

РЕШЕНИЕ

№ 1278

гр. София, 13.01.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 71 състав,
в публично заседание на 27.11.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Слава Гьошева

при участието на секретаря Ася Лекова, като разглежда дело номер **10518** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурително процесуалния кодекс (ДОПК).
Производството е образувано по жалба на Т. Ц. Л., с ЕГН [ЕГН], с адрес за кореспонденция: [населено място], [жк], [жилищен адрес] вх. „Г“, ет. 6, ап. 18, чрез адв. С. А.- САК, със служебен адрес: [населено място], [улица], ет. 2, против Ревизионен акт /РА/ № Р-22002222004665-091-001/04.05.2023 г., издаден от П. Т. П., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП [населено място] – орган, възложил ревизията и А. Л. И., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП, [населено място] – ръководител на ревизията, потвърден изцяло с Решение № 1176/18.08.2023 г. на Директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на Национална агенция по приходите /Дирекция ОДОП [населено място], ЦУ при НАП/, поправено с Решение № 1470/13.10.2023 г. за допуснатата техническа грешка в диспозитива на страница 11, ред 27, за поправка на очевидна фактическа грешка /ОФГ/ в процесното Решение № 1176/18.08.2023 г.
Жалбоподателката оспорва изцяло съставения повторен РА, като счита че същия не отговаря на изискванията на закона и не може да доведе до законосъобразно установяване на данъчни задължения различни от декларираните и обложените вече. Изложени са твърдения за незаконосъобразност, неправилност и несъответствие на издадения РА с целта на закона. Подателят ѝ намира, че фактическите констатации на органите по приходите не се подкрепят от събраните в хода на ревизията

доказателства. Претендира отмяната на РА. Посочил е и, че в ревизионното производство не са приложени годни писмени доказателства, от които да е видно предаването на коректни стоки и получаването на сумите, предмет на ревизионния акт. Допълва, че са налице множество процесуални нарушения, които като краен резултат са довели до нарушаване на основни принципи в данъчното производство и най-вече до нарушаване на принципите за „обективност“ чл. 3 ДОПК, за „служебно начало“ чл. 5 от ДОПК и „данъчния ревизионен процес“ чл. 6, ал. 1 от ДОПК. Оспорва означенията на всички подписи в документи, издаден в ревизионното производство, като „квалифицирани електронни подписи“. Подробни съображения в тази насока излага в жалбата.

В съдебно заседание жалбоподателят редовно уведомен, не се явява, представлява се от адвокат А., която моли Съда да уважи депозираната жалба, като отмени оспорения ревизионен акт от 04.05.2023 г., както и Решение от 13.10.2023 г., предвид присъединяването на делата. Претендира сторените по делото разноси.

Ответният административен орган – Директор на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП-С., редовно уведомен се представлява от юрисконсулт И., която излага становище за неоснователност и недоказаност на жалбата, моли Съда да я остави без уважение, като остави в сила оспорения ревизионен акт. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура, редовно уведомена, не изпраща представител.

Административен съд-София град обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, намери следното:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Решение № 1176/18.08.2023 г. на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ при НАП е връчено на жалбоподателя на 18.08.2023 г. (л. 30) по електронен път. Жалбата е подадена до Съда чрез административния орган на 09.10.2023 г., видно от поставения върху същата вх. № 94-00-129/09.10.2023 г. /л. 4/, от надлежно лице и при наличието на правен интерес, поради което същата е процесуално допустима.

От фактическа страна, Съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22002220004665-020-001/14.09.2022 г., издадена от П. Т. П., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място], е възложено извършването на ревизия на Т. Ц. Л., с ЕГН [ЕГН] за задължение- Данък върху годишна данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за данъчен период от 01.01.2015 г. до 31.12.2020 г.

Заповедта за възлагане на ревизия е връчена на жалбоподателя по електронен път на 12.10.2022 г., като е определен срок за извършване на ревизията – до три месеца от връчване на заповедта. За ревизиращи органи са определени А. Л. И., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП, [населено място] - ръководител на ревизията и К. Д. С. – старши инспектор по приходите /л.33-34/.

Заповедта за възлагане на ревизия е изменена със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ № Р- 22002220004665-020-002/09.01.2023 г., издадена от П. Т. П., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място]. Със ЗИЗВР е определено ревизията да завърши до 10.03.2023 г. ЗИЗВР е връчена по електронен път на 14.02.2023 г. /л.36-37/.

ЗВР е издадена като електронен документ, подписана с професионален КУКЕП от П. Т. П., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място], оправомощена като орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на Директор на ТД на НАП [населено място].

Процесната ревизия е повторна и е възложена във връзка с Решение № 1350/24.08.2022 г. на директора на дирекция ОДОП [населено място], с което е отменен РА № Р-22221921004967-091-001/03.05.2025 г. и преписката е върната за извършване на нова ревизия със задължителни указания.

За резултатите от извършената ревизия е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22002222004665-092-001/24.03.2023 г., връчен на ревизираното лице по електронен път на 30.03.2023 г. /л. 39-62/

В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК от страна на ревизираното лице е подадено писмено възражение срещу съдържащите се в РД констатации.

Ревизионният акт, предмет на настоящето производство, с № Р-220022220004665-091-00104.05.2023 г. е издаден от П. Т. П., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място] – орган, възложил ревизията и А. Л. И., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП, [населено място] – ръководител на ревизията, е връчен на Т. Ц. Л. на 06.06.2023 г. по електронен път.

С него са приети изложените в РД факти и обстоятелства, направените фактически и правни изводи и основанията за тях, както и е обсъдено подаденото срещу констатациите в РД възражение с вх. № 59-00-172/18.04.2023 г., като въз основа на изложените аргументи и приложените по преписката документи, както и констатациите на ревизиращия екип, формирани при анализа на събрания доказателствен материал по ревизионната преписка, възражението е процесуално допустимо, а разгледано по същество е неоснователно .

РА съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК. С оспорвания РА е установен допълнително данък в размер на 9 415, 24 лв., за ревизираните години, както следва: За 2016 г. в размер а 194, 00 лв.; за 2017 г. в размер на 313,55 лв.; за 2018 г. в размер на 1229, 95 лв., за 2019 г. в размер на 5 905,лв. и за 2020 г. в размер на 1 771, 98 лв. Предмет на настоящия спор за установените задължения, ведно с начислените лихви в общ размер на 2 988, 60 лв.

При ревизията е установено, че към 01.08.2018 г. ревизираното лице- Т. Л., е имала сключен трудов договор със „Шесто чувство 2018“ ЕООД, с ЕИК[ЕИК], в което е назначена на длъжност „гадател“, ревизираните доходи за което са описани в констативната част на РД по периоди и размери.

В хода на ревизията, с цел събиране на доказателства и установяване на факти от значение за определяне на резултатите за ревизираните данъчни периоди и съгласно дадените указания, са приобщени две Искания за предоставяне на документи и писмени обяснения от задълженото лице /ИПДПОЗЛ/ № Р-22002222004665-040-001/04.11.2022 г. и № Р-22002222004665-040-002/01.03.2023 г., в отговор на които са представени част от посочените в тях документи. В писмено обяснение жалбоподателката е заявила, че не е извършвала електронна търговия, не е изпращала стоки до други лица през куриерски дружества и не е предоставяла и получавала парични средства от нея. Посочила е наличност на собствени парични средства към 01.01.2015 г. в размер на 4 999,00 лв.

В хода на проведената ревизия са предприети редица процесуални действия, подробно описани в констативната част на РД/РА. С Протокол №

Р-22002222004665ППД-001/01.03.2023 г. са присъединени доказателства от извършената ревизия на Л., приключила с РА № Р-22221921004967-091-001/03.05.2022 г., включително доказателства, събрани от извършени насрещни проверки на „Еконт Експрес“ ООД, „Спиди“ ЕАД, „Фактор Ин“ АД, „Транскарт Файненшъл Сървиси“ АД, „Изипей“ АД.

На Т. Ц. Л. е извършена предходна ревизия, приключила с РА № Р-22221921004967-091-001/03.05.2022 г., издаден от П. Т. П.- орган, възложил ревизията и Г. С. Б.- ръководител на ревизията, отменен изцяло с Решение № 1350/24.08.2023 г. Хода й, органите по приходите са установили, че получените чрез „Еконт Експрес“ ООД наложени платежи и парични преводи от К. Д. П., са доходи на жалбоподателката- Т. Л.. Следвайки дадените с горепосоченото Решение указания, от „Еконт Експрес“ ООД са изискани копия на РКО за изплатени наложени платежи на жалбоподателката, от които е видно положен подпис на сумите; присъединени са всички доказателства, събрани в предходната ревизия на горепосочените две лица. При извършения преглед и анализ на документите от извършената в хода на ревизията ПУФО на К. П., по-конкретно получен отговор от „Еконт Експрес“ ООД за получени наложни платежи и копие на електронни РКО за изплатени суми, не са установени данни Т. Л. да е реалният получател на наложените платежи на К. П.. Същото е установено и от телефонни разговори с клиенти на П., които не са потвърдили да са имали взаимоотношения с ревизираното лице по повод доставката и плащането на стоките чрез „Еконт Експрес“ ООД.

От констатираните обстоятелства органите по приходите са обобщили получените от Л. суми от преводи, наложени платежи за изпращане на аксесоари, гривни и други, чрез „Еконт Експрес“ ООД. Общо по периоди жалбоподателката е получила 200,00 лв. за 2016 г., 200,00 лв за 2017 г., 12 300, 00 За 2018 г., 2 410,00 лв. за 2019 г. и 4 500,00 лв. за 2020 г. Прието е, че е представляват укрити доходи на Л., подлежащи на деклариране и облагане по реда на чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ.

В случая възложената ревизия е повторна като възложена във връзка с Решение №1350/24.08.2022 г. на директора на ОДОП С. при ЦУ на НАП, с което е отменен Ревизионен акт №Р-22221921004967-091-001/03.05.2022 г. На основание чл. 155, ал. 4 от ДОПК преписката е върната за издаване на нов ревизионен акт, поради непълнота на доказателствата със следните указания:

1. Да се извършат проверки на част от лицата, които са били клиенти, по които фигурира името на К. П. и да се изискат данни за наличието на документи за получени пратки и обяснения как са правени заявките, с кое лице са контактували, от какви сайтове, електронни магазини или онлайн магазини са пазарували и други;
2. Да се изискат и проверят всички съпътстващи издаването на РКО документи от „Еконт Експрес“ ЕООД, които не са събрани в хода на предходното ревизионно производство. В това число – да се изискат и проверят в оригинал РКО, както и товарителниците към всички РКО, сключени договори както с Т. Л., така и с другото лице, което твърди, че е предоставяло личната си карта на Т. Л. за получаване на суми за нейна сметка. Да се установи кой и в какво качество е подписвал тези документи, на какво се базират отношенията между лицата. На база издадените товарителници от „Еконт Експрес“ ЕООД да се посочи конкретно кои са получателите на услугите, за които е извършено плащане на ревизираното лице с наложен платеж без доставките да са отчетени по съответния ред за относимия данъчен период.
3. От ревизираното лице да се изиска допълнителна информация, относно

извършените разходи, които да се съпоставят с получените приходи от продажба на стоки, в това число разходи извършени за закупуването на стоките, предмет на продажба, както и данни за наличните разполагаеми средства в брой от лицето.

С оглед на обективното установяване на всички факти и обстоятелства от значение за правилното определяне на задълженията на ревизираното лице и обезпечаване на необходимите доказателства, и в изпълнение на указанията, дадени от директора на ДОДОП С. при ЦУ на НАП, в хода на ревизията.

Органите по приходите са извършили анализ на сумите по изплатените пощенски преводи от куриерските дружества. Органите по приходите са посочили, че са изпратени парични преводи от ревизираното лице, които са приети за разходи на лицето при формиране на данъчната основа за облагане. Съобразени са и получените нетни доходи от трудово възнаграждение за 2018 г. в размер на 2 328 лв. и за 2019 г. в размер на 6 587,20 лв., както и движенията по три активни банкови сметки, както и началните и крайни наличности по тях.

Във връзка с установени задължения с продажба на автомобили е констатирано, че Т. Л. е извършила разходи за закупуването, както след: 2018 г. в размер на 3 800,00 лв., за 2019 г. в размер на 74 519,91 лв. и 2020 г. в размер на 11 400, 00 лв. и приходи от продажба на МПС през 2018 г. в размер на 4 000,00 лв. и 2019 г. в размер на 31 300,00 лв. Подробно описани в РД. По отношение на изходящите парични потоци /разходи/ са включени към разходите за издръжка и живот извършени разходи по фактури, отразени в информационния масив на НАП за покупки от задълженото лице от регистрирани по ЗДДС лица за ревизираните периоди 2015 г. в размер на 1 337,17 лв.; за 2016 г. в размер на 1 100,45 лв.; за 2017 г. в размер на 2 735,58 лв.; за 2018 г. в размер на 1 622,30 лв.; за 2019 г. в размер на 3 188,47 лв. и за 2020 г. в размер на 6 309,76 лв.

При изготвена съпоставка е констатирано несъответствие между размерът на извършените от лицето разходи, който надвишава размера на доказаните от него доходи, който е определен, както следва:

- За 2016 г.: Определя се обща данъчна основа по реда на чл. 122, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК в размер на 1939,96 лв. /1739,96 лв.+ 200,00/ лв., която включва Недеклариран доход в размер на 200,00 лв. Недостиг в размер на 1739,96 лв. Данъкът по чл. 48 от ЗДДФЛ е в размер на 194,00 лв. /10 % x 1939,96 лв./. Авансово удържан/внесен/ данък 0,00 лв. Дължим данък 194,00 лв.
- За 2017 г.: Определя се обща данъчна основа по реда на чл. 122, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК в размер на 3135,47 лв. /2935,47 лв.+ 200,00/ лв., която включва Недеклариран доход в размер на 200,00 лв. Недостиг в размер на 2935,47 лв. Данъкът по чл. 48 от ЗДДФЛ е в размер на 313,55 лв. /10 % x 3135,47 лв./. Авансово удържан /внесен/ данък 0,00 лв. Дължим данък 313,55 лв.
- За 2019 г.: Определя се обща данъчна основа по реда на чл. 122, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК в размер на 65265,02 лв. /2410,00 + 38447,18 + 18200+ 6207,84/ лв., която включва: Годишна данъчна основа за доходи от трудови правоотношение в размер на 6207,84 лв. Недеклариран доход в размер на 2410,00 лв. Недостиг в размер на 38447,18 лв. Недеклариран доход от продажба на МПС 18200,00 лв. Данъкът по чл. 48 от ЗДДФЛ е в размер на 6526,52 лв. /10 % x 65265,02 лв./.

Авансово удържан /внесен/ данък 620,76 лв. Дължим данък 5905,76 лв.

- За 2020 г.: Определя се обща данъчна основа по реда на чл. 122, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК в размер на 17719,80 лв. /13219,84 лв.+ 4500,00/., която включва:

Недеклариран доход в размер на 4500,00 лв. Недостиг в размер на 13219,84 лв. Данъкът по чл. 48 от ЗДДФЛ е в размер на 1771,98 лв. /10 % x 17719,80 лв./. Авансово удържан /внесен/ данък 0,00 лв. Дължим данък 1771,98 лв.

На основание чл. 175 от ДОПК, във вр. с чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци такси и други държавни вземания за невнесените в срок суми са начислени лихва в размер на 2 988,60 лв.

Въз основа на установеното в хода на повторната ревизия е направен извод, че изложените в РА/РД факти обосновават извода, че жалбоподателката е получавала суми по наложени платежи от „Еконт Експрес“ ООД без да е отчитала доходи от всички доставки на услуги към своите клиенти. Л. не опровергава, посредством проведено пълно насрещно доказване констатациите на РА. От друга страна, органите по приходите са установили по несъмнен начин проявлението на фактите и обстоятелствата, съгласно които правилно са определили данъчната основа за облагане на жалбоподателката по реда на чл. 122 от ДОПК, като констатациите им са обосновани със събраните в хода на ревизионното производство доказателства. Годишната данъчна основа правилно е формирана като сбор от основата на установените несъответствия в имущественото състояние, укритите приходи от продажби на стоки и МПС и данъчната основа от трудови правоотношения.

При така установената фактическа обстановка, Съдът достигна до следните правни изводи:

По силата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, Съдът преценява законосъобразността и обосноваността на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично релевирани доводи за нищожност на РА в обжалваната му част, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му, дори и да не са наведени доводи за неговата нищожност. За валидността на акта Съдът следи служебно и в тази връзка намира следното:

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП и чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в кръга на определените им правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/. Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. В тази връзка по делото е представена Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на Директор на ТД на НАП [населено място], съгласно която на основание чл. 11, ал. 3 от ЗНАП вр. чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК е определено функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, считано от 03.02.2020 г. да се изпълняват от П. Т. П., на длъжност Началник на отдел "Ревизии и проверки" в Дирекция "Контрол" при ТД на НАП [населено място] /л.31-32/. Оспореният Ревизионен акт съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения.

В случая, издателите на Ревизионния акт не са определени със заповед за определяне на компетентен орган по реда на старата редакция чл. 119, ал. 2 от ДОПК /в сила до 31.12.2012 г./, тъй като ревизията е възложена на 14.09.2022 г., при действието на чл. 119, ал. 2 от ДОПК /Изм., ДВ, бр.82 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г./. След

изменението на посочената разпоредба, ревизионният акт се издава съвместно от двама органи – органът, възложил ревизията, и ръководителят на ревизията.

Съгласно разпоредбата на чл. 112, ал. 2 от ДОПК, ревизията може да се възлага от: т. 1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция или т. 2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. Според нормата на чл. 7, ал. 1, т. 3 от Закон за Националната агенция по приходите (ЗНАП), органи по приходите са директорите на дирекции, началниците на отдели и сектори в НАП. Това е така, защото, безспорно в чл. 7, ал. 1, т. 3 от ЗНАП, като органи по приходите са определени началниците на отдели, каквато длъжност заемат издателите на ЗВР, ЗИЗВР. Предвид представената по делото Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на Директор на ТД на НАП [населено място], следва изводът, че ЗВР, ЗИЗВР са издадени от компетентен за целта орган на приходната администрация, както и че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Предвид отразяванията в титулните им части относно авторството им, заповедите за възлагане на ревизия и за изменението на ЗВР, също са издадени от компетентен орган, в кръга на неговите правомощия. Съставителите на РД и издателите на РА са материално-компетентни, с оглед изискванията на чл. 112, ал. 2, т. 1, чл. 113, ал. 1, т. 2 и ал. 6 от ДОПК и цитираната заповед на директора на ТД на НАП – [населено място].

Независимо от това, Съдът намира оспореният ревизионен акт за нищожен, съображенията за това са следните:

В съдържанието на ЗВР, ЗИЗВР, РД, РА по приключилото ревизионно производство № Р-22002222004665-091-001/04.05.2023 г., е отразено, че са издадени чрез информационна система "Контрол" като електронен документ, подписан с електронен подпис.

От представените от ответния административен орган доказателства за валидност на КУКЕП на П. Т. П., на длъжност Началник на отдел "Ревизии и проверки" в Дирекция "Контрол" при ТД на НАП [населено място], се установява, че П. Т. П. не е притежавала валиден квалифициран подпис. След извършена служебна проверка от Съда в публичния регистър: https://www.stampit.org/bg/page/812?search_c=p.petrova%40ro22.nra.bg, Съдът установи, че датите на валидност на притежавания от П. Т. П. КЕП са следните: от 15.12.2011 г. до 14.12.2012 г.; от 24.10.2023 г. до 23.10.2024 г.; от 09.10.2024 г. до 09.10.2025 г.; от 01.03.2024 г. до 01.03.2025 г. От Съда е извършена и служебна справка в публичния регистър <https://www.infonotary.com/index.cgi?p=search-sign>, от която се установи, че датите на валидност на притежавания от П. Т. П. КЕП са следните: от 30.11.2014 г. до 01.12.2015 г. Беше извършена служебна проверка и в публичния регистър на „Борика“ АД, като отново се установи, че към периода на извършеното ревизионно производството, административния орган не е разполагал с валиден КЕП: B-TRUST | Търсене в Публичния регистър, последно такъв е бил издаден за периода 03.09.2021 г.- 03.09.2022 г.

За периода от 14.09.2022 г. до 04.05.2023 г. П. Т. П. не е притежавала валиден професионален КУКЕП. Издаденият и от Stampit услуги е с дата на валидност от 24.10.2023 г. Следователно П. Т. П. не е притежавала валиден КУКЕП към датите на

издаване на ЗВР, ЗИЗВР и РА.

Относно ръководителя на ревизията А. Л. И., на длъжност Главен инспектор по приходите, след извършена служебна проверка от Съда в публичния регистър на "Борика" АД, по делото се установи, че към дати 14.09.2022 г. и 04.05.2023 г. няма действащ сертификат, издаден от "Борика" АД.

След извършена служебна проверка от Съда в публичния регистър https://stampit.org/bg/page/812?search_c=a.l.ivanova%40ro22.nra.bg, се установи, че датите на валидност на притежавания от А. Л. И. са както следва: от 13.05.2024 г. до 13.05.2025 г. и от 28.08.2024 г. до 28.08.2025 г. От Съда е извършена и справка в <https://www.infonotary.com/index.cgi?p=search-sign>, от която се установи, че датите на валидност на притежавания от А. Л. И. КЕП са следните: 20.08.2015 г. /изтекъл/; 20.08.2014 г. /изтекъл/. Към датата на издаване на РД – 24.03.2023 г. и датата на издаване на РА – 04.05.2023 г., А. Л. И. не е притежавала валиден квалифициран КУКЕП.

По отношение на К. Д. С., Старши инспектор по приходите, част от ревизиращия екип, провели ревизията и подписали РД, от представения официален отговор на "Борика" АД по делото се установи, че към дата 24.03.2023 г. няма валидни удостоверения за КЕП.

След извършена служебна проверка от Съда в публичния регистър https://stampit.org/bg/page/812?search_c=kameliya+dimitrova+stoykova, се установи, че датите на валидност на притежавания от К. Д. С. КЕП са следните: от 16.09.2011 г. до 15.09.2012 г.; от 13.05.2024 г. до 13.05.2025 г. От Съда е извършена и служебна справка в <https://www.infonotary.com/index.cgi?p=search-sign>, от която се установи, че датите на валидност на притежавания от К. Д. С. са следните: 12.09.2013 г. /прекратен/; 16.09.2015 г. /изтекъл/; 13.09.2014 г. /изтекъл/; 14.10.2010 г. /прекратен/; 21.09.2011 г. /изтекъл/.

Валидността на административния акт е предпоставена от изпълнението на установените изисквания за валидност, част от които са свързани с формата и съдържанието му, като пълна липса на мотиви и липса на особено съществени реквизити, по аргумент от чл. 59, ал. 1 и ал. 2 от АПК, а в случая и от специалните разпоредби на чл. 113, чл. 117 и чл. 120 от ДОПК. Подписване на съответния акт /ЗВР, ЗИЗВР, РД, РА/, от органите по приходите, които са го издали ги идентифицира като негови автори и ги ангажира със съдържанието му. Идентифицирането на издателите е от решаващо значение за преценката, дали към момента на постановяване на индивидуалния административен акт са разполагали с материалната компетентност да сторят това. Когато ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са издадени в писмена форма и са връчени на ревизираното лице, на хартиен материален носител на информация, съгласно посочените по-горе норми от ДОПК, те следва да са подписани със саморъчен подпис от издателя, а конкретно за РА - чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК - от издателите. Тогава, когато ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, са били издадени и съобщени като електронни документи /като в случая/, те следва да са подписани с електронен подпис, т.е. най-общо - чрез добавянето на информация в електронна форма, която дава възможност да бъде еднозначно установено авторството на електронното изявление.

Изисквания за наличие на валидно удостоверение за квалифициран електронен подпис, на лицата, имащи право да правят електронни изявления от името на администрациите/а, от там и изискванията за квалифициран електронен подпис в самите електронни документи/, са въведени и с разпоредбите на чл. 2 – чл. 7 от Наредбата за удостоверенията за електронен подпис в администрациите, в

приложимите им след 01.03.2017 г. редакции. Въвеждането на тези изисквания е в изпълнение на изричната делегация, дадена с чл. 37 от Закона за електронното управление и при тяхното действие е започната и е проведена ревизията – предмет на настоящия спор. В специалния закон – ДОПК не се установява отклонение от тези изисквания, обратно – задължението за използване на квалифициран електронен подпис на органа по приходите при връчване на съобщения и други документи, е изрично посочено в някои текстове от кодекса – напр. чл. 29, ал. 4 и чл. 30, ал. 6 от ДОПК, отнасящи се и за ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА /аргумент от чл. 33 от ДОПК/, чл. 54, ал. 1, чл. 54а от ДОПК и други. Когато ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, са били издадени и съобщени като електронни документи, за установяване на надлежното им подписване, а от там и на несъмненото им авторство, следва да се изясни дали издателите на актовете са притежавали квалифициран електронен подпис и дали този подпис е използван надлежно при издаването на конкретния акт. Относими към отговорите на тези въпроси са нормите на Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги /ЗЕДЕУУ/, и Регламент /ЕС/ № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета, от 23.07.2014 г., относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни транзакции на вътрешния пазар /Регламента/. Приложимостта на нормите от посочения регламент е изрично въведена с измененията на ЗЕДЕУУ /обн. ДВ, бр. 85 от 2017 г./, които редакции са действащи за релевантния период, но и преди въпросните изменения регламентът е имал приложимост на основание чл. 288, ал. 2 от Договора за функционирането на Европейския съюз, чл. 1 и чл. 2 от Акта относно условията за присъединяване на Република България и Румъния и промените в учредителните договори.

Според дефиницията на чл. 3, ал. 1 ЗЕДЕУУ, вр. чл. 3, ал. 35 от Регламента, "електронен документ означава всяко съдържание, съхранявано в електронна форма, по-специално текстови или звуков, визуален или аудио-визуален запис". "Електронен подпис" /чл. 3, т. 10 от Регламента/ 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". Усъвършенстван електронен подпис /чл. 3, т. 11 от Регламента/ означава електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в чл. 26 - свързан е по уникален начин с титуляра на подписа; може да идентифицира и титуляра на подписа; създаден е 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; свързан е с данните, които са подписани с него, по начин, позволяващ да бъде открита всяка последваща промяна в тях. И най-сетне, квалифициран електронен подпис /чл. 3, т. 12 от Регламента/ означава "усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи/".

Видно е, че понятието за "квалифициран електронен подпис" съдържа в състава си елементите на "електронен подпис" и "усъвършенстван електронен подпис". От друга страна, нормата на чл. 33, ал. 1 от Регламента постановява, че "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 член 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". Или относно конкретния случай, изпълнението на цитираното по-горе изискване на чл. 3, т. 12 от Регламента, означава да съществуват безспорни данни за свързаност между съответните електронни подписи и електронните документи /ЗВР, ЗИЗВР РД, РА /, за които се твърди, че са подписани с тези подписи, да се установява свързаност по уникален начин с автора на подписа и използването му под негов контрол, както и да е била извършена услугата квалифицирано валидиране на квалифицираните електронни подписи, при условията на чл. 33, ал. 1 от Регламента.

На следващо място, с Регламент № 910/2014, са въведени единни изисквания за електронните подписи. Съгласно чл. 52, т. 2 от Регламента - "Влизане в сила", същият се прилага от 01 юли 2016 г., с изключение на изрично изброени норми, сред които не са относимите към конкретния случай разпоредби. Тези относими разпоредби са в сила от 01.07.2016 г., и са пряко приложимо право, вкл. за България. Съгласно чл. 3, т. 15 от Регламента сочи, че "квалифицирано удостоверение за електронен подпис" означава удостоверение за електронен подпис, което се издава от доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги и отговаря на изискванията, предвидени в Приложение 1.

Съгласно въпросните изисквания квалифицираните удостоверения за електронни подписи съдържат:

- 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.

Безспорно в случая, въз основа на извършената в публичния регистър служебни справки, се установява, че П. Т. П., А. Л. И. и К. Д. С. не са притежавали валиден

КУКЕП /QES/.

Следователно същите не отговарят на първото условие, визирано в Регламента и ЗЕДЕУУ. От служебните справки, се установява, че КУКЕП на П. Т. П. на длъжност Началник на сектор "Ревизии", Отдел "Ревизии", Дирекция "Контрол", ТД на НАП [населено място] – орган, възложил ревизията е както се посочи по-горе – със следните дати на валидност – от 15.12.2011 г. до 14.12.2012 г.; от 24.10.2023 г. до 23.10.2024 г.; от 09.10.2024 г. до 09.10.2025 г.; от 01.03.2024 г. до 01.03.2025 г., като към датата на издаване на ЗВР 14.09.2022 г., ЗИЗВР – 09.01.2023 г. и РА – 04.05.2023 г. същата не е разполагала с валиден КУКЕП. На тази дати – 14.09.2022 г., 09.01.2023 г. и 04.05.2023 г.. от нейна страна са подписани електронно заповедта за възлагане на ревизия, ЗИЗВР и РА.

Относно ръководителя на ревизията – А. Л. И. от служебните справки в публичните регистри също се установи, че същата към датата на издаване на РД – 24.03.2023 г. не е притежавала валиден квалифициран КУКЕП. С валиден квалифициран КУКЕП не е разполагала и К. димитрова С. към датата на издаване на РД.

Следователно, както заповедта за възлагане на ревизия, така и РА е издаден в противоречие с условието, обективизирано в б. „д“ от Регламента. Така установеният недостатък обосновава извод, че издадената ЗВР и оспореният РА са подписани и издадени от некомпетентен административен орган, тъй като същият не е притежавал валиден КУКЕП към датата на издаване на ЗВР, поради което следва да бъде прогласена неговата нищожност /В този смисъл Решение № 6396/14.06.2023 г., постановено по административно дело № 9551/2022 г. по описа на ВАС/.

Предвид гореизложеното, Съдът намира жалбата за **основателна**, като ревизионният акт следва да бъде прогласен за нищожен.

От страна на жалбоподателя се претендират разноски в общ размер на 1 620.00 лв. /хиляда шестотин и двадесет лева/, от които 1 600.00 лв. за заплатено адвокатско възнаграждение за процесуално представителство, както и заплатените разноски за ДТ/ за две жалби, след присъединяване в настоящото производство в размер на 20 лв. /двадесет лева/.

По изложените съображения, АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-град, III-то отделение, 71-ви състав на основание чл. 160 от ДОПК,

РЕШИ:

ОБЯВЯВА нищожността на Ревизионен акт № Р-22002222004665-091-001/04.05.2023 г., издаден от П. Т. П., на длъжност Началник на сектор "Ревизии", Отдел "Ревизии", Дирекция "Контрол", ТД на НАП [населено място] – орган, възложил ревизията и А. Л. И., на длъжност Главен инспектор по приходите – ръководител ревизия, потвърден с Решение № 1470/13.10.2023 г., издадено от Директор на Дирекция "Обжалване и управление на изпълнението" - [населено място] при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" [населено място] при Централно управление на Национална агенция по приходите да заплати на Т. Ц. Л., с ЕГН [ЕГН], с адрес за кореспонденция: [населено място], [жк], [жилищен адрес] вх. „Г“, ет. 6, ап. 18, чрез адв. С. А.- САК, със служебен адрес: [населено място], [улица], ет. 2, сумата в размер на 1 620.00 лв. /хиляда шестотин и двадесет лева/, представляваща съдебно-деловодни разноски.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

Съдия: