

РЕШЕНИЕ

№ 5135

гр. София, 04.08.2017 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 12
състав**, в публично заседание на 24.04.2017 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Наталия Ангелова

при участието на секретаря Кристина Григорова, като разгледа дело номер **1449** 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] и седалище - С., против Ревизионен акт (РА) № 2222516003676-091-001/15.09.2016г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – С., потвърден с Решение № 2261/20.12.2016г. на директора на Дирекция обжалване и данъчно осигурителна практика при Централно управление на НАП, като се иска от съда да постанови отмяната на РА.
С РА е начислен ДДС за периода 01.04.2011г. до 31.01.2016г. на жалбоподателя за получени облагаеми доставки и лихви, общо в размер на 104 024,80лв. от които за главници 79 968,42лв. и лихви 24 056,38лв., начислени към датата на издаване на РА. Прието е, че дружеството е било длъжно да подаде на 14.04.2011г. заявление за регистрация по ДДС, което не било сторено, с оглед на което било прието, че периодите от 28.04.2011г. до датата, на която лицето е регистрирано от органа по приходите, дружеството дължи данък за извършените и получени от него облагаеми доставки и В., за които данъкът е изискуем от получателя. Посочено е, че дружеството е регистрирано по ЗДДС на 06.01.2015г. на основание чл.132 ЗДДС - задължителна регистрация при преобразуване, поради придобиване на непарична вноска от регистрирано лице.

Становища на страните:

В жалбата са изложени подробни правни и фактически съображения, касаещи материалната незаконосъобразност на акта, като се поддържа, че в облагаемия оборот при преценката за достигане на прага за задължителна регистрация по ЗДДС не следвало да се включват префактурирани консумативи, а за доставките с предмет клинични проучвания ДДС не бил дължим, тъй като се касаело за доставки с място на извършването им извън страната по съображение, че същите се извършвали в полза на производителя на лекарствения продукт, а не в полза на лицето, което действително е възложило проучването.

Жалбата се поддържа пред съда чрез юрк. Т. и Г. – в ход по същество и в допълнително представени писмени бележки. Няма спор по фактите, въпросите били правни, по които съображения пред съда не са направени искания по доказателствата. Претендира се присъждане на разноски за юрисконсултско възнаграждение още с жалбата до съда.

Ответникът- директорът на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при централно управление на НАП, чрез юрк. С. оспорва жалбата изцяло като поддържа неоснователността ѝ и иска от съда да постанови отхвърлянето ѝ.

По делото са приети доказателствата по административната преписка.

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

По допустимостта на жалбата:

Жалбата до съда е с дата 17.01.2017г. Решението на ответника е връчено на 03.01.2017г., с оглед на което жалбата до съда е подадена в срока по чл.156, ал.1 ДОПК - в 14 дневен срок от връчването на решението на решаващия орган. Последното е издадено при спазването на срока по чл.155, ал.1 ДОПК, предвид датата на жалбата по административен ред - 30.09.2016г., и предвид постановеното спиране на производството пред този орган със Заповед № РД-04-054/15.11.2016г. на основание чл.34, ал.1, т.2 от ДОПК до произнасяне от ВАС по образуваното Тълкувателно дело № 10/2016г. По последното е постановено Тълкувателно решение № 5/13.12.2016г., и със Заповед от 20.12.2016г., производството е възобновено.

Решението на ответника е издадено на 20.12.2016г., с което е спазен срокът по чл.-155, ал.1 ДОПК, поради което от връчването му е започнал да тече срокът по чл.156, ал.1 ДОПК за оспорването на РА пред съда. Спазено е и изискването по чл.156, ал.2 ДОПК, тъй като РА се оспорва пред съда в частта, в която не е отменен с решението на ответника по делото.

На основание изложеното, съдът формира извод за допустимост на оспорването по делото, с оглед на което дължи разглеждането на жалбата по същество.

По по фактите, относими към издаването на РА от компетентен орган и спазването на изискванията за съдържанието му:

В жалбата не са изтъкнати доводи, касаещи неспазването на изискванията за компетентност и съдържание на процесния РА, претендира се незаконосъобразността му на основание противоречието му с материалния закон.

Независимо от предявените основания за оспорване на материалната законосъобразност на акта, при спазване на изискването да не влошава положението на жалбоподателя по чл.160, ал.5 ДОПК, съдът на основание чл.168, ал.2 АПК вр. пар.2 от ДР на ДОПК, в казуса по делото е компетентен да се произнесе и по нищожността на РА, дори и да няма искане в жалбата за това.

Извършването на ревизията, в резултат на която е издаден оспорения по делбото РА, е възложено със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-2222216003676-020-001/31.05.2016г., посочена като издадена от С. Н. Г., на длъжност набалник сектор Ревизии в Дирекция Контрол при ТД на НАП - С. и за определяне на данъчни задължения на дружеството-жалбоподател по ЗДДС за данъчни периоди от м.04.2011г. до м. 01.2016г.

За компетентността на органа, издал ЗВР, е представена Заповед № РД-01-854/08.07.2013г. на директора на ТД на НАП С., с която на С. Н. Г. изрично са възложени функции на компетентен орган по чл.112, ал.2, т.1 ДОПК, т.е. на орган, компетентен да възлага ревизии.

ЗВР е издадена като електронен документ чрез Информационна система "Контрол", като е посочено, че е подписан с "електронен подпис" от С. Н. Г. на дата 31.05.2016г., която дата е посочена и като дата на издаване на заповедта.

Идентично като електронен документ е посочено, че е издаден Ревизионен доклад № Р-22222516003676-092-001/22.08.2016г., подписан с електронен подпис от М. Б. М. - главен инспектор по приходите и ръководител на ревизията, от Т. Н. Г. - старши инспектор по приходите и от Е. В. П. - инспектор по приходите, на които е възложена ревизията със ЗВР. РД не съдържа саморъчни подписи на издателите му - л. 103 и 104 от делото .

Процесният РА също е издаден като електронен документ чрез Информационна система "Контрол", като е посочено, че е подписан с "електронен подпис" от С. Н. Г., на длъжност началник отдел, на дата 15.09.2016г. в 17:27ч. и от М. Б. младенова, на длъжност главен инспектор по приходите на дата 15.09.2016г. в 17:29ч.

Нито ЗВР нито РД, нито РА са подписани със саморъчен подпис от издателите им, в същите актове се сочи единствено, че са подписани с „електронен подпис“. По преписката не се съдържат доказателства във връзка с електронния подпис на съответните лица, от които да се формира извод, че е възможно да се касае за друг вид подпис от предвидените в закона за подписването на електронен документ – усъвършенстван електронен подпис или квалифициран електронен подпис. Тези актове на органите по приходите са представени в съда ведно с жалбата и административната преписка от ответника, всички заверени от орган по приходите за вярно с оригинала и положен зелен печат на данъчната администрация. При тези обстоятелства, по фактите следва да се формира извод, че представените по делото заверени копия на възпроизведените на хартиен носител електронни документи, съвпадат с оригиналите и са подписани по посочения в същите начин.

При така установеното до тук, по издаването на РА с необходимото съдържание и от компетентни органи, съдът формира следните изводи:

Съгласно чл.117, ал.1, т.10 РД следва да съдържа подписи на лицата, изготвили доклада, а съгласно чл.120, ал.1, т.8 РА следва да съдържа подписи на органите, издали ревизионния акт. Тези разпоредби регламентират полагането на саморъчен подпис, доколкото не съдържат хипотеза за подписването на документите с

електронен подпис. В чл.113, ал.2 ДОПК са предвидени определени изисквания за съдържанието на ЗВР, сред които не е посочено, че следва да съдържа подпис на издателя й. По общо правило - от чл.59, ал.2, т. 8 АПК, приложим за всички административни производства, когато не е предвидено друго, вр. чл.2, ал.2 от последния кодекс, индивидуалният административен акт съдържа подпис на издателя му с обозначаване на длъжността, когато органът е едноличен.

В други норми на ДОПК, когато актове на органите по приходите се допуска да бъдат издадени като електронен документ се предвижда и вида на електронния подпис, с който следва да бъдат подписани, а именно:

1) В чл.23, ал.2 ДОПК е предвидена възможността за подаване на документи от задължените по кодекса субекти по електронен път чрез използване на квалифициран електронен подпис на подателя, идентично е предвидено и в чл.102, ал.1 ДОПК или с издаден от Националната агенция за приходите персонален идентификационен код по отношение на данъчните субекти за подаване и приемането на документи по електронен път.

2) В чл. 29 ДОПК, уреждащ връчването на съобщения от органите по приходите, в ал. 4 е предвидена и възможността за изпращането на съобщения чрез електронно съобщение при използване на квалифициран електронен подпис на органа по приходите.

Нормите, уреждащи издаването на ЗВР, РД и РА в ДОПК не съдържат изрично указание за възможността да бъдат издавани като електронен документ и за подписването им с електронен подпис – понятие, дефинирано по чл.13, ал.1 Закона за електронния документ и електронния подпис (ЗЕДЕП). Не се съдържа изрично правило в друга норма на ДОПК или в последния закон с какъв точно подпис следва да бъдат подписани ЗВР, РД и РА, когато се издават като електронен документ. Следователно, също е приложимо общото правило по АПК - в чл.141, в редакцията му след изменението с ДВ, бр. 100 от 2010 г., в сила от 01.07.2011г. е предвидено, че пред съда могат да бъдат представяни електронни документи, подписани с квалифициран електронен подпис, по реда на ЗЕДЕП. Административният орган е задължен да представи издадения от него акт пред съда – чл.152 от този кодекс, следователно, е допустимо да бъде представен под формата на електронен документ, подписан единствено с квалифициран електронен подпис. От това следва, че подписан по смисъла на чл.59, ал.2, т.8 АПК е само такъв електронен документ, който е подписан с квалифициран електронен подпис от административния орган, посочен като негов издател. На основание цитираните текстове на АПК и специалните на текстове от ДОПК, които съдържат изрично указание за подписването на електронни документи с квалифициран електронен подпис, в това число и за съобщенията, които органите по приходите изпращат като електронен документ, няма основание да се приеме, че е допустимо ЗВР, РД и РА, издавани по реда на ДОПК да бъдат подписвани с друг вид електронен подпис, освен с квалифициран електронен подпис по смисъла на чл.13, ал.3 от ЗЕДЕП.

В ЗВР, РД и РА не се съдържа указание, че същите са подписани с квалифициран електронен подпис, а само с "електронен подпис", поради което съдът не е бил задължен да установява факти, свързани с подписването им с първия вид подпис, доколкото в ЗЕДЕП в чл.13, ал.1 изрично е дефинирано понятието "електронен подпис". Съдът приема, че ЗВР, РД и РА, са подписани именно с такъв електронен подпис, съобразно изричното обозначение в тези актове.

Не всеки подпис върху електронен документ от дефинираните по смисъла на чл.13 от ЗЕДЕП е приравнен и има значението на саморъчен подпис. Така в тази разпоредба са определени следните възможности за подписването на електронен документ: с електронен подпис, определен по ал.1 от тази разпоредба, с усъвършенстван електронен подпис, определен по ал.2 от тази разпоредба и с квалифициран електронен подпис - определен в ал.3 от същата разпоредба, Съгласно 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. Но съгласно чл.13, ал. 4 ЗЕДЕП само квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. Съгласно чл.16, ал.1 ЗЕДЕП квалифициран електронен подпис е този усъвършенстван електронен подпис, който е придружен от издадено от доставчик на удостоверителни услуги удостоверение за квалифициран електронен подпис, отговарящо на изискванията на чл.24 ЗЕДЕП и удостоверяващо връзката между автора и публичния ключ за проверка на подписа и е създаден посредством устройство за сигурно създаване на подписа. За издаването на РА, ЗВР и РД като електронни документи, подписани с квалифициран електронен подпис няма отбелязване върху същите, нито по делото са представени доказателства, от които да бъде формиран извод, че тези актове са подписани при спазването на чл.16, ал.1 ЗЕДЕП.

От задължението по чл.152, ал.2 от АПК, във вр. с §2 от ДР на ДОПК на ответника по делото за изпращане на заверено копие на административната преписка в съда, следва извода, че съдържанието на приложените актове, надлежно заверени „вярно с оригинала“, следва да се преценява съобразно съдържанието на представените копия, в т.ч. и за подписването им от посочените като издатели лица. По идентичен начин - заверени за вярно с оригинала, са представени по делото всички доказателства по административната преписка и актове на органи по приходите, съдържащи печатен надпис на всички листове „вярно с оригинала“, печат на приходната администрация и подпис на длъжностното лице, удостоверило това, представени в съда с изрично писмо на ответника (л. 2 от делото).

Както се посочи, задължително изискване на разпоредбата на чл.117, ал. 2, т.10 и чл.120, ал.1, т.8 от ДОПК е съответните РД и РА да съдържат подписи на лицата, които са съставили РД, респ. подпис на издателя на РА. Този елемент от съдържанието следва да съдържа както обозначаване на издателя на акта, така и фактическо полагане на саморъчен подпис от съответното длъжностно лице.

След като в представения с административната преписка заверен препис на РА липсва саморъчен подпис на лицата, посочени като негови издатели, не е посочено, че е подписан с квалифициран електронен подпис, приравнен по силата на закона на саморъчен подпис, както се обоснова по-горе, съдът приема, че процесният РА, както и останалите актове, на които се основава - РД и ЗВР, не са подписани актове на органите по приходите.

При съобразяване с гореизложеното, съдът намира, че е налице нарушение на разпоредбата на чл.120, ал. 1, т.8 от ДОПК, доколкото по делото не е представен РА, подписан по предвидения в закона ред от лицата, компетентни органи за неговото издаване по силата на чл.119, ал.2 от ДОПК. Съдът намира, че липсата на подпис на издателите на акта представлява порок на формата, предвидена по закон като условие за валидност, който порок е до такава степен съществен, че води до липса на субект – фактически издател на акта и поради това – до липса на изразена воля на

административния орган по смисъла на чл.21, ал.2 и ал.3 от АПК, доколкото съответно РА и РД са такива индивидуални административни актове.

Предвид на изложеното, процесните ЗВР №Р-2222216003676-020-001/31.05.2016г., Ревизионен доклад № Р-22222516003676-092-001/22.08.2016г., и оспорения по делото Ревизионен акт № 2222516003676-091-001/15.09.2016г., не са подписани по предвидения в закона ред от посочените в същите като техни издатели лица. Допуснатото нарушение обуславя извод, че оспорения по делото РА не е издаден по предвидения в закона ред, предвид липсата на саморъчни подписи на издателите му или приравнени на такъв подпис, и изричната заверка за „вярно с оригинала“ на представения по делото препис на РА, обозначен като подписан с електронен подпис, легално дефиниран в чл.13, ал.1 от ЗЕДЕП.

Допуснато е нарушение на чл.120, ал.1, т.8 ДОПК е съществено и не може да бъде поправено след връчването на акта на ревизираното лице, за което са представени доказателства по делото, съответно срещу РА, издаден в този вид, са подадени жалби по административен и съдебен ред.

Същевременно, съдът приема, че подписването на РА в последващ момент, респ. представянето на различен екземпляр, съдържащ липсващите елементи от съдържанието му, не може да обуслови санирането на допуснатия порок, съществувал при връчването на РА на ревизираното лице. Видно от събраните по делото доказателства, част от които са РА, а неразделна част от последния и РД (чл.120, ал.2 от ДОПК), в този им вид – подписани с електронен подпис, са връчени на ревизираното лице, и срещу тях е предявена жалба по административен ред, а решаващият орган е изложил мотиви в потвърждаващото решение, т.е. зачел е правното им действие, така както обективно съществуват в правния мир. Следва да се отбележи, че едва след издаването на РА посредством подписването от издателите му по предвидения в закона ред - крайният акт, с който приключва ревизионното производство и с който се установяват по основание и по размер задължения за данъци и за задължителни осигурителни вноски, възниква задължение и същият следва да бъде връчен на представител на ревизираното лице. От момента на подписването на РА от съответните органи по приходите, е завършен фактическия състав по издаването му. С оглед заверката „вярно с оригинала“ съдът приема за обоснован извода, че именно в този си вид са „издадени“ РА и РД към момента на връчването им на ревизираното лице и постановяване на решението на директора на дирекция О. С., в качеството му на горестоящ административен орган. Настоящият състав на съда намира, че не е в правомощията на съда да дава указания за саниране на пороци за оспорен пред него административен акт, след като съществуването му е надлежно удостоверено чрез изпращането на преписката в съда и с разглеждането на акта в решението на ответника. Така не се нарушава и равенството на страните в съдебното производство, а освен това ответникът е надлежно представляван по делото от юрисконсулт. Посоченото кореспондира със субсидиарно приложимата разпоредба на чл.179, ал.2 от ГПК, съгласно която официално завереният препис има същата доказателствена сила като оригинала. Липсата на определен реквизит в официално заверения препис води до обоснован извод за липса на същия реквизит и в оригинала. При удостоверяване от приходната администрация,

че това е съответстващият с оригинала вид на акта, за съда липсва задължение да поиска оригиналите за констатация. Евентуалното представяне на РД и РА съдържащи липсващия реквизит в последващ момент пред съда, не доказва, че към правнорелевантния момент – връчването им на ревизираното лице, оригиналите на РА и РД са били подписани от органите по приходите по предвидения в закона ред, чиито подписи в този им вид липсват на официално заверените преписи по делото.

Неподписаният, т.е. несъществуващият административен акт не поражда правни последици, като нищожни ще бъдат всички последващи актове, които се основават на него като издадени без правно основание. Този извод се отнася за ЗВР и РД, както и за РА, издаден въз основа на РД и ЗВР, както и относно действията, които могат да бъдат предприети за събирането на установените с РА задължения. Макар и да не е налице валидно изразена воля, формалното съществуване на РА може да обуслови по силата на чл.127, ал.2 от ДОПК принудително изпълнение, което е допустимо независимо от обжалването му по административен или съдебен ред, като съществуването му е зачетено вече от приходната администрация при издаването на решението на ответника.

За да даде надеждна правна защита срещу такива действия по повод жалбата срещу РА, съдът с решението си следва да обективира констатираното правно положение, т.е. че този акт не е породил правни последици, а не да процедира по подадена срещу несъществуващ административен акт жалба. Изрично правомощие за това по чл.160, ал.1 от ДОПК не е предвидено, с оглед на което по силата на §2 от ДР на ДОПК съдът следва субсидиарно да приложи чл.172, ал.2, предложение първо от АПК, като постанови с решението си нищожност на оспорения по делото Ревизионен акт №№ 2222516003676-091-001/15.09.2016г., посочен като издаден от С. Н. Г. на длъжност началник отдел и от М. Б. М. на длъжност главен инспектор по приходите, тъй като съдът е властен да се произнесе и за нищожността, на основание чл.168, ал.2 от АПК, във връзка с §2 от ДР на ДОПК, дори и да няма искане за това. Такъв е именно процесният случай.

Предвид горните съображения, обуславящи нищожност на РА като най – тежък порок, то съдът не следва да се произнася по законосъобразността на установените допълнителни задължения с РА.

При този изход на делото и предвид своевременно направеното искане за присъждане на разноски от двете страни, съдът следва да се произнесе по същите. На дружеството – жалбоподател, съобразно изричното изявление в жалбата и предвид представените доказателства за плащане на държавна такса 50 лв. и направеното искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение, същото на основание чл.161, ал.1 ДОПК, следва да бъде определено съгласно чл.8, ал.1, т.5 от Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения съобразно материалния интерес - в размер на 3570лв., полагащо се на един адвокат. Общо на жалбоподателя следва да бъдат присъдени разноски в размер на 3620лв.

Водим от горното и на основание чл.172, ал.2, предл. първо от АПК, във с пар.2 от ДР на ДОПК и чл.161, ал.1, изр. първо от ДОПК, Административен съд София-град, Първо отделение, 12-ти състав

РЕШИ:

ОБЯВЯВА НИЩОЖНОСТТА на Ревизионен акт № 2222516003676-091-001/15.09.2016г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – С., потвърден с Решение № 2261/20.12.2016г. на директора на Дирекция обжалване и данъчно осигурителна практика при Централно управление на НАП, по жалба на [фирма] с ЕИК[ЕИК] и седалище - С.,

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите чрез Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” С. при Централно управление на същата агенция да заплати на [фирма] с ЕИК[ЕИК] и седалище - С., сумата от 3620 (три хиляди шестстотин и двадесет) лева за разноси.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд на Република Б. в 14-дневен срок от съобщаването му.

СЪДИЯ: