

РЕШЕНИЕ

№ 32875

гр. София, 21.08.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42 състав, в
публично заседание на 21.05.2026 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Калин Куманов

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **10657** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по ред на чл.156 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на А. Ц. А. от [населено място], [улица], ет.4, ап.14, ЕГН: [ЕГН], подадена чрез адв.Ел-Т., против Ревизионен акт /РА/ № Р-22221023006124-091-001/17.05.2024 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.В. Т., в частта, изменена и потвърдена с Решение № 1187/28.08.2024 г. на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, относно определените на жалбоподателката задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл.17 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица, както следва:

за 2017 г. - в изменения му размер 6 226,22 лв. и лихва от 3 712,31 лв.

за 2018 г. - в изменения му размер 3 666,70 лв. и лихва от 1 768,19 лв.

за 2019 г. - в частта на определената лихва от 5,28 лв.

за 2020 г. - в потвърдения му размер 279 лв. и лихва от 102,30 лв.

Жалбоподателката се оплаква, че РА е нищожен поради липса на териториална компетентност на участвалите в ревизионното производство органи по приходите. Сочи, че спрямо нея компетентна по общото правило на чл.8 ДОПК е ТД на НАП-С., а ревизията е възложена и извършена от служители на ТД на НАП-В. Т.. Счита, че представените вътрешнослужебни заповеди не установяват по надлежен начин възникването на материална и териториална компетентност за конкретното производство. По същество твърди, че не са доказани предпоставките за определяне на данъчната основа по особения ред на чл.122 ДОПК. Възразява срещу неприемането на декларираните начални разполагаеми суми в брой към 1 януари на ревизираните години в размер

на 9 500 лв. Поддържа, че през 2018 г., 2019 г. и 2020 г. е получила от майка си М. П. Ф. парични заеми, уредени с договори от 01.01.2018 г., 01.01.2019 г. и 01.01.2020 г., всеки за сумата 9 900 лв. Намира, че родствената връзка обяснява предаването на сумите в брой, липсата на банкови преводи и неформалния начин на връщане. От Съда се иска да прогласи нищожността на РА, или да го отмени като незаконосъобразен, както и присъждане на разноски. В с.з. жалбоподателката се явява лично и с адв.Д., който поддържа жалбата и моли Съда да обяви нищожността на РА, а в условията на евентуалност да отмени същия като незаконосъобразен. Прави възражение за прекомерност на претендираното юрисконсултско възнаграждение. Претендира разноски по списък.

Ответникът – Директорът на дирекция ОДОП-гр.С. при ЦУ на НАП, чрез юк.Н. оспорва жалбата, моли същата да бъде отхвърлена като неоснователна и недоказана. Претендира юрисконсултско възнаграждение. В писмени бележки, депозиран на 26.05.2026 г., излага подробни съображения за неоснователност на жалбата.

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 ДОПК. Решението на Директора на дирекция ОДОП е връчено на жалбоподателката на 24.09.2024 г. (л.20). Жалбата е подадена на 08.10.2024 г. (л.4), от надлежно упълномощен адвокат (л.267-гръб) и при наличието на правен интерес, а нередовностите ѝ са своевременно отстранени (л.268). Ето защо същата е процесуално допустима и следва да бъде разгледана по същество.

От фактическа страна Съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22221023006124-020-001/18.10.2023 г., издадена от Р. И. Ф. - Началник сектор "Ревизии" при ТД на НАП-гр.В. Т., е възложена ревизия на жалбоподателката за установяване на задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл.17 ЗДДФЛ за периода от 2017 г. до 2020 г. За ръководител на ревизията е определена Б. Ц. З., а в състава на ревизиращия екип е включена И. Д. С.. Срокът за извършване на ревизията е продължен до 07.03.2024 г., за което органът, възложил ревизията, е издал ЗИЗВР № Р-22221023006124-020-002/04.01.2024 г. и № Р-22221023006124-020-003/01.02.2024 г. ЗВР и ЗИЗВР са връчени на жалбоподателката по електронен път.

По преписката са приложени Заповед № 3-ЦУ-ОПР-9/21.05.2021 г. на Изпълнителния директор на НАП, Заповед № 3-ЦУ-753/05.05.2022 г. на Заместник-изпълнителния директор на НАП, Заповед № 3-ЦУ-2165/18.10.2023 г. на заместник изпълнителния директор на НАП, ведно с приложението към нея, Заповед № РД-01-245/05.05.2022 г. на директора на ТД на НАП-С., както и Заповеди № 3ЦУ-880/20.05.2022 г., № 3ЦУ-ОПР-22/22.08.2022 г., № 3ЦУ-ОПР-24/15.06.2023 г. и № 3-ЦУ-869/03.05.2023 г. От Заповед № 3-ЦУ-753/05.05.2022 г., издадена на основание чл.12, ал.6 ДОПК, се установява, че Р. И. Ф., Б. Ц. З. и И. Д. С. са сред поименно определените органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл.7, ал.1 и чл.8 ДОПК. В приложението към Заповед № 3-ЦУ-2165/18.10.2023 г. жалбоподателката е посочена като задължено лице с компетентна ТД на НАП-С. и ТД на екипа – ТД на НАП-В. Т.. Със заповедите на Директора на ТД на НАП-С. са определени органите, които изпълняват функциите по чл.112, ал.2, т.1 ДОПК, а конкретното производство е разпределено на определения екип посредством информационната система "Контрол".

В хода на ревизията са отправени искания за представяне на документи и писмени обяснения, извършени са проверки в информационните масиви на НАП, изискани са данни от банки,

застрахователни дружества, доставчици на комунални и телекомуникационни услуги, органите на МВР и трети лица. Към ревизионното производство са приобщени и документи от предходни проверки на жалбоподателката, от насрещна проверка на нейния брат В. А. и от ревизията на майка ѝ М. П. Ф..

Установено е, че през ревизираните периоди жалбоподателката е местно физическо лице по смисъла на чл.4 ЗДДФЛ и е упражнявала свободна професия – адвокат. По справките по чл.73 ЗДДФЛ са установени доходи от Националното бюро за правна помощ за 2017 г. в размер 5 580 лв., за 2018 г. – 3 490 лв., за 2019 г. – 1 230 лв., а за 2020 г. – общо 3 721,88 лв., включително доход от Софийски районен съд. Установени са и доходи от отдаване под наем, постъпления по банкови сметки, парични преводи от физически лица, придобиване и притежаване на недвижимо и движимо имущество, плащания по банкови кредити, комунални, данъчни, осигурителни и други разходи.

При извършената преди ревизията проверка за съпоставка на имущество и доходи за ревизирания период са констатирани несъответствия между декларираните доходи, извършените разходи и придобитото имущество, включително превишение на разходите над постъпленията през 2017 г. и 2018 г., постъпления от физически лица с неустановено основание и недеklarиран доход от наем. Във връзка с тези констатации е възложена процесната ревизия.

В отговор на искане за представяне на документи жалбоподателката е декларирала разполагаеми парични средства в брой към 1 януари на всяка от ревизираните години в размер 9 500 лв. Посочила е, че е получила от майка си М. П. Ф. заеми, оформени с договори от 01.01.2018 г., 01.01.2019 г. и 01.01.2020 г., всеки за сумата 9 900 лв. Договорът от 01.01.2018 г. предвижда сумата да бъде предадена в брой в петдневен срок от подписването. В договорите от 01.01.2019 г. и 01.01.2020 г. е посочено предаване по банков път или чрез касов превод, без да е уговорен срок от подписването, в който средствата да бъдат предоставени. И в трите договора е предвиден срок за връщане до 31.12.2023 г.

По банковите извлечения на жалбоподателката за периода 2017-2020 г. не са установени преводи от М. П. Ф.. Не са представени разписки за предаване на сумите в брой, платежни документи, документи за частично или пълно връщане на заемите, нито други обективни следи за движението на процесните суми. В подадените годишни данъчни декларации жалбоподателката не е декларирала процесните заеми. За 2019 г. не е декларирала и твърдените други четири заема от физически лица в общ размер 39 600 лв., макар размерът им да надхвърля прага за деклариране на непогасената част по чл.50 ЗДДФЛ.

На М. П. Ф. е извършена ревизия за установяване на задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл.17 ЗДДФЛ за периодите 01.01.2017 г. – 31.12.2019 г., приключила с РА № Р-04000522004515-091-001/27.03.2023 г., който не е обжалван и е влязъл в сила. При тази ревизия са изследвани доходите, имуществото, паричните средства и разходите на М. Ф.. Процесните договори от 2018 г. и 2019 г. не са представени, предоставени заеми на жалбоподателката или на други трети лица не са декларирани и не са включени в съпоставката на имуществото и доходите. Събраните по настоящото дело писмени обяснения на М. Ф. от същото производство също не съдържат данни за предоставянето на процесните суми.

Въз основа на събраните данни органите по приходите са приели наличие на обстоятелствата по чл.122, ал.1, т.2 и т.7 ДОПК. На жалбоподателката е връчено Уведомление по чл.124, ал.1 ДОПК - № Р-22221023006124-113-001/21.02.2024 г. (л.332), с което тя е уведомена, че данъчната основа ще бъде определена по реда на чл.122 ДОПК, като ѝ е предоставен срок за представяне на доказателства и становище. Представена е декларация по чл.124, ал.3 ДОПК.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221023006124-092-

001/21.03.2024 г., съставен от Б. Ц. З. – гл.инспектор по приходите, ръководител на ревизията, и И. Д. С. – ст.инспектор по приходите, връчен електронно на 16.04.2024 г. Срещу РД не е подадено възражение.

Ревизията приключва с РА № Р-22221023006124-091-001/17.05.2024 г., издаден от Р. И. Ф. - Началник сектор "Ревизии" при ТД на НАП-гр.В. Т. - орган, възложил ревизията, и Б. Ц. З. – гл.инспектор по приходите при ТД на НАП-гр.В. Т. - ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 12.06.2024 г.

С РА за 2017 г. е определена годишна данъчна основа по чл.122 ДОПК в размер 67 262,17 лв. и данък 6 726,22 лв., за довносяне 6 200,22 лв., ведно с лихви. За 2018 г. е определена данъчна основа 41 667,01 лв. и данък 4 166,70 лв., за довносяне 3 715 лв., ведно с лихви. За 2019 г. е определен данък 606,20 лв., при внесен 651 лв., но са начислени лихви за невнесени в срок авансови вноски и годишен данък, като след приспадане на внесените лихви е останала сума 5,28 лв. За 2020 г. е определен данък 558,31 лв., от който е внесен 279,31 лв., поради което е установена разлика за довносяне 279 лв. и лихви 102,30 лв.

Ревизионният акт е обжалван по административен ред пред Директора на дирекция ОДОП-С. при ЦУ на НАП. С Решение № 1187/28.08.2024 г. е отхвърлено възражението за нищожност. Решаващият орган е споделил извода, че процесните договори за заем не доказват реално предоставяне на парите. Установил е, че включената от ревизията наличност от 5 000 лв. към края на 2017 г. и 2018 г. не е доказана и необосновано увеличава недостига. Поради забраната за влошаване положението на жалбоподателката е запазил 5 000 лв. като начална наличност към 01.01.2017 г., но я е изключил от крайните наличности. Така недостигът за 2017 г. е намален на 57 476,67 лв., а данъкът – на 6 226,22 лв.; недостигът за 2018 г. е намален на 33 557,52 лв., а данъкът – на 3 666,70 лв. РА е потвърден за 2019 г. и 2020 г.

В хода на съдебното производство беше допусната съдебно-счетоводна експертиза с вещо лице М. Н.-Г., която даде заключение по следните задачи: да установи движението на паричните средства на жалбоподателката, изразено чрез съпоставка между приходите и разходите за ревизирания период от 2017 г. до 2020 г. вкл., като бъдат проследени всички приходоизточници и всички извършени разходи по отделни пера, в това число основанията за получаване на сумите в брой и по банков път; да съпостави така установените данни с декларираните в ГДД за съответните периоди и да посочи дали е превишение на разходите над приходите, декларираните ли са всички приходи и, при наличие на недекларирани такива, какъв е техният размер; при установено превишение на разходите над приходите да определи размера на дължимия данък върху доходите на физическите лица за всяка от ревизираните години, както и размера на лихвата до датата на издаване на РА.

За изпълнение на поставените задачи вещото лице е извършило проверка и анализ на събраните по делото материали, включително РД, РА, банковите извлечения, ГДД, договори за кредит и заем, документи относно придобитото движимо и недвижимо имущество и данните за извършените от жалбоподателката плащания. Въз основа на тези документи са съставени годишни парични потоци за периода от 2017 г. до 2020 г., в които са отразени установените постъпления, направените разходи, наличностите по банков сметки и приетите от експерта налични парични средства в брой.

По първата задача в.л. е посочило, че при изготвянето на годишните парични потоци е включило декларираните от жалбоподателката начални наличности в брой в размер на по 9 500 лв. към 1 януари на всяка от ревизираните години. За 2018 г., 2019 г. и 2020 г. експертът е свързал тези наличности с представените договори за паричен заем, сключени между жалбоподателката и нейната майка М. П. Ф., всеки за сумата от 9 900 лв. В заключението е отразено, че в банковите

извлечения на жалбоподателката не са установени парични преводи от М. Ф., както и че не са представени документи за връщане на твърдяно получените суми. Посочено е и че през 2019 г. са представени четири договора за заем с други физически лица за общата сума от 39 600 лв., за които също няма данни за частично или цялостно погасяване, а получените заеми не са декларирани в подадените годишни данъчни декларации.

По втората задача в.л. е приело, че след съпоставяне на всички включени от него постъпления и разходи е налице превишение на разходите над приходите за 2017 г. в размер на 52 976,67 лв. и за 2018 г. в размер на 29 057,52 лв. За 2019 г. е изчислено положително салдо в размер на 50 585,99 лв., а за 2020 г. – положително салдо в размер на 38 753,18 лв., поради което за последните две години не е установено превишение на разходите над приходите. Експертът е констатирал, че в подадената за 2020 г. ГДД не е деклариран получен доход от наем в размер на 1 824 лв.

По третата задача в.л. е изчислило, че за 2017 г. дължимият данък е в размер на 5 776 лв., от който са внесени 526 лв., поради което остава сума за довносяне в размер на 5 250 лв. Изчислената до датата на РА лихва върху годишния данък е 3 419,10 лв., а лихвата за невнесен авансов данък е 11,63 лв., или общо 3 430,73 лв. За 2018 г. експертът е определил дължим данък в размер на 3 216 лв., от който са внесени 451 лв., при остатък за довносяне от 2 765 лв. Лихвата върху годишния данък е изчислена на 1 520,36 лв., а тази върху невнесения авансов данък – на 12,75 лв., или общо 1 533,11 лв. За 2019 г. е определен данък в размер на 606 лв. при внесени 651 лв., като след съобразяване на начислените и внесените лихви е изчислен остатък за довносяне в размер на 5,28 лв. За 2020 г. е определен дължим данък в размер на 558 лв., при внесени 279 лв., или разлика за довносяне от 279 лв., ведно с лихва в общ размер на 102,30 лв.

При изслушването му в с.з. вещото лице поясни, че е включило сумата от 9 500 лв. като начална наличност към 01.01.2018 г., независимо от установения отрицателен резултат за предходната година, тъй като е приело, че същата произтича от заем, предоставен от родител. По аналогичен начин са третирани началните наличности за следващите години. В.л. потвърди, че не е установила банкови преводи от майката на жалбоподателката и че при изготвяне на паричните потоци е възприела представените договори като основание за включването на сумите.

Съдът ще коментира експертното заключение при излагане на правните си изводи.

По искане на жалбоподателката е разпитан като свидетел нейният брат В. Ц. А.. Свидетелят заяви, че през 2018 г., 2019 г. и 2020 г. майка им е давала на жалбоподателката по 9 500 лв. поради затрудненото ѝ финансово положение. Твърди лично възприятие единствено за предаването на първата сума във В. в началото на 2018 г., но не е броил парите, не е чел договора и не знае за какво са използвани. За връщането на сумите знае от жалбоподателката, която му казала, че ги е връщала с разписки. Свидетелят изложи общи данни за трудовата дейност, пестеливостта и доходите на родителите си.

В хода на съдебното производство се представиха следните писмени доказателства:

От ответника: С молба от 03.06.2025 г. – справка за електронните адреси на ревизиращите органи и справка за валидността на електронните подписи, използвани в хода на производство с УИН № Р-22221023006124; С молба от 10.06.2025 г. – Заповед № 3ЦУ-ОПР-24/15.06.2023 г., Заповед № 3ЦУ-ОПР-22/22.08.2022 г., Уведомление № Р-22221023006124-113-001/21.02.2024 г.; С молба от 20.10.2025 г. - РА № Р-04000522004515-091-001/27.03.2023 г., РД № Р-04000522004515-092-001/06.03.2023 г. С молба от 24.02.2026 г. – Протокол № 1667759/26.09.2023 г. за присъединяване на доказателства от ревизионното производство на М. Ф., Протокол № 1786848/17/02/2023 г., РД № Р-04000522004515-092-001/06.03.2023 г.

От доставчика на удостоверителни услуги "Борика" АД справка за издадени квалифицирани електронни подписи на органите по приходите по ревизията (л.307).

От доставчика на удостоверителни услуги "Информационно обслужване" АД справки относно издадени

квалифицирани удостоверения за квалифициран електронен подпис на Р. И. Ф., Б. Ц. З., И. Д. С., Р. П. С., Г. Д. Г., Е. М. Н. и З. Й. Г. (л.284)

При така установеното от фактическа страна Съдът достигна до следните правни изводи:

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. РА е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 119, ал. 2 ДОПК, в предвидената форма съгласно чл.120, ал.1 ДОПК и съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 от кодекса, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения РА. Актът съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административно-производствените правила, но дори и наличието на такива не е в състояние да доведат до отмяна на РА на това основание предвид задължението на Съда по чл.160, ал.4 ДОПК да разреши спора по същество.

Спазен е срокът по чл. 109 ДОПК с оглед надлежното образуване на ревизионното производство. Същото е образувано в рамките на 5-годишния срок за ревизирания период от 2017 г. до 2020 г.

Съгласно разпоредбата на чл.112, ал.2 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. От Заповед № 3-ЦУ-ОПР-9/21.05.2021 г. на Изпълнителния директор на НАП, Заповед № 3-ЦУ-753/05.05.2022 г. на Заместник-изпълнителния директор на НАП, Заповед № 3-ЦУ-2165/18.10.2023 г. на заместник изпълнителния директор на НАП, ведно с приложението към нея, Заповед № РД-01-245/05.05.2022 г. на директора на ТД на НАП-С., както и Заповеди № 3ЦУ-880/20.05.2022 г., № 3ЦУ-ОПР-22/22.08.2022 г., № 3ЦУ-ОПР-24/15.06.2023 г. и № 3-ЦУ-869/03.05.2023 г. е видно, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са издадени от компетентни органи 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.

РД съдържа подробни правни и фактически основания, както и опис на доказателствата към него, съответни на изискванията по чл.117, ал.1 и ал.2 ДОПК за срока на издаването и съдържанието му. РД, ведно с допълнителните документи, доказателства и приложения, е връчен на дружеството по електронен път. От значение за процесния случай е, че не е възпрепятствано правото на защита на ревизираното лице и на възможността му да подаде възражение срещу РД, което ревизираното лице не е сторило. Изпълнено е изискването по чл.115, ал.2 ДОПК ревизиращите органи да установят всички факти от значение за резултатите от ревизията и непосредствено да се запознаят с всички доказателства. Актовете на органите по приходите са връчвани на ревизираното лице и същото е могло своевременно да защити правата си като представи доказателства.

РА отговаря на изискванията за съдържание по чл. 120, ал. 1 ДОПК предвид препращането към мотивите на РД, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. РД и РА са издадени от компетентни органи, такива на които е възложено извършването на ревизията, по силата на което са компетентни по издаването на РД, както и по силата на изричното оправомощаване за издаването на РА, извършено от компетентен орган.

Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели.

Съгласно чл.3 ЗЕДЕУУ (ред. - ДВ, бр.85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл.3, т.35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент 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 (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ.

Съгласно чл.4 ЗЕДЕУУ, автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено

електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. По силата на чл. 13 ЗЕДЕУУ електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл. 16. Електронният подпис по ал. 3 има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал.1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 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. По определението на чл.13, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл.3, т.10 от Регламент (ЕС) № 910/2014, а именно данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва. Дефинициите за усъвършенстван електронен подпис и квалифициран електронен подпис съгласно чл.13, ал.3 и ал.4 ЗЕДЕУУ препращат към същия регламент и съгласно тях "усъвършенстван електронен подпис" означава електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в чл. 26 от регламента: да е свързан по уникален начин с титуляря на подписа, да може да идентифицира титуляря на подписа, да е създаден чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярят 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 открита всяка последваща промяна в тях; а "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. Квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл.26 от регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. По делото са представени удостоверения, издадени от доставчика на удостоверителни услуги със съдържанието по чл.24, ал.1 ЗЕДЕУУ, обосновава извод за това, РА е издаден от посочените в него органи по приходите и е подписан от тях с КЕП, по отношение на който в чл.13, ал.3 ЗЕДЕУУ е въведена фикцията за саморъчен подпис.

Според чл.28, ал.1 ЗЕДЕУУ /в посочената редакция/, доставчикът на удостоверителни услуги води електронен регистър /база данни/, в който публикува удостоверенията, които използва в дейността си като доставчик, издадените удостоверения и списъка на прекратените удостоверения. Последната разпоредба е доразвита в чл.37, ал.2 от Наредба за дейността на доставчиците на удостоверителни услуги, реда за нейното прекратяване и за изискванията при предоставяне на удостоверителни услуги, според която регистърът съдържа: 1. удостоверенията за квалифициран електронен подпис, които използва в дейността си като доставчик на удостоверителни услуги; 2. списък на издадените удостоверения за квалифициран електронен подпис; 3. списък на прекратените удостоверения; 4. удостоверения за време за представяне на електронен подпис, създаден за определен електронен документ, в случаите, когато такива се издават от доставчика на удостоверителни услуги; 5. информация по чл.28, ал.3 от ЗЕДЕУУ. Следователно публичният електронен регистър на доставчика съдържа информация относно действащите и прекратените удостоверения за квалифицираните електронни подписи, издадени от същия.

Видно е от публичните регистри, поддържани от доставчиците на удостоверителни услуги и достъпни на адреси: <https://www.b-trust.org/bg>, и <https://www.stampit.org/bg>, може да се извърши проверка относно наличието на издадено удостоверение за квалифициран електронен подпис. Справката в този регистър

показва, че към датата на РА подписалите го лица са притежавали издадени и валидни удостоверения за професионален електронен подпис.

От така представените преписи на хартиен носител, включително и от извършените справки в публичния регистър <https://www.b-trust.org/bg>, и <https://www.stampit.org/bg>, се установява, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи са подписани с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията, както и че органите по приходите, извършили ревизията, са притежавали валиден квалифициран електронен подпис към датите на издаване на РД и РА.

На следващо място, наличието на КЕП на органите, издали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, се установява по категоричен начин от приетите по делото удостоверения, издадени от трети лица, издатели на КЕП – "Борика" АД и "Информационно обслужване". От същите се установява, че към датите на издаване на оспорения РА, заедно с приложените към него РД, ЗВР и ЗИЗВР, квалифицираните подписи са валидни и са издадени на органите по приходи, подписали електронните документи. Ето защо Съдът намира, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са надлежно подписани и РА не е нищожен.

Съгласно Решение от 26.06.2025 г. по тълк.дело № 2/2024 г. на Общото събрание на съдиите от Първа и Втора колегия на Върховния административен съд, не е нищожен ревизионен акт, издаден в резултат на ревизия, възложена от орган по приходите – служител на една териториална дирекция на Националната агенция за приходите, определен със заповед по чл.112, ал.2, т.1 ДОПК на директора на друга териториална дирекция на НАП въз основа на заповеди по чл.12, ал.6, изр.първо ДОПК и чл.10, ал.9 ЗНАП, по отношение на лице, за което съгласно правилата на чл.8 ДОПК компетентни са органите на втората (другата) териториална дирекция. В мотивите на тълкувателното решение се сочи, че при действието на чл.12, ал.6, изр.първо ДОПК правомощие на изпълнителния директор на НАП или на заместник-директор, комуто той е делегирал това правомощие, е да определи органи по приходите или публични изпълнители, за които не важат ограниченията на компетентността по място, обвързана с принадлежността им към компетентната териториална дирекция. В чл.10, ал.9 ЗНАП е създадено правомощие за изпълнителния директор или за оправомощено от него лице, при необходимост за изпълнение на възложените на агенцията функции, да нареди служители от една териториална дирекция да осъществяват правомощията си по отношение на лица, за които съгласно правилата на чл.8 ДОПК компетентни са органите на друга териториална дирекция, включително за части от работното време и без промяна на мястото на работа.

Ревизионният акт не е опорочен от обстоятелствата, че ревизията е възложена и в състава на издалите го органи по приходите като възложител на ревизията е участвал орган по приходите от друга териториална дирекция, след като възложителят е от кръга на тези по чл.12, ал.6, изр.първо ДОПК и е определен по реда на чл.112, ал.2, т.1 ДОПК от директора на компетентната дирекция. Включването в персоналните предели на заповедта по чл.112, ал.2, т.1 ДОПК на длъжностни лица от състава на друга териториална дирекция с указаното ТР е възприето, че не е в противоречие с правилото на чл.11, ал.1, т.1 ЗНАП. Директорът и в тази хипотеза организира и ръководи териториалната дирекция в териториалния обхват, отреден съобразно чл.5, ал.5, т.5 ЗНАП, като не е дължимо отношение на субординация между териториалния директор и адресатите на заповедта му.

По приложението на материалния закон Съдът намира следното:

Спорът по съществото на делото се концентрира върху законосъобразността на приложението на чл.122 ДОПК, доказването на началните наличности в брой и реалното получаване на сумите по представените договори с М. Ф..

От страна на приходната администрация са спазени изискванията за развитие на ревизионното производство по реда на чл.122 и сл. ДОПК. На ревизираното лице е връчено уведомление по чл.124 ДОПК и му е дадена възможност да представи декларация за имущественото си състояние.

Ревизионният акт е издаден след ревизионно производство, което се е развило по особените правила на чл.122 ДОПК и с оглед на това следва да се вземе предвид правилото, въведено с нормата на чл.124, ал.2 от същия кодекс: В производството по обжалването на ревизионния акт при извършена ревизия по реда на чл.122 фактическите констатации в него се смятат за верни до доказване на противното, когато наличието на основанията по чл.122, ал.1 е подкрепено със събраните доказателства. Това означава, че на ревизионния акт нормативно е придадена отнапред материална доказателствена сила по отношение на обективизираните в

него констатации за проявлението на конкретни факти и обстоятелства.

Съгласно чл.122, ал.1, т.2 ДОПК органът по приходите може да определи данъчната основа по предвидения в ал.2 ред, когато са налице данни за укрити приходи или доходи. Съгласно т.7 от същата алинея този ред е приложим и когато декларираните и/или получените приходи, доходи, източници на формиране на собствения капитал или безвъзмездно финансиране не съответстват на имущественото и финансовото състояние на ревизираното лице за ревизирания период. Наличието на поне едно от тези обстоятелства дава основание данъчната основа да бъде определена след анализ на относимите критерии по чл.122, ал.2 ДОПК.

Съгласно чл.124, ал.2 ДОПК в производството по обжалване на ревизионен акт, издаден при ревизия по чл.122, фактическите констатации в него се смятат за верни до доказване на противното, когато наличието на основанията по чл.122, ал.1 е подкрепено със събраните доказателства. Това означава, че първоначално в тежест на приходната администрация е да установи конкретното основание за преминаване към особения ред. Едва след като това е сторено, доказателствената тежест за опровергаване на фактическите констатации се прехвърля върху ревизираното лице.

В настоящия случай органите по приходите не са се ограничили с общо позоваване на несъответствие. Те са проследили декларираните и установените доходи, банковите постъпления, покупките и притежаваното имущество, погашенията по кредити, комуналните, данъчните, осигурителните и останалите разходи. Установени са конкретни преводи от физически лица без доказано основание и значително превишение на разходите над доказаните постъпления през 2017 г. и 2018 г. Тези данни са достатъчни да подкрепят основанията по чл.122, ал.1, т.2 и т.7 ДОПК. Законосъобразно е проведено производството по чл.124 ДОПК, поради което фактическите констатации на РА се ползват с презумпцията по чл.124, ал.2 ДОПК.

Тълкувателно решение № 11/03.12.2021 г. по тълк.дело № 3/2020 г. на Общото събрание на колегиите на ВАС приема, че когато при ревизия на физическо лице се установи превишение на разходите над доходите и тази разлика се квалифицира като доход от друг източник по чл.35, т.6 ЗДДФЛ, данъчната основа следва да бъде определена именно по реда на чл.122 ДОПК. Настоящата ревизия е проведена по този ред. Актуалната практика на ВАС приема, че установеното на годишна база превишение на разходите над доказаните приходи представлява доход с недоказан произход, освен ако ревизираното лице установи конкретен необлагаем или вече обложен източник за финансиране.

Особеният ред на чл.122 и сл. ДОПК не представлява санкция, а доказателствен механизъм за определяне на възможно най-близката до действителната данъчна основа, когато поради поведението на задълженото лице или обективната липса на достоверни данни тя не може да бъде определена изцяло по общия ред на материалния закон. Именно затова законът изисква да бъдат съобразени всички относими обстоятелства по чл.122, ал.2 ДОПК, но не допуска недоказани твърдения да бъдат включвани в приходната част на паричния поток само защото биха намалили данъчния резултат.

По отношение на началните наличности в брой Съдът намира следното:

Правилното изготвяне на паричния поток изисква последователност между крайното салдо на една година и началното салдо на следващата. Едно физическо лице не "занулява" автоматично финансовото си състояние на 31 декември, но от това не следва, че всяка заявена сума в брой към 1 януари трябва да бъде възприета без доказателства. Лицето, което се позовава на налични спестявания като източник за покриване на установени разходи, следва да докаже техния произход, натрупване и фактическо съхраняване до релевантната дата.

Жалбоподателката е заявила една и съща наличност от 9 500 лв. към началото на всяка година, независимо от значителния недостиг за предходния период. Не са представени документи или други обективни данни, от които да се установи, че към 01.01.2017 г. е разполагала със сума 9 500 лв. в брой. Решаващият орган е запазил в нейна полза 5 000 лв. като начална наличност за 2017 г., макар доказването ѝ да не е пълно, и е коригирал незаконосъобразното пренасяне на същата сума като крайна наличност. Тази корекция е благоприятна за жалбоподателката и не може да бъде изменяна във вреда на оспорващия.

Не може да бъде възприет подходът на вещото лице, което след като е установило отрицателно салдо за 2017 г., включва нова наличност от 9 500 лв. към 01.01.2018 г. единствено защото е представен договор за заем. Това би било допустимо само ако реалното получаване на заемната сума е доказано. Счетоводната експертиза може да извърши изчисление при зададена хипотеза, но няма удостоверителни функции и не

може да замести доказването на юридическия факт на предаване на парите.

По отношение на твърдените заеми:

Договорът за заем за потребление по чл.240 ЗЗД е реален договор. За възникване на заемното правоотношение не е достатъчно съгласие, обективизирано в писмен документ; необходимо е сумата действително да бъде предадена от заемотателя и получена от заемателя. При липса на доказано предаване писменият документ установява най-много обещание за заем, но не и възникнало правоотношение, което да обоснове наличност на парите в патримониума на заемателя.

Представените договори са частни документи. Те се ползват с формална доказателствена сила, че съдържащите се в тях изявления са направени от подписалите ги лица, но не се ползват с материална доказателствена сила относно истинността на удостоверените факти. Посочената в тях дата не е достоверна спрямо ответника по смисъла на чл.181, ал.1 ГПК, доколкото липсва някой от предвидените в закона белези, възникнал преди започването на контролните производства. Поради това договорите сами по себе си не доказват нито че са съставени на отразените дати, нито че тогава са предадени процесните суми.

Не са представени разписки за получаване на сумите. По банковите сметки няма преводи от М. Ф.. За договорите от 2019 г. и 2020 г., които изрично предвиждат банков път или касов превод, липсва какъвто и да било платежен документ. Не са изяснени конкретните дати и място за предаване на втория и третия заем. Налице е несъответствие между договорената сума 9 900 лв. и твърдяната начална наличност 9 500 лв., без доказателства как е изразходвана разликата още към началото на съответната година.

Особено съществено е, че при ревизията на сочения заемотател М. Ф., обхващаща периода от 2017 г. до 2019 г., договорите за заем от 2018 г. и 2019 г. не са представени, а предоставени заеми на дъщерята не са деклариран и не са включени сред разходите или движението на паричните средства. РА на М. Ф. е влязъл в сила. Този акт не разрешава със сила на пресъдено нещо настоящия спор, но РД, РА, писмените обяснения и извършените пред органите по приходите действия са официални документи за изявленията и фактите, осъществени пред тях. При колизия между съставени впоследствие частни документи и данните от проведено по-рано контролно производство последните имат съществена доказателствена стойност. Същата не е оборена по делото.

Липсата на деклариране на процесните заеми в ГДД не е единствено и самостоятелно основание да се отрече тяхното съществуване, но представлява индиция, която следва да се оцени наред с всички останали доказателства, събрани по делото. Това важи с особена сила за 2019 г., когато жалбоподателката твърди получаване и на четири други заема в общ размер на 39 600 лв., но не е декларирала непогасената им част. Не се установи с необходимата пълнота и финансовата възможност на М. Ф. да предоставя е началото на три последователни години по 9 900 лв. в брой. По делото са налице общи данни за трудова дейност, пенсия и семейни спестявания, но липсва конкретна съпоставка между доказаните ѝ доходи, личните ѝ разходи, резултата от собствената ѝ ревизия и наличността на общо 29 700 лв., които да са били отделени и предадени на жалбоподателката. Принципът, че никой не може да предостави това, с което реално сам не разполага, налага фактическата възможност на заемотателя да бъде установена с обективни данни.

Съдът обсъди показанията на св.А. по реда на чл.172 ГПК, приложим на осн. § 2 от ДР на ДОПК. Свидетелят е брат на жалбоподателката и е заинтересован от благоприятния за нея изход на спора. Това обстоятелство не прави показанията му недопустими, но налага преценката им с повишено внимание и във връзка с всички останали доказателства. Показанията не установяват по категоричен начин спорните факти. Свидетелят твърди лично възприятие само за едно предаване през 2018 г., без да е броил сумата, без да е чел договора и без да знае предназначението на средствата. За заемите през 2019 г. и 2020 г. не сочи непосредствени впечатления. Данните за връщане на сумите са възпроизведени по разказ на жалбоподателката и имат произведен характер. Общите му твърдения за пестеливостта и доходите на родителите не доказват наличността и предаването на конкретните суми а конкретните дати. Поради това свидетелските показания не могат да преодолеят липсата на обективни писмени следи и противоречието с документите от ревизията на М. Ф..

В практиката си ВАС подчертава необходимостта началните салда и твърдените заемни средства да бъдат преценявани чрез последователен анализ на целия паричен поток и на обективните доказателства за наличност и предаване. В практиката безспорно се приема, че частни договори без достоверна дата,

разписки, банкови извлечения и доказателства за фактическа възможност на заемодателя не установяват реално получен заем, а експертизата не следва да се кредитира, ако включва спорните суми като даденост. Настоящият казус не е разкрива основание за отклонение от тези разрешения.

Не води до друг извод родствената връзка. Финансовата подкрепа между родители и деца е житейски възможна, но когато на тази подкрепа се придава значение на източник за покриване на установен данъчен недостиг, фактът на предаване и размерът на средствата подлежат на доказване по общия ред. Родството обяснява възможна неформалност на отношенията, но не освобождава страната от доказателствената тежест по чл.124, ал.2 ДОПК и не превръща недоказаното твърдение в установен факт.

При това положение Съдът намира, че реалното предоставяне на сумите по договорите от 01.01.2018 г., 01.01.2019 г. и 01.01.2020 г. не е доказано. Те не следва да участват в приходната част на паричния поток и не обосновават заявените начални наличности от по 9 500 лв.

Съдът кредитира ССЕ в частта, в която в.л. е извлякло и систематизирало данните от банковите извлечения, ГДД, договорите за банков кредит, документите за придобито имущество и останалите писмени доказателства, както и относно извършените въз основа на тях аритметични изчисления. Заключение е подробно, обосновано и изготвено след проверка на относимите материали по делото.

Не следва обаче да бъде възприет подходът на в.л., при който декларираните начални наличности от по 9 500 лв. са включени в паричните потоци като действително съществували единствено въз основа на представените договори за заем. Дали посочените в договорите парични средства са били реално предадени на жалбоподателката представлява фактически и доказателствен въпрос, чиято преценка принадлежи на съда, а не въпрос, за чието разрешаване са необходими специални знания. Вещото лице може да изчисли резултата при условно зададено включване или изключване на определена сума, но не може чрез заключението си да установи настъпването на самия факт на предаването ѝ.

Самото наличие на подписани договори за заем не удостоверява реалното предоставяне на посочените в тях средства. По делото липсват банкови преводи, разписки, касови ордери или други първични документи, установяващи предаването на сумите от заемодателя на заемателя. Не са представени и доказателства за тяхното връщане, независимо че в договорите са уговорени срокове за погасяване. Поради това изчисленията на вещото лице, основани на предпоставката, че жалбоподателката е разполагала с начални парични средства в брой от по 9 500 лв., представляват условен вариант на паричния поток, но не опровергават констатациите на органите по приходите относно действително доказаните източници на средства.

Съгласно чл.202 ГПК Съдът не е обвързан от заключението, а го обсъжда заедно с останалите доказателства. Дали частен договор доказва възникване на заемно правоотношение и дали сумата е реално предадена са правни и доказателствени въпроси извън специалните счетоводни знания. Изявлението на вещото лице, че при роднини писмени доказателства не са необходими, представлява правна оценка, която не може да бъде възприета.

Изчисленията от в.л. по-ниски задължения за 2017 г. и 2018 г. са пряка последица от недоказаното включване на по 9 500 лв. в приходната част. След изключването на тези суми изчисленията не опровергават, а потвърждават механизма на съпоставката, възприет и от решаващия орган.

За 2017 г. жалбоподателката не представя договор за заем от майка ѝ. Не е доказан произходът и фактическото съхраняване на твърдяната сума от 9 500 лв. към 01.01.2017 г. Решаващият орган е признал в нейна полза 5 000 лв. начална наличност и е намалил установения недостиг на 57 476,67 лв. При липсата на доказателства за допълнителен необлагаем или вече обложен източник правилно е определена данъчната основа и данъкът 6 226,22 лв., ведно с лихвата 3 712,31 лв.

За 2018 г. договорът от 01.01.2018 г. не доказва фактическо предаване на сумата, а свидетелските показания, разгледани във връзка с останалите доказателства, са недостатъчни. Поради това не е опровергаван установеният след административната корекция недостиг 33 557,52 лв. и законосъобразно е определен данък 3 666,70 лв., ведно с лихвата 1 768,19 лв.

За 2019 г. не е установено превишение на разходите над постъпленията и с РА не е определена допълнителна главница, останала след административното обжалване. Предмет на спора е лихвата от 5,28 лв., произтичаща от несвоевременно внесени авансови вноски и годишен данък. Експертизата потвърди този остатък. Не са наведени конкретни основания, които да изключват дължимостта му, а наред с това не

са и доказани такива.

За 2020 г. задължението 279 лв. не е резултат от превишение на разходите над постъпленията. То е формирано от установения облагаем доход от свободна професия, недеklarирания доход от наем и получените от физически лица суми, за които не е установено необлагаемо основание, след приспадане на внесения данък. Вещото лице изчислява същия данък за донасяне и същия общ размер на лихвата 102,30 лв. Следователно дори хипотетичното включване на заема от майката на жалбоподателката не би променило задължението за тази година.

В обобщение Съдът намира, органите по приходите са доказали основанията за провеждане на ревизията по особения ред и са определили данъчната основа след законосъобразен анализ на относимите по спора обстоятелства. Жалбоподателката не е оборила презумпцията по чл.124, ал.2 ДОПК; не е доказала наличието на по-високи начални разполагаеми суми, реалното получаване на заемите от майка си или друго необлагаемо финансиране, което да покрие установения недостиг.

Наред с това решаващият орган е отстранил допуснатата в РА неблагоприятна грешка при крайните наличности и е намалил задълженията за 2017 г. и 2018 г. до законосъобразния им размер.

С оглед изложеното се налага изводът, че жалбата е неоснователна и следва да бъде отхвърлена.

При този изход на спора заявената от ответника претенция за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е основателна. На основание чл.161, ал.1 ДОПК жалбоподателят следва да бъде осъден да заплати на ответника юрисконсултско възнаграждение в размер на 153,39 € (с левова равностойност 300 лв.) според чл.37 от Закона за правната помощ вр. чл.24, изр.второ от Наредбата за заплащане на правната помощ. По-високият размер на възнаграждението Съдът обосновава със следните обстоятелства: в съдебното производство са проведени няколко съдебни заседания, изслушана е експертиза, представени са писмени доказателства, обемът на доказателствения материал е значителен. Делото предполага полагане на особени усилия от страна на процесуалния представител на ответника за запознаване със същото.

С протоколно определение Съдът е определил окончателно възнаграждение на вещото лице 792,50 евро, от които са изплатени 255,65 евро. На основание чл.77 ГПК във вр.с § 2 от ДР на ДОПК жалбоподателката следва да бъде осъдена да заплати по сметката на АССГ разликата 536,85 евро, предназначена за доплащане на възнаграждението на вещото лице.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1, предл.предпоследно и чл.161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, Съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на А. Ц. А. от [населено място], [улица], ет.4, ап.14, ЕГН: [ЕГН], подадена чрез адв.Ел-Т., против Ревизионен акт /РА/ № Р-22221023006124-091-001/17.05.2024 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.В. Т., в частта, изменена и потвърдена с Решение № 1187/28.08.2024 г. на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, относно определените ѝ задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл.17 ЗДДФЛ:

за 2017 г. - данък 6 226,22 лв. и лихва 3 712,31 лв.

за 2018 г. - данък 3 666,70 лв. и лихва 1 768,19 лв.

за 2019 г. - лихва 5,28 лв.

за 2020 г. - 279 лв. и лихва 102,30 лв.

ОСЪЖДА А. Ц. А. от [населено място], [улица], ет.4, ап.14, ЕГН: [ЕГН], да заплати на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 153,39 € (сто петдесет и три евро и 39 евро цента), с левова равностойност 300 лв. (триста лева), представляваща.

ОСЪЖДА А. Ц. А. от [населено място], [улица], ет.4, ап.14, ЕГН: [ЕГН], да заплати по сметката на Административен съд-София град сумата 536,85 € (петстотин тридесет и шест евро и 85 евро цента), представляваща невнесена част от окончателно определеното възнаграждение на вещото лице М. Р. Н.-Г..

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: