

РЕШЕНИЕ

№ 3788

гр. София, 10.06.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 16 състав,
в публично заседание на 24.03.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ралица Романова

при участието на секретаря Гергана Мартинова , като разгледа дело номер **7780** по описа за **2018** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

7

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

Образувано е по жалба от Д. Г. Н., ЕГН [ЕГН], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], срещу Ревизионен акт (РА) №Р-22221417006022-091-001/07.03.2018 г., издаден от Д. И. Д., началник сектор „Ревизии“ при дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., орган, възложил ревизията и Г. С. Б. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП - С. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 732 от 28.05.2018 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на Националната агенция за приходите (ОДОП) – С..

Жалбоподателката твърди, че РА е неправилен, незаконосъобразен и необоснован, и постановен при съществено нарушение на материалните и процесуалните норми. Сочи, че са нарушени принципите на обективност в административното производство и служебното начало, визирани в ДОПК. Твърди, че е в хода на ревизионното производство не е доказано съществено превишение на стойността на имуществото над размера на доходите, като органите по приходите са определили основа за облагане по свое усмотрение на база на предположения за укрити доходи без конкретни доказателства. Във връзка с това счита, че не са налице основания за прилагането на чл. 122 от ДОПК. Не излага конкретни съображения и твърдения по

съществува на спора. Изразява искане оспорваният РА да бъде отменен.

В съдебно заседание жалбоподателката се представлява от адв. Д., който поддържа жалбата.

Ответникът – директора на дирекция ”Обжалване и данъчно-осигурителна практика”, чрез процесуалния си представител изразява искане да бъде постановено решение, с което жалбата да бъде отхвърлена като недоказана. Пзовава се мотиви, изложени в решението на директора на ДОДОП. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София – град, Трето отделение, 16 състав, като обсъди доводите на страните и доказателствата по делото, намира за установено от фактическа и правна страна следното:

Ревизионното производство е образувано с издаването на Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221417006022-020-001/08.09.2017 г., като е възложено извършването на ревизия на Д. Г. Н. за определяне на задълженията ѝ за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за данъчните периоди от 01.01.2011 г. до 31.12.2014 г. Заповедта е издадена от Д. И. Д., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С.. По реда на чл. 113, ал. 3 от ДОПК със Заповед за изменение № Р-22221417006022-020-002 от 12.12.2017 г., издадена от Т. И. Т., началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., в качеството на заместник на Д. И. Д. – орган, възложил ревизията, съгласно Заповед № РД-84-2200-195 от 11.12.2017 г. срокът за приключване на ревизионното производство е продължен до 13.01.2018 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-22221417006022-092-001/05.02.2017 г.

В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК от Д. Г. Н. не е подадено възражение срещу констатациите в РД.

Ревизията приключва с РА №Р-22221417006022-091-001 от 07.03.2018 г., издаден от Д. И. Д., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Г. С. Б., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. Със същия за 2013 г. са установени допълнителни задължения данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ в размер 949,60 лв. и лихви за забава в размер на 371,52 лв.,

Същият е оспорен по административен ред пред директора на ДОДОП – С. на основание чл. 152 от ДОПК с жалба вх. №94-Д-173/23.03.2018 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-488/29.03.2018 г. по регистъра на дирекция ОДОП С..

Във връзка с жалбата е постановено Решение № 732/28.05.2018 г. на директора на дирекция ОДОП С., с което РА е потвърден

РА е оспорен по съдебен ред с жалба вх. № 53-04-402/12.06.2018 г., подадена чрез директора на ДОДОП – С. до АССГ. Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК от лице с право и интерес от оспорване – адресат на утежняващ административен акт, който подлежи на съдебен контрол, и след изчерпване на административния ред за оспорване по чл. 152 и сл. от ДОПК като абсолютна положителна процесуална предпоставка за допустимост на жалбата по аргумент от чл. 156, ал. 2 от ДОПК. С оглед на това съдът намира жалбата за процесуално допустима, поради което следва да бъде разгледана досежно нейната основателност.

Разгледана по същество е основателна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и

обоснованост на ревизионния акт, включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби при издаването му.

На първо място следва да се посочи, че съгласно чл.112, ал. 1 от ДОПК ревизионното производство се образува с издаването на заповед за възлагането на ревизия. Чл.113, ал. 2 от ДОПК изисква заповедта за възлагане на ревизия да бъде връчена на ревизираното лице. Според чл.114, ал.1 от ДОПК срокът за извършване на ревизията започва да тече от датата на връчването на заповедта за възлагане на ревизията. С връчването на заповедта за възлагане на ревизията ревизираното лице е уведомено за упражненото от приходните органи правомощие да започнат ревизия, от кои органи по приходите ще се извърши ревизията, в какъв обхват и срок ще се проведе.

Съгласно чл. 29, ал. 1 вр. с чл. 33 ДОПК връчването на съобщенията в административното производство се извършва на адреса за кореспонденция на субекта. Разпоредбата на чл. 29, ал. 4 ДОПК, в приложимата по време редакция, сочи, че съобщенията могат да се връчват чрез изпращане по телефакс или с електронно съобщение при използване на квалифициран електронен подпис на органа по приходите. Нормата на чл. 28, ал. 2 ДОПК предвижда, че всяко лице има право да посочи пред органите по приходите електронен адрес за получаване на съобщения. Именно на този адрес, в случай, че лицето е посочило такъв, следва да се изпрати електронното съобщение в хипотезата на чл. 29, ал. 4 ДОПК.

В настоящия случай видно от представените по делото документи не се установява да е извършено надлежно връчване на ЗВР, доколкото видно от разписката за удостоверяване на това обстоятелство не е фигурира подпис на ревизираното лице, въпреки, че именно същото е посочено като получател на ЗВР.

Видно от административната преписка е, че в хода на ревизионното производство е приобщено пълномощно /л. 24 от приложението/, съгласно което Д. Г. Н. упълномощава счетоводна къща Д. 97 О., представлявана от конкретно посочени шест лица, в това число и Д. Н. Г. със следните права: „да ме представляват заедно и по отделно пред НАП.....; да ме представляват заедно и по отделно във връзка със съставяне, връчване и подписване на АУАН, НП и всички други документи изготвяни и издавани от НАП, НОИ....“. При преглед на връчваните в хода на ревизионното производство документи се установява, че връчването им /Уведомление по чл. 124, ал. 1 от ДОПК, Уведомление по чл. 17, ал. 1, т. 2 от ДОПК, ИПДПОЗЛ/ е извършвано чрез електронна поща на едно от упълномощените лице, а именно Д. Н. Г., за което същата е изпращала потвърждение за получаването му /л. 43, л. 46, л. 49 от приложението/. По делото е представена и разписка /л. 56 от приложението/, която е съставена, за да удостовери връчването на ИПДПОЗЛ от 16.01.2017 г. Видно от същата е посочена дата на получаване 23.01.2017 г., но не се установява, кое е лицето получило искането, тъй като не е посочено име, а единствено е положен подпис със запетая. В този смисъл не може да се направи заключение за лицето получател на ИПДПОЗЛ.

Видно от представената по делото разписка /л. 19 от делото/, съставена за да удостовери връчването на жалбоподателката на процесната ЗВР е, че в същата не е положен подпис от Д. Г. Н., доколкото съгласно съдържанието и ЗВР е получена лично от нея, а не от някое от упълномощените от нея лица, предвид горепосоченото.

От приложените в административната преписка доказателства в хода на извършената ревизия не се установява жалбоподателката да е декларирала адрес за кореспонденция

или електронен такъв.

Дори да се приеме, че е налице заявен електронен адрес от страна на Д. Г. Н. то по делото не е представено удостоверение за извършено връчване по електронен път в ИС „Контрол“, от което да е видно, че ЗВР е изпратена на ревизираното лице, респективно че електронното съобщение е активирано и документът е изтеглен.

Съгласно разпоредбата на чл.30, ал.6 от ДОПК, електронното съобщение се смята за връчено, когато адресатът изпрати потвърждение за получаването му чрез обратно електронно съобщение, активиране на електронна препратка или изтеглянето му от информационната система на компетентната администрация, като съдържанието на електронното съобщение се удостоверява чрез заверена от органа по приходите разпечатка на запис в информационната система.

В случая по делото не са представени доказателства в посочения смисъл, поради което не може да се приеме, че е налице надлежно връчване на ЗВР на Д. Г. Н., тъй като в представената по делото разписка липсва подпис на жалбоподателката, който следва да фигурира, предвид факта, че в разписката е отразено, че ЗВР е получена лично. Освен това не са налице и доказателства за връчването и по електронен път чрез ИС „Контрол“ на посочен от нея електронен адрес или на такъв на упълномощените от нея лица.

Предвид гореизложеното може да се направи заключение, че в случая липсват доказателства, от които да се установи, че задълженото лице е получило ЗВР, иницираща ревизионното производство, поради което следва да се приеме, че в хода на ревизионното производство е допуснат особен съществен порок, който засяга началото на ревизията. Този процесуален пропуск накърнява правото на защита на ревизирия субект и осуетява възможността същото да бъде упражнено в пълен обем. Наред с това нарушава принципите на обективност и служебно начало, прогласени с чл.3 и чл.5 ДОПК, както и осуетява преценката доколко ревизионното производство е образувано в рамките на преклузивния срок по чл. 109, ал.1 ДОПК. При невръчана ЗВР не е завършен фактическият състав, обуславящ надлежното образуване на ревизионното производство, а този порок пряко рефлектира върху действителността на обжалвания РА и обуславя извод за неговата нищожност.

На следващо място е налице и още един порок, който обуславя извод за нищожност на РА, а именно РД не е подписан от издалите го органи по приходите.

На основание чл.117, ал.1, т.10 ДОПК РД следва да съдържа подписи на лицата, изготвили доклада, а съгласно чл.120, ал.1, т.8 от ДОПК РА следва да съдържа подписи на органите, издали ревизионния акт.

От приетата по делото административна преписка са установява, че представеният РД е оформен като документ, който следва да бъде подписан със саморъчен подпис от посочените като негови издатели лица, но същият не е подписан от нито един от органите, които се сочат за негови издатели. В него липсва и отбелязване относно подписването му с електронен подпис, включително цифрово изражение, което да индивидуализира с уникални символи издателите на същия.

Съгласно чл. 3, ал. 1 от Закон за електронния документ и електронните удостоверителни услуги (ЗЕДЕУУ) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.). По смисъла на чл. 3, т. 35 от

Регламента „електронен документ“ означава всяко съдържание, съхранявано в електронна форма, по-специално текстови или звуков, визуален или аудио-визуален запис.

Дори да се приеме, че РД е издаден като електронен документ чрез ИС „Контрол“, то липсват каквито и да е данни, че същият е подписан с електронен подпис.

На основание чл. 13, ал. 1 ЗЕДЕУУ електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл. 3, т. 10 от Регламент (ЕС) № 910/2014. Съгласно чл. 3, т. 10 от Регламента „електронен подпис“ означава данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва. Видно от цитираната разпоредба същият служи за установяване на авторството на електронното изявление. Законът придава значение на подписан документ само на този електронен документ, към който е добавен квалифициран електронен подпис (чл. 13, ал. 3 ЗЕДЕУУ), но допуска страните да се съгласят в отношенията помежду си да придадат на обикновения електронен подпис стойността на саморъчен. Когато посочените предпоставки са налице, създаден е подписан електронен документ. Неговата доказателствена сила е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ, а ако се касае за частен документ, той се ползва с такава сила само за авторството на изявлението (чл. 180 ГПК). Ако изявлението съставлява признание на неблагоприятни за автора обстоятелства, това увеличава доказателствената стойност на документа, но не му придава материална доказателствена сила. Такава законът признава само на подписаните официални документи - чл. 179, ал. 1 ГПК (в този смисъл Решение № 70 от 19.02.2014 г. по гр. д. № 868/2012 г. на ВКС, Определение № 546 от 12.06.2018 Г. по гр. д. № 4473/2017 Г. на ВКС).

Разпоредбата на чл.13, ал. 4 ЗЕДЕУУ сочи, че само квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. Съгласно чл.13, ал.3 ЗЕДЕУУ, който препраща към чл. 3, т. 11 от Регламента „квалифициран електронен подпис“ означава данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва. В настоящия случай за издаването на РД като електронен документ няма отбелязване върху същия, нито по делото са представени доказателства, от които да бъде формиран извод, че този акт е подписан при спазването на чл.13, ал.3 ЗЕДЕУУ. При липсата на подпис не може да се приеме, че е налице официален документ, тъй като не може да се направи преценка, че същият е издаден от посочените в него длъжностни лица в кръга на службата им - чл. 179, ал. 1 ГПК (в този смисъл Решение № 5083 от 19.04.2018 г. по адм. дело № 11299/2017 г. на ВАС).

На приложените по делото електронни носители (дискове) също не се съдържа подписан с квалифицирани електронни подписи екземпляр на РД. Видно от файловете с РД е, че същите са идентичени с този приложен по делото, а именно с място за полагане саморъчни подписи, без към файла да се съдържат изискуемите съгл. цитираните разпоредби на Регламента знаци, удостоверяващи наличието на електронен подпис и свързващи по несъмнен начин електронния документ /РД/ с неговия издател.

В случая не се установява по безспорен начин и, че лицата сочени за издатели на РД разполагат с валидно удостоверение за квалифициран електронен подпис към 05.02.2017 г., датата посочена за издаване на РД. Видно представените разпечатки касаещи валидността на притежаваните сертификати е, че същите са с валидност от

08.12.2017 г. до 07.12.2018 г. т.е след датата на издаване на РД. Освен това от приобщените разпечатки не се установява и подписване на документ с номер съответстващ на номера на процесния РД. След преглед на файловете, съдържащи се в електронните носители не се установиха други факти.

С оглед гореизложеното съдът приема, че когато РД не е подписан от нито един от органите, определени със ЗВР да извършат ревизията и да съставят ревизионния доклад, може да се направи извод, че въобще липсва издаден ревизионен доклад и констатации, въз основа на които да се издаде РА (в този смисъл Решение № 5824/04.05.2018 г. по адм. дело № 2031/2018 г. на ВАС).

Следва да се посочи и, че датата на издаване на РД, предхожда датата на издаване на ЗВР, поради което същият се явява издаден без основание. Дори да се приеме, че се касае за техническа грешка то същата е следвало да бъде коригирана в ревизионното производство. Отделно от това, липсата на надлежно връчване на ЗВР и липсата на подписан РД са достатъчни основания, за да се направи извод за нищожност на процесния РА.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му, следователно спазването на процесуалните разпоредби е основание за законосъобразност на РА. Като отчита различното значение на отделните процесуалноправни норми за реализацията на материалноправните предписания, разпоредбата на чл. 146, т. 3 от АПК въвежда критерия „същественост“, който да разграничи кое процесуално нарушение се отразява върху действителността на административните актове и кое - не. Доктрината и съдебната практика приемат за съществено това нарушение, което е повлияло или е могло да повлияе върху съдържанието на акта. Нарушението на чл. 113, ал. 2 от ДОПК опорочава провеждането на ревизията и издаването на РА до степен на неговата нищожност. Съставянето на ревизионен доклад пък е задължителен етап от ревизионното производство, същият е част от РД съгл. чл. 120, ал. 2 от ДОПК и незаконосъобразността на това процесуално действие е съществено нарушение на процедурата по издаване на ревизионните актове.

С тези мотиви настоящият съдебен състав намира допуснатите процесуални нарушения, съставляващи ненадлежно връчване на ЗВР и липса на валидно съставен ревизионен доклад, за съществени, като същите са довели до издаването на нищожен на РА като краен акт, с който приключва ревизията и на Д. Г. Н. са установени данъчни задължения.

С оглед на изложеното жалбата се явява основателна, а РА – нищожен, поради нарушение на чл. 113, ал. 2 от ДОПК и липса на РД.

На основание чл. 160, ал.5 ДОПК преписката следва да бъде изпратена на началник – сектор „Ревизии“ при ТД на НАП- С. със задължителни указания по тълкуването и прилагането на закона, съдържащи се в мотивите на настоящия съдебен акт.

От страна на жалбоподателката не се претендират разноски, поради което такива не следва да се присъждат.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София град, III-то отделение, 16-ти състав

РЕШИ:

ПРОГЛАСЯВА ЗА НИЩОЖЕН Ревизионен акт №Р-22221417006022-091-001/07.03.2018 г., издаден от Д. И. Д., началник сектор „Ревизии“ при дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., орган, възложил ревизията и Г. С. Б. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП - С. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 732 от 28.05.2018 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на Националната агенция за приходите – С., с който за 2013 г. са установени допълнителни задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ в размер 949,60 лв. и лихви за забава в размер на 371,52 лв.

ИЗПРАЩА преписката на Началник – сектор „Ревизии“ при ТД на НАП- С. със задължителни указания по тълкуването и прилагането на закона, съдържащите се в мотивите на настоящото решение, на основание чл. 160, ал.5 ДОПК.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от получаването му.

Съдия: