

РЕШЕНИЕ

№ 6475

гр. София, 18.11.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 21 състав, в публично заседание на 29.10.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Красимира Проданова

при участието на секретаря Кристина Петрова, като разгледа дело номер **7530** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производство по чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на С. К. П., ЕГН [ЕГН], срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221318001775-091-001/08.10.2018 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП - С., потвърден с Решение № 770/07.05.2019 г. на директора на Дирекция "ОДОП" - [населено място].

Жалбоподателят оспорва ревизионния акт, с искане за обявяване на неговата нищожност. Възраженията в жалбата са за допуснати съществени процесуални нарушения при издаване на акта. Сочи, че заповедта за образуване на ревизионното производство е издадена като електронен документ, но не е подписана с квалифициран електронен подпис на издателя ѝ, в съответствие с изискванията на чл. 13 от Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги /ЗЕДЕУУ/. С оглед това, не е налице образуване в съответствие със законовите изисквания, ревизионно производство. Излага съображения, че РД и РА също са издадени като електронни документи, но не са подписани с квалифициран електронен подпис от издателите им. Сочи, че чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК, респ. чл. 17, ал. 2 от същия кодекс, изрично изискват РА и РД да съдържат подписи на издателите им. Твърди, че липсата на подпис на някой от съставителите на РА, представлява съществено нарушение на административнопроизводствените правила,

което опорочава издадения акт и води до неговата нищожност. В тази връзка се позова на редица решения на ВАС. Конкретни доводи по съществуващото на спора не се излагат.

В съдебните заседания, жалбоподателят, чрез адв. И., поддържа жалбата и моли същата да бъде уважена. Прави искане РА да бъде отменен като издаден от некомпетентен орган по съображения, че не е подписан с квалифициран електронен подпис. Претендира разноси.

Ответникът - Директорът на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - [населено място] при ЦУ на НАП, чрез процесуален представител юр. К., оспорва жалбата, моли за потвърждаване на РА и претендира юрисконсултско възнаграждение. Не оспорва размера на претендирания адвокатски хонорар.

Административен съд София -град, след като обсъди оплакванията в жалбата, събраните доказателства, доводите на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, намира следното:

От фактическа страна:

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221318001775-020-001 от 26.03.2018 г., връчена по електронен път на 10.04.2018 г., изменена със ЗВР № Р-22221318001775-020-002/09.07.2018 г., издадени от М. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С.. Съгласно Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия за ангажиране на отговорност по чл. 19 от ДОПК, на С. К. П., в качеството ѝ на управител на [фирма], ЕИК[ЕИК] за задължения на дружеството:

- за данък върху доходите по трудови и приравнени към тях правоотношения за периодите от 01.12.2012 г. до 30.06.2015 г.,
- за ДОО - за осигурители за периодите от 01.12.2012 г. до 30.06.2015 г., за вноски за ЗО за периодите от 01.12.2012 г. до 30.06.2015 г. и
- за вноски за УПФ - за осигурители за периодите от 01.12.2012 г. до 30.06.2015 г.

Срокът за извършване на ревизията е до 10.08.2018 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221318001775-092-001/05.09.2018 г., в който са установени фактически констатации с предложените за установяване на задължения в общ размер на 37 347,55 лв., в т.ч:

- за данък върху доходите по трудови и приравнени към тях правоотношения в размер на 5502,56 лв. и лихви 2 454,10 лв.,
- за вноски за здравно осигуряване - за осигурители в размер на 5 621,50 лв. и лихви 2 544,58 лв.,
- за вноски универсален пенсионен фонд /УПФ/ - за осигурители в размер на 1 330,71 лв. и лихви 603,01 лв. и
- за държавното обществено осигуряване /ДОО/ - за осигурители в размер на 13 251,03 лв. и лихви 6039,96 лв.

Срещу ревизионния доклад не е подадено възражение.

Ревизията приключва с РА № Р-22221318001775-091-001/08.10.2018 г., издаден от М. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и В. И. С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, с който са потвърдени констатациите от РД.

РА е връчен по електронен път на 09.10.2018 г.

Същият е обжалван по административен ред с жалба вх. № 94-С-241 от 01.03.2019 г. по регистъра на ТД на НАП - С.. С Решение № 770/07.05.2019 г., решаващият орган - директорът на Дирекция "ОДОП"- [населено място] е отхвърлил жалбата, с която се иска прогласяването на РА за нищожен, като неоснователна.

Тъй като предметът на настоящето производство е искането на жалбоподателя да се прогласи РА за нищожен, поради съмнение в лицата, подписали ЗВР, РД и РА и без да се навеждат никакви доводи относно законосъобразността на проведената ревизия, то настоящият съдебен състав, намира че не следва да се възпроизвеждат фактическите обстоятелства, установени в хода на административното производство.

По искане на жалбоподателя по делото е допусната съдебно-техническа експертиза за установяване подписването с електронен подпис на издадените ЗВР, РА, РД и други заповеди в хода на ревизията от посочените в тях лица. Обобщено, заключението на вещото лице е, че посочените актовете са подписани с електронен подпис на съответните лица, без да се ангажира с категорично становище дали се касае за квалифициран електронен подпис.

При така установената фактическа обстановка съдът стигна до следните правни изводи:

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването. Оспорването, съставляващо установителен иск за нищожност на акта – чл. 149, ал. 5 АПК, приложим съобразно препращащото правило на § 2 ДР на ДОПК, не е ограничено със срок, поради което е ПРОЦЕСУАЛНО ДОПУСТИМА.

Разгледана по същество, тя е НЕОСНОВАТЕЛНА.

В доктрината е безспорно възприето разбирането, че основанията за оспорване на административните актове, дадени в чл. 146 АПК, са негативът на изискванията за тяхната законосъобразност, или на условията за валидното действие на административния акт. Те са нарушения на тези изисквания, формулирани бланкетно. Всъщност, основанията за оспорване са конкретните факти (действия или бездействия на административния орган) във всеки отделен случай. Ако, съпоставени с изискванията за законосъобразност на акта, сочат на тяхното нарушаване, тези факти се явяват като юридически факти, които или изключват възникването на целените с волеизявлението правни последици (нищожност), или пораждат право на отмяната им (унищожаемост на административния акт).

Отменителните основания по чл. 146 АПК могат да бъдат разделени в две групи: нарушения на административнопроизводствените правила в широкия смисъл на понятието (т. 1, 2 и 3) и нарушения на материалния закон (т. 4 и 5).

Административнопроизводствени са правилата, които регулират всички действия на административния орган и на страните по подготовката и издаването на административния акт, включително (и преди всичко) основните принципи по глава втора от АПК.

Компетентността на административния орган представлява кръга въпроси от сферата на изпълнителната власт, които той едновременно е овластен и задължен да решава. Конституцията в чл. 4, ал. 1 и АПК в чл. 4, ал. 1 прогласяват принципа на законоустановеност на компетентността на държавните, включително и административните, органи. Те могат да действат само въз основа на закона и в рамките на правомощията си, а актовете и действията им извън тях са винаги

нищожни - не пораждат правни последици. Без значение е дали е нарушена материалната, местната или компетентността на органа по степен.

Формата на административния акт е начинът, по който е обективизирано властническото волеизявление. За да породи правни последици, то следва да бъде направено само по предписания от съответния закон начин - писмено, устно или с конклюдентни действия. Във всички случаи, обаче, формата е за действителност на акта, а пълното ѝ неспазване го прави нищожен. Неспазването на отделни нейни реквизити, когато е писмена, води само до отменяемостта му.

Възражението на нищожност на РА № Р-22221318001775-091-001/08.10.2018 г. с обозначени издатели М. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., възложил ревизията и В. И. С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., ръководител на ревизията, се основава на нарушение на формата по чл. 120, ал. 1, т. 8 ДОПК, конкретно липса на волеизявление, на квалифицирани електронни подписи от органите по приходите, означени като негови издатели. Същото съображение е отнесено и към съставителите на РД № Р-22221318001775-092-001/05.09.2018 г. – ръководителя на ревизията В. И. С. и К. С. А. – член на екипа и ЗВР. Най - сетне, ревизията е ненадлежно възложена от оправомощения с т. I. 13 от Заповед № РД - 01 – 803 от 06.06.2017 г. на териториалния директор началник сектор на сектор "Ревизии" към дирекция "Контрол" при ТД на НАП – С., М. С. Х..

РА е издаден от органа по компетентни органи по смисъла на чл. 119, ал. 2 ДОПК – от възложителя на ревизията, който е бил надлежно оправомощен съгласно Заповед № РД-01-803 от 07.06.2017 г. (л. 13-15), и от ръководителя на ревизията. Спазени са изискванията за форма на РА, като същият съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 ДОПК. РА е издаден под формата на електронен документ и подписан с електронни подписи от издателите му. Противно на твърденията на процесуалния представител на жалбоподателя, съдът счита, че представените от ответника доказателства са достатъчни да обосновават извод, че същият е валидно подписан и доводите за нищожност на РА на това основание не могат да бъдат споделени.

На първо място, вещото лице безспорно е установило, че както всички заповеди, така и РД и РА са подписани с електронен подпис. Тезата на жалбоподателя е, че документите не са подписани с квалифициран електронен подпис. Видно от приложеното по делото писмо от доставчика на удостоверителни услуги [фирма], лицата М. С. Х., В. И. С. и К. С. А., подписали РД, РА и ЗВР, са притежавали удостоверения за квалифициран електронен подпис, валидни за периода на издаване на РА. В придружителното писмо на [фирма] изрично се посочва, че издадените на лицата удостоверения са такива по чл. 24 от ЗЕДПЕП и съдържат задължителната информация по чл. 24 от ЗЕДЕП. Доколкото удостоверенията са издадени от доставчика на удостоверителни услуги, а според него те се издават единствено като електронен документ, подписват се с електронния подпис на удостоверяващия орган, записва се на сигурен носител, и не подлежи на разчитане при пренасянето му на хартиен носител, съдът намира, че съвкупно разгледани, събраните доказателства са достатъчни да удостоверяват, че към датата на РА издателите му са притежавали валидни удостоверения за квалифициран електронен подпис и РА е надлежно подписан.

Неоснователно е единственото касационно оплакване за нищожност на РА поради недоказване на подписването на ЗВР, РД и РА с квалифициран електронен подпис.

В настоящия случай, ЗВР №P-22221318001775-020-001/26.03.2018 г. е подписана от М. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. и е материализирана като електронен документ на 26.03.2018 г. в 17:25 часа. При зареждане на удостоверението към файла с електронните подписи се установява, че КЕП на М. С. Х. е с валидност за периода от 05.12.2017 г. до 05.12.2018 г. Аналогично, РД № P-22221318001775-092-001/05.09.2018 г. е подписан от В. И. С., на длъжност главен

инспектор по приходите при ТД на НАП С. и К. С. А., на длъжност инспектор по приходите при ТД на НАП С. и е материализирана като електронен документ на 23.08.2018 г. в 17:21 часа. При зареждане на удостоверението към файла с електронни подписи се установява, че КЕП на В. И. С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. е с валидност за периода от 05.06.2018 г. до 05.06.2019 г., а този на К. С. А., на длъжност инспектор по приходите при ТД на НАП С. - от 22.01.2018 г. до 22.01.2019 г. РА № P-22221318001775-091-001/08.10.2018 г. е подписан от М. С. Х.,

на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. и В. И. С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., и е материализиран като електронен документ на 08.10.2018 г., в 15:58 часа. Периодът на валидност на КЕП на посочените органи по приходи е описан по-горе.

ЗВР, РД и РА са издадени под формата на електронни документи и са подписани с електронни подписи от издателите им, РА - съгласно чл. 119, ал. 2 ДОПК. Представените от ответника доказателства са достатъчни да се приеме, че тези документи са валидно подписани като електронни документи с квалифицирани електронни подписи.

Новата редакция на Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги /ЗЕДЕУУ//ДВ бр. 85/2017 г./, при дефинирането на понятията за електронен подпис и електронна удостоверителна услуга препраща към определенията на тези понятия в пряко приложимия 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/Регламента/. Съгласно съображение 49 от Регламента, с него се установява принципът, че правната сила на електронен подпис не може да бъде оспорена на основание, че той е в електронна форма или че не отговаря на изискванията за квалифициран електронен подпис. Този принцип е възпроизведен и в разпоредбата на чл. 25 от Регламента. Правната сила на електронните подписи обаче се определя от националното право, с изключение на изискването квалифицираният електронен подпис да има същата сила като саморъчния подпис. Същото е повторено и относно правната сила на електронния документ, съгласно съображение 63. Съгласно чл. 3, § 12 от Регламента, квалифициран електронен подпис означава усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на такъв подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи. Параграф 15 на същата разпоредба определя квалифицираното удостоверение за електронен подпис като удостоверение, издадено от доставчик/§ 20 на квалифицирани удостоверителни услуги, отговарящо на изискванията на Приложение I на Регламента. По чл. 25 от ЗЕДЕУУ, доставчикът на квалифицирани удостоверителни услуги издава квалифицирано удостоверение по искане на титуляря, съгласно изискванията на чл.

24, § 1 от Регламента. Съгласно чл. 25, ал. 5 от ЗЕДЕУУ доставчикът на удостоверителни услуги издава незабавно удостоверението посредством публикуването му в регистъра на удостоверенията.

Електронен документ по смисъла на чл. 3, ал. 1 от ЗЕДЕУУ 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, съдържащ електронно изявление.

Чл. 3, т. 35 от Регламент /ЕС/ № 910/2014 г. гласи, че електронен документ означава всяко съдържание, съхранявано в електронна форма, по - специално текстови или звуков, визуален или аудио - визуален запис. В ДОПК не се съдържат препратки към ЗЕДЕУУ по отношение на издаваните по реда на този кодекс документи, но в § 2 от ДР от ДОПК е посочено, че за неуредените в него случаи се прилагат разпоредбите на АПК и Гражданския процесуален кодекс /ГПК/. В чл. 184 от ГПК е записано, че в кръга на писмените доказателства са и електронните документи, поради което следва да се приеме, че процесният РА отговаря на изискванията за форма на документа по ГПК.

В случая, от публичния регистър, поддържан от доставчика на удостоверителни услуги [фирма] /вписан в регистъра на доставчиците на квалифицирани удостоверителни услуги, издаващи удостоверения за квалифициран електронен подпис, на сайта на Комисията за регулиране на съобщенията /и достъпен на адрес: <https://www.b-trust.org/bg>, може да се извърши проверка относно наличието за лицата, издали ЗВР, РД и РА на издадени удостоверения за квалифициран електронен подпис. Справката в този регистър е показала, че към датата на ЗВР, РД и РА подписаните ги лица са притежавали издадени и валидни удостоверения за квалифициран електронен подпис, съдържащи реквизитите по Приложение I от Регламента, включително указание, че удостоверението е издадено като квалифицирано удостоверение и идентификационен код.

Отделно от това, пред първоинстанционния съд е представено и писмо от доставчика на удостоверителни услуги [фирма] /л. 310-311 от делото/, съгласно което лицата, подписали РА, са притежавали удостоверения за квалифициран електронен подпис, валидни за периода на издаване на РА. В това писмо изрично се посочва, че издадените на лицата удостоверения са такива по чл. 24 от ЗЕДПЕП и съдържат задължителната информация по чл. 24 от ЗЕДЕП.

Настоящият съдебен състав намира, че събраните доказателства са достатъчни да удостоверяват, че към датата на издаване на ЗВР, РД и РА, издателите му са притежавали валидни удостоверения за квалифициран електронен подпис и РА е надлежно подписан.

В същия смисъл и при събиране на същите доказателства е и актуалната съдебна практика на Върховния административен съд решения, всички от 2018 г., по адм. д. №№ 8641/2017; 11243/17; 14259/17; 811/18; 1815/18; 4669/18; 8864/18; 8460/18; 5152/18; 9539/17; 7617/18; 4207/18; 5224/18; 9294/18 и др.

По изложените съображения се налага извод за неоснователност на възражението за нищожност на РА и е дължимо отхвърляне на оспорването с присъждане на своевременно поисканите от ответника разноски за юрисконсултско възнаграждение, които съдът определя на 1650,43 (хиляда шестстотин и петдесет лева и четиридесет и три стотинки) лева, предвид материалния интерес на спора за валидност на ревизионен акт, с който са установени задължения в общ размер на 37 347,55 лв.

При този изход на делото, претенцията на жалбоподателя за присъждане на сторените по делото разноски следва да бъде отхвърлена.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал. 1 и чл. 161, ал. 1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, Административен съд София – град, I отделение, 21 състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на С. К. П., ЕГН [ЕГН], с която се иска прогласяването на РА № Р-22221318001775-091-001/08.10.2018 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП - С. за нищожен, като **неоснователна**.

ОСЪЖДА С. К. П., ЕГН [ЕГН], да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - [населено място] при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 1650,43 (хиляда шестстотин и петдесет лева и четиридесет и три стотинки) лева.

РЕШЕНИЕТО може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщаването му

на страните.

СЪДИЯ: