

РЕШЕНИЕ

№ 5304

гр. София, 21.08.2018 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 12
състав**, в публично заседание на 14.05.2018 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Наталия Ангелова

при участието на секретаря Цонка Вретенарова, като разгледа дело номер **902** по описа за **2017** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния и процесуален кодекс /ДОПК/.
Делото е образувано по жалба на [фирма] с ЕИК[ЕИК] срещу Ревизионен акт (РА) №Р-22002215009997-091-001/12.07.2016г., поправен с РА № П.-003-001/10.08.2016г., издадени от органи по приходите при ТД на НАП - С..
С жалбата до съда е поискано от съда да постанови отмяната на РА в обжалваната част, по подробни съображения за законсъобразно упражнено право на приспадане на данъка по спорните фактури, а със становище от 25.01.2018г. и във връзка с повдигане на въпроса за начина на подписване на актовете от органите по приходите - заповеди за възлагане на ревизия, ревизионните актове и ревизионния доклад, е направено искане и за обявяване на нищожността на РА - л. 295 от делото.
Пред съда дружеството е представлявано от управителя си и от адв. К., в подробна писмена защита, при обсъждане и на събраните в хода на съдебното производство доказателства, излага доводи за неправилност на приетото от органите по приходите, че не са налице реални доставки. Претендира разноски по списък - за държавна такса 50 лв. и за възнаграждение на вещи лица по съдебно-техническа и съдебно-икономическа експертизи - по 300лв., общо 650лв., не ес претендира адвокатско възнаграждение.

Ответникът - директорът на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, чрез юрк. К.

оспорва жалбата изцяло иска от съда да постанови отхвърлянето на жалбата, подробно излага съборажения в писмени бележки за законосъобразност на РА, претендира юрисконсултско възнаграждение.

По делото са приети доказателствата по административната преписка, изслушани са заключения по съдебно-икономическа и съдебно-техническа експертизи, приети са допълнителни доказателства по искане на жалбоподателя.

Съдът като обсъди доказателствата по делото, взе пред вид доводите и възраженията на страните и извърши дължимата проверка по реда на чл.160, ал.2 ДОПК на оспорения РА, от фактическа и правна страна приема следното:

По допустимостта на жалбата:

С РА, в това число с РА за поправянето му, са установени задължения за ДДС общо 110 774,98 лв. и съответните лихви за забава в размер на 30 063,12лв. за данъчни периоди през 2010г. 2012, 2013 и 2014г.

РА е потвърден с Решение №2298/23.12.2016г. на директора на Дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика.

Решение №2298/23.12.2016г. на директора на Дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика, връчено на 09.01.2017г. Решението е постановено по жалба по административен ред с дата 28.07.2016г., като срокът за произнасяне по същото е удължен по реда на чл.156, ал.7 ДОПК - до три месеца и изтича на 03.01.2017г. Жалбата до съда е с дата 18.01.2017г. Изложеното обуславя извод за процесуална допустимост на оспорването по чл.156, ал.1 и ал.2 ДОПК.

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

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22002215009997-020-001/07.12.2015г., издадена от М. Й. С. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., изменена със ЗВР от 14.03.2016г.

Със ЗВР е възложено извършването ревизия на [фирма] за определяне на задълженията на дружеството по ЗДДС за отделните данъчни периоди от м. 03.2010г. до м.05.2010г., от м.05.2012г.до м. 06.2012г., м.10.2012г., от м.03.2013г. до м.06.2013г., от м. 08.2013г. до м. 09.2013г., от м.11.2013г. до м.08.2014г. и 10.2014г. Ревизията е повторна във връзка с Решение №1685/09.11.2015г.

За компетентността на органа, възложил ревизията, е представена заповед№ РД-01552/07.05.2013г. на директора на ТД на НАП, издадена на основание чл.112, ал.2, т.1 и чл.119, ал.2 ДОПК, въз основа на която съдът приема, че е доказана компетентността на органа да издаде ЗВР и РА като орган, възложил ревизията.

Предвид изложеното до тук, съдът формира извод за допустимост на ревизионното производство по смисъла на чл.109 ДОПК.

Съдът констатира допуснато съществено нарушение при издаването на обжалвания по делото Ревизионен акт (РА) №Р-22002215009997-091-001/12.07.2016г., поправен с РА № П.-003-001/10.08.2016г., посочени като издадени от органи по приходите при ТД на НАП - С. - М. С., в качеството си на орган, възложил ревизията и Ц. Х. - ръководител на ревизията, поради следното:

По делото е поставен въпрос за начина на издаването на актовете от органите по приходите в хода на ревизията, във връзка с което са представени на електронен

носител СД според органа данни за удостоверения за квалифициран електронен подпис и, придружаващи електронните подписи на служителите, издали ЗВР, РА и РД и разпечатки на хартиен носител на съдържанието на екрана от служебно извършена проверка на подписите. От Б. банкови услуги са представени удостоверения за квалифициран електронен подпис на М. С., издател на ЗВР, валиден от 17.12.2015г. – т.е. от датата на ЗВРВ За Ц. Х. удостоверението е валидно от 26.04.2016г. а за В. И. – от 21.07. 2015г.

Видно обаче от Ревизионен акт (РА) №Р-22002215009997-091-001/12.07.2016г. (39 – 47, екземпляр, представен от жалбоподателя, и на л. 142 – 151 от делото и конкретно за подписите – л.150 от делото), ЗВР №Р-22002215009997-020-001/07.12.2015г. (лист 100- 101 от делото) и за изменението ѝ от 14.03.2016г. (л.96 и 97 от делото), както и Ревизионен доклад № Р-2200022156009997-092-001/03.06.2016г.(л.103 – 134 от делото и конкретно частта за подписите на л. 133 от делото), в същите не се съдържа обозначение,че се издават като електронни документи и за подписването им с електронни подписи. Същите са оформени в частта за издателите ми само чрез посочване на „орган по приходите“, конкретното лице и заеманата длъжност, т.е. по начин, който предполага полагането на саморъчни подписи. Тези актове следователно, не са издадени като електронни документи, нито са подписани със саморъчни подписи на издалите ги лица

За всички тях се съдържат по делото удостоверения за връчването им електронно, т.е чрез активиране на препратка и изтеглянето на файл, който съдържа съответния документи. Връчването по този начин също не доказва, че са издадени като електронен документ, това се доказва и от представеното копие на РА с жалбата до съда, идентично с представеното по делото от административния орган.

При тези обстоятелства, тъй като в самите документи няма обозначение за издаването им като електронен документ, съдържащ квалифициран електронен подпис на точно определена дата и час, е невъзможно да бъде извършена проверка за валидност на подписа или за лицето, което е подписало документа.

Посочените документи не са подписани, което следва от обстоятелството, че не съдържат саморъчни подписи, нито съдържат информация за подпис по Закона за електронния документ и електронния подпис, която да е добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство – електронен подпис по смисъла на чл. 13, ал.1 от същия закон, нито се съдържа информация, въз основа на която да се идентифицира лице, положило усъвършенстван или квалифициран електронен подпис по смисъла на същия закон.

При посочените обстоятелства, не е спазено изискването за издаването на ЗВР, РД и РА в писмена форма, съдържащ саморъчни подписи на издателите му или в като подписано електронно изявление с квалифициран електронен подпис, равностоеен на саморъчен подпис в който смисъл се е утвърдила съдебната практика на ВАС

Неясно въз основа на каква информация за авторството е извършена проверката по представените разпечатки от електронна система за проверка на подписи на л. 308-329 от делото. Обстоятелството, че издателите на ЗВР, РД и РА са притежавали електронни подписи по представените удостоверения, не е еднозначно на използването им за издаването на процесните документи.

Съвсем по различен начин, еднозначно определящ издаването като електронен документ и подписването с електронни подписи от издателите му е оформен РА за поправка на РА № П.-003-001/10.08.2016г., л. 137 – 141 от делото и конкретно за

подписите – л. 140 – на гърба). При посоченото съдържание и предоставянето му като електронен документ е възможна и проверка за авторството.

Съгласно чл.3, ал.2 от ЗЕДЕП писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ, съдържащ електронно изявление. В случая представеният компакт диск съдържа електронни документи – изявления и представлява техен носител, както листът хартия, на който е написан ръчно или на машина писмен документ е носител на последния, поради което искането на жалбоподаателя касатора компакт дискът да бъде изключен от доказателствата по делото е неоснователно. Той е носител на електронните документи, които съдържа, допустимостта на доказателството е предвидена и в чл.141 от АПК, според който пред съда могат да бъдат представяни електронни документи, подписани с квалифициран електронен подпис.

При посочените обстоятелства, съдът приема, оспорения по делото РА №Р-22002215009997-091-001/12.07.2016г., ЗВР №Р-22002215009997-020-001/07.12.2015г. и ЗВР за изменението ѝ от 14.03.2016г., както и Ревизионен доклад № Р-2200022156009997-092-001/03.06.2016г., не са издадени като подписани документи. Нарушени са изискванията за съдържание на подписи по чл. 120, ал.1, т. 8 ДОПК за РА, както и чл.117, ал.1, т.10 ДОПК за РД, а за ЗВР, - общото изискване по чл.59, ал.2, т. 8 АПК за съдържание на акта, когато се издава в писмена форма, изискващо и подпис на издателя на акта.

Подписването на РА за поправка на РА не е равностойно и на издаването на първоначалния поправен РА като подписан документ, съдържащ подписи – саморъчни или квалифицирани електронни подписи на авторите им.

В тълкувателно решение № 5/22.06.2015г., по тълкувателно дело № 4/2014г. на Върховен административен съд е разгледана хипотеза и отговорено на въпроса, дали е налице нищожност на РА, когато РД не е подписан от всички органи по приходите, посочени като негови съставители. Хипотезата на неподписан РД от никой орган не е обсъждана.

Поради това, неиздаването на РД – поради неподписването му от никой от органите, посочени като негови съставители, съставлява допуснато съществено процесуално нарушение на процедурата по ДОПК, предвидена в чл.110 - чл.120, за издаването на РА и основание за обявяването на РА за нищожен.

Що се касае до неподписването на РА от издателите му, е формирана съдебна практика, която възприема, че се касае за порок, обуславящ нищожност – така Решение №12450/16.11.2016г. по адм.д. 13970/2015г. на Върховен административен съд. Мотивите на последното решение са относими към казуса по делото, доколкото административният орган има задължение да представи административната преписка в заверено копие, което задължение в случая е изпълнено и съответно на това съдът цени съдържанието на документите, както са представени. Конкретно настоящият съд се позовава на изводите на върховните съдии по приложението на закона относно следното:

„Основано на закона е очакването на съда за точно изпълнение от администрацията за задължението ѝ по чл. 150, ал. 1 ДОПК при съдебно оспорване на РА да комплектува преписката и да я изпрати на съда. С арг. от чл. 152, ал. 2 АПК във вр. с § 2 от ДР на ДОПК дължимо е изпращане на заверено копие от цялата преписка. В случая решението на администрацията е да изпрати и заверено копие от оспорения административен акт. Заверката за вярност на акта е извършена от длъжностно лице

от състава на администрацията. Това определя преписът като официално заверен с доказателствената сила на първообраза /арг. чл. 179, ал. 2 ГПК/. Отсъствието на подпис на издателя върху преписа обуславя извод за неподписаност и на оригинала. Неподписаният документ не притежава формална доказателствена сила. Липсата на подпис дисквалифицира документът като официален, тъй като няма как да се припознае като издаден от посоченото за издател длъжностно лице в кръга на службата му /вж. 179, ал. 1 ГПК/. Съдът не дължи изследване /разследване/ на причините за представяне на неподписан препис от административния акт като част от административната преписка. За съда не съществува и презумпция за подписването на акта, та да издирва подписан акт и да указва представянето му. Ако съществува подписан екземпляр от акта и не е представено заверено копие от него, то причината за това е неточното изпълнение на задължението на администрацията по чл. 152, ал. 2 АПК. Позоваването на собственото неправомерно поведение е несъвместимо с изискването за добросъвестно упражняване на процесуалните права /чл. 3 ГПК/. Без да е подписан административния акт не съществува обективизирано в писмената форма за действителност волеизявление на органа по приходите, насочено към установяване на публични задължения. Обявяването на нищожността от първостепенния съд е било дължимо заради създадената с разпространяването на неподписан от длъжностно лице с функциите на орган по приходите документ правна привидност за съществуването на утежняващ административен акт. Правилно съдът е оценил тежестта на порока на РА като такъв засягащ валидността му.“

Предвид изложеното, съдът следва да обяви нищожността на процесния РА и като правна последица на РА за поправката му поради несамостоятелния характер на последния акт.

Предвид изхода на правния спор и направено своевременно искане за присъждане на разноски, съдът следва да разгледа искането на жалбоподателя, като документално е доказано по делото плащането на разноски за държавна такса в размер на 50 лв., за разноски за вещи лица – по 300 лв. или общо 650лв. –

На основание изложеното и чл.160, ал.1 ДОПК, съдът

РЕШИ

ОБЯВЯВА, НИЩОЖНОСТТА на Ревизионен акт (РА) №Р-22002215009997-091-001/12.07.2016г., поправен с РА № П.-003-001/10.08.2016г., издадени от органи по приходите при ТД на НАП – С., по жалба на [фирма] с ЕИК[ЕИК] и седалище С..

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите, Централно управление С., чрез директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика", ДА ЗАПЛАТИ на [фирма] с ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление в [населено място], сумата от 650 (шестстотин и петдесет) лв. за разноски.

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

Съдия

