

# РЕШЕНИЕ

№ 7545

гр. София, 29.12.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 12 състав**, в публично заседание на 16.11.2020 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Наталия Ангелова**

при участието на секретаря Елена Георгиева, като разгледа дело номер **1011** 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 следващите от Данъчно-осигурителния и процесуален кодекс /ДОПК/. Делото е образувано по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК] със седалище [населено място], чрез упълномощен адв. Г.-Д. от САК, против Ревизионен акт № Р - 22221018007-091-001/05.09.2019г., издаден от Р. Б.- възложила ревизията и М. М. - ръководител на ревизията, органи по приходите при ТД на НАП - С., потвърден с Решение № 1902/11.11.2019г. на директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП, а именно: за установени задължения за данъчни периоди от м. 08.2018г. до м. 10.2018г. в общ размер 1634,66лв. на основание доначислен ДДС.

С жалбата се иска съдът да отмени РА по подробни правни и фактически съображения, като претендира на първо място допуснати процесуални нарушения по неспазването на сроковете за ревизия, за издаване на ревизионен доклад и ревизионен акт, последният бил издаден след жалба за бавност от страна на дружеството. На следващо място се претендира, че ревизионният акт противоречи на материалния закон, тъй като на 01.08.2017г. дружеството като арендатор и [фирма] като арендодател и в качеството си на собственик на земеделска земя, сключили договор за аренда, вписан в службата по вписванията. Същите земи дружеството отдавало под наем, съответно претендира, че за плащанията на арендните вноски към арендодателя и за получените от него плащания по договори за наем на същата земеделска земя, следва да се приложи чл. 45, ал.1 от ЗДДС, т.е. доставки, освободени от облагане с

данък. За освобождаването на доставките дружеството съставило протоколи на основание чл.116, ал.4 ЗДДС, които представило ведно с фактурите към тях, позовава се и на допуснатата грешка в посоченото основание. Също счита, че представеното в хода на ревизията цесионно споразумение между същите страни от дата 17.07.2017г., не е породило правно действие, договорът за аренда бил вписан в службата по вписванията и имал достоверна дата. В ход по същество претендира основателност на жалбата и присъждане на разноски по списък.

Ответникът - директорът на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика при Централно управление - С. на Националната агенция за приходите, оспори жалбата изцяло като претендира неоснователността ѝ изцяло.възрази за прекомерност на адвокатското възнаграждение - в размер на 2300лв.

По делото са приети писмените доказателства по административната преписка и е изслушано заключение на вещо лице по съдебно-икономическа експертиза, което е дало отговор на въпроси, свързани с осчетоводяването от дружеството-жалбоподател на плащанията по договора за аренда и на получените наемни вноски за земеделската земя, предмет на арендния договор.

Административен съд София-град, като обсъди доказателствата по делото, взе предвид доводите и възраженията на страните, и в изпълнение на задължението си по чл.160, ал.2 ДОПК - служебно да провери издаването на ревизионния акт от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му, от фактическа и правна страна приема следното:

По допустимостта на жалбата:

Във връзка с чл.156, ал.1 ДОПК съдът съобрази, че жалбата е от дата 20.12.2019г., а решението на директора, посочено по-горе, е връчено на 12.12.2019г. Също решението е постановено на дата 11.11.2019г., с което е спазен срока по чл.155, ал.1 ДОПК, предвид подадената жалба по административен ред срещу РА на дата 12.09.2019г., и от връчването на решението е започнал да тече срокът по чл.156, ал.1 ДОПК за оспорване на РА пред съда, който срок в случая е спазен. Също предвид представената на л. 78 и 79 от делото заповед за заместване на титуляра на длъжността и заповед за разрешен отпуск на последния, то следва, че решението по чл.155, ал.1 ДОПК е издадено и от компетентен орган и съответно е породило валидни правни последици от връчването му - потвърждаване на РА.

По спазване на изискването по чл.156, ал.2 ДОПК, съдът съобрази, че РА е потвърден с решението на директора, като същевременно с РА са установени допълнителни задължения за ДДС за ревизираните данъчни периоди от м. 08.2018 г. до м. 10.2018 г., и е доначислен ДДС в общ размер на 1 634,66 лв., на основание, че през посочените данъчни периоди [фирма] е декларирало получени аренды и наемни вноски от 25 дружества и земеделски кооперации, изброени на стр. 7 - 8 от РД, осчетоводени в счетоводна сметка 709 - „Други приходи от продажби“, като ДДС не е начислен на основание чл. 45, ал. 1 от ЗДДС. Прието е, че приходите са на основание Договор за цесия от 17.07.2017 г., сключен между [фирма] като цедент и дружеството-жалбоподател като цесионер, като последното имало право да получи вземания по договори за наем/аренда на земеделска земя срещу възнаграждение в

размер на 95 % от събраните суми от наемателите/арендатори за всяка календарна година, договорено било плащането към [фирма] да се извърши до 30 юни 2018 г. Органите и ответникът са приели, че в случая се касае за услуга по събиране на вземания на [фирма], които към момента на подписване на договора не са възникнали и се касае за сделка, включваща елементи на договор за цесия и договор за извършване на услуга, която се определя като факторинг, съгласно Конвенцията за международния факторинг. В случая [фирма] имало качеството на продавач по смисъла на понятието за факторинг, а дружеството -жалбоподател качеството на фактор -лице, което действало като агент-посредник и което поема задължението да събере вземането от купувача платец и да го предостави на продавача. Органите по приходите и ответникът са се позовали на разпоредбата на чл. 46, ал. 1, т. 3 ЗДДС, съгласно която тази доставка е посочена като изключение от освободените доставки, и представлява облагаема доставка по чл. 12 ЗДДС за цесионера, в качеството му на доставчик по доставката, т.е. на дружеството-жалбоподател. По тези съображения, върху получените плащания са начислили ДДС и са извършили корекция на декларираните резултати за ревизираните данъчни периоди.

С решението на директора РА е потвърден изцяло. Пред съда жалбоподателят претендира, че се касае за освободени доставки с предмет земя на основание чл.45, ал.1 ЗДДС, а РА е материално-незаконосъобразен, както се обсъди по-горе, като иска отмяната му като съдът отмени акта.

Следователно, жалбата по делото е допустима и на основание чл.156, ал.2 ДОПК.

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

Процесното ревизионно производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221018007627-020-001/10.12.2018г., връчена по електронен път на 20.12.2018 г., изменена със заповеди за изменение на ЗВР от дати 09.01.2019, 18.02.2019 г. и 20.03.2019 г., издадени от Р. Р. Б. - началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С. - л.85 от делото.

Ревизионното производство е спряно със Заповед №Р-22221018007627-023-001/16.04.2019 г., и възобновено със Заповед №Р-22221018007627-143-001/10.06.2019 г., издадени също от органа, възложил ревизията.

Със ЗВР е възложено извършването на ревизия на [фирма], за установяване на задълженията по ЗДДС за данъчни периоди от 01.08.2018 г. до 31.10.2018 г. За установеното при ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221018007627-092-001/05.07.2019 г., връчен на дружеството на 08.07.2017 г., а последното е подало възражение, обсъдено в процесния РА и прието за неоснователно.

Процесният РА №Р-22221018007627-091-001/05.09.2019 г. е издаден от Р. Р. Б. - орган, възложил ревизията и М. К. М. на длъжност старши инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, връчен на 09.09.2019 г. С РА са възприети изцяло предложенията на органите по приходите за установяване на задължения за ДДС.

ЗВР и заповедите за спиране на ревизията и за възобновяването ѝ, 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, съгласно чл. 184, ал. 1 ГПК, приложим субсидиарно на основание пар. 2 ДР ДОПК.

Видно от представения на хартиен носител като заверен препис РА - лист 117 - 120 от делото, в него - на л.120 от делото е удостоверено, че документът е издаден чрез ИС „Контрол“ като електронен документ, подписан с електронен подпис от лицата Р. Р. Б. на дата 05.09.2019г., началник сектор, и за която от другите доказателства е видно, че има качеството на орган възложил конкретната ревизия. РА е подписан и от М. К. М. - на дата 05.09.2019г. - старши инспектор по приходите и за който е видно от ЗВР, че е ръководител на ревизията.

Съдът констатира, че Р. Р. Б., подписала РА като орган, възложил ревизията, не е притежавала валиден електронен подпис към датата, посочена като дата на издаване на РА от този орган. Видно от представеното също по реда на чл.184, ал.1 ГПК вр. пар.2 ДР на ДОПК в писмен вид информация за срока на валидност на сертификата на Р. Р. Б. - лист 123 на гърба от делото, срокът на сертификата е от 20.06.2018г. до 20.06.2019г.

Следователно към 05.09.2019г., посочена като дата на подписването на РА с електронен подпис от Р. Р. Б., в качеството ѝ на орган възложил ревизията, последната не е притежавала 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.

Идентично следва и от данните на представеното доказателство на л.125 от делото - също възпроизведена на хартиен носител разпечатка от специализиран софтуер за проверка на електронния подпис с информация за удостоверието за електронния подпис - 2 броя, в които е посочено, че не всички удостоверения, подписали документа са валидни, а като информация за удостоверието е посочено името на Р. Р. Б..

Тези констатации обосновават извод, че РА не е валидно подписан по смисъла на чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК, т.е. 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: Р. Б. като орган, възложил ревизията и М. М. - 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.

За да е валидно подписан съгласно чл. 120, ал.1, т. 8 ДОПК в случаите, когато е издаден като електронен документ, РА следва да е подписан с квалифициран електронен подпис (КЕП) на органите по чл. 119, ал.2 ДОПК. 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 на Р. Б. не е валиден към датата, на която този орган е подписал РА.

В случая тъй като РА не е подписан валидно от органа по приходите, възложил ревизията, 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 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.

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 още с жалбата по делото. Като доказателства за разноските са представени - документ за държавна такса в размер на 50 лв., за възнаграждение на вещото лице по приетото в съдебно заседание заключение общо 550 лв., платени от дружеството -жалбоподател (платежни документи на л.346 и л.390 от делото) и за адвокатско възнаграждение -2300лв.. Що се касае до последното, за плащането му е представен договор за правна защита и съдействие - л.500 от делото, в който възнаграждението е посочено като платено с подписването му.

По възражението за прекомерност на адвокатското възнаграждение, направено в ход по същество от юрк. К., съдът съобрази, че с РА са доначислени задължения общо в размер на 1 634,66 лв. общо за ревизираните периоди, като с РА не са начислени лихви, то се касае за материален интерес, който съгласно Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения, попада в границите на чл.8, ал.1, т.2 от Наредбата .- материален интерес от 1000 до 5000лв. и минимално възнаграждение на адвоката 300 лева плюс 7% за горницата над 1000лв. или в границите от 300 до 580 лв.

От гледна точка на материалния интерес, действително е налице прекомерност на договореното и платено адвокатско възнаграждение, което е в по-висок размер от самия материален интерес - в размер на 2300лв. Действително, първоначално жалбата е подадена от същия адвокат, като в представеното пълномощно на л. 8 от делото няма договорено възнаграждение, процесуалното представителство по делото е осъществявано в 4 съдебни заседания по делото адвоката т.е. и преди датата на договора за правна защита и съдействие, който фактически играе ролята на разписка за плащане на адвокатското възнаграждение.

Правният спор по същество е бил предмет на ревизия за други данъчни периоди, съответно на оспорване по предходно съдебно дело, видно от Решение №2060 /15.04.2020г. по адм.д.10378/2019г. на АССГ, представено от жалбоподателя на л. 334 от делото. Следователно, не може да бъде взета предвид фактическа или правна сложност на защитата по делото. Следва да се отчете, че правният спор по същество касае и следващи данъчни периоди, предвид действието във времето на процесните договори, съответно формираната съдебна практика ще бъде от значение за правния спор по същество. От значението на правния спор и предвид броя на проведените съдебни заседания, в които адвокатът е взел участие, съдът намира, че следва да се присъди възнаграждение над минимума за материалния интерес, и по справедливост, в размер на 500 лв. - към максималния размер по чл.8, ал.1, т.2 от Наредбата. Общо на жалбоподателя следва да се присъдят разноски в размер на 1100лв.

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 - 22221018007-091-001

/05.09.2019г., издаден от Р. Б. - възложил ревизията и М. М. - ръководител на ревизията, и двамата органи по приходите при ТД на НАП - С., потвърден с Решение № 1902/11.11.2019г. на директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ - С. на НАП, и с който са определени резултати по Закона за данък върху добавената стойност за данъчни периоди от м. 08.2018г. до м. 10.2018г. на основание доначислен ДДС в общ размер 1634,66лв., по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК] със седалище [населено място].  
ОСЪЖДА НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ, чрез Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при Централно управление - С., да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК] със седалище [населено място]. сумата от 1100 (хиляда и сто) лева за разноси 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: