

РЕШЕНИЕ

№ 1930

гр. София, 16.03.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 73 състав,
в публично заседание на 19.02.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Елеонора Попова

при участието на секретаря Кристина Българиева, като разгледа дело номер **12440** по описа за **2018** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156– чл. 161 от Данъчно- осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба от [фирма], ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-22221017004988-091-001/26.03.2018 г. в частта му, потвърдена с Решение №1411 от 13.09.2018 г. на директора на дирекция „ОДОП“- [населено място] при ЦУ на НАП. В жалбата се релевират доводи, че РА е незаконосъобразен, необоснован и в противоречие с материалноправните и процесуални разпоредби на ЗДДС и ДОПК. Допуснато било установяване на задължения с ревизионния акт, въз основа на необосновани твърдения, довели до формиране на правни изводи без доказателства, базирани на предположения и некоректни изчисления без математическа логика и последователност в противоречие както с констатациите на ревизиращите, изложени в Ревизионен доклад (РД) Р-22221017004988-092-001 от 29.01.2018 г., така и с фактическата обстановка и с материалноправната и процесуална уредба. Излагат се подробни аргументи в тази насока. Моли съда, оспорваният Ревизионен акт да бъде отменен.

В съдебно заседание жалбоподателят чрез процесуален представител поддържа жалбата. Моли съда да прогласи нищожността на обжалвания РА, поради неспазване на законовата форма и некомпетентност на органа. Алтернативно пледира РА да бъде отменен като незаконосъобразен. Претендира разности. Подробни съображения относно нищожност на оспорвания акт излага в писмени бележки, а относно незаконосъобразност на същия препраща към доводите изложени в жалбата.

Ответникът– директорът на Дирекция ”Обжалване и данъчно-осигурителна практика”, чрез процесуалния си представител оспорва жалбата и моли същата да бъде отхвърлена като неоснователна и недоказана, включително и в частта на допълнително релевираните в хода на съдебното производство възражения за нищожност на акта. Претендира възстановяване на направените по делото разноски, съгласно представен списък. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Излага подробни съображения в подкрепа на тезата си в писмен вид.

Административен съд София– град, Трето отделение, 73- ти състав, като обсъди доводите на страните и доказателствата по делото, съобразно закона и вътрешното си убеждение, намира за установено от фактическа страна следното:

Ревизионното производство е образувано с издаването на Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221017004988-020-001/31.07.2017 г., /л. 33/, връчена на 17.08.2017 г. /л.81/, за установяване на задълженията за данък върху добавената стойност (ДДС) за периодите от 01.07.2015 г. до 31.12.2015 г. Заповедта е издадена от компетентен орган по приходите от Т. И. Т.– началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП- С. /вж. Заповед № №РД-01-803/07.06.2017 г., т.20, издадена от директора на ТД на НАП– С. на л. 30-32 от делото/. Със същата заповед е определен срок за извършване на ревизията- три месеца, считано от датата на връчване на ЗВР. Видно от удостоверение за извършено връчване по електронен път в ИС „Контрол“ /л.81/ заповедта е връчена чрез активиране на електронната препратка към съобщението на 17.08.2017 г. /л.81/.

Със Заповед №Р-22221017004988-020-002/16.11.2017г. и Заповед №Р-22221017004988-020-003/19.12.2017 г. /л. 36 и сл./, издадени от същото лице, е изменена Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221017004988-020-001/31.07.2017 г., като е променен периода на ревизията, а именно от 01.07.2015 г. до 30.11.2017 г. и е определен срок за приключване на ревизията до 17.01.2018 г. Същите заповеди са връчени съответно на 17.11.2017 г. и 21.12.2017 г. /л. 82, л.83/.

На 29.01.2017 г., след срока по чл. 117, ал. 1 ДОПК, е издаден Ревизионен доклад /РД/ №Р-2222101700498 8-092-001/29.01.2018 г., от ревизиращите органи, определени с посочената по– горе ЗВР. РД е връчен на ревизираното лице на 30.01.2018 г. /л. 84/.

С молба вх.№53-00-1306/09.02.2018 г. /л.39, том 2/ от [фирма] е поискано срокът за подаване на възражение срещу РД да бъде максимално продължен, с цел правилно ангажиране на защитата. Връчено е Уведомление №Р-22221017004988-РУС-001 от 12.02.2018 г., с което срокът за подаване на възражения е продължен до 12.03.2018 г. От дружеството не е подадено възражение срещу констатациите в РД в срока на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизионното производство завършва с Ревизионен акт №Р-22221017004988-091-001/26.03.2018 г., издаден от Т. И. Т. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С.- орган, възложил ревизията /съгласно Заповед №РД-01-803 от 07.06.2017 г./ и Л. Д. П., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С.- ръководител на ревизията. РА е връчен на ревизираното лице на 26.03.2018 г. /л.85/. Със същия на дружеството са установени допълнителни задължения по ЗДДС в общ размер на 354 208.89 лв. и лихва в размер на 45 901.92 лв. за отделните данъчни периоди от м. 07.2015 г. до м. 02.2016 г.. от м. 04.2016 г. до м. 07.2016 г.. от м. 09.2016 г. до м. 01.2017 г.. м. 03.2017 г. и от м. 05.2017 г. до м. 11.2017 г.

Процесният РА е оспорен по административен ред с депозирана от [фирма] в срок жалба с вх. №53-03-813/10.04.2018 г. /л. 86/.

С Решение № 1411/13.09.2018 г. на директор на Дирекция „ОДОП” при ЦУ на НАП–С. /л. 20/ е изменен Ревизионен акт №Р-22221017004988-091-001/26.03.3018 г., издаден от Т. И. Т.- орган, възложил ревизията, и Л. Д. П.- ръководител на ревизията, в оспорената част, като установения с РА резултат по ЗДДС за периода м. 11.2017 г. в размер на 36 950.62 лв. е определен на 12 047,90 лв., ведно със съответните лихви. Със същото Решение е потвърден РА, в частта на допълнително установените задължения по ЗДДС за отделните данъчни периоди от м. 07.2015 г. до м. 02.2016 г., от м. 04.2016 г. до м. 07.2016 г., от м. 09.2016 г. до м. 01.2017 г., от м. 03.2017 г. до м. 11.2017 г., ведно със съответните лихви. И е оставена без разглеждане жалбата, подадена от [фирма] в останалата част, като недопустима и е прекратено производството по жалбата в тази част. Решението е връчено на жалбоподателя на 01.10.2018 г. /л.29/.

По делото са приобщени административната преписка и останалите ангажирани от страните писмени доказателства.

Видно от приетото по делото заключение по назначената и извършена в хода на съдебното производство Съдебно-техническа експертиза на вещото лице А. А. предадените за изследване файлове с разширение р7s не носят информация за съдържанието на електронния документ, а само контролна сума за него. Според вещото лице, не е извършено квалифицирано валидиране от издателя на електронните подписи към датата на подписване на всеки от процесните документи, тъй като начина по който са генерирани файловете не изпълняват изискванията на чл.33, вр. чл.32 от Регламента. Същият е категоричен, че квалифицираният електронен подпис трябва да е свързан по уникален начин с титуляра, да може да идентифицира титуляра на подписа, да е свързан с данните, които се подписват с него по начин, по който позволява да бъде открита всяка последваща промяна. На нито един от текстовите документи /във формати .docx и .pdf/, съдържащи се в оптичния носител експерта не установил подписване с КЕП /квалифициран електронен подпис/. В петте броя архиви, вещото лице установило седем файла с разширение .р7s, които съдържат данни за електронни подписи, съдържат дата и час на създаване, който е взет от локалната компютърна система, но не съдържат удостоверение за точно време-timestamp.

В резултат на изискана от съда справка от [фирма] е предоставена информация за издадени удостоверения, валидни към изрично посочените дати на издаване на съответните актове в хода на ревизията на Т. Т., Л. П. и М. Ц., като са приложени и удостоверения за КЕП, възпроизведени на хартиен носител /л.282-297/.

От последваща справка от Борика“ АД /л.313/ е видно, че до доставчика на удостоверителни услуги не достига информация относно използването на издадените от него квалифицирани електронни подписи. По тази причина същата не се съхранява от доставчика. В същата се сочи, че квалифицираният електронен подпис не може да притежава качеството „квалифициран“ ако за него не е издадено квалифицирано удостоверение, като за изброените актове на НАП „не могат да бъдат предоставени квалифицирани удостоверения за електронен подпис по смисъла на чл.3, т.15 от Регламент 910, защото такива не съществуват“. Соочи се още, че услугата за квалифицирано валидиране се предоставя след сключен договор с доставчика на удостоверителни услуги и изграждане на необходимите за автоматизираното предоставяне на процеса от валидирането комуникации и интерфейси. В писмото е

посочено още, че валидиране на електронен подпис може да бъде извършено от всеки потребител по неавтоматичен способ- чрез публично достъпна услуга на уеб сайта b-trust.bg.

Видно от назначената и приета по делото допълнителна и повторна Съдебна Компютърно- техническа експертиза на вещото лице С., всеки електронен подпис /от представените по делото/ е свързан с подписан с него файл /от процесните документи/. Процесните електронни документи са подписани по метода „Detached“ подпис, т.е. електронните подписи са отделни файлове от подписания документ. На всеки подписан електронен документ отговаря един или два положени detached електронни подписи. При нанасянето на каквато и да е промяна във вече подписан документ, проверката на подписите показва, че по файла е била извършена промяна. Според вещото лице в конкретния случай е използван формат за подписване CAdES. Това е формат, който изпълнява изискванията в европейски стандарт. Връзката между подписан документ и поставен електронен подпис се установява посредством специализиран софтуер, в случая е използван софтуер на доставчик на удостоверителни услуги Инфонотари. Според вещото лице удостоверенията за електронни подписи, издадени преди 2018 г., каквито в случая са използвани за подписването на електронните документи на НАП са квалифицирани, без значение, че в наименованието им липсват думите „квалифицирано удостоверение“. Те отговарят на изискванията на квалифицирани удостоверения. В документите представени от жалбоподателя според експерта липсвали файловете, представляващи електронни подписи. След разархивиране на всички файлове два от тях съвпадат с файлове /РД и РА/ със същото наименование и съдържание както от диска, представен по делото. Това означавало, че тези два документа са подписани с електронен подпис и не са били променяни след полагане на подписа. Вещото лице заключава, че РА и предхождащите го РД и заповеди са електронно подписани с квалифицирани електронни подписи. В обстоятелствената част на експертизата /л.5 от експертизата, т.15/ е посочено, че документите са подписани електронно вътрешно през системата на НАП.

От правна страна:

Жалбата е процесуално допустима като подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК, от лице, имащо правен интерес, срещу подлежащ на обжалване административен акт и след като е осъществено обжалването по административен ред, съобразно изискванията на чл. 156, ал. 2 ДОПК.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

На основание чл.117, ал.1, т.10 ДОПК ревизионният доклад следва да съдържа подписи на лицата, изготвили доклада, както съответно е заложено в чл.120, ал.1, т.8 от ДОПК ревизионният акт да съдържа подписи на органите, издали ревизионния акт. Съгласно чл. 3 от ЗЕДЕУУ електронен документ е електронен документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент /ЕС/ № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО /ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г./; като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ. По смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламента „електронен

документ“ означава всяко съдържание, съхранявано в електронна форма, по-специално текстови или звуков, визуален или аудио-визуален запис. Съгласно чл. 4 от ЗЕДЕУУ, автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма /чл.5 ЗЕДЕУУ/.

На основание чл. 13, ал. 1 ЗЕДЕУУ електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл. 3, т. 10 от Регламент (ЕС) № 910/2014. Съгласно чл. 3, т. 10 от Регламента „електронен подпис“ 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. Видно от цитираната разпоредба същият служи за установяване на авторството на електронното изявление. Съгласно чл.13, ал.3 ЗЕДЕУУ, който препраща към чл. 3, т. 11 от Регламента „квалифициран електронен подпис“ 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.

Разпоредбата на чл.13, ал. 4 ЗЕДЕУУ сочи, че квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. Съгласно Член 25 от Регламента, правната сила и допустимостта на електронния подпис като доказателство при съдебни производства не могат да бъдат оспорени единствено на основанието, че той е в електронна форма или че не отговоря на изискванията за квалифицирани електронни подписи. Правната сила на квалифицирания електронен подпис е равностойна на тази на саморъчния подпис. Квалифицираният електронен подпис, основан на квалифицирано удостоверение, издадено в една държава членка, се признава за квалифициран електронен подпис във всички други държави членки.

В конкретния случай видно от ангажираните по делото ЗВР, ЗИЗВР, РА в същите изрично е отразено, че са издадени от посочените в тях органи по приходите като електронен документ, а именно в края на документа се съдържа следното: Настоящият документ е издаден чрез ИС „Контрол“ като електронен документ, подписан с електронен подпис от: името на издателите, дата и символите, изобразяващи ел. подпис. Актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл. 30, ал. 6 от ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система.

С оглед разпореденото от законодателя в чл. 184, ал. 1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната.

Действително в диска, в архивираният файлове ЗВР, ЗИЗВР и РА, на края липсват условно казано „правогълника“, наличен на хартиените носители, със посоченото в предходния абзац съдържание, че документа е издаден чрез ИС „Контрол“ като електронен документ, както и липсват символите. Тук следва да се възприеме заключението на вещото лице С., описано по-горе, касаещо спецификата на Detached“ подписа, а именно, че електронните подписи са в отделни файлове от подписания документ. Факт е, обаче че при разпечатването на хартиения носител на

всеки от тези документи /ЗВР, ЗИЗВР и РА/ се вижда текста, че са издадени като електронни документи и подписани електронно, като се виждат съответните символи, визуализиращи самите електронни подписи на лица, за които има удостоверения, издадени им от Борика АД, приложени по делото. Видно е от съдържанието се в делото доказателства, приложени от Борика АД, че лицата, подписали ЗВР, ЗИЗВР и РА с електронен подпис, са притежавали сертификат, с валидност за периода на подписване на документа. Според чл. 28, ал. 1 от ЗЕДЕУУ доставчикът на удостоверителни услуги води електронен регистър /база данни/, в който публикува удостоверенията, които използва в дейността си като доставчик, издадените удостоверения и списъка на прекратените удостоверения. Следва да се отбележи за наличието и на публичен регистър, поддържан от доставчика на удостоверителни услуги и достъпен на адрес: <https://www.b-trust.org/bg>, където могат да се извършват справки относно наличието на издадено удостоверение за квалифициран електронен подпис.

Законът придава значение на подписан документ само на този електронен документ, към който е добавен квалифициран електронен подпис (чл. 13, ал. 3 ЗЕДЕУЕ), но допуска страните да се съгласят в отношенията помежду си да придадат на обикновения електронен подпис стойността на саморъчен. Когато посочените предпоставки са налице, създаден е подписан електронен документ. Неговата доказателствена сила е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ, а ако се касае за частен документ, той се ползва с такава сила само за авторството на изявлението (чл. 180 ГПК). Ако изявлението съставлява признание на неблагоприятни за автора обстоятелства, това увеличава доказателствената стойност на документа, но не му придава материална доказателствена сила. Такава законът признава само на подписаните официални документи - чл. 179, ал. 1 ГПК (в този смисъл Решение № 70 от 19.02.2014 г. по гр. д. № 868/2012 г. на ВКС, Определение № 546 от 12.06.2018 Г. по гр. д. № 4473/2017 Г. на ВКС).

Настоящият съдебен състав намира обаче, че изложеното до тук, касателно надлежното подписване на официален документ не се установи по отношение на издадения в хода на ревизионното производство Ревизионен доклад №Р-2222101700498 8-092-001/29.01.2018 г., издаден от ревизиращите органи, определени с посочената по-горе ЗВР /л. 39 и сл./. Следва да се има предвид, че констатираното издаване на РД след срока по чл. 117, ал. 1 ДОПК представлява несъществено процесуално нарушение, което не би могло да доведе до издаването на различен по съдържание РА и не влияе на законосъобразността на издадения такъв. Ето защо, то не може да бъде самостоятелно основание за неговата отмяна.

В конкретния казус, РД №Р-2222101700498 8-092-001/29.01.2018 г. е оформен като документ, който следва да бъде подписан със саморъчен подпис от посочените като негови издатели лица. За да приеме това съобрази, че за разлика от останалите посочени по-горе документи /ЗВР, ЗИЗВР и РА/, в представения по делото РД в надлежно завереното копие на последната страница фигурират изписани имената на издателите- Л. П.- ГИП, ръководител

на ревизията и М. Ц.- СИП и място за полагане на подписи/л.45 отзад/. В този ревизионен доклад обаче липсват подписи на органите, които се сочат като издатели. В него липсва и каквото и да е отбелязване относно издаването му като електронен документ и съответно подписването му с електронен подпис, включително цифрово изражение, което да индивидуализира с уникални символи издателите на доклада. Същото е видно и от другото приложено по делото копие на РД /л. 31 и сл. от преписката- том 2/, както и от позицията на процесуалния представител на жалбоподателя в хода на производството, който поддържа, че се касае за електронно подписване на РД, т.е. без физическо полагане на подписи от страна на издателите на хартиен носител. Неоснователно е твърдението на процесуалния представител на ответника, че електронният носител /диск/ съдържа подписан с квалифицирани електронни подписи екземпляр на РД. Действително от експертното заключение е видно, че каченият на електронния носител /диск/ доклад е идентичен с този, приложен по делото /от заключението на вещото лице С./, както и с екземпляра изпратен на ревизираното лице, жалбоподател в настоящото производство. Във всички екземпляри в РД е посочено място за полагане на саморъчни подписи с имената на лицата. И за разлика от останалите документи, анализирани по- горе /ЗВР, ЗИЗВР, РА/, при обективизирането на хартиен носител на РД липсва визуализация за издаване на документа като електронен и подписване с електронен подпис от кого и на коя дата, както и не се виждат символите, свързващи по несъмнен начин електронния документ с неговите издатели. Вещото лице С. в т.15, както бе посочено по- горе говори за подписване електронно вътрешно през системата на НАП. Вещото лице А. в съдебно заседание от 09.10.2019 г. /л.278/ е категорично, че е „нужно интернет свързване и този „detached“ подпис, за да бъде валиден, може да е подписано с „detached“, но той е невалидно, има 0 валидни подписи“. Действително, съдът няма експертни знания, но доколкото в ЗЕДЕУУ и Регламент (ЕС) № 910/2014 е налице нормативна уредба, и предвид ангажираните по делото доказателства следва да се приеме, че не бе доказано, че РД е издаден и подписан като електронен документ чрез ИС „Контрол“ при издаването му от посочените в него органи.

Остава неясно въпреки положените усилия по делото защо при положение, че се твърди от ответника, че всички документи- ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са подписани според изискванията на ЗЕДЕУУ и Регламент (ЕС) № 910/2014, чрез така нар. подпис „detached“, при който КЕП е в отделен файл от самия документ, то при хартиените носители всички документи с изключение на РД са с отразяване, че е електронен документ със съответните реквизити. При РД обаче това не е налице. Съдът не счита, че за да се установи дали един официален документ, какъвто несъмнено е ревизионния доклад е такъв, а за да има документ и то официален следва да е надлежно подписан от компетентен орган, респ. органи, трябва да се назначава експертиза. Следва факта, че един документ е електронен и електронно подписан да е видно от самия документ,

т.е. да се установява по небудещ съмнение начин.

При това положение не може да се направи категорично заключение, че РД е издаден и подписан именно като електронен документ чрез ИС „Контрол“.

Само по себе си обстоятелството, че органите са притежавали валидно удостоверение за квалифициран електронен подпис и че на диска има отделни файлове с подписи не е равносилно на подписан документ.

Тежестта на доказване е на органа, издал оспорвания административен акт. В случая не се доказва, че РД е надлежно подписан с електронен подпис като електронен документ, което е равносилно на липса на задължителен официален документ, предлагащ издаването на РА, съгласно разпоредбите на ДОПК.

Съгласно чл. 117, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК, ревизионният доклад се съставя от ревизиращия орган по приходите не по-късно от 14 дни след изтичането на срока за извършване на ревизията и трябва да съдържа имената и длъжността на органите, които го съставят; номера и датата на доклада; данни за ревизираното лице; обхвата на ревизията и другите обстоятелства от значение за извършването ѝ; извършените процесуални действия и установените факти и обстоятелства, и доказателствата за тях; направените фактически и правни изводи и основанията за тях; предприетите действия за обезпечаване на публичните вземания; предложение за установяване на задълженията и подписи на органите по приходите, съставили доклада. Подписът върху ревизионния доклад удостоверява, че волеизявлението е на съответния орган по приходите, а от доказателствена гледна точка удостоверява, че той е извършил определени процесуални действия, установил е определени факти и въз основа на тях прави съответното волеизявление. В случая със съставянето на ревизионния доклад въз основа на събраните доказателства органите, извършили ревизията, правят предложение за съдържанието на установителната и разпоредителната част на ревизионния акт, а в теорията и практиката се приема, че ревизионният доклад съдържа мотивите на съставения въз основа на него ревизионен акт на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК. Целта, както на саморъчно положените подписи, така и на електронните такива, е да удостоверяват по безспорен начин авторството на документа, като подписът следва да е положен върху него, какъвто безспорно не е настоящият случай. За съда е неясно защо при наличие на техническа невъзможност електронните подписи да бъдат положени върху документа, в случая върху РД, същият не е подписан със саморъчно положени подписи на органите по приходите. Когато ревизионният доклад не е подписан от нито един от органите, определени със ЗВР да извършат ревизията и да съставят ревизионния доклад, може да се направи извод, че въобще липсва издаден ревизионен доклад и констатации, въз основа на които да се издаде ревизионен акт. Предвид това не може да се приеме, че е налице официален документ, тъй като не може да се направи преценка, че същият е издаден от посочените в него длъжностни лица в кръга на службата му- чл. 179, ал. 1 ГПК (в този смисъл Решение № 5083 от 19.04.2018 г. по адм. дело № 11299/2017 г. на ВАС).

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като съблюдава дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му, следователно спазването на процесуалните разпоредби е основание за законосъобразност на РА. Като отчита различното значение на отделните процесуалноправни норми за реализацията на материалноправните предписания, разпоредбата на чл. 146, т. 3 от АПК въвежда критерия „същественост“, който да разграничи кое процесуално нарушение се отразява върху действителността на административните актове и кое- не. Доктрината и съдебната практика приемат за съществено това нарушение, което е повлияло или е могло да повлияе върху съдържанието на акта. Съставянето на ревизионен доклад е задължителен етап от ревизионното производство, същият е част от РА съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК и незаконосъобразността на това процесуално действие е съществено нарушение на процедурата по издаване на ревизионните актове. С оглед гореизложеното съдът приема, че когато РД не е подписан от нито един от органите, определени със ЗВР да извършат ревизията и да съставят ревизионния доклад, може да се направи извод, че въобще липсва издаден ревизионен доклад и констатации, въз основа на които да се издаде РА (в този смисъл Решение № 5824/04.05.2018 г. по адм. дело № 2031/2018 г. на ВАС, Решение №719 от 16.01.2020 г. по адм. Д. №8522/2019 г. на ВАС).

С тези мотиви настоящият съдебен състав намира допуснатото процесуално нарушение, съставляващо липса на валидно съставен ревизионен доклад, за съществено, което е довело до издаването на нищожен на РА като краен акт, с който приключва ревизията и на [фирма] са установени данъчни задължения. С оглед на изложеното жалбата се явява основателна, а Ревизионния акт – нищожен, поради липса на Ревизионен доклад.

При този изход на спора ответникът следва да заплати на жалбоподателя на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК направените по делото разноски в размер на 450 лева, от които държавна такса – 50 лева и 400 лева разноски за вещо лице.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София град, 73- ти състав

Р Е Ш И:

ПРОГЛАСЯВА ЗА НИЩОЖЕН по жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], Ревизионен акт № Р-22221017004988-091-001/26.03.2018 г. в обжалваната част, потвърдена с Решение №1411 от 13.09.2018 г. на директора на Дирекция ”Обжалване и данъчно-осигурителна практика”- С. при Централно управление на Националната агенция за приходите.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК], направените по делото разноски в общ размер на 450.00 /четиристотин и петдесет/ лева.

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

СЪДИЯ: