

# РЕШЕНИЕ

№ 6054

гр. София, 25.10.2021 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 12 състав**, в публично заседание на 20.09.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Наталия Ангелова**

при участието на секретаря Елена Георгиева и при участието на прокурора Куман Куманов, като разгледа дело номер **9128** 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 [фирма] с ЕИК[ЕИК], представлявано от С. К., - управител, със седалище [населено място], против Ревизионен акт №Р-22220318003595-091-001/12.04.2019г., издаден органи по приходите при ТД на НАП- С. : от Х. М. - възложил ревизията, и М. И. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение №1071/21.06.2019г. на директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при Централно управление - С. на Националната агенция за приходите.

РА се оспорва в частта за установен резултат по ЗДДС за внасяне в общ размер 128 319,70лв. по фактури от 18 доставчици, и лихви в размер на 32 590,11лв..

С жалбата до съда се иска отмяната на РА, претендира се, че са налице предпоставките за законосъобразното възникване и упражняване на правото на данъчен кредит, в това число по чл.68 - 72 ЗДДС регистрация по ЗДДС на доставчиците, доставките са за облагаеми сделки, получените стоки и услуги се използвали за независимата икономическа дейност на жалбоподателя, както за последващи доставки, не били налице ограничения по чл.70 ЗДДС,представените фактури съответствали на изискванията по чл.114 ЗДДС - данъкът бил посочен на отделен ред, правото на ДДС било упражнено в срока по чл.72, ал.1 ЗДДС.

В писмено становище иска от съда да уважи жалбата като постанови отмяната на

процесния РА с всички законни последици.

Ответникът - директорът на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при ЦУ на НАП - С., чрез юрк. Д. оспори жалбата изцяло. Претендира неоснователността ѝ, със специален документ протокол в хода на ревизията било установено, че жалбоподателят не притежавал съпътстващи фактурите документи. такива били ангажирани едва в хода на съдебното производство, оспорени от ответника от гледна точка на съдържанието им - като непълни, неточни, неотговарящи на изискванията за пълнота на съдържанието и неавтентични, не се установили спорните доставки. Претендира присъждането на разноски.

Прокурорът представи заключение за неоснователност на жалбата.

По делото са приети доказателствата по административната преписка и допълнителни писмени доказателства от жалбоподателя. По искане на жалбоподателя са изслушани заключения на вещи лица по съдебно-икономическа и съдебно-почеркова експертизи. Административен съд София-град, Първо отделение, 12-ти състав, като обсъди доказателствата по делото, взе предвид доводите и възраженията на страните, като извърши дължимата проверка по реда на чл.160, ал. 2 ДОПК на оспоряения акт, от фактическа и правна страна приема следното:

По допустимостта на оспорването:

Жалбата е с дата 10.07.2019г., а решението на директора е връчено на 26.06.2019г. Решението на директора е постановено по подадена жалба по административен ред от дата 25.04.2019г. като същото е издадено в срока по чл.155, ал.1 ДОПК и при условията на заместване на титуляра, за което е представена Заповед № ЗЦУ-ОПР-42/19.12.2017г. за заместване на титуляра на длъжността, но не е представено доказателство, че на конкретната дата на издаване на решението 21.06.2019г. титулярът на длъжността е отсъствал. Независимо от това, дори и в хипотезата на мълчаливо потвърждаване на акта, жалбата е процесуално допустима, предвид подаването ѝ на дата 10.07.2019г., която попада и в 30 дневния срок по чл.156, ал.5 ДОПК.

На основание изложеното, съдът приема допустимост на оспорването по смисъла на чл.156 ал.1 и ал.2 ДОПК.

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

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-222203595-020-001/21.06.2018г., издадена от Х. Б. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С.. Със ЗВР е възложено извършването на ревизия на [фирма], за установяване на задълженията по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за данъчните периоди от 01.01.2013 г. до 30.04.2018 г. Ревизията е възложена на С. Й. Т. – главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията, и М. В. И., главен инспектор по приходите.

ЗВР е изменена със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22220318003 595-020-002/03.10.2018г. ., издадена от органа, възложил ревизията - Х. Б. М., началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С.. С тази заповед е удължен срокът на ревизията до 04.12.2018г. посочени са същите ревизиращи органи и също С. Й. Т. е посочена като ръководител на ревизията – по т.1 ,а М. В. И., като ревизиращ орган по т.2. Ревизирани периоди и вид задължение – ДДС от 01.01.2013г. до 30.04.2018г. , не са изменени.

Също ЗВР е изменена със заповед за изменение на ЗВР №Р-22220318003595-020-003/01.11.2018 г., издадена от Х. Б. М. - началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С.. С тази заповед е посочен също срок на ревизията 04.12.2018г., ревизиранни периоди и вид задължение – ДДС от 01.01.2013г. до 30.04.2018г. също не са изменени. Единственото изменение с тази заповед е в членовете на ревизиращия екип, като в заповедта е посочено буквално следното: „Ревизията да бъде извършена от :

1.М. В. И. – Главен инспектор по приходите (ръководител на ревизията)

2.М. В. И. – Главен инспектор по приходите“

Правните основания на всички на всички заповеди са чл.112, ал.2, т.1 и чл.113, ал.3 ДОПК.

За компетентността на органа, възложил ревизията е представена с Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С., с която на основание чл.11, ал.3 от закона за Националната агенция за приходите (ЗНАП) вр. чл.112, ал.2, т.1 ДОПК.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220318003595-092-001/04.02.2019 г., връчен на ревизираното лице на 11.02.2019 г. РД е издаден от „екип от ревизори:

1.М. В. И. – Главен инспектор по приходите (ръководител на ревизията)

2.М. В. И. – Главен инспектор по приходите“

Не е направено възражение по реда на чл. 117 ал. 5 от ДОПК. Ревизията приключва с оспорения по делото РА№Р-22220318003595-091-001/12.04.2019 г., издаден от Х. Б. М. - орган, възложил ревизията и М. В. И., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 13.04.2019 г.

От изложеното до тук, съдът намира допуснатото съществено процесуално нарушение, касаещо смяната на органа, ръководител на ревизията чрез изменение на ЗВР със заповед за изменение на ЗВР №Р-22220318003595-020-003/01.11.2018 г., което е равностойно на изземването на компетентност. Със заповедта от 01.11.20-18г. е определен фактически само един ревизиращ орган, С тази заповед е отнета компетентността на ръководител на ревизията, както и орган, компетентен да издаде РД и РА, от С. Й. Т. е посочена като ръководител на ревизията – която компетентност е възникнала с издаването на №Р-222203595-020-001/21.06.2018г. В ЗВР от Видно е, че в ЗВР №Р-22220318003595-020-003/01.11.2018 г., са посочени двама ревизиращи, неясно защо под номер 1 и номер 2 е посочено едно и също лице. В казуса по делото няма яснота по какви причини вместо С. Й. Т. - ръководител на ревизията е посочен другият член на ревизиращия екип за такъв. В случай на настъпили обстоятелства по чл.7, ал.3 ДОПК, сочещи на настъпила невъзможност от ръководителя на ревизията да издаде РА или други предвидени обстоятелства в тази разпоредба, то е следвало да бъде издадена нарочна заповед за това от компетентния за това орган, в която да се посочи основанието за изземване на компетентността и обективните обстоятелства. Съгласно нормата на чл. 7, ал. 3 ДОПК, в действащата през 2019г. редакция – при приемането на кодекса с ДВ 105/20005г.:

„(3) Определен в закона горестоящ орган може да иземе разглеждането и решаването на конкретен въпрос или преписка от компетентния орган по приходите, съответно от публичния изпълнител, 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, съответно публичен изпълнител, равен по степен на този, от когото е иззета преписката или въпросът.“

Изрично в чл. 7, ал. 3 ЗНАП е предвидено, че изпълнителният директор и териториалният директор упражняват правомощията по чл. 7, ал. 3 ДОПК и могат да оправомощават със заповед своите заместници или да определят други служители от агенцията да упражняват техни правомощия.

В случая обаче за от заповедта от 07.06.2017г. на директора на ТД на НАП – л. 26 от делото, не се установява на органите да са възложени други правомощия, освен такива по издаването на заповеди за възлагането на ревизии, във връзка с чл. 112, ал.2, т.1 ДОПК. Разпоредбите на чл.7, ал.3 ДОПК или на чл.7, ал.3 ЗНАП, не се съдържат в тази заповед.

Разпоредбата на чл. 113, ал. 3 на ДОПК допуска изменение във всички параметри на първоначалната заповед. Но когато се заменя органа, който е ръководител на екип,у, се касае за изземване на компетентност и следва да има издадена заповед по чл.7, ал.3 ДОПК. Доколкото данни за такава заповед няма, нито данни за това в коя точно хипотеза по чл.7, ал.3 ДОПК е отпаднала компетентността на С. Й. Т., да издаде РД и РА в качеството ѝ на ръководител на ревизията. Също се е стигнало до абсурдната ситуация, назначеният за ръководител на ревизията едновременно да бъде и член на ревизията, т.е да ръководи самия себе си, както и като две лица да издаде РД – като ръководител на ревизията и като ревизиращ орган.

Следователно, издадената Заповед за изменение на ЗВР №Р-22220318003595-020-003/01.11.2018 г., е издадена не само при липсата на делегирано правомощие по чл.7, ал.3 ЗНАП, предвид съдържанието ѝ, но и при грубо нарушаване на процесуалните правила, поради което е нищожна.Като последица от това следва и нищожността на РД и РА , като издадени от некомпетентен орган – от М. В. И. в качеството му на ръководител на ревизията.

ЗВР и тези за изменението ѝ са издадени от посочения орган чрез ИС "Контрол" като електронни документи, подписани с електронен подпис от посоченото длъжностно лице – Х. Б. М.. От заповедта на директора на ТД на НАП - №- РД 01-803/07.06.2017г. следва, че посочения орган е компетентен да възлага ревизии.

РД също е издаден чрез ИС Контрол като електронен документ, но оформен като подписан само от М. В. И. – само в качеството му на главен инспектор по приходите, РД не е подписан от лице, имащо качеството на ръководител на екип, както е обозначено на стр. 1 от него. (л. 40 и л. 63 от делото. ) Подписът е положен на дата 04.02.2019г. , която дата е посочена и като дата на издаването на РД.

РА също е издаден чрез ИС "Контрол" като електронен документ и подписан с електронен подпис на 12.04.2019г. в 12:40ч. от М. В. И. главен инспектор по приходите, и на 12.04.2019г. в 12:38ч. от Х. Б. М. на длъжност Началник Сектор. , л. 75 от делото на гърба.

За издаването на посочените актове като електронни документи са представени данни за проверката на електронния подпис за Х. М. – за издадения от него акт на 21.06.2018г., т.е първата ЗВР, от 03.10.2018г., - заповед за изменение на ЗВР, - л. 81

от делото, от 01.11.2018г. – също заповед за изменение на ЗВР, също и втора проверка от последната дата( от дата 12.04.2019г. – дата на издаване на РА.

За М. В. И. са представени данни за проверката на електронния подпис от дата 12.04.2019г. – за подписа му при издаването на РА , и от дата 04.02.2019г. – дата на РД.

Следва да се посочи, че резултатът от проверката на електронния подпис е показала като резултат валидност само на подписа на М. В. И. при подписването на РА – л. 89 . За всички останали подписи, валидността не е потвърдена. Видно от разпечатките за всички останали подписи, се съдържа отбелязване "Проверка на електронния подпис", под него текст, "Не всички удостоверения, подписали документа са валидно", също се съдържа позицията "Валидност", срещу която се съдържа отбелязване "х" . В дясната част на разпечатките за валидизация на сертификата на л. 98, се съдържа графа "С. I." , в която е отбелязано "T. certificate has expired or is not valid".

Съдът може служебно чрез проверка на сайта на доставчика на електронни услуги да извърши проверка само за издадените удостоверения за електронни подписи, вид и валидността им. Както се посочи за изискванията, въведени с нормите на регламента, само удостоверяващ орган може да потвърди валидността на подписа под конкретен електронен документ, доказателство за това следва да представи административния орган. Съдът изрично е указал, че доказването на това обстоятелство е в тежест на органа, който не представи такива документи. 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. Видно от обозначението на удостоверенията за електронните подписи –от делото, че са касае за удостоверение, издадено чрез В-Т. ( B-trust operational qualified ca), което автоматично свързва издаването на удостоверението с услугите, предоставяни от Б. АД. Този доставчик е приел Политика и практика за предоставяна от [фирма] услуга за квалифицирано валидиране на квалифицирани електронни подписи и печати, достъпни на адрес В-Т. TSA (В-Т. Т. S. (TS) Удостоверяващ Орган) (b-trust.bg) и, като значението на съдържащите се в удостоверенията за проверка термини и съкращения, са съответни на посочените в тези политики и практики. Видно от т.1"Обхват и употреба", този документ има характер на общи условия по смисъла на чл.16 от Закона за задълженията и договорите, при които доставчикът [фирма] предоставя услугата валидиране на квалифициран електронен подпис чрез услугата "В-Т.." на същия доставчик на удостоверителни услуги. В случая разпечатките касаят удостоверяване валидността на квалифицирани електронни подписи, към които са приложими изискванията на Регламент (ЕС) № 910/2014 на относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар, и конкретно за квалифицирани удостоверителни услуги и отговаря на изискванията, предвидени в Приложение I, към които препраща чл.28, параграфи 1 и 2, и което удостоверение съгласно пар.2, буква г) следва да съдържа данни за валидиране на електронния подпис, които съответстват на данните за създаване на електронния

подпис. Изисква се да бъде издадено удостоверение за всеки от процесните електронни подписи на органите по приходите, с което удостоверение като резултат подписите да са валидирани - като валидни квалифицирани електронни подписи към датата на полагането им. С РЕШЕНИЕ ЗА ИЗПЪЛНЕНИЕ (ЕС) 2015/1506 НА КОМИСИЯТА от 8 септември 2015 година за определяне на спецификации, отнасящи се до форматите на усъвършенствани електронни подписи и усъвършенствани печати, които трябва да бъдат признати от органите от публичния сектор съгласно член 27, параграф 5 и член 37, параграф 5 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар (текст от значение за ЕИП), достъпно на адрес, [L\\_2015235BG.01003701.xml \(europa.eu\)](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32015L235BG), се съдържат допълнителни правила и са посочени приложимите технически спецификации ETSI. В посочените политика и практика на Б. АД се съдържат таблици за съответствие на услугата както с Регламент 910/2014, така със стандартите ETSI и решения на Комисията за изпълнение.

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 органа по приходите

3.Процесният РА не е валидно подписан по смисъла на чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК на две основания - от органа възложил ревизията, тъй като не е удостоверен подписът му и от лицето, ръководител на ревизиращия екип, определено за такова при грубо нарушаване на административно-производствените правила и изискванията за компетентност със ЗВР, издадена за замяната на първоначално определения компетентен орган, без данни за основания за това по чл.7, ал.3 ДОПК..

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. В случая компетентни да издадат процесния РА са действително посочените като негови издатели органи: Р. Г. Я., орган, възложил ревизията и Т. Д. И. - като ръководител на ревизията, съгласно чл.119, ал.2 ДОПК. Тези органи е следвало да подпишат РА, съгласно изискването за съдържанието му по чл.120, ал.1, т.8 ДОПК вр. чл.119, ал.2 ДОПК. 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, 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.

Предвид 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-тежкия 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, съдът съобрази, че дружеството не е направило изрично искане за разноски, обсъденото по-горе искане за отмяната на РА със законните последици не е идентично на искане за присъждане на разноски.

На основание всичко изложено, съдът

РЕШИ:

ОБЯВЯВА НИЩОЖНОСТТА на Ревизионен акт №Р-22220318003595-091-001/12.04.2019г., издаден органи по приходите при ТД на НАП- С. : от Х. М. - възложил ревизията, и М. И. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение №1071/21.06.2019г. на директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при Централно управление - С. на Националната агенция за приходите, по жалба на [фирма] с ЕИК[ЕИК], представлявано от С. К., - управител, със седалище [населено място].

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

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

Съдия:



