

РЕШЕНИЕ

№ 3508

гр. София, 31.05.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 12
състав**, в публично заседание на 26.04.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Наталия Ангелова

при участието на секретаря Елена Георгиева и при участието на прокурора Куман Куманов, като разгледа дело номер **8866** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство е по реда на чл. 156 и сл. от Данъчно-осигурителния и процесуален кодекс /ДОПК/.
Делото е образувано по жалба на [фирма] с ЕИК[ЕИК] и седалище С., против Ревизионен акт № Р-22221016000025-091-001/18.05.2020г., издаден от Ф. С. Й., орган, възложил ревизията и Т. Н. В. ръководител на ревизията, и двете органи по приходите при ТД на НАП С., потвърден с Решение № 1185/31.07.2020г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място].

С жалбата се иска от съда да постанови отмяната на РА, с който се установяват задължения като отговорност за данък добавена стойност в общ размер на 240 168, 61 лв., установени за периодите м.07.2015г. ДДС в размер на 3 911, 66 лв. , за м. 08.2015г. ДДС в размер на 158 936, 79 лв. и лихва в размер на 77 320, 16 лв. Конкретно се касае за дължим и невнесен от доставчика на дружеството ДДС по доставките, свързани с придобиването от Дружеството на недвижим имот- УПИ № XI с предназначение „За стопанска дейност“ по фактури № [ЕГН]/01.07.2015г. и № [ЕГН]/19.08.2015г. Твърди се, че от събраните доказателства не се установяват основанията по чл. 177 от ЗДДС.

Излагат се и доводи ревизионното производство било недопустимо, тъй като на дружеството-жалбоподател била извършена ревизия за същия данъчен период, не били обсъдени възраженията на дружеството срещу РД, което органът бил длъжен да направи на основание чл.120, ал.2 ДОПК, в РА нямало самостоятелни мотиви и

конкретно не било обсъдено възражението срещу РД, че определената чрез възложената от органа експертиза цена на недвижимия имот от 88 410 лв. без ДДС не представлявала пазарната цена на имота, тъй като не била определена в съответствие с Наредба Н-9/24.08.2006г., което водело до неприложимост на презумпцията по чл.177, ал.3 ЗДДС и невярност на констатациите в РД. Позицията се на мотивите на Тълкувателно решение № 5/22.06.2015г. по тълк. дело №4/2014г. на ВАС относно приетото, че "ДОПК не придава на ревизионния доклад функцията на мотиви на ревизионния акт".

На следващо място с жалбата се претендира, че установените задължения били в противоречие с материално-правните разпоредби, като счита, че условията по чл.177 ЗДДС не били изпълнени за да възникне задължение, тъй като органът по приходите не бил доказал, че именно данъкът, изискуем за недвижимия имот не е Бил внесен. , нямало пряка връзка между задълженията на [фирма] определени с Ревизионен акт № Р-22220516000567-091-001/05.11.2019г. и ползвания от дружеството данъчен кредит по процесните доставки, не било изпълнено и изискването за знание,че данъкът нямало да бъде внесен и дружеството не било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде внесен. Оспорва и задължението за лихви по чл.177 ЗДДС, като твърди, че отговорността по чл.177 ЗДДС не включвала задължение за лихви. Не било доказано, че именно данъкът, изискуем по доставката на недвижимия имот не е внесен, в която връзка излага мотиви за начина на формиране на резултата за съответния данъчен период и декларирането му, счита, че ангажирането на отговорността по чл.177 ЗДДС не е отговорност за разчитане с бюджета въобще за определен данъчен период, а следвало да бъде свързана с конкретна доставка. Счита, че ВАС е формирал константна практика, че нямало връзка между дължимия и невнесен ДДС и ползвания от ревизираното лице данъчен кредит ,когато данъчното задължение е формирано от отказ на право на данъчен кредит по фактури, издадени от трети лица - позицията се на Решение № 381/10.01.2019г. на ВАС по адм.д.10219/2018г., Решение № 13 449/05.11.2018г. по адм.д.№4071/2018г. на ВАС. Претендира също, че дружеството не е знаело и не е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде внесен, не представил доказателства, че дружеството е знаело или е било длъжно да знае, оспорва изводите за това направени единствено само въз основа на разликите в пазарната цена по експертизата и цената по нотариалния акт.

На следващо място поддържа, че дружеството не е можело да знае ,че доставчикът му няма да плати данъчните си задължения по ревизионния акт, презумпцията по чл.177, ал.3 ЗДДС била приложена неправилно, условието по същата разпоредба не било изпълнено, а доставките ,по които не било признато правото на приспадане на данъчен кредит, нямали никаква връзка с прехвърлянето на процесния недвижим имот. доставчикът ХХ Е. придобил този имот чрез апорт в капитала му през 2006 г. , не се касаело за поредни доставки, което изключвало условието по чл.177, ал.3,т.1 ЗДДС. това условие според жалбоподателя предпоставяло дължимият данък по ал.1 от същата разпоредба, който не е ефективно внесен като резултат от данъчен период от който и да е предходен доставчик по облагаема доставка с предмет същата стока или услуга. също мотивира, че условието по чл.177, ал.3, т.2 ЗДДС не е изпълнено на основание, ползваните методи на оценка по заключението на вещото лице. В случая били използвани осреднени офертни цени на недвижими имоти, които не представлявали пазарни цени на недвижими имоти, касаело се за терени за жилищно строителство, а не за промишлени терени. Дружеството закупило процесния имот с

цел изграждането на пристанище на река Д. върху него и с излаз на реката, а в случая били използвани цени на имоти, които нямали такива характеристики. Следвало да се използва цена на имот и годен да бъде използван за пристанище. Останалите доводи са за несъпоставимост между недвижимия имот и използваните цени на имоти от вещото лице, не относима била и оценката на имота към производството. Не се споделяло твърдението на органа по приходите, че оценката на имота, извършена през далечната 2006г. при апорта му в капитала на ХХ Е. доказвала верността на оценката на експерта, не били необходими специални знания за очевидния извод, че цените на недвижимите имот в България се повишили. Счита, че доказателствената тежест за съществено отклонение от пазарните цени била на органите по приходите, поради което счита за незаконосъобразни твърденията на ответника, че дружеството не било ангажирало никакви доказателства за пазарната цена на имота в хода на ревизионното производство. Дори да била уговорена по-висока цена от пазарната, това не водело автоматично до солидарната отговорност, в която връзка се позовава на Решение № 4684/20.04.2016г. по адм.д. 1194/2015г. на ВАС, тъй като видно било от практиката на СЕС подобен автоматизъм нарушавал пропорционалността и правната сигурност. Претендира, че дружеството-жалбоподател е положило дължимата грижа и нямало как да не знае, че продавачът на имота нямало да внесе ефективно данъка по конкретната доставка. Пзовава се на Решение № 7634/16.06.2017г. по адм.д.9072/2016 г. на ВАС, такъв подход бил възприет и в практиката на Съда на ЕС по т.59 и т.61 от решението по обединени дела С-439/04 и С-440/04 На следващо място претендира ,че двете дружества не били свързани лица по смисъла на пар.1, т.3 от ДР на ДОПК.

Също от страна на жалбоподателя е изтъкнат довод, че данъчните задължения на [фирма] , за които жалбоподателят е държан отговорен ,са възникнали въз основа на ревизионния акт и същият е могъл да ги заплати. Изтъква, че в противоречие с правото на ЕС е приложен чл. 177, ал.3 ЗДДС ,конкретно т. 31, т. 32 и т.33 от решението по дело С-384/04, т.52 от решението по обединени дела С-354/03, С-355/03 и С-484/03, възприето в практиката на ВАС - Решение №4684/20.04.2016г. по адм.д.1194/2015г. С оглед на тази задължителна практика, изискването по чл.177, ал.3 т.2 ЗДДС цената на доставката да се отличава значително от цената по процесната доставка, следвало да се тълкува в смисъл цената по процесната доставка да е значително по-ниска и то от пазарната цена, поради невнасянето на дължимото ДДС.Твърди, че дружеството като данъчно-задължено лице е предприело всички разумни мерки за да осигури, че не е част от поредица от данъчни сделки, свързани с ДДС злоупотреба, то презумпцията по чл. 177, ал.3 ЗДДС не следвало да бъде прилагана, също и на основание, че дружеството е е предприело всички възможни проверки по отношение на [фирма] и на недвижимия имот. Накрая твърди и се позовава на съдебна практика на ВАС, че отговорността по чл.177 ЗДДС не включвала задължение за плащане на лихви.

Жалбоподателят представи писмени доказателства, приети по делото, а именно: заповед от 28.01.2019г. на МРРБ и МТИТС, обн. ДВ брой 13/19г., с която е одобрен проект на генерален план на пристанище за обществен транспорт с регионално значение АДМ О. при км 677,5 на река Д. в района на [населено място], като към заповедта е приложен и самия план, Решение № 5 /09.06.2006г. на СГС за вписването по партидата на ХХ О. в Търговския регистър на увеличение на капитала от 1000 000 на 1 193 000 с непарична вноска - недвижими имоти на стойност 193 000 лв.

съгласно съдебно-техническа и оценителна експертиза, приета с определение от 09.12.2005г. на Софийски градски съд по фирмено дело 64/2005г, представен е протокола от с.з. от 09.12.2005г. по последното фирмено дело, както и съдебно-техническата оценителна експертиза, изготвена от три вещи лица, като заключението е за стойност в размер на 193 200лв. за следните имоти: 1. имот УПИ - XI от кв. 16 по плана на [населено място], с площ от 5250лв. и пазарна стойност 47 730лв; имот УПИ -IV от кв. 17Б по плана на [населено място] с площ 3 375 кв.м. и пазарна стойност 28 755лв.; УПИ- IX от кв.16 по плана на [населено място], с площ 1512 кв.м. и пазарна цена 12 882 лв., с обща пазарна цена на УПИ - 86 400 лв. 2 Строителство .сграда - на бензиностанция с РЗП 91,24 кв.м. - 30 800лв.;подпорна стена и подземни строителни комуникации - 30 962лв.; обща пазарна стойност на строителните работи - 61 800 лв. 3. Съоръжения за бензиностанция - 63 000лв. Към жалбата е приложен правен анализ, представен от Правна кантора "Г., Т. и Ко" в който освен данни за продавача - [фирма], се съдържа и описание на имота, начина на придобиването му от предходни собственици, извършените вписвания, е направен извод, в имотния регистър няма вписвания и за евентуални реституционни претенции, дадени са препоръки относно бензиностанцията. за устройствения статут на имота, тъй като нямало Общ устройствен план на [община], или [населено място], одобрен в съответствие с разпоредбите на Закона за устройството на територията и други препоръки пред сключването на договор за покупко-продажба на имота от дружеството -жалбоподател.

Пред съда дружеството се представлява и жалбата се поддържа чрез. адв. М., който счита, че спорът е правен. Дали цената на имота е пазарна, е в тежест на ответника, изложени били аргументи, че извършената оценка - в хода на ревизионното производство не отговаряла на изискванията, тъй като са използвани офертни цени на жилищни имоти. По представените допълнително доказателства от ответника изрази съмнение, че удостоверявали факта, че РА е подписан с електронен подпис на датата на издаването му. Представените обяснения от ответника, че лицата имат електронен подпис, което не означавало, че той е бил използван при подписването на РА.

В ход по същество адв. М. иска от съда да уважи жалбата и отмени обжалвания РА като незаконсъобразен на основанията, посочени в жалбата. Претендира разности.

Ответникът - директорът на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика", чрез юрк. К., оспори жалбата изцяло, като иска същата да бъде оставена без уважение, претендира, че оспореният РА е правилен и законосъобразен налице били всички основания по чл.177 ЗДДС, подробни съображения за това били изложени в решението на директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - С., които поддържа изцяло и иска от съда да ги вземе предвид. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Прокурорът К. при СГП, представи заключение, според което счита РА за законосъобразен, както и решението на директора, поради което иска от съда да остави без уважение жалбата по делото.

По делото са приети приложените към жалбата писмени доказателства, доказателствата по административната преписка и допълнителни доказателства от ответника - с молба от 26.03.2021г. - за задълженията на [фирма] както и за подписването на актовете на органите по приходите с квалифициран електронен подпис (КЕП).

Административен съд София-град, Първо отделение, 12 -ти състав, като обсъди доказателствата по делото, взе предвид доводите и възраженията на страните, извърши дължимата служебна проверка на оспорения акт на основанията по чл.160, ал.2 ДОПК, от фактическа и правна страна приема следното:

По допустимостта на жалбата - спазването на изискванията на чл.156, ал.1 и ал.2 ДОПК съдът констатира следното:

Решението на директора е връчено на 04.08.2020г., а жалбата до съда е от дата 14.08.2020г., като срокът по чл.156, ал.1 ДОПК за оспорването на РА пред съда е спазен. Същата е и процесуално допустима по чл.156, ал.2 ДОПК, доколкото с решението на директора е потвърден РА, както и, че решението е издадено в срока по чл.155, ал.1 ДОПК и от връчването му започва да тече срокът по чл.156, ал.1 ДОПК за оспорването на РА пред съда. Предвид на изложеното, са спазени изискванията за допустимост на съдебното производство по делото и жалбата по делото следва да бъде разгледана по същество.

По издаването на РА от компетентен орган, спазването на изискванията за съдържание и форма и процесуалните правила

По издаването на РА от компетентен орган и спазването на изискванията за съдържание и форма, съдът намира следното:

Процесното ревизионно производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221016000025-020-001/05.01.2016 г. издадена от Ф. Й., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповеди № РД-01-369/30.03.2016 г. и №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С. като орган по възлагането на ревизии.

Със ЗВР е възложено извършването на ревизия на [фирма], с променено наименование [фирма] за ангажиране на отговорността на дружеството по реда на чл. 177 от ЗДДС за невнесен данък по i от доставчика [фирма] в общ размер на 162 848,45 лв. и лихви за забава в размер на 77 320,16 лв. за доставки по фактури №[ЕГН]/01.07.2015 г. и №[ЕГН]/19.08.2015 г.

ЗВР №Р-22221016000025-020-001/05.01.2016 г. е връчена на 14.01.2016г. по електронен път (удостоверение на л.80 от делото). Видно от вписаните обстоятелства за дружеството в Търговския регистър, на 27.12.2019г. е вписана промяна в седалището на дружеството, като същото е преместено от [населено място] в [населено място]. Тези обстоятелства, съгласно чл.7, ал.4 ДОПК, обуславят компетентност на ТД на НАП С., да извършат ревизия съгласно чл.8, ал.1, т.3 ДОПК - като компетентна дирекция по седалището на дружеството.

ЗВР е издадена като електронен документ чрез ИС "Контрол" оформени като подписана с електронен подпис от Ф. Й.. Идентично като електронни документи и от същият орган по приходите са издадени и заповедите за изменение на ЗВР от дати 13.04.2016г. и 29.01. 2020г., заповедите за спиране на ревизионното производство - от 16.05.2020г. и за срок до приключване на ревизионното производство на доставчика [фирма], както и заповедта от 07.01.2021г.за възобновяването на ревизионното производство на дружеството -жалбоподател на основание издаването на РА № Р-22220516000567-091-001/05.11.2019 г. за доставчика.

Съгласно последната Заповед за изменение на ЗВР №

P-2222101016000025-020-003/29.01.2020г., е определено ревизията да бъде извършена от органите по приходите Т. В. - ръководител на ревизията и Д. О., в тази заповед не фигурира Н. Д..

За установеното при ревизията е издаден Ревизионен доклад (РД) № P-22221016000025-092-001/11.02.2020г. и от органите по приходите, посочени в последната ЗВР, издаден е чрез ИС „Контрол“ като електронен документ и оформен като подписан с Т. В. на дата 11.02.2020г. в 13:35ч. и от Д. О. на дата 11.02.2020г. в 13:36ч. - лист 97 от делото.

Въз основа на РД е издаден и оспореният по делото Ревизионен акт (РА) № P-22221016000025-091-001/18.05.2020 г., издаден от Ф. Й., на длъжност началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и Т. В. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. -ръководител на ревизията.

РА е издаден от посочените органи по приходите чрез ИС "Контрол" като електронен документ и подписан с електронен подпис на 18.05.2020г. в 16:52ч. от Ф. Й. и на 18.05.2020г. в 17:07ч. от Т. В.. РА е ръчен електронно на дата 19.05.2020г., видно от удостоверение на л.107 от делото.

Следователно, ЗВР и заповедите за изменението й, РД и РА са издадени като електронни документи, подписани като такива от съответните органи по приходите, които документи са представени в съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната за вярно с оригинала, приети като доказателства по делото съгласно чл. 184, ал. 1 ГПК, приложим субсидиарно на основание пар. 2 ДР ДОПК.

От представените доказателства за валидност на електронните подписи и за проверката на подписите, съдът приема следното:

По реда на чл.184, ал.1 ГПК вр. пар.2 ДР на ДОПК в писмен вид са представени информация за срока на валидност на сертификатите и за проверка на подписите, както и на магнитен носител - съответно от л. 109 до л. 115 от делото (идентични разпечатки са представени на л.160-164 от делото и съгласно изричните указания на съда - л. л.337 - 339 от делото) за възпроизведените на хартиен носител скрийншотове от софтуер, представляващи информация за удостоверението и за удостоверяването на квалифицирания електронен подпис, както и електронен носител съдържащ актовете на органите по приходите и посочените данни за подписите - л. 108 от делото.

Видно от обозначението на удостоверенията за електронните подписи - лист 109-111 от делото, че са касае за удостоверение, издадено чрез В-Т. (B-trust operational qualified са), което автоматично свързва издаването на удостоверението с услугите, предоставяни от Борика АД. Този доставчик е приел Политика и практика за предоставяна от "Борика" АД 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 "Борика" АД 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 \(europa.eu\)](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/LEX/summary/L_2015235BG.01003701.xml), се съдържат допълнителни правила и са посочени приложимите технически спецификации Е. . В посочените политика и практика на Борика АД се съдържат таблици за съответствието на услугата както с Регламент 910/2014, така със стандартите Е. и решения на Комисията за изпълнение.

Въз основа на данните от възпроизведените на хартиен носител скрийншотовете от специализирания софтуер за удостоверяване на подписите, се установява следното:

1.Видно от разпечатките на лист 1091, 110 и 111 от делото, разчетени с лупа, съдържащи информация за удостоверението на Ф. Й., за документ с № Р-22221016000025-020-001, се съдържа отбелязване "Проверка на електронния подпис", под него текст, "Не всички удостоверения, подписали документа са валидни", също се съдържа позицията "Валидност", срещу която се съдържа отбелязване "х" . От номера на акта и данните за подписалото го лице следва, че се касае за ЗВР № Р-22221016000025-020-001/05.01.2016г., подписана Ф. Й. на дата 05.01.2016г. в 14:59ч. в качеството ѝ на орган, възложил ревизията - лист 79 от делото. Идентични данни се съдържат върху разпечатките на л. 160 и лист 338 от делото, касаещи също ЗВР от 05.01.2016г.

2.Видно от разпечатките от специализирания софтуер на лист 110, идентични на лист 161 и 337 от делото за валидирането на електронния подпис на Ф. Й. за документ с № Р-22221016000025-020-002, не се съдържа като резултат, че електронният подпис е със статус валиден. Идентично се

съдържа отбелязване "Проверка на електронния подпис", под него текст "Не всички удостоверения, подписали документа са валидни", също се съдържа позицията "Валидност", срещу която се съдържа отбелязване "х" . От номера на акта и данните за подписалото го лице следва, че се касае за заповед за изменение на ЗВР № Р-22221016000025-020-002/13.04.2016г., оформена като подписана Ф. Й. на дата 13.04.2016г. в 15:06ч. в качеството й на орган, възложил ревизията - лист 78 от делото.

3.Видно от разпечатките от специализирания софтуер на лист 111, идентични на лист 162 и 339 от делото за валидирането на електронния подпис на Ф. Й. за документ с № Р-22221016000025-023-001, не се съдържа като резултат, че електронният подпис е със статус валиден. Идентично се съдържа отбелязване "Проверка на електронния подпис", под него текст "Не всички удостоверения, подписали документа са валидни", също се съдържа позицията "Валидност", срещу която се съдържа отбелязване "х" . От номера на акта и данните за подписалото го лице следва, че се касае за заповед за изменение на ЗВР № Р-22221016000025-023-001 /16.05.2016г., оформена като подписана Ф. Й. на дата 16.05.2016г. в 11:10ч. в качеството й на орган, възложил ревизията - лист 83 от делото.

4. В дясната част на разпечатките за валидизация на сертификатите на л. 109, 110, 111; 160-163 и л. 337-339 от делото за Ф. Й., освен обсъденото до тук се съдържа и графа "С. I." , в която е отбелязано "T. certificate has expired or is not valid".

5. В представената на лист 114 - за РД и 115 - за РА от делото, идентично на лист 164 и 341 и 342 за РА, както и на лист 340 от делото, са представени данни за началната и крайната дата на валидност на сертификата за електронен подпис на Ф. Й., каквито данни се съдържат и в обсъдените по т.1-3 разпечатки. Видно от същите се установява следната информация за сертификата: валидност от 07.01.2016г. до 06.01.2017г. ; от 16.12.2019г. до 15.12.2020г. и от 06.04.2020г. до 06.04.2021г.

6. По делото не са представени данни за валидността за електронни подписи на останалите органи по приходите, подписали РД Т. В. на дата 11.02.2020г. в 13:35ч. и от Д. О., а Т. В. - посочена като подписала и РА на дата 18.05.2020г. в 17:07ч. Данни за срока на валидност на сертификата за електронен подпис са представени само за Т. В. - л. 342 от делото и от 06.04.2020г. до 06.04.2021г.

От данните по посочените разпечатки следва, че не са валидирани по предвидения ред електронните подписи на органа възложил ревизията и издал РА Ф. Й., а за ръководителя на ревизията Т. В., издал РА, не са представени доказателства за валидирането на подписа, положен под акта. Следователно, за органите по приходите - Ф. Й., в качеството й на орган възложил ревизията, и за Т. В. - подписала РД и РА в качеството й на орган, ръководител на ревизията, както и за Д. О., в качеството й на ревизиращ орган, подписала РД, не е удостоверено по предвидения ред, че са

положили под съответните документи валиден квалифициран електронен подпис, приравнен на саморъчен подпис, съгласно чл. 13, ал. 4 Закона за електронния документ и електронния подпис (ЗЕДЕП), удостоверен от доставчика на удостоверителни услуги, съобразно изискванията на ЗЕДЕП.

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, заповедите за изменението на ЗВР, РД и РА, не са валидни, а именно:

1.ЗВР не е валидно подписана от посоченото като неин издател длъжностно лице Ф. Й., т.е. не е издадена ЗВР за възложена ревизия на дружеството-жалбоподател,

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. В. и Д. О.) , 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 от ръководителя на ревизиращия екип и от органа, възложил ревизията.

От извода, че РА не е валидно подписан по смисъла на чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК от органа, възложил ревизията и 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 члр.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: Ф. Й., орган, възложил ревизията и Т. В. - 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 ДДС по отношение на дружеството-жалбоподател.

В случая тъй като РА не е подписан валидно от органите по приходите, посочени като негови издатели, е допуснато формално нарушение на чл.120, ал.1, т.8 във връзка с чл.119, ал.2 ДОПК.

Както се посочи, формалното 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 ДДС 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.

Следва да се посочи, че с в съдебно заседание от 01.03.2021г. съдът изрично указва на ответника, че "в представените по делото доказателства,

представляващи разпечатки от скрийн-шотовете на система за проверка на валидността на електронните подписи, на част от тях, като тези представени на лист 109, лист 110, лист 111 и лист 113 от делото не се съдържат данни, че документът посочен в същите е подписан с валиден квалифициран електронен подпис." Процесуалният представител на ответника направи искане и съдът му предостави възможност да представи доказателства. Такива са представени с процесуална молба на л. 335 от делото от ответника и обсъдени по-горе, идентични с тези, посочени в протоколното определение на съда. В молбата се поддържа, че е възможно да се направи проверка относно наличието за лицата, издали ЗВР, РД и РА на издадени удостоверения за КЕ, справката в този регистър показвала това. В случая решаващото за изводите на съда не е обстоятелството, дали тези органи са имали издадени сертификати за КЕП в срока на валидността им, а дали са спазени изискванията по чл.28, параграф.2, буква г) от **Регламент(ЕС) № 910/2014** на относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар, **да бъде издадено удостоверение, което да съдържа данни за валидиране на електронния подпис, които съответстват на данните за създаване на електронния подпис.** Както се посочи, 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. Такова удостоверяване е възможно да бъде извършено само от доставчика на удостоверителни услуги, т.е. от Борика АД. Без да е издадено такова удостоверение от компетентния за това доставчик на удостоверителни услуги, не може да се признае за установено, че електронните подписи под заповедите, РД и РА са квалифицирани електронни подписи. Регламентът е правен акт на Европейския съюз, акт с общо приложение, задължителен в своята цялост и пряко приложим във всички държави-членки - чл.288, ал.2 от Договора за функционирането на ЕС .

Тъй като е налице най-тежкият 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.

Предвид този изход на делото, съдът следва да разгледа искането на жалбоподателя за присъждане на разноски, направен своевременно в ход по същество от адвоката. По делото е представен единствено документ за държавна такса в размер на 50 лв. - лист 16 от делото, за размера на възнаграждението на адвоката не се съдържат данни в представеното на лист 72 от делото пълномощно.

Предвид на изложеното, на дружеството-жалбоподател следва да се присъдят направените по делото разноски в размер на 50лв.

На основание изложеното и чл.168, ал.2 от Административнопроцесуалния кодекс, вр. пар.2 ДР на ДОПК и правомощията на съда служебно да извърши проверка на оспорения акт на основанията по чл.160, ал.2 ДОПК, съдът

РЕШИ:

ОБЯВЯВА НИЩОЖНОСТТА на Ревизионен акт №Р-22221016000025-091-001/18.05.2020г., издаден от Ф. С. Й., орган, възложил ревизията и Т. Н. В. ръководител на ревизията, и двете органи по приходите при ТД на НАП С., потвърден с Решение № 1185/31.07.2020г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място], за установени задължения като отговорност за данък добавена стойност в общ размер на 240 168, 61 лв., за периодите м.07.2015г. ДДС в размер на 3 911, 66 лв., за м. 08.2015г. ДДС в размер на 158 936, 79 лв. и лихва в размер на 77 320, 16 лв. на основание дължим и невнесен от доставчика на дружеството ДДС по доставките, по фактури № [ЕГН]/01.07.2015г. и № [ЕГН]/19.08.2015г. и на основанията по чл. 177 от Закона за данъка върху добавената стойност, по жалба на [фирма] с ЕИК[ЕИК] и седалище С..

ОСЪЖДА НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ, чрез Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при Централно управление - С., да заплати на [фирма] с ЕИК[ЕИК] и седалище С., сумата от 50 (петдесет) лева за разноски по делото.

Решението може да бъде обжалвано пред Върховен административен съд на Република България с касационна жалба в 14-дневен срок от съобщаването му.

Съдия: