

РЕШЕНИЕ

№ 6789

гр. София, 18.11.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 12 състав, в публично заседание на 18.10.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Наталия Ангелова

при участието на секретаря Елена Георгиева, като разгледа дело номер **5833** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния и процесуален кодекс /ДОПК/. Делото е образувано по жалба на В. Д. В. с ЕГН [ЕГН] с адрес в [населено място], ул. акад. „С. К.“, 002 против Ревизионен акт (РА) № Р-22221717007669-091-001/28.09.2018г. на органи по приходите при ТД на НАП, потвърден с Решение № 490/21.03.2019г. на директора на Дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика при ЦУ на НАП.

В жалбата се прави оплакване, че издаденият ревизионен акт е неправилен поради противоречие на материалния закон, съществени нарушения на административно производствените правила и необоснован на доказателствата по преписката. Излагат се подробни аргументи в подкрепа на оплакванията. На основание изложеното се иска от съда да постанови решение, с което да отмени ревизионния акт, поправен с ревизионния акт № П-22221718175195/03.10.2018г., потвърден с Решение № 490/21.03.2019г. на директора на Дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика при ЦУ на НАП.

Жалбата се поддържа изцяло пред съда чрез упълномощен адвокат в ход по същество се претендира изцяло основателност на жалбата и въз основа на допълнително събраните доказателства пред съда, по подробни съображения в писмени бележки.

Претендират се направените по делото разноси.

Ответникът чрез юрк. Б. оспорва жалбата изцяло като неоснователна.

Прокуратурата, уведомена за оспорването, не е взела участие в съдебното производство по делото.

По делото са приети доказателствата по административната преписка, разгледни са заключения на вещи лица по съдебно-счетоводна експертиза

Административен съд София град, като обсъди доказателствата по делото и извърши дължимата проверка съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, от фактическа страна прие за установено следното:

По допустимостта на жалбата.

Жалбата е с дата 08.04.2019г., а решението на директора е връчено на 26.03.2019г. Изложеното обосновава извод за редовност на жалбата от формална страна и допустимост вр. чл. 156, ал. 1 и ал. 2 ДОПК.

По издаването на РА от компетентен орган и спазването на изискванията за съдържание и форма и процесуалните правила:

Ревизионното производство е образувано със Заповед №Р-22221717007669-020-001/08.11.2017 г., връчена на 24.11.2017 г. лично на ревизираното лице, изменена със Заповеди №Р-22221717007669-020-002/23.02.2018 г. и №Р-22221717007669-020-003/23.03.2018 г., издадени от М. С. Х., 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., е възложено извършването на ревизия на В. Д. В. за определяне на задълженията за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ и данък върху доходите на физически лица – свободни професии, граждански договори и др. за данъчните периоди от 01.01.2011 г. до 31.12.2016 г.

ЗВР и ЗИДЗВР , са издадени като електронни документи от ИС Контрол подписани с електронен подпис М. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. на посочените в същите дати.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад №Р-22221717007669-092-001/29.06.2018 г., връчен по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК на 09.07.2018 г. РД е издаден от М. Й. В., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията и М. Ж. Т. – Л. – старши инспектор по приходите, посочени като ревизиращи органи в ЗВР и ЗИДЗВР.

РД е издаден също като електронен документ от ИС Контрол подписан с електронен подпис от посочените органи по приходите.

Ревизията приключва с РА №Р-22221717007669-091-001 от 28.12.2018 г., също

издаден като електронен документ от ИС Контрол подписан с електронен подпис от М. С. Х., - орган, възложил ревизията и М. Й. В., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията и М. Ж. Т. – Л. – старши инспектор по приходите, посочени като ревизиращи органи в ЗВР и ЗИДЗВР.

Ревизията приключва с РА №Р-22221717007669-091-001 от 28.12.2018 г., също издаден като електронен документ от ИС Контрол подписан с електронен подпис от М. С. Х., - орган, възложил ревизията и М. Й. В., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. Актът е връчен на 01.10.2018г.

Издаден е и Ревизионен акт №П-22221718175195-003-001 от 03.10.2018 г. за поправка на ревизионен акт, с който са коригирани превишението на разходите над приходите за 2012 г. , като последното е определено в размер на 184_653,93 лв., вместо определеното с РА превишение в размер на 82_950,77 лв. Въз основа на това превишение за 2012 г. е определена данъчна основа в размер на 184_653,93 лв., вместо определената с РА данъчна основа в размер на 82_950,77 лв., данък по чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ в размер на 18_465,40 лв., вместо определения с РА данък в размер на 8_298,08 лв. и лихви за забава в размер на 10_152,09 лв., вместо определените с РА лихви в размер на 4_560,55 лв. РА за поправка също е от М. С. Х., - орган, възложил ревизията и М. Й. В., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията.

Видно от разпечатките за проверката на електронните подписи, представени на лист 78-95 от делото, се съдържа отбелязване "Проверка на електронния подпис", под него текст, "Не всички удостоверения, подписали документа са валидни", също се съдържа позицията "Валидност", срещу която се съдържа отбелязване "х" . В дясната част на разпечатките за валидизация на сертификата - л.94 -95 и на гърба, се съдържа графа "Информация за удостоверението" , в която е отбелязано „Не всички удостоверения, подписали документа са валидни.“ Такова удостоверяване се съдържа само за два електронни подписа, за другите не е представена проверка на подписа и съответно удостоверение от Б. АД , че документът е подписан от конкретен орган и с КЕП. Визуализирането на данните от техническия носител (CD - R), при отварянето на приложените сертификати, не съдържа различни данни.

Като изрично съдът е указал, по реда на чл. чл.184, ал.1 ГПК вр. пар.2 ДР на ДОПК в писмен вид следваше да бъдат представени не само информация за срока на валидност на сертификатите, но и за проверка на подписите, както и на магнитен носител, както възпроизведените на хартиен носител скрийншотовете от софтуер представляващи информация за удостоверението и за удостоверяване на квалифицирания електронен подпис, За да са валидно подписани ЗВР, РД съгласно чл.117, ал.2, т.10 ДОПК и РА съгласно чл. 120, ал.1, т. 8 ДОПК в случаите, когато са издадени като електронен документ, следва да са подписани с квалифициран електронен подпис (КЕП) на органите съответно:

- за ЗВР - от орган, компетентен да възлага ревизия по чл.112, ал.2,т.1 ДОПК

- за РД - от ревизиращите органи, посочени в ЗВР, съгласно чл.117, ал.1 ДОПК,

-за РА - съгласно чл. 119, ал.2 ДОПК - от органа, възложил ревизията и от органа, ръководител на ревизията.

По определението на чл. 13, ал. 1 ЗЕДЕП електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство. КЕП съгласно ал. 3 и ал. 4 е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл. 16 и именно той има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, следователно е необходимо да е спазено изискването на чл. 16, ал. 1, т. 1, според което той трябва да е придружен от издадено от доставчик на удостоверителни услуги удостоверение за КЕП, отговарящо на изискванията на чл. 24 и удостоверяващо връзката между автора и публичния ключ за проверка на подписа. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Доказването на валидността на електронните подписи на издадените като електронни документи актове на органите по приходите е в тежест на ответника по делото, същият е представил удостоверенията по чл. 24 ЗЕДЕП, които обаче сочат на извод, че КЕП, положени от съответните лица в ЗВР, РД и РА, не са валидни, а именно:

1.ЗВР не е валидно подписана от посоченото като неин издател длъжностно лице, т.е. не е издадена ЗВР за възложена ревизия на жалбоподателя.

2.Процесният РД не е валидно подписан по смисъла на 117, ал.2,т.10 ДОПК от нито един от органите по приходите, посочени като негови издатели, т.е. издаден е РА без валидно издаден РД.

3.Процесният РА не е валидно подписан по смисъла на чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК от органа възложил ревизията, и от лицето, ръководител на ревизиращия екип,тъй като не е удостоверен подписът им.

От извода, че РА не е валидно подписан по смисъла на чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК от ръководителя на ревизиращия екип, следва, че липсва валидно волеизявление на компетентни органи по приходите, което води до нищожност на акта, по следните съображения:

Съгласно чл.120, ал.1 ,т.8 ДОПК , РА се издава в писмена форма и следва да бъде подписан от органите по приходите, издали РА. Съгласно чл.119, ал.2 , изречение първо ДОПК, РА се издава от органа, възложил ревизията и от органа, ръководител на ревизията. РА е индивидуален административен акт с декларативен характер, който по аргумент на чл. 118 т.1 ДОПК установява възникнали по силата на закона задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски. За да има характер на такъв акт, следва да е издаден освен от компетентни органи и в предвидената от закона писмена форма и с изискващото се съдържание. Спазването на посоченото изискване е от значение не само завършване на фактическия състав по издаването на процесния РА, но е и от значение да придаде на РА характер на обвързващо волеизявление по чл.118, т.1 ДОПК относно установените в конкретния случай

допълнителни задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл.17 от ЗДДФЛ по отношение на жалбоподателя.

В случая тъй като РА не е подписан валидно от органа по приходите, възложил ревизията и от органа по приходите, ръководител на ревизиращия екип, с което е допуснато формално нарушение на чл.120, ал.1, т.8 във връзка с чл.119, ал.2 ДОПК. Както се посочи, формално изискване за подписване на РА от компетентните длъжностни лица, придава качеството му на официален документ по чл.118, т.1 ДОПК вр. чл.179 ал.1 ГПК. Последната норма е приложима към преценката на РА като официален документ във връзка с пар.2 ДР ДОПК. Това е така, тъй като РА е индивидуален административен акт с декларативен характер, който по аргумент на чл. 118 ДОПК не създава задължения, а установява възникнали по силата на закона публични задължения. От чл.179, ал.1 ГПК следва, че обвързваща доказателствена сила има само официален документ, издаден от длъжностно лице в кръга на службата му по установените форма и ред. Следователно, по арг. от противното от посочената разпоредба, то процесният РА не притежава формална доказателствена сила на официален документ за установените в него задължения. Тъй като няма качеството на издаден от предвидените в закона длъжностни лица, и следователно не съществува обективизирано в изискващата се писмената форма за действителност волеизявление на органите по приходите, насочено към установяване на публични задължения - в случая за ДДФЛ за ревизираните периоди.

редвид на изложеното, съдът следва да обяви нищожността процесния РА, за да предотврати правната привидност от съществуването на утежняващ административен акт, каквато е придадена на акта не само с разглеждането по същество на жалбата срещу него от ответника по делото и потвърждаването му, но и предвид чл.127, ал.1 ДОПК, който формално придава предварителна изпълняемост на акта, независимо от оспорването му пред съда и приключването на оспорването с влязъл в сила съдебен акт.

Тъй като е налице най-тежкият порок на РА, съдът не следва да разглежда наведените от жалбоподателя основания за незаконосъобразността на РА - допуснато нарушение на процесуалните срокове и материалната му незаконосъобразност, тъй като не могат да доведат до различен резултат -от преценката на съда за обявяване нищожността на процесния РА, като съгласно чл.160, ал.5 ДОПК, вр. чл.173, ал.2 АПК, следва да върне преписката на органа за възлагането на нова ревизия, предвид констатацията, че няма данни за валидно издадена ЗВР.

При този изход на делото и своевременно направено искане за присъждане на разноски от страна на жалбоподателя съдът следва да присъди такива, в размер на 10 лв. за държавна такса. Направено е искане за присъждане на 650 лв. за депозит за вещо лице, приложени са документ за плащането. Предвид на изложеното, съдът следва да присъди на жалбоподателя общо 660 лева за разноски.

На основание всичко изложено, съдът

РЕШИ:

ОБЯВЯВА НИЩОЖНОСТТА на Ревизионен акт № Р-22221717007669-091-001/28.09.2018г., издаден от М. С. Х., - орган, възложил ревизията и М. Й. В., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията и М. Ж. Т. – Л. – старши инспектор по приходите, в частта, потвърдена от Решение № 490/21.03.2019г. на директора на Дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика при ЦУ на НАП.

ВРЪЩА ПРЕПИСКАТА на органа при ТД на НАП - С., компетентен за да издаде заповед за възлагане на нова ревизия.

ЪЖДА НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ, ЦЕНТРАЛНО УУПРАВЛЕНИЕ, чрез ДИРЕКЦИЯ "ОБЖАЛВАНЕ И ДАНЪЧНО-ОСИГУРИТЕЛНА ПРАКТИКА" - С., да заплати на В. Д. В. с ЕГН [ЕГН] с адрес в [населено място], ул. акад. „С. К.“, 002, сумата от 660 /шестотин и шейсет/ лева за разноски.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд в 14-дневен срок от съобщението.

Съдия: