

РЕШЕНИЕ

№ 2860

гр. София, 10.06.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 14 състав, в публично заседание на 02.03.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Пламен Горелски

при участието на секретаря Илияна Янева и при участието на прокурора Яни Костов, като разгледа дело номер **468** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е проведено на основание чл. 128, ал. 1, т. 1, предл. четвърто, вр. чл. 149, ал. 5, вр. чл. 148 от Административнопроцесуалния кодекс, вр. Глава петнадесета ДОПК.

Делото е образувано, във връзка с искова молба (искане) от [фирма], с искане да бъде обявена нищожност на Ревизионен акт № Р-22220418002506-091-001/29.10.2018 г., издаден от органи по приходите, при Териториална дирекция на НАП – С.. С Решение № 1933/12.12.2018 г. директорът на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. е оставил без разглеждане, като просрочена жалбата от дружеството, срещу ревизионния акт, подадена по реда на Глава осемнадесета ДОПК (чл.чл. 152-155).

Дружеството – ищец е представлявано от упълномощен адвокат, който: поддържа искането; ангажира писмени доказателства и заключение на съдебнотехническа експертиза; претендира възстановяване разноски за водене на делото, съгласно списък; представя допълнително писмена защита.

Ответникът, посредством юрисконсулт: оспорва искането, намирайки го за неоснователно и недоказано; оспорва заключението на техническата експертиза; претендира за юрисконсултско възнаграждение и възразява за прекомерност на адвокатското.

Прокурорът при Софийска градска прокуратура дава заключение за неоснователност на искането, приемайки, че ревизионният акт е издаден от компетентни органи.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. – ГРАД приема, че исковата молба е процесуално

допустима за разглеждане, предвид чл. 149, ал. 5, вр. чл. 148 АПК и факта, че РА № Р-22220418002506-091-001/29.10.2018 г. е влязъл в законна сила, след като не е бил оспорен с редовна жалба. Не е единна съдебната практика относно това, разполага ли решаващият административен орган в производството по Глава осемнадесета ДОПК, включително с правомощието да обяви нищожност на РА, при положение, че такова не е сред изрично изброените в чл. 155, ал. 2, вр. ал. 1 ДОПК. Този спор обаче касае само случаите, при които решаващият орган е прогласил нищожност на РА, след което е подадена жалба пред Съда и се поставя въпросът за процесуалната допустимост на тази жалба, с оглед изискванията на чл. 156, ал. 3 ДОПК. С други думи, настоящият съдебен състав приема, че липсата на изрично произнасяне от страна на директора на Дирекция „ОДОП“ – С. по искане за обявяване нищожност на РА № Р-22220418002506-091-001/29.10.2018 г. не е пречка такова искане да бъде разгледано от Съда, по реда на чл. 149, ал. 5, вр. чл. 148 АПК.

РА № Р-22220418002506-091-001/29.10.2018 г. (л. 93 от делото) е издаден, въз основа на РД (л. 82), след възлагане на ревизия, със Заповед № Р-22220418002506-020-001/26.04.2018 г. (л. 79), издадена от А. Г. М., в качеството ѝ на заместник на Р. Г. Я. – началник сектор. Заповедта за възлагане е изменена със Заповед № Р-22220418002506-020-002/02.08.2018 г. (л. 77), която е издадена от Р. Я. – началник на сектор. И двете заповеди са били съобщени на адресата по „електронен път“, чрез изпращането ѝ на електронен адрес, за което ответникът е представил съответните удостоверения (л. 78, л. 81). Ревизионният доклад и ревизионният акт са връчени (съобщени) по същия начин (удостоверения на л. 92 и л. 101). Ищецът твърди само този начин на връчване, а ответникът не оспорва това твърдение, съответно не представя доказателства да е връчил надлежно административните актове на хартиен носител, с положени графични подписи на издателите или да съществуват подписани по този начин актове.

С искането, предмет на делото - вх. № 36639/21.12.2018 г. ищецът обосновава становището си за нищожност на ревизионния акт с обстоятелството, че ЗВР, РД и РА, връчени на електронния адрес на дружеството, не съдържат подписи на издателите им. Линията на защита, проведена в съдебното производство е за установяване и доказване, че изброените административни актове не са били подписани и с електронни подписи. В представената писмена защита са изложени подробни аргументи, за това, че: заповедите за възлагане на ревизията, ревизионният доклад и ревизионният акт са нищожни, защото: 1. не съдържат положени подписи, като не са подписани валидно и с електронни подписи; 2. двете заповеди за възлагане на ревизията са издадени от материалнонекомпетентни органи по приходите, тъй като: а) П. Н. Г. и А. А. М. (съставителите на РД) не са били редовно преназначени на длъжностите, защото това не е извършено от изпълнителния директор на НАП (чл. 13, ал. 1 ЗНАП), който не е делегирал правомощията си на орган по назначаване на държавните служители (чл. 6, ал. 3 ЗДСл.); б) А. Г. М., издала ЗВР № Р-22220418002506-020-001/26.04.2018 г., в качеството на заместник на Р. Г. Я. – началник сектор не е била надлежно оправомощена да изпълнява задълженията на същия началник Сектор „Ревизии“, защото заповедта за това (л. 73 от делото) е издадена от директора на ТД на НАП, който не е орган по назначаване на държавния служител; същото се отнася и за заповедта, с която Р. Г. Я. е бил преназначен на длъжността „началник сектор“.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. – ГРАД приема по същество следното.

Неоснователни са възраженията на ищеца, касаещи нищожността на ЗВР, на заповедите за промяна служебния статус на издателите на двете ЗВР и на тези, издали РД и РА, по причина, че директорът на ТД на НАП – С. не е имал правомощия на орган по назначаване/преназначаване на държавните служители и следователно възложителят на ревизията, съставителите на РД и издателите на РА са били материално некомпетентни. Налична е Заповед № ЗЦУ-807/08.07.2015 г., подписана от изпълнителния директор на НАП, с която е възложил правомощията си по чл. 13, ал. 1 ЗНАП на орган по назначаване, на териториалните директори, на основание чл. 6, ал. 3 от Закона за държавния служител. От това следва категоричният извод, че възложителят на ревизията, съставителите на РД и издателите на РА са били материално компетентни, с оглед изискванията на: чл. 112, ал. 2, т. 1, чл. 113, ал. 1, т. 2 и ал. 6 ДОПК (Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП – С. – л. 74); чл. 119, ал. 2, изр. първо ДОПК. В подкрепа на този извод са представените от страна на ответника заповеди (л.л. 140-144 от делото).

Основателен обаче е искът, досежно твърденията за нищожност на процесните административни актове, вкл. на Ревизионен акт № Р-22220418002506-091-001/29.10.2018 г., поради неподписването им 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 тази връзка Съдът изцяло кредитира приетото по делото заключение на съдебната техническа експертиза, тъй като отговаря конкретно, ясно и точно на поставените въпроси, и не оставя съмнение относно правилността на изводите.

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 „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 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 със саморъчен подпис/подписи (чл. 120, ал. 1, т. 8 ДОПК) от издателите. 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 експертизата, че: 1. предадените за изследване файлове с разширение p7s 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 p7s, като самият формат на файла p7s не носи информация за съдържанието на електронния документ, а само контролна сума за него; 2. „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 p7s“. Отговорът на въпрос № 3 обобщава предходните отговори: „не е извършено квалифицирано валидиране от издателя 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: ЗВР № Р-22220418002506-020-001/26.04.2018 г. (л. 79) и Заповед № Р-22220418002506-020-002/02.08.2018 г. (л. 77); РД № Р-22220418002506-092-001/09.10.2018 г.; Ревизионен акт Ревизионен акт № Р-22220418002506-091-001/29.10.2018 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 Ревизионен акт № Р-22220418002506-091-001/29.10.2018 г. не съответства на изискванията за форма, защото не е бил подписан - не съдържа задължителният, 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-22220418002506-091-001/29.10.2018 г. представлява нищожен индивидуален административен акт, който не е породил и не може да породява присъщите правни последици, свързани с установяване и погасяване на определените с него данъчни задължения. Нищожността следва да бъде прогласена от настоящия съдебен състав.

При този изход на спора ответникът дължи да възстанови на ищеца разносните за водене на делото и заплатено възнаграждение за едни адвокат. Представени са доказателства (л.л. 186 - 190) за заплатено адвокатско възнаграждение, в размер на 1 560 лева, което Съдът, споделяйки направеното от ответника възражение по чл. 78, ал. 5 ГПК намира за прекомерно, съобразно действителната фактическа и правна сложност на делото. Поради това Съдът, като отчита процесуалната активност на адвоката, определя 1 000 лева размер на адвокатското възнаграждение, който следва да бъде възстановен на ищеца, предвид чл. 143, ал. 1 АПК, вр. чл. 8, ал. 3 от Наредба № 1/2004 г. на Висшия адвокатски съвет.

Водим от горните съображения и на основание чл. 172, чл. 172а, чл. 143, ал. 1

АПК, Административен съд София - град, 14^{-ти} състав,

Р Е Ш И:

ПРОГЛАСЯВА по искането от [фирма] НИЩОЖНОСТ на РЕВИЗИОНЕН АКТ № Р-22220418002506-091-001/29.10.2018 г., издаден от органи по приходите, при Териториална дирекция на НАП – С..

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика” – С. да заплати на [фирма], ЕИК:[ЕИК], представляван от управителя С. Г. П. разноските за водене на делото и възнаграждение за един адвокат, в общ размер на 1 350 лв. (хиляда и триста, и петдесет лева).

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

СЪДИЯ: