

РЕШЕНИЕ

№ 6046

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, като разгледа дело номер **13794** 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] с адрес за кореспонденция [населено място],[жк], [улица], представлявано от Адвокатско дружество „В. и К.“, с адрес за призоваване [населено място], [улица], партер против Ревизионен акт (РА) № Р-22221418006381-091-001/29.07.2019г., издаден от Т. П. Н., в качеството ѝ на орган, възложил ревизията, и И. Д. К. - ръководител на ревизията, органи по приходите при ТД на НАП.

РА се оспорва в частта, изцяло потвърден с Решение № 1749/16.10.2019г., издадено от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ („ОДОП“) [населено място], а именно: за извършена корекция на декларирания резултат за данъчни периоди от 01.05.2016г. до 30.09.2018г., и установени допълнителни задължения по ЗДДС в размер на 46 064, 12 лв. и лихви 8 687, 63 лв. на основание непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 43 644, 85 лв. за доставка на стоки и услуги, документирани с фактури, издадени от доставчици, подробно описани в РД, с нулева данъчна основа и ДДС 13 300, 00 лв. , като за извършени услуги с място на изпълнение на територията на друга държава членка на ЕС ЗДДС е начислен допълнителен данък в размер на 2 419,27 лв.

С жалбата се иска отмяната на РА, пред съда дружеството е представлявано от адв. Л., който поддържа жалбата изцяло – в ход по същество и в уточнение към жалба. Жалбоподателят претендира, че е доказал наличието както на материалноправните,

така и на формалните предпоставки за упражняване на правото на данъчен кредит по процесните фактури, позовава се на представените доказателства в хода на ревизионното производство, а именно: договори за покупко – продажба на МПС – та, свидетелства за регистрация на последните, трудови договори за наети работници и служители, ведно справка за кадровата обезпеченост на дружеството през ревизирания период, всички издадени фактури от [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], „ЮМЕС 2002“ Е., ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК]. Допълнително претендира, че е налице несъответствие и противоречие между констатациите на ревизиращите органи и на приетите по делото доказателства относно организацията и воденето на счетоводната отчетност на ревизираното лице и доставчиците Жалбоподателят претендира и присъждане на разноски.

Ответникът по делото - директорът на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика, чрез юрк. К. оспорва жалбата по подробно изложени съображения. Претендира юрисконсултско възнаграждение

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

По делото са приети доказателствата по административната преписка. По тежестта на доказване във връзка с правния спор съдът е дал изрични указания с определението по делото от 24.08.2020г. от страна на жалбоподателя са ангажирани следните доказателства: заключение на вещо лице по съдебно-техническа експертиза както и допълнителни доказателства към жалбата – документи за притежавани автомобили – договори за покупко-продажба и регистрационни талони на МПС, товарителници за международен превоз – ЧМР, трудови договори. приети са и допълнителни писмени доказателства за доставчиците, изслушано е и заключение на вещо лице по искане на жалбоподателя, както и допълнителни доказателства за компетентността на органите по приходите, издали РА, РД и за подписването им, представени от ответника.

По доказването на изискванията за форма на актовете на органите по приходите – като документи, подписани с квалифициран електронен подпис, съдът изрично е указал на ответника да представи документи за това. В резултат са представени писмо от Б. АД и писмо от директора на Дирекция ОДОП № 19227/03.07.2017г., съдържащо становище по принципни въпроси относно проверката на квалифицираните електронни подписи и примери за доставчика на удостоверителни електронни слуги „И.“ чрез специализиран софтуер.

Административен съд София град, като обсъди доказателствата по делото, взе предвид доводите и възраженията на страните, извърши дължимата проверка на оспорения акт по реда на чл.160, ал.2 ДОПК, от фактическа и правна страна прие за установено следното

По спазване на изискванията за допустимост на жалбата съдът приема следното:

Във връзка с представена допълнително товарителница за предаването на жалбата до съда на куриерска фирма на дата 01.11.2019г. - към частната жалба срещу определение на №953/04.02.2020г., с Определение № 10616/31.07.2010г. по адм.д. 5941/2010г., Върховният административен съд е приел, че надлежно е упражнено правото на оспорване на процесния РА пред съда.

По издаването на РА от компетентен орган и спазването на изискванията за

съдържание на актовете и процесуалните правила:

Ревизионното производство е образувано със Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221418006381-020-001 от 22.10.2018 г., издадена от Т. П. Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., връчена на 22.10.2018 г. е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по ЗДДС за данъчни периоди от 01.05.2016 г. до 30.09.2018 г. Със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221418006381-020-002 от 21.01.2019 г. и Заповед №Р-22221418006381-020-003 от 24.06.2019 г. е продължен срокът за завършване на ревизията – до 22.03.2019 г. Цитираните заповеди са издадени от органа издал първоначалната ЗВР.

За връчването им на ревизирането лице е оформена разписка, според която са връчени електронно, представени са и удостоверения – за извършено връчване по електронен път в ИС Контрол. В същите е удостоверено, че електронната препратка към съобщението за електронно връчване на документи е активирана на конкретна дата, посочен е и конкретния връчен документ.

За установеното при ревизията е издаден Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221418006381-092-001/24.04.2019 г., окт Е. Д. П. - С., главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията и от И. Д. К. - инспектор по приходите.

РД е връчен на 10.05.2019 г. Срещу констатациите в РД не е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с РА №Р-22221418006381-091-001/29.07.2019 г., издаден от Т. П. Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., орган - възложил ревизията /оправомощена със Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С./, и И. Д. К., на длъжност инспектор по приходите при ТД на НАП С. -посочена като ръководител на ревизията. РА е връчен на 30.07.2019 г.

Като резултат от проведеното ревизионно производство, с издадения РА са установени допълнителни задължения по ЗДДС в общ размер на 46 064,12 лв. и лихви за просрочие в размер на 8 687,63 лв.

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 – Т. П. Н. . От заповедта на директора на ТД на НАП - - РД 01-803/07.06.2017г. (л. 7 от делото) следва, че посочения орган е компетентен да възлага ревизии.

РД е издаден от посочените органи по приходите чрез ИС "Контрол" като електронен документ и подписан с електронен подпис на 24.04.2019г. в 15:20ч. от И. Д. К., главен инспектор по приходите, и на 24.04.2019г. в 15:18ч. от Е. Д. П. – С., на длъжност главен инспектор по приходите, л. 80 от делото.

РА е издаден от чрез ИС "Контрол" като електронен документ и оформен като подписан с електронен подпис на 29. 07.2019г. в 17:04 ч. от И. Д. К. на длъжност инспектор по приходите и от Т. П. Н. – началник сектор, на дата 29.07.2019г. в 17:02ч. (л.93 на гърба).

В РД изрично е посочено, че Е. Д. П. – С., главен инспектор по приходите, е ръководител на ревизията – л.31 от делото, идентично е посочена в ЗВР на лист 28 от делото – от 22.10.2018г., на лист 26, ЗВР от 21.01.2019г.

След датата на издаване на РД, без всякакво основание е издадена ЗВР

№Р-22221418006381-020-003/24.06.2019г., в която ръководителят на ревизията, издал РД на предходна дата 24.04.2019г., е заменен от органа, възложил ревизията. След като е издаден РД, органът, възложил ревизията, няма компетентност да издава ЗВР, тъй като посочената, тъй като ревизията е приключила. В ЗВР от 24.06.2019г., е посочено, че ревизията следва да се извърши от :

„1.И. Д. К. – инспектор по приходите (ръководител на ревизията)

2.И. Д. К. – инспектор по приходите“, т.е видно от заповедта на лист 23 от делото, два пъти е посочен един и същ орган по приходите без данни за изземване на компетентност от органа по приходите, посочен в другите заповеди Е. Д. П. – С..

Видно е, че РД е издаден на 24.04.2019г., и в него е посочена като ръководител на ревизията Е. Д. П. – С.. Издадената след датата на издаването на РД ЗВР, с която определя друг орган за ръководител на ревизията, е издадена без всякакво правно основание, доколкото ревизията е приключила, предвид на което ЗВР не следва да се издава.

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 заповед от 07.06.2017г. на директора на ТД на НАП – л. 7 от делото, не се установява 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.

Следователно, издадената ЗВР №Р-22221418006381-020-003/24.06.2019г., издадена от Т. П. Н., 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 и в нарушение на принципа за законност, поради което е нищожна.

За издаването на посочените актове като електронни документи са представени данни

за проверката на електронния подпис само за Т. П. Н., за които изрично съдът е указал на ответника, че не доказват валидирането на подписа от доставчика на удостоверителни услуги, като изрично съдът е указал, че следва да бъдат представени такива.

По доказването на изискванията за форма на актовете на органите по приходите – като документи, подписани с квалифициран електронен подпис, съдът изрично е указал на ответника да представи документи за това - протоколно определение от 15.03.2021г., в това число, че съгласно представената разпечатка на лист 97 от делото за Т. П. Н., не е удостоверена валидността на квалифицирания електронен подпис, също на удостоверението на лист 100 от делото. Съдът също е указал, че валидността на подписите следва да бъде удостоверена от доставчика на удостоверителни услуги Б. АД. В резултат са представени документи от Б. АД – писмо на л.410 от делото, от което се установяват данни само за издадените и за сроковете на валидност на квалифицирани електронни подписи: на Т. Н. – възложила ревизията и подписала РА, на И. К. и Е. П. С. – издали ревизионния доклад, както и писмо от директора на Дирекция ОДОП № 19227/03.07.2017г., съдържащо становище по принципни въпроси относно проверката на квалифицираните електронни подписи и примери за доставчика на удостоверителни електронни слуги „И.“ чрез специализиран софтуер. Както е указал съдът в цитираното по-горе определение, ЗВР, РД и РА са издадени като електронни документи, подписани с електронни подписи от издателите им, а именно:

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 – Т. П. Н. . От заповедта на директора на ТД на НАП - - РД 01-803/07.06.2017г. (л. 7 от делото) следва, че посочения орган е компетентен да възлага ревизии.

РД е издаден от посочените органи по приходите чрез ИС "Контрол" като електронен документ и подписан с електронен подпис на 24.04.2019г. в 15:20ч. от И. Д. К., главен инспектор по приходите, и на 24.04.2019г. в 15:18ч. от Е. Д. П. – С., на длъжност главен инспектор по приходите, л. 80 от делото.

РА е издаден от чрез ИС "Контрол" като електронен документ и оформен като подписан с електронен подпис на 29. 07.2019г. в 17:04 ч. от И. Д. К. на длъжност инспектор по приходите и от Т. П. Н. – началник сектор, на дата 29.07.2019г. в 17:02ч. (л.93 на гърба).

В РД изрично е посочено, че Е. Д. П. – С., главен инспектор по приходите, е ръководител на ревизията – л.31 от делото, идентично е посочена в ЗВР на лист 28 от делото – от 22.10.2018г., на лист 26, ЗВР от 21.01.2019г.

След датата на издаване на РД, без всякакво основание е издадена ЗВР №Р-22221418006381-020-003/24.06.2019г., в която ръководителят на ревизията, издал РД на предходна дата 24.04.2019г., е заменен от органа, възложил ревизията. След като е издаден РД, органът, възложил ревизията, няма компетентност да издава ЗВР, тъй като посочената, тъй като ревизията е приключила. В ЗВР от 24.06.2019г., е посочено, че ревизията следва да се извърши от :

„1.И. Д. К. – инспектор по приходите (ръководител на ревизията)

2.И. Д. К. – инспектор по приходите“, т.е. видно от заповедта на лист 23 от делото, два пъти е посочен един и същ орган по приходите без данни за изземване на компетентност от органа по приходите, посочен в другите заповеди Е. Д. П. – С..

Видно е, че РД е издаден на 24.04.2019г., и в него е посочена като ръководител на ревизията Е. Д. П. – С.. Издадената след датата на издаването на РД ЗВР, с която определя друг орган за ръководител на ревизията, е издадена без всякакво правно основание, доколкото ревизията е приключила, предвид на което ЗВР не следва да се издава.

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 изета 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 заповед от 07.06.2017г. на директора на ТД на НАП – л. 7 от делото, не се установява 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.

Следователно, издадена ЗВР №P-22221418006381-020-003/24.06.2019г., издадена от Т. П. Н., 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 и в нарушение на принципа за законност, поради което е нищожна.

За издаването на посочените актове като електронни документи са представени данни за проверката на електронния подпис само за Т. П. Н., за които изрично съдът е указал на ответника, че не доказват валидирането на подписа от доставчика на удостоверителни услуги, като изрично съдът е указал, че следва да бъдат представени такива. 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, както тези на 96-102 от делото, в които обаче не е посочено, че положените КЕП от Т. Н. , са валидни. 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), 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.

Въз основа на данните от възпроизведените на хартиен носител скрийншотовете от специализирания софтуер за удостоверяване на подписите –

само на Т. Н., се установява следното:

1.Видно от разпечатките на лист 97 и 98 от делото 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" .

2.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".

Идентично съдържание има и в разпечатките на стр.100 и 101 от делото за същия орган. За другите органи по приходите дори и такива данни за проверка валидността на подписа не са представени. 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.

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 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 след датата на РД..

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 и своевременно направено искане за присъждане на разноски от страна на жалбоподателя, съдът следва да присъди такива, в размер на 50 лв. за държавна такса, 300 лв. за вещо лице, както и 2500лв. за адвокатско възнаграждение.същото не следва да се прецени като прекомерно спрямо минималното по Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения, - по чл.8, ал.1,т. 4 от наредбата, е в размер на 2168лв. Общо на дружеството следва да се присъдят 2850лв.

На основание всичко изложено, съдът

РЕШИ:

ОБЯВЯВА НИЩОЖНОСТТА на Ревизионен акт (РА) № Р-22221418006381-091-001/29.07.2019г., издаден от Т. П. Н., в качеството ѝ на орган, възложил ревизията, и И. Д. К. - ръководител на ревизията, органи по приходите при ТД на НАП - С., потвърден с Решение № 1749/16.10.2019г. на директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - С. при ЦУ на НАП, по жалба на [фирма] с ЕИК[ЕИК], с адрес за призоваване [населено място], [улица].

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

ОСЪЖДА НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ, ЦЕНТРАЛНО УУПРАВЛЕНИЕ, чрез ДИРЕКЦИЯ "ОБЖАЛВАНЕ И ДАНЪЧНО-ОСИГУРИТЕЛНА ПРАКТИКА" - С., да заплати на [фирма] с ЕИК[ЕИК], сумата от 2850 (две хиляди осемстотин и петдесет) лева за разноси.

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

Съдия: