 11 199,73 лв. и лихви за просрочие в размер на 5410,52 лв., е определен на ДДС за внасяне в размер на 9125,34 лв. и лихви за просрочие в размер на 4408,41 лв. и потвърден в останалата оспорена част на установени резултати по ЗДДС за данъчни периоди от 01.07 до 31.08.2017 г., от 01.05 до 31.05.2018 г. и от 01.07 до 31.08.2018 г., ведно със съответните лихви за просрочие. Решението е връчено на 06.07.2022 г. по електронен път.

По делото е допусната и приета съдебно-счетоводна експертиза, която съдът кредитира като компетентно и обективно изготвена, съдържаща отговор на поставените задачи.

Експертизата е констатирала, че от „К. СРЛ“ към „Фанси С.А.“ ЕООД по всички доставки са получени преводи с обща стойност в размер на 105 939.32 евро, при обща стойност на фактурите в размер на 112 883.48 лв. Констатирано е също, че няма предоставени фактури за извършен и осчетоводен и заплатен разход за транспорт за сметка на „Фанси С.А.“ ЕООД към предоставените транспортни документи. По отношение на доставените стоки по процесните 7 фактури, вещото лице е посочило поотделно, че доставката на всяка една стока със съответните индивидуализиращи белези и количество, описани във

фактурите с доставчик „Фанси С.А.“ ЕООД, съответства на документите за приемане на стоките от получателя „К. СРЛ“, отразени в приемо-предавателните протоколи. На следващо място, в експертизата е посочено, че при извършена проверка на базата данни, поддържани от НАП /VIES системата/, конкретно при административно поделение, където работи ревизиращият екип, е установено, че същият не разполага с данни по линия на VIES системата дали процесните доставки от „К. СРЛ“ са били декларирани от това дружество в Италия като ВОП от България с доставчик „Фанси С.А.“ ЕООД.

От ответника са представени следните писмени доказателства, изискани с определение № 4273/19.05.2023 г. на настоящия съдебен състав: Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г.; заповед № 2342//16.03.2016 г. и заповед № 787/01.03.2019 г., удостоверяващи компетентността на Т. П. Н., както и решение № 435/23.03.2021 г. на директора на дирекция ОДОП С..

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

По силата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваването на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично релевирани доводи за нищожност на РА в обжалваната му част, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му, дори и да не са наведени доводи за неговата нищожност. За валидността на акта, съдът следи служебно и в тази връзка намира следното: В хода на настоящето съдебно производство се установи, че в случая ревизията се явява повторна в изпълнение на отменителното решение № 435/23.03.2021 г. на директор на Дирекция ОДОП, [населено място], с което е бил отменен РА № Р-22221720002259-091-001 от 15.01.2021 г., издаден от Т. П. Н., на длъжност началник на сектор „Ревизии“, Дирекция „Контрол“, ТД на НАП [населено място] – орган, възложил ревизията и Т. И. В. – ръководител на ревизията. В този смисъл следва да се има предвид, че при повторната ревизия не започва нова такава, а се възстановява висящността на производството по отменения РА. Аргумент в тази подкрепа може да бъде извлечен от нормата на чл. 155, ал. 6 от ДОПК, съгласно която производството по издаване на новия акт започва от първото незаконосъобразно действие, послужило за отмяната на акта. С оглед на това ревизионното производство започва от първата заповед за възлагане на ревизия като производството е висящо до влизане в сила на постановения РА. Втората заповед за възлагане на ревизия по чл. 155, ал. 6 от ДОПК не изменя обстоятелството, че производството е висящо.

Между страните не е спорно, а и видно от приложеното по делото решение №Р-22002221001908-098-001 от 28.02.2022 г. за изземване разглеждането и решаването на конкретен въпрос, преписката е иззета от определените със ЗВР органи по приходите във връзка с прекратяване на служебните правоотношения на Т. П. Н. на длъжност началник сектор „Ревизии“, отдел „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. със заповед № 102/07.02.2022 г. на изпълнителния директор на НАП, и е възложена на П. Г. Г., оправомощена в качеството на възлагащ орган.

В съдържанието на РА № Р-22002221001908-091-001 от 18.04.2022 г., издаден от П. Г. Г. – орган, възложил ревизията, и Ц. Г. Р. – ръководител на ревизията, по приключилото ревизионно производство е отразено, че е издадени чрез информационна система „Контрол“ като електронен документ и е подписан с електронен подпис.

От извършена служебна справка в публичния регистър <https://www.b-trust.bg/queries/certificate-search> за лицето П. Г. Г., орган, възложил ревизията на длъжност началник на отдел /Р. Г. Г. / се установи, че същата е разполага с валиден професионален К. за следните периоди –30.09.2020 г. до 30.09.2021 г. и от 17.03.2021 г. до 17.03.2022 г. След датата 17.03.2022 г., включително и към датата на подписване на РА - 18.04.2022 г., същата не е притежавала валиден професионален К..

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 от АПК, а в случая и от специалните разпоредби на чл. 113, чл. 117 и чл. 120 от 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 от 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 квалифициран електронен подпис в самите електронни документи/, са въведени и с разпоредбите на чл. 2 – чл. 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 специалния закон – 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 от ДОПК, отнасящи се и за ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА /аргумент от чл. 33 от ДОПК/, чл. 54, ал. 1, чл. 54а от ДОПК и други. 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. Относими към отговорите на тези въпроси са нормите на Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги /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 /Регламента/. 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 член 32, параграф 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.

На следващо място, 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 сочи, че „квалифицирано удостоверение за електронен подпис“ означава 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 в случая, въз основа на извършената в публичния регистър служебна справка се установява, че П. Г. Г. не е притежавала валиден К. /Q./. Следователно същата не отговаря на първото условие, визирано в Регламента и ЗЕДЕУУ. От служебната справка в публичния регистър <https://www.b-trust.bg/queries/certificate-search> се установява, че К. на П. Г. Г. на длъжност началник на отдел – орган възложил ревизията е както се посочи

по-горе –с последни дати на валидност – от 17.03.2021 г. до 17.03.2022 г., следователно на датата на подписване на РА, същата не е разполагала с валиден К.. На тази дата - 18.04.2022 г. от нейна страна е подписан електронно РА.

Следователно както РА е издаден в противоречие с условието, обективизирано в б. д от Регламента. Така установеният недостатък обосновава извод, че оспореният РА е подписан и издаден от некомпетентен административен орган, тъй като същият не е притежавал валиден К. към датите на издаването му, поради което следва да бъде прогласена неговата нищожност /В този смисъл Решение № 6396/14.06.2023 г., постановено по административно дело № 9551/2022 г. по описа на ВАС/.

Предвид гореизложеното, съдът намира жалбата за основателна, като ревизионният акт следва да бъде прогласен за нищожен.

От страна на жалбоподателя се претендират разноски в общ размер на 3226.00 лв. /три хиляди двеста двадесет и шест лева/, от които 50.00 лв. за заплатена държавна такса, 2016.00 лв. за заплатено адвокатско възнаграждение и 1200.00 лв. депозит за вещо лице. Искането е отправено своевременно, поради което следва да бъде уважено.

По изложените съображения, Административен съд София-град, I-во отделение, 21-ви състав на основание чл. 160 от ДОПК,

РЕШИ:

ОБЯВЯВА нищожността на Ревизионен акт № Р-22002221001908-091-001 от 18.04.2022 г., издаден от П. Г. Г. – орган, възложил ревизията, и Ц. Г. Р. – ръководител на ревизията, в частта потвърдена с решение № 1059/05.07.2022 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място]

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] да заплати на „Фанси С.А.“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], представлявано от управителя К. К.-К. сумата в размер на 3226.00 лв. /три хиляди двеста двадесет и шест лева/, представляваща съдебно-деловодни разноски.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: