

# РЕШЕНИЕ

№ 10045

гр. София, 26.06.2024 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42 състав**, в публично заседание на 28.03.2024 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Калин Куманов**

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **1026** 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 И. Л. К. от [населено място], ЕГН: [ЕГН], подадена чрез адв.Л.-Г., против Ревизионен акт № Р-22221021006772-091-001/20.06.2022 г., потвърден с Решение № 1963/13.12.2022 г. на Директора на дирекция "ОДОП"-гр.София при ЦУ на НАП, относно допълнително определените му задължения за данък върху годишната данъчна основа по ЗДДФЛ за 2019 г. в размер на 2 560 413,60 лв., ведно с лихва от 512 123,69 лв.

В жалбата са изложени твърдения за незаконосъобразност, неправилност и необоснованост на издадения РА, като са изложени подробни съображения. Подателят ѝ не приема тезата на ревизията за наличие на положителна разлика, формирана от продажба на дружествени дялове, която да е обект на облагане с пряк данък. Изтъква, че ревизиращите органи неправилно са интерпретирали представените доказателства. Претендира отмяната на РА. В с.з. жалбоподателят чрез адв.К. поддържа жалбата, моли Съда да отмени оспорения РА. Претендира разности по делото съгласно представен списък (л.179). Представя писмено становище с развити съображения в подкрепа на тезата си.

Ответникът – Директорът на ДОДОП-гр.София при ЦУ на НАП, чрез юк.З. оспорва жалбата, моли за отхвърляне на жалбата и за присъждане на юрисконсултско възнаграждение съгласно представен списък (л.181). Представя писмена защита с подробни съображения.

Административен съд-София град обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, 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 ДОДОП е връчено на жалбоподателя на 15.12.2022 г. (л.46). Жалбата е подадена до Съда на 29.12.2022 г. чрез куриерска служба Спида, видно от представената товарителница с шрих код 1-000 5 102 284 020 1-142 000 079 30 1 9 (л.15), от надлежно упълномощен адвокат (л.13) и при наличието на правен интерес, поради което същата е процесуално допустима.

От фактическа страна Съдът намира за установено следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221021006772- 020-001/02.12.2021 г., издадена от И. М. Р. - Началник на сектор "Ревизии" към дирекция "Контрол" в ТД на НАП-гр.София, е възложена ревизия на жалбоподателя за установяване на задължения за данък върху годишната данъчна основа за 2019 г. ЗВР е връчена по електронен път на 07.12.2021 г., като е определен срок за извършване на ревизията до два месеца от датата на връчването ѝ. ЗВР е изменяна със ЗИЗВР № Р-22221021006772-020-002/31.01.2022 г. и № Р-22221021006772-020-003/25.02.2022 г., издадени от органа по възлагането, с които срокът на ревизията е съответно продължаван.

Издателят на ЗВР и ЗИЗВР е оправомощен да изпълнява функциите на компетентен орган по чл.112, ал.2, т.1 ДОПК на основание Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на Директора на ТД на НАП-гр.София (л.47).

За резултатите от извършената ревизия е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221021006772-092-001/26.05.2022 г., връчен на ревизираното лице по електронен път на същата дата. Ревизираното лице не подало възражение срещу съдържащите се в РД констатации.

РА, предмет на настоящото производство, с № Р-22221021006772- 091-001/20.06.2022 г. е издаден от И. М. Р. - Началник на сектор "Ревизии" към дирекция "Контрол" в ТД на НАП-гр.София - орган, възложил ревизията, и Б. М. Я. – гл.инспектор по приходите в ТД на НАП-гр.София – ръководител на ревизията, и е връчен по реда на чл.29, ал.4 ДОПК на 27.06.2022 г. С него са приети изложените в РД факти и обстоятелства, направените фактически и правни изводи и основанията за тях. С оспорвания РА на жалбоподателя допълнително са определени задължения за данък върху годишната данъчна основа по ЗДДФЛ за 2019 г. в размер на 2 560 413,60 лв., произтичащи от корекция в посока увеличение на продажната цена на дружествени дялове на "Юнион Ивкони" ООД.

С Протокол № Р-22221021006772-ППД-001/28.04.2022 г. са приобщени доказателства, събрани при проверка на жалбоподателя, приключила с Протокол № П-22221021166610-073-001/28.10.2021 г.

Извършени са насрещни проверки на "Ивкони" ЕООД, ЕИК[ЕИК]; "Ивкони" ООД, ЕИК[ЕИК]; "Вигс инвестмънтс" ЕООД, ЕИК[ЕИК]; "Мартекс 2" ЕООД, ЕИК[ЕИК]; "Лъката" ООД, ЕИК[ЕИК]; "Юнион Ивкони" ООД, ЕИК[ЕИК], С. Т. Л., обективирани в съставени Протоколи за извършени насрещни проверки.

При ревизията са събрани данни за банковите сметки, по които ревизираното лице е титуляр, като са установени данни за движението на средствата по същите. Установени са дружествата, представлявани от жалбоподателя.

Ревизията е установила, че ревизираното лице е подало ГДД по чл.50 от ЗДДФЛ за

2019 г. В Прил.1 на същата са декларираны получени доходи от трудови правоотношения в размер на 71 565,57 лв. След приспадане на удържани осигурителни вноски по реда на КСО и ЗЗО в общ размер на 4 960,80 лв. е формирана годишна данъчна основа на тези доходи в размер на 66 604,77 лв. В Прил.5 на ГДД "Доходи от прехвърляне на права или имущество" ревизираното лице е декларирано доход от продажба или замяна на акции, дялове, компенсаторни инструменти, инвестиционни бонове и други финансови активи, прехвърлени на 07.02.2019 г., като данните за прехвърлянето са следните: продажна цена – 11 734 980 лв., цена на придобиване – 11 167 026 лв., резултат от сделката – печалба в размер на 567 954 лв., облагаем доход в размер на 567 954 лв.

Ревизията е установила, че ревизираното лице е продало собствените си 30 262 дружествени дяла с номинална стойност от 100 лв. всеки, обща номинална стойност 3 026 200 лв., представляващи 49% от капитала на "Юнион Ивкони" ООД.

Въз основа на събраните доказателства ревизията е установила, че цената на придобиване на дружествените дялове не е в размера, посочен от ревизираното лице. Според констатациите на РД същата е в размер на 10 448 881,04 лв. и е формирана по следния начин:

- 12 дружествени дяла с цена на придобиване 1 200 лв., придобити през 1997 г. при учредяване на дружеството;
- 13 дружествени дяла с цена на придобиване 1 300 лв., придобити на 27.09.2007 г., съгласно договор за продажба на дружествени дялове;
- 7 750 дружествени дяла с цена на придобиване 775 000 лв., придобити на 14.12.2007 г., съгласно дружествен договор и протокол от проведено на същата дата общо събрание;
- 175 дружествени дяла с цена на придобиване 17 500 лв., придобити на 31.03.2016 г., съгласно протокол от заседание на общото събрание на "Юнион Ивкони" ООД от същата дата;
- 15 131 дружествени дяла с цена на придобиване 9 653 881,04 лв., придобити на 23.01.2019 г., съгласно договор за продажба на дружествени дялове с нотариална заверка на подписа рег.№763/23.01.2019 г.

Корекцията произтича от обстоятелството, че декларирането на придобитите на 31.03.2016 г. 7 356 дружествени дяла е съобразено с протокол на общото събрание на "Юнион Ивкони" ООД от 08.12.2015 г., вписано със заявление № 20160406172949 в Търговския регистър на Агенция по вписванията. Съгласно цитирания протокол натрупаната и неразпределена печалба на дружеството в размер на 1 436 200 лв. не се изплаща на съдружниците И. Л. К. и С. Т. Л., а същите записват нови дялове съобразно дяловото им участие в дружеството към 30.06.2014 г. По този начин се увеличава капиталът на "Юнион Ивкони" ООД, като всеки от двамата съдружници записва нови 7 181 дружествени дяла на стойност 718 100 лв. Ревизията е приела, че посоченото увеличение на капитала не може да се приеме като цена на придобиване на процесните 7 181 нови дружествени дяла от капитала на "Юнион Ивкони" ООД, тъй като неразпределената печалба в размер на 1 436 200 лв. не е изплатена на съдружниците, респ. печалбата не е разпределена като доход на същите и не е удържан данък върху дивидентите.

Така ревизия е установила основания за корекция и на декларираната от лицето продажна цена на дружествените дялове. След анализ на всички представени доказателства органите по приходите са установили, че съгласно сключен

предварителен договор от 03.05.2018 г. за прехвърляне на дружествени дялове, сключен между жалбоподателя и "Транспект" АД, цената на продаваните дружествени дялове е в общ размер на 21 091 187 евро (41 250 776,27 лв.). Съгласно анекс № 1/04.05.2018 г. към предварителния договор, покупната цена на дяловете по договора се намалява с 2 000 000 евро (3 911 660 лв.) или същата ще бъде в размер на 19 091 187 евро (37 339 116,27 лв.).

Установено е, че наредителят "Транспект" АД е извършило в полза на жалбоподателя плащания, подробно описани по дати на с.9-10 от РА, в общ размер 37 339 116,27 лв., в т.ч.: през 2018 г. 9 284 829,56 лв. и през 2019 г. 28 054 286,71 лв. Плащането в общ размер на 37 339 116,27 лв. е прието за получената продажна цена, която не кореспондира с декларираната от лицето цена в размер на 11 734 980 лв.

В тази връзка органите по приходите са изготвили и връчили Покана № Р-22221021006772-177-001/11.01.2022 г., с която ревизираното лице е информирано за установеното несъответствие и е поканено да извърши корекция в ГДД по ЗДДФЛ за 2019 г., като в Прил.5 "Доходи от прехвърляне на права или имущество" посочи продажна цена – 37 339 116,27 лв., цена на придобиване – 10 448 881,04 лв., резултат от сделката – печалба в размер на 26 890 235,23 лв., облагаем доход в размер на 26 890 235,23 лв. Ревизираното лице не е извършило корекция на декларираните данни за 2019 г., но с вх.№ 59-00-1017#28/16.02.2022 г. е представило Протокол за констатиране от 31.12.2019 г. в изпълнение на допълнително споразумение от 31.01.2019 г. към анекс № 1/04.05.2018 г. към предварителен договор за прехвърляне на дружествени дялове от 03.05.2018 г. С протокола е установено, че към датата на неговото подписване купувачът е изплатил в пълен размер и в срок цената на продаваните дружествени дялове по договор в общ размер на 19 091 187 евро (37 339 116,27 лв.). Страните са констатирани, че по налични към 31.12.2019 г. счетоводни данни, ЕВІТДА (оперативната печалба) на "Юнион Ивкони" ООД за 2019 г. е в размер на 5 600 000 лв. При тези счетоводни данни е постигнато съгласие, че е невъзможно при оповестяване на финансовите резултати на дружеството, този показател да надхвърли 7 000 000 лв. и съответно съгласно т.1.4 от допълнителното споразумение от 31.01.2019 г. към анекс № 1/04.05.2018 г. към предварителен договор за прехвърляне на дружествени дялове от 03.05.2018 г., размерът на коригираната покупна цена на продаваните дружествени дялове е определена на 6 000 000 евро (11 734 980 лв.). За разликата между платената от купувача покупна цена за продаваните дялове и размерът на коригираната покупна цена е постигнато съгласие и същата е определена на 13 091 187 евро (25 604 136,27 лв.). Към 31.12.2019 г., когато е подписан протоколът, продавачът е депозирал по сметка на купувача под формата на заеми сума в размер на 18 434 067,06 лв. и е начислил лихви от 817 375,65 лв. По този начин е формирано задължение на купувача към продавача в размер на 19 251 442,71 лв. След прихващане на взаимните задължения за продавача е останало задължение към купувача в размер на 6 352 693,56 лв., за което е определен срок за плащане до 31.12.2023 г.

Представеният протокол е обсъден от ревизиращия екип. Посочено е, че същият е представен след датата на връчване на поканата, което поставя под съмнение неговата автентичност, доколкото такъв протокол не е бил представен в хода на извършената проверка, приключила с Протокол № П-22221021166610-073-001/28.10.2021 г. Органите по приходите са се позовали на обстоятелството, че при проверката е изискан договорът за продажбата на 49% дружествени дялове от капитала на

Протокол "Юнион Ивкони" ООД, ведно с всички придружаващи го документи. Наред с това към ревизионното производство на жалбоподателя са били присъединени документи, събрани в хода на ревизия на "Транспект" ООД: хронологични справки с кореспонденции по сметка 425-Задължения за съучастия за 2018 г. и 2019 г.; сметка 222-Съучастия във валута за 2019 г. и сметка 151-Краткосрочни заеми за 2019 г. и 2020 г. От тях не е установено извършено прихващане, нито към датата на подписване на Протокола за констатиране от 31.12.2019 г., нито през 2020 г. на задълженията на "Транспект" ООД към И. К. за заеми и лихви в общ размер 19 251 442,71 лв., както и разликата между платената от купувача покупна цена за продаваните дялове и размера на коригираната покупна цена от 13 091 187 евро (25 604 136,27 лв.). Протокол за констатиране от 31.12.2019 г. не е бил представен в хода на ревизия на "Транспект" АД с обхват определяне на задължения за корпоративен данък за периодите от 06.12.2017 г. до 31.12.2020 г. и ДДС за периодите от 15.03.2018 г. до 30.06.2018 г. и от 01.10.2018 г. до 31.12.2020 г. От проверка на място в счетоводството на "Юнион Ивкони" ООД, документирана с Протокол №1812469/04.05.2022 г. е установено, че осчетоводяванията на приходите и разходите за м.декември 2019 г. по счетоводни сметки от гр.60 и гр.70 са направени в периода м.12.2019 г. – м. 03.2020 г. На 05.03.2020 г. са били отчетени приходи в общ размер 3 939 025,65 лв. по счетоводна сметка 703-Приходи от транспортни услуги. Годишното приключване на счетоводна сметка 123-Печалба и загуба от текущата година за финансовата 2019 г. е направено на 09.03.2020 г. Въз основа на така установените факти е формиран извод, че е невъзможно страните по Протокол за констатиране от 31.12.2019 г. към тази дата да са били наясно за финансовите резултати на "Юнион Ивкони" ООД за 2019 г.

Поради това ревизията не е кредитирала представения Протокол за констатиране от 31.12.2019 г., с който е определена продажна цена на дружествените дялове от капитала на "Юнион Ивкони" ООД в размер на 6 000 000 евро (11 734 980 лв.). С РА е прието за доказано, че действителната продажна цена е в размер на 19 091 187 евро (37 339 116,27 лв.).

Ревизията е констатирала, че жалбоподателят не е декларирал и облагаем доход в размер на 485 786,50 лв., представляващ положителен резултат от сделка по продажбата на 3 171 дружествени дяла с обща номинална стойност на 3 171 лв., представляващи 31,71% от капитала на "Уни девелопментс" ООД, продадени от ревизираното лице на С. Т. Л. за сумата 250 000 евро (488 957,50 лв.).

С РА е определена годишна данъчна основа за облагане в размер на 27 442 626,50 лв., формирана от годишната данъчна основа по трудови правоотношения в размер на 66 604,77 лв. и облагаемия доход от прехвърляне на права или имущество в размер на 27 376 021,73 лв. Изчислен е данък върху общата годишна данъчна основа в размер на 2 744 262,65 лв. След приспадане на авансово внесения данък в размер на 6 660,50 лв. и декларирания с ГДД данък за довносяне в размер на 56 795 лв. е останала сума за довносяне в размер на 2 680 807 лв.

Във връзка описаната по-горе констатация на жалбоподателя е определена и лихви за данъка върху доходите, посочена в таблицата на РА.

Недоволен от издадения му РА, жалбоподателят го е оспорил по административен ред и с Решение № 1963/13.12.2022 г. на Директора на Д"ОДОП"-гр.София при ЦУ на НАП е потвърден изцяло, като е прието, че жалбоподателят дължи лихва за периода от 01.07.2020 г. до 20.06.2022 г. общо за РА в размер на 536 204,29 лв., а дължимата

лихва по спорната част е в размер на 512 123,69 лв.

В хода на съдебното производство беше приета съдебно-счетоводна експертиза с в.л. Г. З., която даде заключение по следните задачи:

1. какъв е ЕБИТДА на "Юнион Ивкони" АД за 2019 г., как е формиран и променял ли се е във времето; какви фактори са повлияли върху промените, ако има такива.
2. какъв е механизмът на финансовите взаимоотношения между жалбоподателя и партньорите му по повод извършената продажба на дружествени дялове на "Юнион Ивкони" ООД през 2019 г.; как страните по сделките са определили продажната цена; посочена ли е цена на дяловете, в кои документи и по какъв повод са съставяни същите; променяна ли е цената и въз основа на какви фактори е ставало това.
3. какво счетоводно отражение са намерили при "Транспект" АД извършените сделки по продажба на дружествени дялове в "Юнион Ивкони" ООД.
4. има ли разплащане по сделките, по какъв начин и на кои дати.
5. редовно ли е водено счетоводството на "Транспект" АД.
6. по какъв начин констатациите от РА при извършена ревизия на "Транспект" АД са намерили отражение при настоящото данъчно облагане на жалбоподателя.
7. извършил ли е жалбоподателят корекции в подадената ГДД за 2019 г., кога е сторил това и в какъв аспект са корекциите.
8. какъв е размерът на прилежащата лихва само върху обжалваната по делото констатация за определените задължения за данък върху годишната данъчна основа по ЗДДФЛ за 2019 г. в размер на 2 560 413,60 лв.

Към доказателствения материал по делото се приобщиха следните писмени доказателства:

Представени от жалбоподателя: с молба от 09.02.2024 г. (л.174): документ за допълнително внесен хонорар за ССЕ в размер на 176 лв.; Искане-покана вх.№ 43/13.12.2022г. на "Транспект" АД; Споразумение от 16.12.2022 г., сключено между И. Л. К. и "Транспект" АД; списък на разноските с приложен към него Договор за правна защита и съдействие № 0163/22.12.2022 г. За същите ответникът в с.з. от 28.03.2024 г. заяви, че няма да ги оспорва, но намира, че нямат достоверна дата и достоверна доказателствена сила.

Представени от трето неучастващо в процеса лице: от доставчика на удостоверителни услуги "Борика" АД постъпи информация и доказателства за издадени квалифицирани електронни подписи и период на тяхната валидност за органите по приходите: И. М. Р., Б. Я. М. и Д. Г. В. (л.109).

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

По силата на чл.160, ал.2 ДОПК Съдът преценява законосъобразността и обосноваването 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.

С оглед делегирането на правомощия по реда на чл.112, ал.2, т.1, чл.119 ДОПК е представена Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на Директора на ТД на НАП-гр.София за определяне функциите на компетентен орган по чл.112, ал.2, т.1 и чл.119, ал.2 ДОПК, касаеща органа, възложил ревизията и издател на процесния РА (л.47).

Съдът намира оспорения РА за нищожен по следните съображения:

Нормативна уредба за недействителността на административните актове липсва. Няма

законово определение за нищожни или унищожаеми административни актове. Те са установени в административноправната теория и в съдебната практика понятия, които допринасят за изясняване на понятията "нищожност" и "унищожаемост" и за изграждане на критерии за разграничаване на нищожните от унищожаемите административни актове. Един административен акт е нищожен, когато е засегнат от тежък порок - от неспазване на изрично определените в закона условия за валидността на административния акт или поради нарушаване на някое от нормативно установените изисквания за законност на административните актове - изброени съответно пет порока в чл.146 АПК. Категорични критерии не са възможни, като преценката е с оглед на конкретни обстоятелства за допусната нередовност на акта.

В съдържанието на ЗВР, ЗИЗВР, РД, РА е отразено, че са издадени чрез информационна система "Контрол" като електронен документ, подписан с електронен подпис.

От представените по делото доказателства (л.109) от доставчика на удостоверителни услуги "Борика" АД се установи, че към 20.06.2022 г. И. М. Р. - Началник на сектор "Ревизии" към дирекция "Контрол" в ТД на НАП-София – орган, възложил ревизията, не е притежавал валиден квалифициран електронен подпис /не е притежавал действащ сертификат/.

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 АПК, а в случая и от специалните разпоредби на чл.113, чл.117 и чл.120 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 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 КЕП в самите електронни документи/, са въведени и с разпоредбите на чл.2-7 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 е и проведена ревизията – предмет на настоящия спор. В 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 тектове от кодекса – напр. чл.29, ал.4 и чл.30, ал.6 ДОПК, отнасящи се и за ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА /аргумент от чл.33 ДОПК/, чл.54, ал.1, чл.54а ДОПК и др. 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 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 трансакции на вътрешния пазар. 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 чл.32, § 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.

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 "квалифицирано удостоверение за електронен подпис" е 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.

В случая съгласно представеното от доставчика на удостоверителни услуги "Борика" АД, И. М. Р., Б. Я. М. и Д. Г. В. са притежавали КУКЕП /QES/. Следователно същите отговарят на първото условие, визирано в Регламента и ЗЕДЕУУ. От удостоверението се установява, че КУКЕП на И. М. Р. - Началник на сектор "Ревизии" към дирекция "Контрол" в ТД на НАП-София – орган, възложил ревизията, е с валидност от 09.03.2021 г. до 09.03.2022 г., като към 20.06.2022 г. същият не е разполагал с валиден КУКЕП. На тази дата той е подписал електронно оспорения РА. Актът е издаден в противоречие с условието, обективизирано в Регламента. Установеният недостатък обосновава извод, че оспореният РА е подписан от некомпетентен административен орган, тъй като същият не е притежавал валиден КУКЕП към датата на издаване на РА, поради което следва да бъде прогласена неговата нищожност. Преписката следва да бъде изпратена на Директора на Териториална дирекция на НАП-гр.София, за произнасяне при съобразяване на дадените указания по тълкуване и прилагане на закона – да се възложи нова ревизия на задълженото лице, при която на електронно подписаните документи да бъдат положени квалифицирани електронни подписи. При този изход на спора жалбоподателят има право на разноски. Същият своевременно, в с.з., проведено на 28.03.2024 г., е отправил претенция за присъждане на разноски, които в списъка на разноските (л.179) фигурират в общ размер 79 405 лв. От тях които са 50 лв. за държавна такса, 78 279 лв. - за адвокатско възнаграждение и 1 076 лв. - депозит за вещо лице. Искането следва да бъде частично уважено. На първо място, следва да се присъдят разноски за държавна такса в размер на 10 лв., а не в претендирания от страната размер 50 лв., въпреки че такава е внесена в размер на 50 лв., видно от приложеното платежно нареждане от 23.12.2023 г. (л.3). Това е така, защото според т.2б от Тарифа № 1 към Закона за държавните такси за таксите, събирани от съдилищата, прокуратурата, следствените служби и министерството на правосъдието, по жалби срещу административни актове се събира проста такса, която за юридическите лица с нестопанска цел и от физическите лица, които не са търговци, е определена в размер на 10 лв. Липсва нормативно основание ответникът да заплаща надвнесения размер на държавната такса, жалбоподателят разполага с възможност да поиска връщане на внесената в повече такса. На второ място, не следва да се присъждат разноски за адвокатско възнаграждение поради липса на доказателства за заплащане на същото. В чл.3, ал.1 от представения Договор за правна защита и съдействие № 0163/22.12.2022 г., сключен между И. Л. К. и Адвокатско дружество "Г., И., А. и К." (л.180), страните са се споразумели, че уговореното адвокатско възнаграждение се заплаща по банков път в 5-дневен срок от получаване на издадената от адвокатското дружество фактура. При това положение договоят не може да служи като разписка за заплащане на адвокатския хонорар, а и това не е допустимо с оглед разпоредбата на чл.3, ал.1, т.1 от Закона за ограничаване на плащанията в брой. Към молбата на жалбоподателя от 09.02.2024 г. (л.174) е приложен списъкът на

разноските, но не е представена нито фактура, нито платежен документ за заплащане на уговореното адвокатско възнаграждение. Такъв не е приложен и с жалбата, като от описа на с.14 от жалбата (л.12-гръб) е видно, че е приложено адвокатско пълномощно, платежно нареждане за държавна такса и копие от жалбата за ответната страна, но не и документ за заплащане на адвокатското възнаграждение. Поради липса между кориците на делото на доказателства за заплащане на адвокатското възнаграждение, такова не следва да бъде присъждано в полза на жалбоподателя. Доказано е заплащането на внесен депозит за възнаграждение на вещо лице по ССЕ – платежно нареждане от 04.05.2023 г. за сумата на първоначално определеното възнаграждение в размер на 900 лв. (л.125); и за довносяне на разликата съгласно протоколно определение от 01.02.2024 г. – платежно нареждане от 06.02.2024 г. за сумата от 176 лв. (л.175), или общо 1 076 лв. В рекапитулация на жалбоподателя следва да се присъдят разноси в общ размер 1 086 лв., от които 10 лв. за държавна такса и 1 076 лв. - депозит за вещо лице.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.5 от ДОПК във вр.с чл.173, ал.2 от АПК и чл.161 от ДОПК, Съдът

## **Р Е Ш Е Н И Е:**

**ОБЯВЯВА** нищожността на Ревизионен акт № Р-22221021006772- 091-001/20.06.2022 г., издаден от органи по приходите в ТД на НАП-гр.София, потвърден с Решение № 1963/13.12.2022 г. на Директора на дирекция "ОДОП"-гр.София при ЦУ на НАП, относно допълнително определените на И. Л. К. от [населено място], ЕГН: [ЕГН], задължения за данък върху годишната данъчна основа по ЗДДФЛ за 2019 г. в размер на 2 560 413,60 лв., ведно с лихва от 512 123,69 лв.

**ОСЪЖДА** Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.София при ЦУ на НАП да заплати на И. Л. К. от [населено място], ЕГН: [ЕГН], разноси по делото в размер на 1 086 лв. /хиляда и осемдесет и шест лева/.

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

СЪДИЯ: