

РЕШЕНИЕ

№ 26755

гр. София, 11.12.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 44 състав,
в публично заседание на 12.11.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Мария Владимирова

при участието на секретаря Албена Илиева, като разгледа дело номер **10347** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 - 161 от ДОПК.

Образувано е по жалба на Т. Ц. Т. от [населено място] срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221219000415-091-001 от 20.04.2022 г., издаден от Ф. С. Й. – орган, възложил ревизията, и Т. Н. В. – ръководител на ревизията, в частта, потвърдена с Решение № 1272 от 15.08.2022 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ – [населено място] при ЦУ на НАП относно установените задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периода от 01.01.2017 г. до 31.12.2018 г., ведно със съответните лихви.

Жалбоподателят излага съображения за незаконосъобразност на ревизионния акт, като издаден в нарушение на материалния и процесуалния закон. На първо място изтъква, че не е редовно уведомен за началото на ревизията, като оспорва редовността на връчванията по чл. 32 ДОПК, както и липсата на надлежно уведомяване за извършване на ревизията по т.нар. особен ред. Твърди, че в ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА липсват както саморъчни подписи, така и КЕП, които не отговарят на изискванията на европейското законодателство. На следващо място жалбоподателят сочи, че незаконосъобразно е продължаван срока за извършване на ревизията и събраните доказателства са негодни. Иска се прогласяване на нищожност на РА, алтернативно отмяната му в потвърдената част като незаконосъобразен. Моли за присъждане на всички съдебно-деловодни разноски.

В съдебно заседание оспорващият, чрез адв. Д., поддържа жалбата на изложените в нея основания и моли съда да я уважи и отмени ревизионния акт. Претендира разноски по представен списък, като прави възражение за прекомерност по отношение на юрисконсултското възнаграждение на ответника.

Ответникът - директор на Дирекция "ОДОП" – С. при ЦУ на НАП, чрез юрк. Д., оспорва жалбата. Изразява становище за законосъобразност на РА и моли същият да бъде потвърден с присъждане на разноски по делото, за което представя списък. Прави възражение по чл. 78, ал. 5 ГПК.

Софийска градска прокуратура редовно призована, не се явява, не се представлява, не излага становище по жалбата.

Административен съд София-град, Трето отделение, 44 - ти състав като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна:

Началото на ревизията е поставено с издаването на Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221219000Д15-020-001 от 22.01.2019 г. /л. 17/. Същата е връчена лично на Т. Т. на 29.01.2020 г. /папка № 2, л. 464/, както и по реда на чл. 32 от ДОПК /л. 465, папка № 2/.

Ревизията е с обхват установяване на задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периода от 01.01.2014 г. до 31.12.2018 г.

Срокът на ревизията е удължен със Заповед № Р-22221219000415-020-002/27.04.2020 г. /л. 19/, връчена по реда на чл. 32 от ДОПК на 26.06.2020 г. /л. 461-463, папка № 2/ до 29.06.2020 г.

Срокът за извършване на ревизията е удължен със заповеди на изпълнителния директор на НАП, а именно: Заповед № Р-22221219000415-ЗИД-001/19.06.2020 г., Заповед № Р-22221219000415-ЗИД-002/13.08.2020 г. и Заповед № Р-22221219000415-ЗИД-003/21.01.2021г. /л. 391-393, папка № 2/.

В тази връзка са издадени и следните ЗИЗВР: Заповед № Р-22221219000415-020-003 от 19.06.2020 г. /л. 21 от делото/, връчена по реда на чл. 32 от ДОПК на 18.09.2020 г. /л. 456, папка № 2/ за удължаване на срока на ревизията до 26.08.2020 г., Заповед № Р-22221219000415-020-004 от 13.08.2020 г. /л. 23/, връчена по реда на чл. 32 от ДОПК на 18.09.2020 г. /л. 456, папка № 2/ - удължен срока до 26.01.2021 г. и Заповед № Р-22221219000415-020-005 от 21.01.2021 г. /л. 25/, връчена по реда на чл. 32 от ДОПК на 27.05.2021 г. /л. 451, папка № 2/ удължен срока до 26.04.2021 г.

ЗВР и всички ЗИЗВР са издадени от Ф. С. Й. - началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., изпълняваща функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, съгласно заповед № РД-01- 803/07.06.2017 г. /л. 14-16/.

На основание чл. 34, ал. 1, т. 2 от ДОПК във връзка с открита административна

процедура за обмен на информация между компетентните органи на Република България и И., съгласно чл. 7 от Регламент на /ЕС/ 904/2010 г., с цел установяване на факти и обстоятелства от значение за определяне на задълженията на жалбоподателя чрез изпращане на молба с референтен номер 0321-034012/16.02.2021 г., от компетентния орган възложил ревизията е издадена Заповед № Р-22221219000415-023-001 от 21.04.2021 г. /л. 27/, с която е постановено спиране на ревизионното производство за срок до 21.12.2021 г. Заповедта за спиране е връчена по реда на чл. 32 от ДОПК на 27.05.2021 г. /л. 451, папка № 2/.

Ревизията е възобновена след отпадане на основанията за спиране със Заповед № Р-22221219000415-143-001/22.12.2021 г. /л. 29/, с която е определен срок за приключване на ревизията до 29.12.2021 г. Заповедта е връчена на Т. Т. лично на 22.03.2023 г. /л. 448, папка № 2/.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-Р-22221219000415-092-001/17.02.2022 г. връчен срещу подпис на 22.03.2022 г. на жалбоподателя.

От ревизираното лице е подадено възражение срещу РД на 05.04.2020 г. /л. 410, папка № 2/.

Ревизионното производство приключва с издаването на РА № Р-22221219000415-091-001 от 20.04.2022 г. от Ф. С. Й. – орган, възложил ревизията, и Т. Н. В. – ръководител на ревизията /л. 48-58/. РА е връчен на 26.05.2022 г. лично на жалбоподателя /л. 60/.

С ревизионния акт на Т. Т. са установени допълнителни задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2017 г. до 31.12.2018 г. в размер на 101 641,45 лв. и лихви за просрочие - 39677,63 лв., т.е. общо в размер на 141319,08 лв.

За обективното установяване на всички факти и обстоятелства от значение за определяне на данъчните задължения на жалбоподателя по ЗДДФЛ в хода на ревизията са извършени процесуални действия и са събрани доказателства, подробно отразени в РД.

На 31.01.2020 г. лично срещу подпис на жалбоподателя е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ № Р-2222061900415-040-001 от 29.01.2020 г. /л. 26-31, папка № 3/. От органа по приходите, извършил връчването, са предоставени на лицето и бланки - декларация за електронен адрес за кореспонденция и декларация за съгласие за разкриване на банкова тайна. Жалбоподателят е отказал попълването и подписването им на място. Такива не са представени й в последствие.

По надлежно връченото ИПДПОЗЛ от 29.01.2020 г. и поставените в него въпроси посочени на стр. 5-7 в РА от жалбоподателя не са представени никакви документи и информация, включително изискани банкови извлечения, както и писмени обяснения във връзка с констатираните в хода на ревизия на „МЕГАКАР ЕКСПЕРТ“ ЕООД данни

за предоставяне суми от цитираното дружество, също и относно установени данни за предоставени на жалбоподателя суми от „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД.

От органите на приходите е изготвено Уведомление № Р-22221219000415-113-001 от 30.04.2020 г. /л. 128, папка № 3/, с което на основание чл. 124, ал. 1 от ДОПК ревизираното лице е информирано, че поради констатираните обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 6 от ДОПК, данъчната основа за задълженията за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за ревизираните периоди ще бъде определена по реда на чл. 122-124 от ДОПК. Уведомлението е връчено по реда на чл. 32 от ДОПК на 26.06.2020 г.

Заедно с Уведомлението по чл. 124 от ДОПК по реда на чл. 32 от ДОПК на 26.06.2020 г. са връчени: Уведомление № Р-22221219000415-139-001 от 30.04.2020 г. по чл. 17, ал. 1, т. 2 от ДОПК /л. 125-126, папка № 3/, с което лицето е информирано за права и задължения, произтичащи от текстове от Наказателния кодекс /НК/, както и второ по ред ИПДПОЗЛ № Р-22221219000415-040-002 от 30.04.2020 г. /л. 121-123/, с което отново са изискани доказателства и е предоставен 14-дневен срок за становище.

По връчените уведомления и второ искане също не са представени никакви доказателства.

В хода на ревизионното производство са извършени насрещни проверки на други лица, документирани с протоколи по съответния ред, както следва: ПИНП № П-29002920020329-141-001 от 20.03.2020 г. /л. 119-120, папка № 3/ и ПИНП №29002920146479-141-001 от 21.12.2020 г. /л. 228-230, папка № 3/ - относно „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД с ЕИК[ЕИК], ПИНП №П- 22220620126665-141-001 от 08.09.2020 г. /л. 163-164, папка № 3/ - относно П. М.; ПИНП №П- 22000120126663-141-001 от 01.09.2020 г. /л. 157, 158, папка № 3/ - относно Е. Д. и ПИНП №П- 22220620126664-141-001 от 17.08.2020 г. / л. 152-153, папка № 3/ - относно С. К., резултатите от които описани на стр. 2-5 в РД.

Изготвено е Искане за разкриване на банкова тайна изх. №10-00-844/19.02.2020 г. /л. 56-58, п. № 3/ за установените банкови сметки на ревизираното лице при направена справка в БНБ. С Решение № 56363/02.03.2020 г. /л. 59, п. № 3/ на Софийски районен съд е дадено разрешение за разкриване на банкова тайна за банкови сметки на лицето в Обединена българска банка АД /ОББ АД/ и Първа инвестиционна банка АД /ПИБ АД/. Изпратени са искания до цитираните банки и са получени извлечения, касаещи ревизирания период, както следва: Искане за представяне на информация от трети лица /ИПИТЛ/ № Р-22221219000415-041-024 от 11.03.2020 г. /л. 61-106, папка № 3/ относно банкова сметка с номер BG69FINV915010BGN0E6IF - извлечения за периода 01.01.2014 г. - 31.12.2018 г. Получен е отговор с вх. № 24-00-92#39/22.05.2020 г. от ПИБ /л. 63-106, папка № 3/, ИПИТЛ №Р-22221219000415-041- 025 от 11.03.2020 г. /л. 107-111, папка № 3/ до ОББ АД за банкова сметка [банкова сметка] - извлечения за периода от 24.01.2018 г. до 31.12.2018 г. Получен отговор с вх. №24-00- 92#37 от 10.04.2020 г. /л. 141-142, папка № 3/.

Изпратени са ИПДСПОТЛ до всички лицензирани банки в страната с цел

установяване на открити и действащи банкови сметки на физическото лице през ревизирия период. Установено е, че освен установените в справката от БНБ. лицето е имало и други открити и действащи банкови сметки през ревизирия период.

В тази връзка е изготвено Искане за разкриване на байкова тайна изх. №10-00-1383 от 12.05.2020 г. /л. 135-137, папка № 3/. Получено е Решение № 92476/19.05.2020 г. /л. 138, папка № 3/, с което е разрешено разкриването на банкова тайна и за останалите банкови сметки на физическото лице. Изпратени са искания до ОББ АД и Корпоративна търговска банка АД /КТБ АД/, както следва: ИПДСПОТЛ №Р-22221219000415-041-026/27.05.2020 г. /л. 139-142, папка № 3/ до ОББ АД за банкова сметка [банкова сметка] за периода от 01.01.2014 г. до 24.03.2014 г. Получен е отговор с вх. №24-00-92#41 /12.06.2020 г.

Изпратено е ИПИТЛ №Р- 22221219000415-041-027 от 28.05.2020 г. /л. 143-147/ до КТБ АД за банкова сметка с номер [банкова сметка] за периода от 01.01.2014 г. до 07.11.2014 г. Получен е отговор с вх. №24-00-92#42/23.06.2020 г. /л. 145-147, папка № 3/.

Открита е административна процедура за обмен на информация между компетентните органи на Република България и И. съгласно чл. 7 от Регламент на (ЕС) 904/2010. с цел установяване на факти и обстоятелства от значение за определяне на данъчните задължения на Т. Т., чрез изпращане на молба Референтен номер 0321-034012/16.02.2021 г. Относно това, че физическото лице Т. Т. извършва плащания по банков път в размер на 92000 евро към IE6388047V GOOGLE IRELAND LIMITED за услуги по идент. № за таксуване за GOOGLE AdWords: ADWS9348812304, ADWS3326562256 и ADWS9911900426 в молбата са поставени конкретни въпроси и са получени отговори, подробно описани на стр. 12-17 в РД. Съгласно отговора GOOGLE IRELAND е отговорило след изчерпателно търсене, че изглежда няма налична информация за Т. Т. TANOV (Т. Ц. Т.) и няма данни за транспорт, тъй като са предоставени само електронни услуги. Предоставили са обаче информация и документация /л. 235-387, папка № 2 и 3/-фактури и плащания с VISA карти и т.н. въз основа на предоставените акаунти в adwords за „МЕГАКАР ЕКСПЕРТ“ ЕООД и „МЕГАПАРТС - 1“ ЕООД. Дадена е информация за 3 файла “ad report”, които съдържат данни за текста на рекламните лога, ключови думи, брой кликания, цена и URL <http://kolizaskrap.net>, <http://www.megaparts.bg>. <https://www.megaparts.eu/ro>, <http://www.skraptreiding.com> и описание: „Продай Старата Си Кола за Скрап само за Секунди на Перфектната Топ Пазарна Ц.“; „Имаш Кола за Скрап Ние Ще Ти Дадем Д. Пари за Нея. Идваме на Място!“; „Купуваме Коли За Скрап На Най Добрите Цени. Плащаме Веднага !“; „Всички Модели Автомобили, Части За Коли, Сервиз. Най-Добрата Ц. !“; „Първокачествени Части Втора Ръка Безплатна доставка в цялата страна.“; „Онлайн Магазин За Авточасти Втора Безплатна доставка в цялата страна.“; „Получете Най-Добрата Ц. на Пазара за Вашият Автомобил - Експресно Изкупуване“. Приложени са и 3 файла Billing, описани на стр. 13-16 в РД със забележки, че: 4176489122495836 е на Т. Т., 4600069802936469 е на „МЕГАПАРТС ЕВРОПА“: 4176488225234084, 4176489122495836 и 4176489121187939 са на Т. Т. (представени са 3 файла с транзакции и 3 zip с фактури с адреси за фактуриране на дружества, описани на стр. 16 и 17 в РД.

За ревизираните периоди жалбоподателят не е подал годишни данъчни декларации по чл. 50 от ЗДДФЛ.

Относно притежавани от лицето парични средства в брой не е предоставена информация от жалбоподателя.

Въз основа на получената информация от съответните банки, след издадените от съда разрешения за разкриване на банкова тайна, са констатирани банковите сметки на лицето, началните и крайни салда и движение по сметките, подробно описани на стр. 19- 20 в РД.

Констатирани са постъпления в съществен размер по банковата сметка BG69FINV915010BGN0E6IF в ПИБ АД, постъпили от „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД, съответно през 2017 г. - в размер на 888 915,16 лв. и през 2018 г. - в размер на 127496,26 лв.

По повод на така установените получени суми е извършена насрещна проверка на „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД. Изискана е и е събрана информация от куриерското дружество чрез извършена насрещна проверка, приключила с ПИНП № П-29002920020329-141-001 от 20.03.2020 г. В предоставения от „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД отговор е декларирано, че в системата не фигурира информация за лицето Т. Ц. Т. за посоченият период.

Извършена е повторна насрещна проверка на куриерското дружество, приключила с ПИНП №Н-29002920146479-141 -001/09.11.2020 г. Във връченото искане е посочена конкретна информация относно извършените преводи по дати и суми към банковата сметка на ревизираното лице. От предоставените данни и доказателства от страна на „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД е установено, че получените парични средства от Т. Т. са по наложени платежи по изпратени пратки от името на следните 4 дружества: „СИЛВЪР КИНГ“ ЕООД, „УЪРК БРАДЪРС“ ЕООД, „КАЛИПСИС“ ЕООД и „КОКО ПАРТС“ ЕООД. От страна на „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД за четирите дружества е предоставена информация за банкови сметки, договори за куриерски и пощенски услуги с отложено плащане и отстъпки, информация за упълномощени лица. Анекси за отстъпка на база месечен оборот. Споразумения за прием на пратки без преглед на съдържанието и други. В цитираните документи липсват каквито и да е данни за лицето Т. Т. и на какво основание е декларирано сумите да бъдат превеждани по неговата банкова сметка.

От събраните доказателства в хода на извършената насрещна проверка на „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД е установено, че суми от извършвана търговска дейност и реализирани приходи от продажби на дружества са пренасочени към банковата сметка на Т. Т..

По отношение на получените по банков път суми от извлеченията от банковата му сметка е установено, че същите основно са теглени „в брой“ от ревизираното лице и няма доказателства за предоставянето им на представител на съответните дружества.

Не са установени преводи от банкова сметка BG69FINV915010BGN0E6IF с титуляр Т. Ц. Т. към банкови сметки на „СИЛВЪР КИНГ“ ЕООД, „УЪРК БРАДЪРС“ ЕООД, „КАЛИПСИС“ ЕООД и „КОКО ПАРТС“ ЕООД.

При извършения анализ ревизиращия екип е установил, че жалбоподателят не е нает по трудов договор към нито едно от цитираните дружества, няма данни да е представляващ или упълномощен да представлява управителите им.

Тъй като постъпилите по банков път суми са изтеглени от лицето, то е обоснован извод от приходните органи, че със същите лицето се е разпоредило.

От друга страна по преписката не са налични доказателства, че Т. Т. е предоставил средствата в патримониума на съответните юридически лица, поради което приходните органи са приели, че сумите съставляват доход на ревизираното лице. Установено е също така, че през периодите 2017 г. и 2018 г. Т. е получил суми по наложен платеж от „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД, но тези доходи не са декларирани и не са подадени ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ.

От представените от ПИБ АД извлечения от банкова сметка на Т. са установени данни за изплатени на ревизираното лице суми по наложени платежи от „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД съответно в размер на 888 915,16 лв. - за 2017 г. и в размер на 127 496,26 лв. - за 2018 г. Тези суми са постъпвали по банковата сметка на физическото лице във връзка с изплащане на наложени платежи по пратки от други юридически лица. Ревизираното лице се е разпоредило със сумите чрез изтеглянето им или извършване на разплащания към трети лица, различни от лицата по предоставените от „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД клиентски картони. За сумите, постъпващи по банковата сметка на жалбоподателя няма предоставена информация относно предаването им на представители на съответните юридически лица.

С оглед констатираното от органите по приходите е прието, че цитираните суми се явяват за ревизираното лице недеklarирани облагаеми доходи от друг източник през съответните периоди. Въз основа на анализ на относимите обстоятелствата по чл. 122, ал. 2, т. 1-16 от ДОПК същите суми са определени като годишна данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ и с РА е определен дължимия данък по чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ, както следва: за 2017 г., при определена данъчна основа по чл. 122 от ДОПК в размер на 888 915,16 лв., с РА е определен дължим данък по чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ в размер на 88 891,52 лв. и са изчислени лихви за просрочие в размер на 35 831,09 лв., а за 2018 г., при определена данъчна основа по чл. 122 от ДОПК в размер на 127 496,26 лв., с РА е определен дължим данък по чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ в размер на 12749,93 лв. и са изчислени лихви за просрочие в размер на 3846,54 лв.

В така посочените части РА е предмет на настоящия спор, като за останалите ревизирани периоди 2014 г. – 2016 г. с РА не са установени задължения по ЗДДФЛ.

РА е обжалван по административен ред пред директора на Д „ОДОП“ – С.. В жалбата си Т. оспорва всички констатации в РД и РА, като счита, че същите са изградени върху предположения, фикции и условности, което ги квалифицира като напълно необосновани, недоказани и неправилни. Сочи, че е „нарочен за жертва па данъчната система“ цит./. Според жалбоподателя коментираният в РД и РА стопански операции касаят отношения между ревизираното лице и други физически и юридически лица, но фискът това не го интересува. Твърди, че органите по приходите не са съобразили, че е възможно да става дума за неуредени финансови отношения между жалбоподателя и другите лица. Сочи, че напълно необосновано и недоказано е прието и „констатирано“, че ревизираният субект се е разпоредил с процесните суми и че същите са негов доход. Счита, че трябва да се провери с какъв нисък стандарт живее и какво притежава. Заявява, че е под линията на бедността и поставя въпрос какви доходи се претендира, че има. В жалбата се посочва, че е необходимо да се съберат нови доказателства, за да се стигне до обективната истина, а не до изопачената истина на органите по приходите. Според жалбоподателя поради невъзможността решаващият орган да отстрани радикалните нарушения на ревизиращите, следва преписката да бъде върната за нова ревизия.

Възраженията са приети за неоснователни .

В срока по чл. 155, ал. 1, вр. чл. 146 ДОПК, е постановено Решение № 1272 от 15.08.2022 г. на директора на дирекция "ОДОП" С. /л. 7-11/, с което е потвърден РА в частта по чл. 17 от ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2017 г. до 31.12.2018 г., ведно със съответните лихви за просрочие.

Решението е връчено лично на жалбоподателя на 22.08.2022 г. (л. 13).

По делото са представени и приети като доказателства документите, съдържащи се в административната преписка по издаването и обжалването по административен ред на ревизионния акт, както и доказателства удостоверяващи притежаването на електронни подписи от лицата, подписали с квалифициран електронен подпис в съответното длъжностно качество РА, РД, ЗВР и ЗИЗВР, ведно с оптични носители /л. 64 и л. 166/, на който се съдържат електронните документи и файловете, генерирани при подписването им с квалифициран електронен подпис.

В хода на съдебното производство по искане на жалбоподателя са събрани допълнително доказателства по реда на чл. 192 ГПК от ЦУ на НАП С. /л. 220-234/; /592-649, 662 – сд – диск/, ТД на НАП С. /л. 274-424/, „Борика“ АД /л. 211 – 213 и СД-диск/, „Мусала софт“ АД /л. 201-206/, Комисия за регулиране на съобщенията /л. 163-165/, Изпълнителна агенция „Българска служба за акредитация“, Министъра на транспорта и съобщенията /л. 198-200/, Министъра на електронното управление /л. 169-193/, както и допълнително ангажирани от ответника доказателства във връзка с компетентността на

органите по приходите издали оспорения в настоящото производство РА.

По делото е прието заключение на СТЕ, изготвено от в.л. К., оспорено от ответника, както и повторна СТЕ. Съдът не кредитира техническата експертиза, приета в с.з. на 12.03.2024 г. Същата съдържа подвеждащи твърдения, несъобразена е с многобройните писмени доказателства по делото касаещи процесните КЕП, не е проведено пълно, обективно и компетентно изследване.

В тази връзка съдът кредитира заключението на повторната СТЕ, като обективно, пълно и съответстващо на писмените доказателства по делото.

При така установеното от фактическа страна съдът формира следните правни изводи:

Жалбата е депозирана в законоустановения срок от легитимиран субект и при наличие на правен интерес, поради което е процесуално допустима.

Разгледана по същество, същата е неоснователна.

При извършване на служебната проверката по чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът констатира, че ревизията е възложена от компетентен орган и е приключила в определения от него срок. Ревизионният акт е издаден от органа по приходите, възложил ревизията и от ръководителя на ревизията, съобразно правилото на чл. 119, ал. 2 от ДОПК, и определя задължения за периода, за който е възложена ревизията. Издаден е в изискуемата форма и в съдържанието му са изложени фактическите и правните основания за постановяването му. Публичните вземания са конкретизирани по основание, по размер и по субект.

Относно възраженията на жалбоподателя за липса на редовно връчване на ЗВР, ЗИЗВР и искания за представяне на писмени документи, уведомление за извършване на ревизията по реда на чл. 122 ДОПК и за неправилно приложение на реда по чл. 32 ДОПК съдът съобрази следното:

Разпоредбата на чл. 112, ал. 1 ДОПК предвижда, че ревизионното производство започва с издаване на ЗВР, като чл. 113, ал. 2 ДОПК регламентира, че тази заповед се връчва на ревизираното лице, което означава, че от момента на връчването започва ревизионното производство. Този извод се прави и от чл. 114, ал. 1 ДОПК, според който срокът за извършване на ревизията започва да тече от връчване на ревизираното лице на ЗВР, като в множество решения на Върховния административен съд се приема и при прилагане на разпоредбата на чл. 112, ал. 1 ДОПК, че именно след уведомяване на ревизираното лице за започване на ревизията, чрез връчване на ЗВР, същото има възможност да участва в ревизионното производство и да се уведомява за всички действия на приходните органи.

С връчването на заповедта за възлагане на ревизия се поставя началото на

ревизионното производство. Спрямо този момент следва да се прецени и спазването на преклузивния срок по чл. 109, ал. 1 от ДОПК, с изтичането на който е налице отрицателна процесуална предпоставка за образуването на ревизионно производство, както основателно сочи и първоинстанционният съд. Нормата на чл. 113, ал. 2 от ДОПК, имаща императивен характер, изисква задължителното връчване на ЗВР на ревизирания субект. Правото на защита на ревизираното лице, както и валидното упражняване от страна на органите по приходите правомощие, насочено към установяване на задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски, се гарантират с надлежното връчване на заповедта за възлагане на ревизията. При липса на надлежно връчване на ЗВР, в нарушение на чл. 113, ал. 2 от ДОПК, крайният акт, с който приключва ревизията – ревизионният акт се явява издаден извън рамките на ревизионното производство, което го опорочава до степен на неговата нищожност (в този смисъл решение № 5181 от 23.04.2021 г. на ВАС, I отделение по адм. д. № 1063/2021 г. и решение № 4748 от 14.04.2021 г. на ВАС, I отделение по адм. д. № 13484/2020 г. и посочената в мотивите му съдебна практика).

В тази връзка настоящият състав следва да извърши преценка на разпоредбата на чл. 28 ДОПК и чл. 29 ДОПК, за да се прецени дали основателно приходната администрация е преминала към връчването на ЗВР по реда на чл. 32 ДОПК и започнало ли е ревизионното производство, за което ревизираното лице да е надлежно уведомено.

Съгласно чл. 29, ал. 1 във връзка с чл. 33 ДОПК връчването на съобщенията в административното производство се извършва на адреса за кореспонденция на субекта. По делото няма данни, а не се и твърди от страна на жалбоподателя, да е посочен електронен адрес за кореспонденция с органите на НАП за връчване на електронни съобщения.

Според чл. 32, ал. 1 ДОПК връчване чрез прилагане към досието се извършва в случаите, когато лицето, неговият представител или пълномощник, член на орган на управление или служител, определен да получава съобщения или книжа, не е намерен на адреса за кореспонденция, след най-малко две посещения през 7 дни. Изложените по – горе факти са достатъчни, за да се премине към връчване на ЗВР и искането за представяне на писмени обяснения и документи по реда на чл. 32 ДОПК, доколкото безспорно се установява наличието на предпоставките за прилагането му. По делото са представени и доказателства за това, че е спазена процедурата по чл. 32, ал. 4 ДОПК за поставяне на съобщението за връчване на определеното за целта място в териториалната дирекция и публикуването му в Интернет.

В случая началото на ревизията е поставено със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22221219000415-020-001/22.01.2019 г. - връчена по реда на чл.32, ал. 6 от ДОПК на 29.01.2020 г.

От органите по приходите са извършени посещения на адрес: [населено

място], ул. „378-ма4 № 34, документиран с два протокола обр.Кд-73 - № 0861183 /25.01.2019 г. /л. 3, папка № 3/ и № 0861186 /14.02.2019 г. /л. 15, папка № 3/. Изпратена е и поканата за връчване № Р-22221219000415-999-001/31.01.2019 г. /л. 1, папка № 3/ чрез лицензиран пощенски оператор, но писмото е върнато с отметка „непотърсен“ /л. 2, гръб, папка № 3/.

След като не е открито лицето, е поискано съдействие от органите на МВР С. с Искане за извършване на действия от други контролни органи № Р-2221219000415-032-001/05.02.2019 г. /л. 4-8, папка № 3/ - до 9 РУ на МВР и Искане №Р-2222121900415-032-002/13.05.2019 г. /л. 16-19, п. № 3/ - ГДНП отдел „Икономическа полиция“.

Действията на органите на МВР са обективирани в Докладна записка и писмо изх.№ 338400- 1530/12.06.2019 г. От съдържанието на приложената по делото Докладна записка от 09 РУ-СДВР С., заведена при ТД на НАП С., ИРМ И. с вх. № 24-00-92#6/17.06.2019 г. /л. 7-8, папка № 3/, се установява, че на адреса на лицето са извършени многократни посещения от полицейските органи и същото не е открито. Посочено е също така, че Т. Т. има телефон за връзка [ЕГН], на който е проведен разговор с лицето на 10.04.2019 г., обяснено му е, че трябва да се яви в офис на НАП С., за да му бъдат връчени документи във връзка със започнала ревизия, но лицето не е дошло. На 20.05.2019 г. около 13.01 ч. Т. Т. е призован на горепосочения телефон да се яви в 9 РУ на МВР С. за връчване на документи от инспектори на НАП, но същият не се явява. Направени са опити чрез майката на лицето да се връчат документи, но същата отказва да поеме отговорност. След 31.05.2019 г. полицейските органи многократно правят опити да се свържат с лицето, но то не вдига телефона си и по този начин възпрепятства връчването на документи.

Поискано е съдействие с Искане №Р-2222121900415-032-002/13.05.2019 г. /л. 18-19 гр., папка № 3/ до МВР ГДНП отдел „Икономическа полиция“.

Получен е отговор с рег. № 328600-59811/10.12.2019 г. при МВР и с Вх.№ 24-00- 92#9/12.12.2019 г. /л. 19, папка № 3/ при ТД на НАП С. е във връзка с изпратени трикратно искания за извършване на действия от други контролни органи за установяване на лицето Т. Ц. Т., относно връчване на документи на същия. С писмото е уведомен ревизиращия екип, че са проведени действия на територията на [населено място] и област С., като до момента Т. не е установен и не е осигурен за връчване на документи.

Изпратено е Искане за извършване на действия от други контролни органи № Р-2221219000415-032-003/15.08.2019 г. /л. 20, п. № 3/ - до СДВР - Дирекция Български документи за самоличност. От получения отговор, заведен при ТД на НАП С., ИРМ И. с вх. № 24-00-92#7/28.10.2019 г. /л. 21, п. 3/, е установено, че при извършена справка в АИС „Граничен контрол“ за преминавания през ГКПП на страната от Т. Ц. Т. няма данни за напускане на територията на Република България.

Издадено е Съобщение за връчване на документи по чл. 32 от ДОПК № Р-22221219000415-С32-001/14.01.2020 г. /л. 23 гр., папка № 3/ - С. на 29.01.2020 г., с което ЗВР се счита за редовно връчена.

На 31.01.2020 г. е връчена лично на Т. Т. екземпляр от Заповед за възлагане на ревизия № Р-22221219000415-020-001/22.01.2019 г. , както и Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице № Р-2222061900415-040-001/29.01.2020 г. От органът по приходите, извършил връчването са предоставени на лицето и бланки - декларация за електронен адрес за кореспонденция и декларация за съгласие за разкриване на банкова тайна. Лицето отказва попълването и подписването им на място. Такива не са предоставени и в последствие.

С ИПДПОЗЛ № Р-2222061900415-040-001/29.01.2020 г. е определен 7- дневен срок за представяне на изисканите документи.

В указания от органите по приходи срок не е постъпило искане за продължаване на срока по реда на чл. 25 от ДОПК, нито са представени изисканите документи и писмени обяснения.

Извършена е проверка в деловодна програма „А.“, при което е установено, че няма постъпили документи по ИПДПЗЛ №Р-22220619000415-040-001/29.01.2020 година. Обстоятелството е документирано с протокол Кд-73 серия АА №0857952/17.02.2020 година /л. 54, п. № 3/.

Заповед за изменение на заповед за възлагане № Р-22220619000415-020-002/27.04.2020 г., Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице № Р-2222061900415-040-002/30.04.2020 г., ведно с Уведомление по чл. 17, ал. 1, т. 2 от ДОПК № Р-22221219000415-139- 001/30.04.2020 г. и Уведомление по чл. 124, ал.1 от ДОПК № Р-22221219000415-113-001/30.04.2020 г. са връчени по реда на чл. 32, ал. 6 от ДОПК на 26.06.2020 г.

Извършени са посещения на адрес, документиран с два протокола обр.Кд-73 - № 0857962/22.05.2019 г. /л. 129, папка № 3/ и № 0857964/10.06.2020 г. /л. 130, папка № 3/.

Издадено е Съобщение за връчване на документи по чл. 32 от ДОПК № Р-22221219000415-С32-002/11.06.2020 г. - С. на 26.06.2020 г., с което ЗИЗВР, ИПДПОЗЛ и Уведомления се считат за редовно връчени.

Определен е 14- дневен срок за вземане на становище и представяне на изисканите документи и писмени обяснения.

В законоустановения срок не са представени изисканите документи, включително и банкови извлечения, както и писмени обяснения от

ревизираното лице.

ЗИЗВР № Р-22220619000415-020-003/19.06.2020 г. и ЗИЗВР № Р-22220619000415-020-004/13.08.2020 г. са връчени по реда на чл. 32, ал. 6 от ДОПК на 18.09.2020 г.

Извършени са посещения на адрес, документирани с два протокола обр.Кд-73 - № АА0858088 / 26.08.2020 г. /л. 167, папка № 3/ и № АА0858215 / 02.09.2020 г. /л. 168, папка № 3/.

Издадено е Съобщение за връчване на документи по чл. 32 от ДОПК № Р-22221219000415- С32-003/ 03.09.2020 г. - С. на 18.09.2020 г., с което ЗИЗВР се считат за редовно връчени.

ЗИЗВР № №Р-22220619000415-020-005/21.01.2021 г. и Заповед за спиране на ревизия №Р- 22221219000415-023-001/21.04.2021 г. са връчени по реда на чл.32, ал.6 от ДОПК на 27.05.2021 г.

Извършени са посещения на адрес, документирани с два протокола обр.Кд-73 - № АА0855014 /28.04.2021 г. и № АА0855018 /11.05.2021 г.

Издадено е Съобщение за връчване на документи по чл. 32 от ДОПК № Р-22221219000415- С32-004/12.05.2021 г. - С. на 27.05.2021 г., с което цитираните заповеди се считат за редовно връчени.

С оглед изложеното съдът приема, че в хода на ревизионното производство не са допуснати нарушения на чл. 32 ДОПК, а ЗВР освен по този ред е връчена и лично на жалбоподателя на 31.01.2020 г., поради което в случая не са налице основания за прогласяване на нищожност на РА на основание липса на редовно връчена ЗВР.

Настоящият състав приема, че оспореният РА е валиден акт, издаден от материално и териториално компетентни органи по приходите, съобразно предвиденото в чл.119, ал.2 ДОПК, а именно от Ф. С. Й. – орган, възложил ревизията, и Т. Н. В. – ръководител на ревизията.

В случая компетентността на органа, възложил ревизията, произтича от раздел I, т. 23 на представена от ответника Заповед № РД-01-803 от 07.06.2017 г., с която директорът на ТД на НАП С. е възложил на Ф. С. Й., в качеството ѝ на началник сектор "Ревизии", отдел "Ревизии", дирекция "Контрол" в ТД на НАП С., функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК.

Ревизионният акт, както и РД, ЗВР, ЗИЗВР, са създадени като електронни документи по смисъла на чл. 3, ал. 1 от ЗЕДЕУУ, като от приетите писмени и веществени доказателства, се установява, че същите са подписани с квалифициран електронен подпис. Спазена е предвидената в закона писмена форма, съобразно разпоредбата на чл. 3, ал. 2 ЗЕДЕУУ, с предписаното в чл.

120 ДОПК съдържание. Съдът констатира, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са подписани от посочените като техни издатели органи по приходите с квалифициран електронен подпис по чл. 13, ал. 3 от ЗЕДЕУУ, приравнен на саморъчен, съгласно изричното указание на чл. 13, ал. 4 от ЗЕДЕУУ, като документите са подписани в срока на действие на удостоверение по чл. 24 от ЗЕДЕУУ. Установява се, че върху представените на хартиен носител ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА има следното отбелязване: „Настоящият документ е издаден чрез ИС „Контрол“, като електронен документ, подписан с електронен подпис от ...“, като именно това са необходимите отбелязвания, служещи като индикация, че създадените като електронни документи са надлежно оформени с подписи от органите по приходите с оглед изискванията на чл. 117, ал. 2, т. 10 от ДОПК и чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК.

С оглед разпореденото от законодателя в чл. 184, ал. 1 от ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ.

Съгласно чл. 25, т. 1 от Регламент /ЕС/ № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила съгл. чл. 52 от 01.07.2016 г., както и на чл. 5, т. 2, предл. 2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО на ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 г. относно правната рамка на Общността за електронните подписи, правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. От така представените преписи на хартиен носител, а именно ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи съдът намира, че същите са надлежно подписани. При това положение следва да се приеме, че ревизията е редовно възложена от компетентни органи, а РА отговаря на изискването на чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК.

За да обоснове този извод съдът съобрази следното:

Съобразно чл. 3, т. 10 от Регламент (ЕС) на Европейския парламент и на Съвета от 23 юни 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, електронен подпис означава данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярът на електронния подпис използва, за да се подписва. Съобразно чл. 3, т. 12 от Регламента, квалифициран електронен подпис означава усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи. Следователно, както приема в мотивите си и Съдът на

Европейския съюз в решение по дело C-362/2021, чл. 3, т. 12 от регламента поставя три кумулативни изисквания, за да може един електронен подпис да се определи като квалифициран електронен подпис. Първо, електронният подпис трябва да е усъвършенстван електронен подпис, който съгласно чл. 3, т. 11 от Регламента трябва да отговаря на изискванията, посочени в чл. 26. Второ, подписът трябва да е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис, което съгласно чл. 3, т. 23 от Регламента следва да отговаря на изискванията, предвидени в приложение 2 към регламента. Трето, подписът трябва да се основава на квалифицирано удостоверение за електронен подпис по смисъла на чл. 3, т. 15 от Регламента, като съгласно този текст за това е необходимо това удостоверение да бъде издадено от доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги и да отговаря на изискванията, предвидени в приложение 1 към Регламента.

В настоящия случай от доказателствата по делото безспорно се установява, включително и от заключението на повторната СТЕ, че всички органи по приходите – издали процесните електронни документи, са разполагали с квалифицирани удостоверения за квалифициран електронен подпис, валидни към момента на подписване на съответния документ.

В отговор на въпрос 1 в.л. С. сочи, че всички изследвани подписи са поставени на база на издадени квалифицирани удостоверения за квалифицирани електронни подписи, издадени в случая от „Борика“ АД и „Информационно обслужване“ АД, които са доставчици на удостоверителни услуги (ДУУ), преминали одит по eIDAS, следователно те са доставчици на квалифицирани удостоверителни услуги (ДКУУ). Изследваните документи в Констативно-съобразителната част от експертизата са подписани с квалифицирани електронни подписи, които са поставени чрез съответните квалифицирани удостоверения за квалифициран електронен подпис, издадени от доставчици на квалифицирани удостоверителни услуги (ДКУУ). Всички лица - служители на НАП, подписали документите по-горе, са ги подписали със съветното притежавано от тях КУКЕП, което е било активно към момента на подписване. Подробности за всяко КУКЕП (квалифицирано удостоверение за квалифициран електронен подпис) са описани в Констативно-съобразителната част на експертизата. Софтуерната проверка за съответствие с изискванията в Приложение I от Регламента, даде положителен резултат, т.е. съответстват на изискванията Приложение I. Това може да види във всички документи с изключение на ЗВР. В констативно – съобразителната част на СТЕ /стр. 7 – л. 672/ вещото лице обаче сочи следното: проверката в публичния регистър за ел. подписи показва, че подписът на Fidanka Slav- eukova Yonevska е Професионален КУКЕП (Квалифицирано удостоверение за квалифициран електронен подпис), което означава, че е създаден за служител на организация, в случая ТД на НАП С. с ЕИК: 1310631880221; в документа няма поставен TimeStamp. Проверката в сайта на Министерство на електронното управление <https://evaluation.egov.bg/Validation/DigitalSignature> дава резултат „Статус: Невалидни входни параметри!“ В предходната експертиза има изобразени

екрани от проверката. Разбираемо, т.к. софтуерът за валидиране на електронни подписи се променя според най-новите изисквания, нито един от онлайн валидаторите на всички ДКУУ в България не успя да валидира този подпис. Прави впечатление, че валидатор на „Инфонотари“ АД, който е инсталиран на компютър локално, **успешно валидира подписа**. Валидатор DS Tool на „Информационно обслужване“ АД също успешно валидира този подпис.

В отговор на въпрос 3 вещо лице отбелязва, че оспорените квалифицирани електронни подписи са създадени с КУКЕП. КУКЕП при издаването от ДКУУ се записва на специално устройство (приличащо на флаш памет, но не е) според изискванията на Приложение II от Регламента. При всяко полагане на подпис върху документ се изисква въвеждане на ПИН код, който е известен на потребителя.

Според т. 6 от заключението електронните документи, които са обект на изследване от експертизата са подписани по формат PAdES и електронните подписи са ENVELOPED, а 3BP е във формат CAdES и електронният подпис е DETACHED. При полагането на подписа в документа се генерира контролна хеш сума, която гарантира връзката на подписа със съдържанието на документа. При каквато и да е промяна в съдържанието на документа, валидирането ще отчете, че е извършвана промяна след като документът е бил подписан електронно. Така че всички електронни подписи са свързани със съответните електронни документи.

Техническите изисквания по издаване на КУКЕП от ДКУУ и в последствие поставяне на електронен подпис върху документ според Регламент 910/2014 г. са спазени. И „Информационно обслужване“ АД, и „Борика“ АД са ДКУУ, следователно удостоверенията, които са издали на служителите на НАП са **КВАЛИФИЦИРАНИ**.

С тези квалифицирани удостоверения за квалифициран електронен подпис са поставени електронните подписи върху всеки един от анализирания документи. Технически са изпълнени всички стъпки по поставяне на подпис върху документ: 1. Идентификация на подписващия; 2. Изчисляване на криптографския хеш (контролна сума на подписа); 3. Създаване на цифров подпис; 4. Прикрепяне на цифровия подпис към документа; 5. Проверка на подписа.

Технически има изпълнено валидно електронно подписване е квалифициран електронен подпис за всички анализирани документи.

В този смисъл е и отговорът на въпрос № 12 от заключението на повторната СТЕ, а именно: изследваните електронни подписи в документите 3BP и PA са квалифицирани и отговарят на трите кумулативни изисквания, за да може да се приеме, че един електронен подпис се счита за „Квалифициран електронен подпис“. Независимо, че в електронните сертификати не е вписано ЕГН на

физическото лице, служител на НАП, подписало документа, в сертификата са вписани допълнителни данни за да може лицето да бъде еднозначно идентифицирано. Това са служебен имейл, който е уникален в организацията НАП, както и вътрешен служебен номер. Титулярът на подписа притежава таен ПИН, с който може да бъде полаган подпис върху документите. Електронните документи, които са изследвани са подписани по формат PAdES и електронните подписи са ENVELOPED. При полагането на подписа в документа се генерира контролна хеш сума, която гарантира връзката на подписа със съдържанието на документа, т.е. отговарят напълно на изискванията на чл. 26 от Регламента.

Всички изследвани КУКЕП са издадени от “Информационно обслужване” АД, който е преминал одит по eIDAS и притежава сертификат по eIDAS, което означава, че се нарича доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги. По време на одита всички устройства са подложени на проверка и сертифицирани, като подписите отговарят на изискванията предвидени в Приложение II от Регламента.

Настоящият състав не кредитира заключението на в.л. С. относно отговор на въпрос 5, а именно, че „имената на титулярите са изписани с латински букви, в подписите не фигурира ЕГН на титуляра“. В тази връзка съдът следва да отбележи, че действително към усъвършенстваните електронни подписи са поставени определени изисквания, уредени в чл. 26 от регламента, като съгласно посочения текст, усъвършенстваният електронен подпис следва да: е свързан по уникален начин с титуляра на подписа; да може идентифицира титуляра на подписа; да е създаден чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярът на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол и да е свързан с данните, които са подписани с него по начин, позволяващ да бъде открит.

От съдържанието на цитираната норма е видно обаче, че спрямо усъвършенствания електронен подпис няма изискване за ЕГН, а в Приложение 1, б. в от Регламента е прието като достатъчно условие за идентификация да бъде името на титуляра или псевдоним, като ако се използва псевдоним, той се посочва ясно. В този смисъл е и становището на Върховния административен съд, застъпено в Решение №12498 от 14.12.2023 г. по адм. д. № 2378/2023 г. Освен имената, в случая вещото лице е установило и вписването на наименованието на лицето, с което е обвързан - TD на NAP S..

Налице е и третата предпоставка за валидността на КЕП, а именно усъвършенстваният електронен подпис се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи. Съобразно чл. 3, т. 15 от регламента, квалифицирано удостоверение за електронен подпис означава удостоверение за електронни подписи, което се издава от доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги и отговаря на изискванията, предвидени в приложение 1 към регламента, както следва: а) указание най-малко във

форма, подходяща за автоматизирана обработка, че удостоверението е издадено като квалифицирано удостоверение за електронен подпис; б) набор от данни, които еднозначно представляват издалия квалифицираното удостоверение доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги, който набор включва най-малко държавата членка по установяване на доставчика и: — за юридическо лице: наименованието и, където е приложимо, регистрационния номер според официалните регистри, - за физическо лице: името на лицето; в) най-малко името на титуляря или псевдоним; ако се използва псевдоним, той се посочва ясно; г) данни за валидиране на електронния подпис, които съответстват на данните за създаване на електронния подпис; д) информация за началото и края на срока на валидност на удостоверението; е) идентификационен код на удостоверението, който е уникален за доставчика на квалифицирани удостоверителни услуги; ж) усъвършенстван електронен подпис или усъвършенстван електронен печат на издаващия доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги; з) място, където удостоверението, което поддържа усъвършенствания електронен подпис или усъвършенствания електронен печат, посочени в буква ж), е на разположение безплатно; и) място на услугите, до което се отправят искания за проверка на валидността на квалифицираното удостоверение; й) когато данните за създаване на електронен подпис, свързани с данните за валидиране на електронен подпис, се намират в устройство за създаване на квалифициран електронен подпис, това съответно се указва най-малко във форма, подходяща за автоматизирана обработка.

Действително, съществено изискване по б. г е наличието на данни за валидиране на електронния подпис. Това валидиране, обаче е такова по смисъла на чл. 3, т. 41 от Регламента и означава процеса на проверка и потвърждаване на валидността на електронен подпис или печат, като съобразно чл. 3, т. 40 от регламента данни за валидиране означава данни, които се използват за валидиране на електронен подпис или електронен печат, като изискванията към валидирането на квалифицираните електронни подписи, и следва да се отличава от услугата по квалифицирано валидиране на квалифицирани електронни подписи, регламентирана в чл. 33 от регламента. Съобразно посочения текст, услугата по квалифицирано валидиране на квалифицирани електронни подписи може да се предоставя единствено от доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги, който а - извършва валидиране в съответствие с чл. 32, параграф 1 и б - дава възможност на доверяващите се страни да получат резултата от процеса на валидиране по автоматизиран начин, който е надежден и ефикасен и носи усъвършенстван електронен подпис или усъвършенстван електронен печат на доставчика на услугата по квалифицирано валидиране. В тази връзка, квалифицираното валидиране не попада сред изискванията към квалифицираните удостоверения за електронни подписи, посочени в приложение 1.

Съдът намира, че не следва кредитира отговора на въпрос 7 и констатациите на вещото лице, че всички изследвани документи с изключение на РД и РА не

съдържат Qualified Time Stamp. Вярно е, че датата и часът на подписване са взети от компютъра, на който е извършено подписването, но липсата на квалифициран електронен времеви печат не засяга валидността на самия електронен подпис (в този смисъл е и цитираното по-горе решение на ВАС).

В настоящия случай не може да се говори за манипулации последващи полагането на подписа в изследваните документи и изразяването на каквито и да било съмнения във връзка с това. Следва да се има предвид обаче, че извършването на „манипулации“ на документа би попречило на проверката на електронния подпис. В случая такава е извършена, била е възможна, като резултатите от нея са цитирани и в заключението на експерта С..

С оглед изложено съдът приема, че РА е издаден от компетентен орган по приходите след надлежно възложена ревизия, в предписаната от закона форма и съдържащ изискуемите реквизити, при липса на допуснати съществени нарушения на административно-производствените правила, които да обуславят нищожност на акта.

Относно материалната законосъобразност на РА:

От доказателствата по делото се установява, че по банковите сметки на жалбоподателя са постъпили суми в размер на 888 915,16 лв. - за 2017 г. и в размер на 127 496,26 лв. - за 2018 г. във връзка с изплащане на наложени платежи по пратки от други юридически лица. Ревизираното лице се е разпоредило със сумите чрез изтеглянето им или извършване на разплащания към трети лица, различни от лицата по предоставените от „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД клиентски картони. За сумите, постъпващи по банковата сметка на жалбоподателя няма предоставена информация относно предаването им на представители на съответните юридически лица. РЛ не е подавало ГДД за 2017 г. и 2018 г. Спорът по делото е дали тези суми съставляват доход подлежащ на облагане по ЗДДФЛ.

Настоящият състав констатира, че както в хода на ревизионното производство, така и при оспорването на РА по административен и съдебен ред от жалбоподателя не са ангажирани доказателства, че така посочените суми са необлагаеми по смисъла на чл. 13 ЗДДФЛ, респ. че с тези средства лицето се е разпоредило в полза на конкретни юридически лица, спрямо които същият е действал като посредник.

Съобразно чл. 2 от ЗДДФЛ обект на облагане по този закон са доходите на местните и чуждестранните физически лица. Доходите могат да бъдат с различни източници - чл. 10, ал. 1 от ЗДДФЛ, като с аргумент от чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ изброяването на източниците не е изчерпателно. От разпоредбите на чл. 2, 3 и 10 ЗДДФЛ следва разбирането за дохода като положително изменение в имуществото на физическото лице. Както е посочено и в мотивите на Тълкувателно решение № 11 от 03.12.2021 г. на ВАС, по т. д. № 3/2020 г. систематично разпоредбата се намира в раздел VI - доходи от други

източници, като в т. 1 до т. 5 са посочени видовете източници, а в т. 6 е предвидено източникът да е различен от посочените, но установен като такъв. Следва да се приеме, че с постъпването на посочените парични средства в патримониума на ревизирувания субект се е увеличило неговото имущество и това увеличение представлява доход по смисъла на чл. 12, ал. 1 от ЗДДФЛ, който доход се квалифицира като такъв по чл. 35, т. 6 ЗДДФЛ, участва при формиране на данъчната основа по чл. 17 от ЗДДФЛ и се облага с данък върху общата годишна данъчна основа по чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ. Разпоредбата на чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ не съдържа изискване за установяването на конкретното правоотношение, в рамките на което е получено съответно имуществено благо. Възприемането на противното въсъщност би обезсмислило посочената правна норма, чиято цел е, предвид многообразието на правоотношенията, в които встъпват субектите на облагане, ясно да посочи, че източниците на облагаемите доходи по смисъла на ЗДДФЛ са неизчерпателно изброени. Принципно верни биха били разбиранията на жалбоподателя, ако по делото липсваха доказателства за получаването на коментираните парични средства в патримониума на ревизираното лице, а безспорно доказателства за това са налични по делото – неоспорените от Т. извлечения от собствените му банкови сметки. При това по общото правило на чл. 154, ал. 1 от ГПК във вр. и с чл. 144 от АПК и § 2 от Допълнителните разпоредби на ДОПК Т. Т. следва да установи в условията на пълно доказване избраната от него защитна позиция, т. е. наведените фактически твърдения за изключване квалифицирането на полученото като доход.

Практиката на Върховния административен съд е последователна в разбирането, че наличието на едно от основанията, изброени в чл. 122, ал. 1, т. 1 - 8 ДОПК, е достатъчно за провеждане на ревизията по особения ред и формиране на данъчната основа по чл. 122, ал. 2 ДОПК. Съгласно разпоредбата на чл. 122, ал. 1 ДОПК органът по приходите може да приложи установения от съответния закон размер на данъка към определена от него по реда на ал. 2 основа, при наличието на някое от лимитативно изброените в същата разпоредба обстоятелства. В случая е установено хипотезата на чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 6 ДОПК за провеждане на ревизията по особения ред, а именно: т. 2 налице са данни за укрити приходи или доходи, както и т. 6 - данните и сведенията, необходими за установяване на основата за облагане с данъци, не могат да бъдат получени, тъй като ревизираното лице не е намерено на адреса за кореспонденция по чл. 28. Настоящият състав намира, че в случая законосъобразно ревизията е проведена по т. нар. особен ред, предвид наличието на горепосочените хипотези. Разпоредбата на чл. 124, ал. 2 ДОПК въвежда оборима презумпция, че в производството по обжалване на ревизионния акт при извършена ревизия по чл. 122 ДОПК, фактическите констатации в него се смятат за верни до доказване на противното, когато наличието на основанията по чл. 122, ал. 1 ДОПК е подкрепено от събраните доказателства. Следователно, в тежест на органите по приходите е да установят наличието на основание за облагане по аналог, а в тежест на ревизираното лице е да установи, при условията на пълно насрещно доказване, твърдените от него факти и обстоятелства, с които се

опровергават фактическите констатации в акта и да обори въведената от закона презумпция. В случая е спазена нормативно регламентираната процедура за това по чл. 124 от ДОПК - задълженото лице е уведомено по предвидения в закона ред и от него е изискано да декларира точният размер на доходите и извършени разходи за ревизирувания период с декларация по чл. 124, ал. 3 от ДОПК. Доказателства в тази насока не са ангажирани от РЛ с възражението срещу РД, жалбата до директора на Д „ОДОП“ – С., както и в настоящото съдебно производство.

Възприетият от ревизирувания екип подход за установяване на облагаемата основа в случая не е в противоречие с принципите на обективност и служебно начало съгласно ДОПК. Предоставената възможност на задълженото лице да обоснове надлежно твърденията си гарантира правото му на защита и предполага обективност на крайните изводи на органите по приходите, доколкото същите са в пълно съответствие с фактическата обстановка. Именно по отношение на въпросните обстоятелства във връзка с източниците на доходи и разполагаеми средства у Т., за които и самото ревизирувано лице не е представило логични обяснения и доказателства, е приложима разгледаната оборима презумпция на чл. 124, ал. 2 ДОПК. Да се направи противен извод означава да бъдат отчетени единствено благоприятните за лицето обстоятелства относно наличие на други взаимоотношения между РЛ и юридическите лица във връзка, с които Т. е получавал сумите установени в РД и РА. Съгласно разпоредбата на чл. 37, ал. 2 ДОПК: лицето е длъжно да представи всички данни, сведения, документи, книжа, носители на информация и други доказателства, отнасящи се до неговите права и задължения, до фактите и обстоятелствата, подлежащи на установяване в съответното производство, и да посочи всички лица, държавни или общински органи, при които се намират такива. Така съгласно ал. 4 на чл. 37 ДОПК, в случай че субектът не представи изискани доказателства, органът по приходите може да приеме, че те не съществуват и преценява само събраните в производството доказателства. Ако поисканите доказателства бъдат представени до издаването на акта или документа, а в ревизионното производство - до изтичането на срока по чл. 117, ал. 5, органът по приходите е длъжен да ги обсъди.

Ревизируваното лице е разполагало с процесуална възможност, в хода на ревизията, вкл. и в хода на производството по обжалване на ревизионния акт да опровергае установените фактически констатации, като ангажира съответните доказателства, във връзка с обективно осъществения данъчен фактически състав и докаже, чрез проведено пълно насрещно доказване, че размера на облагаемата му данъчната основа е различен, респективно, че разходите са покрити от доходи. Това не е сторено и хода на съдебното производство.

По гореизложените мотиви съдът намира, че обжалваният ревизионен акт в оспорената част е законосъобразен, а жалбата – неоснователна и следва да бъде отхвърлена.

С оглед изхода на спора и на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК в полза на ответника следва да се присъдят претендираните съгласно приложен списък разноси в общ размер от 12550,36 лева, от които юрисконсултско възнаграждение - 10302,76 лева и депозит за вещо лице – 2247,60 лева. Фактическата и правна сложност на делото, както и правният интерес по спора, участието в повече от десет съдебни заседания, ангажирането на множество писмени доказателства, не навеждат на извод за прекомерност на претендираното юрисконсултско възнаграждение.

Воден от горното и на основание чл. 160 от ДОПК, Административен съд –София град, Трето отделение, 44 състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на Т. Ц. Т. от [населено място] срещу Ревизионен акт № Р-22221219000415-091-001 от 20.04.2022 г., издаден от Ф. С. Й. – орган, възложил ревизията, и Т. Н. В. – ръководител на ревизията, в частта, потвърдена с Решение № 1272 от 15.08.2022 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ – [населено място] при ЦУ на НАП относно установените задължения в общ размер на 141319,08 лв., от които данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периода от 01.01.2017 г. до 31.12.2018 г. – главница в общ размер на 101641,45 лв., както и лихви в общ размер на 39 677,63 лв.

ОСЪЖДА Т. Ц. Т. да заплати на Национална агенция за приходите разноси по делото в размер на 12550,36 лв. /дванадесет хиляди петстотин и петдесет лева и тридесет и шест стотинки/.

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

СЪДИЯ: