

РЕШЕНИЕ

№ 5249

гр. София, 20.08.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 14 състав, в публично заседание на 21.06.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Пламен Горелски

при участието на секретаря Илияна Янева, като разгледа дело номер **14209** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство е проведено по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, вр. ЗДДС.

Делото е образувано жалба от адвокат – пълномощник на управителя, на [фирма], против Ревизионен акт № Р-222211180001982-091-001/16.01.2019 г., издаден от органи по приходите, при ТД на НАП – С., потвърден от директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. с Решение № 923/31.05.2019 г.

Дружеството – жалбоподател е представлявано последователно от различни, упълномощени адвокати, като: се поддържа жалбата, с която се твърди процесуална и материална незаконосъобразност на ревизионния и изрично – нищожност на същия, поради това, че не е валидно подписан от издателите му с електронни подписи; представят се с жалбата писмени доказателства, касаещи спорната фактура, във връзка с която е отказано признаване на данъчен кредит; ангажират се две заключения на съдебнотехническа експертиза. С жалбата и впоследствие не е заявено искане за възстановяване разноските за водене на делото.

Ответникът, посредством юрисконсулт: оспорва жалбата, като неоснователна и недоказана, както и представените за първи път с нея счетоводни и други документи; оспорва заключенията на техническата експертиза; претендира за юрисконсултско възнаграждение и представя подробна писмена защита.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. – ГРАД приема следното.

Жалбата е процесуално допустима, за да бъде разгледана по същество.

Основната дейност на [фирма] е управление на недвижими имоти, вкл. наемане и

отдаване под наем на сгради, помещения, търговия с недвижими имоти и др. Едноличен собственик на капитала и управител е Д. И. К..

Със Заповед за възлагане на ревизия, № Р-22221118001982-020-001/03.04.2018 г., издадена от орган по приходите на длъжност „началник Сектор „Ревизии, връчена по електронен път, чрез активиране на електронна препратка на 26.04.2018 г., е възложена ревизия на [фирма], по ЗДДС, за периодите от 01.08.2016 г., до 31.08.2017 г. Изготвен е Ревизионен доклад № Р-22221118001982-092-001/01.11.2018 г., връчен по реда на чл. 32 ДОПК, на 20.12.2018 г. Срещу доклада не е подадено възражение. Издаден е РА № Р-22221118001982-091-001/16.01.2019 г., от П. Т. П. – възложител на ревизията и Л. Д. П. - главен инспектор по приходите, при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Ревизионният акт е връчен по електронен път, на 08.03.2019 г. С него е отказано да бъде признато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 44 500 лв., за данъчен период м. 08.2017 г., по фактура № 1...4/30.08.2017 г., издадена от [фирма], като е начислена и лихва за забава - б 180, 91 лв. В тази част дружеството е оспорило акта, като в жалбата не са изложени конкретни възражения конкретни възражения и не са представени нови доказателства. С Решение № 923/31.05.2019 г. решаващият административен орган е потвърдил ревизионния акт. Процесуалните действия на ревизиращите органи са описани подробно в доклада и са възприети изцяло от издателите на ревизионния акт. Резултатите от насрещните проверки и събраните доказателства, са дали основание и на ответника, в производството по Глава осемнадесета ДОПК да приеме, че в оспорената част ревизионният акт е доказан и обоснован, поради това, че: липсват доказателства, както за изпълнението на чл. 25, ал. 7 ЗДДС, така и на чл. 69, ал. 1, т. 1 с. з. Това заключение, което Съдът изцяло споделя, е обосновано с наличието на следните факти.

Собственикът на капитала на дружеството – жалбоподател - Д. И. К. е собственик и на [фирма], от името на което е издадена спорната фактура № 1...4/30.08.2017 г., с предмет „аванс“. Д. И. К. е имал комуникация с ревизиращите органи, но по време на ревизионното производство, както и пред решаващия административен орган не е представил относими към предмета на фактурата доказателства. Спорната фактура била изисквана, както от жалбоподателя (ИПДПОЗЛ №Р-22221118001982-040-001/11.04.2018 г.), така и от доставчика, при опита да бъде извършена насрещна проверка, но не била представена. Не са представени доказателства, които да сочат за какви търговски отношения се касае. Предметът на фактурата: „аванс“ предполага наличието на платежни документи, удостоверяващи плащането му, както и на доказателства за последващо реализиране на конкретна, облагаема доставка, във връзка с документираното плащане на аванс аванс. Каза се по - горе, че за първи път с жалбата до Съда са представени, заверени (вероятно от адвоката – автор на жалбата) копия на: процесната фактура; договор от 01.08.2017 г., между [фирма] и [фирма], подписан и за двете страни от Д. К., за изготвяне „маркетингова стратегия за реклама в интернет“; договор от 07.08.2017 г., между [фирма] и [фирма], с който пък първото дружество превъзлага изготвянето на „маркетингова стратегия за реклама в интернет“; фактура от 30.08.2017 г., за платен аванс по договора от 07.08.2017 г. Тези доказателства се оспорват от пълномощника на ответника. Съдът намира основания да не ги кредитира, като писмени доказателства. В тази връзка и в съответствие с общото правило на чл. 154, ал. 1 ГПК, вр. § 2 ДР ДОПК защитата на жалбоподателя имаше тежестта да установи и докаже,

че новопредставените, частни документи се ползват с материална доказателствена сила (арг. чл. 180, чл. 181 ГПК).

Такова доказване не бе проведено по време на съдебното производство.

Основателно обаче е жалбоподателското възражение за нищожност на Ревизионен акт № Р-222211180001982-091-001/16.01.2019 г., поради неподписването му надлежно, от съответните издатели, при положение, че връчването е било извършено „с електронно съобщение, при използване на квалифициран електронен подпис на органа по приходите“, по смисъла на чл. 29, ал. 4 ДОПК (в редакцията, в сила до 31.12.2020 г.). В тази връзка Съдът изцяло кредитира приетите по делото две заключения на съдебната техническа експертиза, тъй като те отговарят конкретно, ясно и точно на поставените въпроси, и не оставят съмнение, относно правилността на изводите. Възраженията на ответника за обратното, не се споделят от Съда.

Нищожността на административен акт е предпоставена от точното изпълнение на установените изисквания за валидност, които са свързани с формата и съдържанието му (арг. чл. 59, ал. 1, ал. 2 АПК), като: липса на съществени реквизити, пълна липса на мотиви. Нищожен по дефиниция е и акт, издаден от материално и процесуално некомпетентен административен орган. За съдържанието (форма и реквизити) на ревизионен доклад разпоредбата на чл. 117, ал. 2 от специалния закон - ДОПК въвежда същите изисквания, включително (т. 1, т. 10) имена и длъжности на съставителите, подписи на същите. В същия смисъл са и изискванията за форма и съдържание на ревизионния акт, определени с чл. 120, ал. 1 ДОПК. Подписване на акта от органите по приходите, които са го издали ги идентифицира, именно като автори и ги ангажира със съдържанието му. Идентифицирането на издателите е от решаващо значение за преценката, дали към момента на постановяване на административния акт те са разполагали с материалната компетентност да сторят това. Според чл. 29, ал. 4 ДОПК (в относимата редакция) „съобщенията могат да се връчват чрез изпращане по телефакс или с електронно съобщение при използване на квалифициран електронен подпис на органа по приходите“. По аргумент от чл. 33 ДОПК заповедите за възлагане на ревизии, ревизионните доклади и ревизионните актове също може да бъдат връчвани по реда на чл. 29, ал. 4 - „с електронно съобщение, при използване на квалифициран електронен подпис на органа по приходите“. Алинея 6 на чл. 30 (редакцията, в сила до 31.12.2020 г.) регламентира условията за редовност на връчването на електронно съобщение: „когато адресатът изпрати потвърждение за получаването му чрез обратно електронно съобщение, активиране на електронна препратка или изтеглянето му от информационната система на компетентната администрация, а съдържанието на електронното съобщение се удостоверява чрез заверена от органа по приходите разпечатка на записа в информационната система“. Когато ЗВР, РД и РА са издадени в писмена форма и са връчени на ревизираното лице, на хартиен материален носител на информация, те следва да са подписани от издателите със саморъчен подпис/подписи (чл. 120, ал. 1, т. 8 ДОПК). Тогава, когато ЗВР, РД и РА, са били съобщени, като електронни документи (както е в случая), „с електронно съобщение, при използване на квалифициран електронен подпис на органа по приходите“, на изследване подлежи, дали: издателите на актовете са притежавали квалифициран електронен подпис; използван ли е редовно (надлежно) съответният подпис. За отговорите на тези въпроси са относими: Законът за електронния документ и електронните удостоверителни услуги (ЗЕДЕУУ), и изцяло транспонирания с този закон 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).

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, ал. 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 титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва“. „Усъвършенстван електронен подпис“ (чл. 3, ал. 11 от Регламента) означава „електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в член 26 („свързан е по уникален начин с титуляря на подписа; може да идентифицира титуляря на подписа; създаден е чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярят 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, ал. 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“. Това означава, че за да е редовно подписан един електронен документ с електронен подпис, следва да има данни (следи) „в електронна форма, които да са добавени към други данни в електронна форма или да са логически свързани с тях, и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва“ – чл. 3, ал. 10 от Регламента. 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“. Изпълнението на вече цитираното изискване на чл. 3, ал. 10 от Регламента, касаещо електронния подпис означава да съществуват безспорни данни за свързаност между съответните електронни подписи и електронните документи (в случая – ЗВР, РД, РА), за които се твърди, че са подписани с тези подписи, както и да е била извършена услугата по квалифицирано валидиране на квалифицираните електронни подписи, при условията на чл. 33, ал. 1 от Регламента. Вещото лице отрича свързаност между съответните електронни подписи и електронните документи, като сочи в заключителната част на първото заключение (л.л. 270-286 от делото), че:

1. „на 01.11.2018 г., в 12:08 часа, в електронната пощенска кутия на жалбоподателя е получено електронно писмо, изпратено от орган на НАП, чрез което са връчени документи по електронен път, сред които е Ревизионен доклад № Р-22221118001982-092-001 /01.11.2018 г.; в електронното писмо има линк, от който да се изтеглят документите, който към момента на работа по експертизата не е активен и документите не могат да бъдат изтеглени; на електронния документ не се визуализира

информация за валидирането на подписа на лицето, което го е подписало, към момента на подписване, както и информация за всяка следваща промяна в документа, след датата на валидирането/подписването; не е спазено изискването на Регламент (ЕС) № 910/2014; Ревизионен Доклад № Р-22221118001982-092-001/ 01.11.2018 г. не може да бъде изтеглен, следствие на което не може да бъде проверен, дали е бил подписан с квалифициран електронен подпис“;

2. „на 16.01.2019 г., в 16:25 часа, в електронната пощенска кутия на жалбоподателя е получено електронно писмо, изпратено от орган на НАП, чрез което са връчени документи по електронен път, сред които е Ревизионен акт № Р-22221118001982-091-001 /16.01.2019 г.; в електронното писмо има линк, от който да се изтеглят документите, който към момента на работа по експертизата не е активен и документите не могат да бъдат изтеглени; на електронния документ не се визуализира информация за валидирането на подписа от лицето, което го е подписало, към момента на подписване, както и информация за всяка следваща промяна в документа, след датата на валидирането/подписването; не е спазено изискването на Регламент (ЕС) № 910/2014; Ревизионен Акт № Р-22221118001982-091-001/16.01.2019 г. не може да бъде изтеглен, следствие на което не може да бъде проверен, дали е бил подписан с квалифициран електронен подпис“.

Според второто експертно заключение (л.л. 294-325), изготвено по възлагане от адвоката на оспорващото дружество, след възражения от юрисконсулта на ответника:

1. проверката при [фирма], предоставящо електронното устройство за електронен подпис „В-trust“ показва, че Заповед за възлагане на ревизия № Р-22221118001982-020-001/03.04.2018 г. не е подписана с електронен подпис;
2. от съдържанието на стр. 8, на електронния документ Ревизионен акт № Р-22221118001982-091-001/16.01.2019 г. ясно се вижда, кой е изготвил документа, но не се вижда информация, че да е подписан с квалифициран електронен подпис.
3. проверката при [фирма], предоставящо електронното устройство
4. за електронен подпис „В-trust“ показва, че Ревизионен акт № Р-22221118001982-091-001/16.01.2019 г. не е подписан с квалифициран електронен подпис. Същата констатация се отнася и за РД № Р-22221118001982-092-001/01.11.2018 г.

Изследваните файлове, с разширение р7s съдържат името на оригиналния файл, контролна сума, компютърното време и други атрибути; връзката между двата файла, може да се установи само по името на оригиналния файл, което е записано във файла р7s, като самият формат на файла р7s не носи информация за съдържанието на електронния документ, а само контролна сума за него. Липсата на връзка между файловете не позволява да бъде открита всяка следваща промяна (по смисъла на чл. 26 от Регламента – изискванията към усъвършенстваните електронни подписи), тъй като при промяна на оригинала, това няма да се отрази във файла р7s“. С други думи, при не е било извършено квалифицирано валидиране от издателите, съответно на ЗВР, РД и РА, на електронните подписи, към датата на подписване на всеки от процесните документи, тъй като начинът, по който са генерирани файловете не отговаря на изискванията на член 33, вр. член 32 от Регламента“, съдържанието на които бе цитирано по – горе.

В обобщение на изложеното, относно процесните: Ревизионен акт № Р-22221118001982-091-001/16.01.2019 г.; РД №

Р-22221118001982-092-001/01.11.2018 г. и ЗВР № Р-22221118001982-020-001/03.04.2018 г. не са на лице безспорни данни за свързаност, със съответните електронни подписи и не е била извършена услугата по квалифицирано валидиране на квалифицираните електронни подписи, при условията на чл. 33, ал. 1 от Регламента. Това означава, че ревизионният акт не съответства на изискванията за форма, защото не е бил подписан - не съдържа задължителния, съгласно чл. 120, ал. 1, т. 8 ДОПК реквизит „подписи на органите по приходите, издали ревизионния акт“. Не са били подписани валидно и актовете (ЗВР, РД), въз основа на които е образувано ревизионното производство и съответно е издаден ревизионният акт. Неизвършването на надлежно подписване на ревизионния акт с квалифицирани електронни подписи от органите по приходите, които са посочени като негови издатели, не позволява да бъде установено по категоричен начин, че именно те са авторите на текстовете, съставляващи съдържанието и диспозитива на акта. На това основание, Ревизионен акт № Р-222211180001982-091-001/16.01.2019 г. представлява нищожен индивидуален административен акт, който не е породил и не може да породи присъщите правни последици, свързани с установяване и погасяване на определените с него данъчни задължения. Нищожността следва да бъде прогласена от настоящия съдебен състав.

Водим от горните съображения и на основание чл. 172, чл. 172а АПК, Административен съд София - град, 14^{-ти} състав,

Р Е Ш И:

ПРОГЛАСЯВА по жалбата от [фирма] НИЩОЖНОСТТА на Ревизионен акт № Р-222211180001982-091-001/16.01.2019 г., издаден от органи по приходите, при ТД на НАП – С., потвърден от директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. с Решение № 923/31.05.2019 г., относно отказано право на приспадане данъчен кредит, в размер на 44 500 лв. и лихви - 6 180, 91 лв.

Решението подлежи на обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14 - дневен срок от съобщаването на страните.

СЪДИЯ: