

# РЕШЕНИЕ

№ 6152

гр. София, 28.10.2021 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 12 състав**, в публично заседание на 20.09.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Наталия Ангелова**

при участието на секретаря Елена Георгиева, като разгледа дело номер **10168** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство по делото е по реда на чл.156 и следващите от ДОПК.

Делото е образувано по жалба до съда с вх.№ 32206/15.10.2020г. на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при Централно управление на Националната агенция за приходите - С., подадена от [фирма] с ЕИК[ЕИК], представлявано от С. Д. К., и срещу Ревизионен акт № Р-22221219003629-091-001/06.03.2020г., издаден от С. Т. К. - началник сектор и орган, възложил ревизията, и Д. Д. Т. главен инспектор по приходите, орган, ръководител на ревизията, органи по приходите при ТД на НАП – С., и РА № П-22221220041940-003-001/11.03.2020г., за поправка на РА, в частта, потвърдена от Решение № 1318/26.08.2020г. на Директора на Дирекция „ОДОП“ С., конкретно за непризнатото право на приспадане на данъчен кредит в размер на 46 960 лв. главница за данъчни периоди 06.2018г., 07.2018г. и 10.2018г.

С жалбата е направено искане за отмяна на РА №-22221219003629-091-001/06.03.2020г. и РА№ П-22221220041940-003-001/11.03.2020г. за поправка на РА. Тази жалба се поддържа и на основание непредставени от ответника доказателства за подписването на актовете на органите по приходите с квалифициран електронен подпис (КЕП) - становище на л.144 от делото, претендира разноски по списък.

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

оспори изцяло жалбата, като претендира нейната неоснователност, а по искането за разноски за адвокатско възнаграждение - претендира прекомерност.

По делото са приети доказателствата по административната преписка, както и списък за разноски.

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

По допустимостта на жалбата:

При преценката за допустимостта на оспорването съдът съобрази, че решението на директора на ДОДОП е връчено на дата 28.08.2020г., а жалбата до съда е от дата 10.09.2020г., с оглед на което е подадена в срока по чл.156, ал.1 ДОПК, а предвид обхвата на оспорването, жалбата е допустима и по чл.156, ал.2 ДОПК. Също съдът прецени, че решението на директора е издадено в срока по чл.155, ал.1 ДОПК, удължен със споразумение по чл.156, ал.7 ДОПК до три месеца, считано от датата на изтичане на законоустановения срок или до 26.08.2020г., на която дата е издадено решението на директора. На основание изложеното, съдът приема допустимост на оспорването по смисъла на чл.156 ал.1 и ал.2 ДОПК.

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

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221219003629-020- 001/12.06.2019 г., издадена от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., определена за орган по възлагането на ревизии със Заповед №РД-01-803/07.06.2017г., Заповед № РД - 01-818/10.05.2019г., издадени от директор на ТД на НАП С..

ЗВР е връчена електронно на същата дата. Със същата е възложена ревизия на [фирма] за определяне задълженията на дружеството за данък върху добавената стойност (ДДС) за периодите от 01.04.2018 г. до 28.02.2019 г.

ЗВР е изменена като срокът на ревизията е продължен със Заповед за изменение на ЗВР (ЗИЗВР) №Р- 22221219003629-020-002/12.09.2019 г. до 12.11.2019 г.

ЗВР и ЗИДЗВР, са издадени като електронни документи от ИС Контрол подписани с електронен подпис С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ на посочените в същите дати.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-22221219003629-092-001/26.11.2019 г., връчен по реда на чл. 29, ал. 4 от ДОПК на 03.12.2019г. РД е издаден от Д. Д. Т. - главен инспектор по приходите (ръководител на ревизията) и Я. Г. К. - главен инспектор по приходите, посочени като ревизиращи органи в ЗВР и ЗИДЗВР.

РД е издаден също като електронен документ от ИС Контрол подписан с електронен подпис от посочените органи по приходите.

Ревизията приключва с РА №Р-22221219003629-091-001/06.03.2020г., също издаден като електронен документ от ИС Контрол подписан с електронен подпис от С. Т. К. - орган, възложил ревизията, и Д. Д. Т., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., ръководител на ревизията. Актът е връчен на 09.03.2020 г.

Издаден е и Ревизионен акт №П-22221220041940- 003-001/11.03.2020 г. за поправка на ревизионен акт, с който са коригирани данните в колона 9 на ред 1,2, 3, 4 и 5 на таблица 1 към РА. Същите суми са отразени в колона 10 на таблица 1 към РА. РА за

поправка също е от С. Т. К. - орган, възложил ревизията, и Д. Д. Т., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., ръководител на ревизията.

Съдът изрично е указал на ответника, че представените доказателства за подписването на актовете на органите по приходите с КЕП не доказват това, като е предоставил възможност за доказателства. От ответникът е представено единствено писмо от Борика АД за издадените на органите по приходите КЕП, като в таблична форма е посочен срокът на валидност. Други доказателства за КЕП не са ангажирани.

Видно от разпечатките за проверката на електронните подписи, представени на лист 81-88 то делото, 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 "x". В дясната част на разпечатките за валидизация на сертификата - л. 81 и на гърба, се съдържа графа "Certificate I.", в която е отбелязано "T. certificate has expired or is not valid". Такова удостоверяване се съдържа само за два електронни подписа, за другите не е представена проверка на подписа и съответно удостоверение от Борика АД, че документът е подписан от конкретен орган и с КЕП. Визуализирането на данните от техническия носител (CD - R), при отварянето на приложените сертификати, не съдържа различни данни.

Като изрично съдът е указал, по реда на чл. чл.184, ал.1 ГПК вр. пар.2 ДР на ДОПК в писмен вид следваше да бъдат представени не само информация за срока на валидност на сертификатите, но и за проверка на подписите, както и на магнитен носител, както възпроизведените на хартиен носител скрийншотовете от софтуер представляващи информация за удостоверението и за удостоверяване на квалифицирания електронен подпис,

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, РД и РА, не са валидни, а именно:

1.ЗВР не е валидно подписана от посоченото като неин издател длъжностно лице, т.е. не е издадена ЗВР за възложена ревизия на жалбоподателя.

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.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 органа възложил ревизията, и от лицето, ръководител на ревизиращия екип, тъй като не е удостоверен подписът им.

От извода, че РА не е валидно подписан по смисъла на чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК 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 чл.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. 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 данък върху годишната данъчна основа по чл.17 от ЗДДФЛ по отношение на жалбоподателя.

В случая тъй като РА не е подписан валидно от органа по приходите, възложил ревизията и от органа по приходите, ръководител на ревизиращия екип, с което е допуснато формално нарушение на чл.120, ал.1, т.8 във връзка с чл.119, ал.2 ДОПК. Както се посочи, формално 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 ДДФЛ 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.

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, като съгласно чл.160, ал.5 ДОПК, вр. чл.173, ал.2 АПК, следва да върне преписката на органа за възлагането на нова ревизия, предвид констатацията, че няма данни за валидно издадена ЗВР.

При този изход на делото и своевременно направено искане за присъждане на разноски от страна на жалбоподателя, представен списък - л. 145 от делото, съдът следва да присъди такива, в размер на 50 лв. за държавна такса. Направено е искане за присъждане на 6600,00лв. за адвокатско възнаграждение, от които 5500,00 данъчна основа и 1100лв. ДДС, приложени са документ за плащането и фактура. Направено е възражение за прекомерност на възнаграждението от ответника. При материален интерес - 136 962,22лв. за ДДС и 46 960 лв. за лихви, общо 183 922,22лв., посочен в жалбата, минималното възнаграждение по чл.8, ал.1,т. 5 от Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения, е в размер на 4369,22лв. без ДДС или разлика от 1130,78. Предвид фактическата и правна сложност на делото и извършените от адвоката процесуални действия, договореното и платено възнаграждение не следва да се приеме за прекомерно. Предвид на изложеното, съдът следва да присъди на дружеството общо 6650,00 лв. за разноски.

На основание всичко изложено, съдът

#### РЕШИ:

**ОБЯВЯВА НИЩОЖНОСТТА** на Ревизионен акт № Р-22221219003629-091-001/06.03.2020г., издаден от С. Т. К. - началник сектор и орган, възложил ревизията, и Д. Д. Т. главен инспектор по приходите, орган, ръководител на ревизията, органи по приходите при ТД на НАП – С., и РА № П-22221220041940-003-001/11.03.2020г., за поправка на РА, в частта, потвърдена от Решение № 1318/26.08.2020г. на Директора на Дирекция „ОДОП“ С., конкретно за непризнатото право на приспадане на данъчен кредит в размер на 46 960 лв. главница за данъчни периоди 06.2018г., 07.2018г. и 10.2018г. по жалба на [фирма] с ЕИК[ЕИК], със седалище [населено място], представлявано от С. Д. К..

**ВРЪЩА ПРЕПИСКАТА** на органа при ТД на НАП - С., компетентен за да издаде заповед за възлагане на нова ревизия.

**ОСЪЖДА НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ, ЦЕНТРАЛНО УУПРАВЛЕНИЕ,** чрез ДИРЕКЦИЯ "ОБЖАЛВАНЕ И ДАНЪЧНО-ОСИГУРИТЕЛНА ПРАКТИКА" - С., да заплати на [фирма] с ЕИК[ЕИК], със седалище [населено място], сумата от 6650 (шест хиляди шестстотин и петдесет) лева за разноски.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд в 14-дневен срок от съобщението.

Съдия:

