

# РЕШЕНИЕ

№ 11614

гр. София, 11.07.2024 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 51 състав,**  
в публично заседание на 11.06.2024 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Анета Юргакиева**

при участието на секретаря Светла Гечева, като разгледа дело номер **8116** 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-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).  
Образувано е по жалба на С. Т. Л., ЕГН [ЕГН], действащ чрез пълномощника адв. З. Н., срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221422003388-091-001/07.02.2023г., издаден от органи по приходите в ТД на НАП – София, потвърден с Решение № 768/08.06.2023г. на директора на дирекция „ОДОП“ - София.  
Жалбоподателят оспорва ревизионния акт като нищожен, евентуално като незаконосъобразен поради нарушение на материалния и процесуалния закон. Счита за неправилни направените от ревизиращите органи изводи. Твърди се, че липсват данни за електронен подпис на И. М. Р. на заповедта за възлагане на ревизия, което води до липса на редовно започнало ревизионно производство, както и на заповедта за изменение на ЗВР и на ревизионния акт. Твърди се още, че РА не е подписан и от Б. М. Я.. По съществото на спора оспорва посочения от органите по приходите доход от продажба на дялове в размер на 9 653 881.04 лева, като поддържа, продажната цена на дяловете е в размер на 4 007 242, 99 лева, при което реализираната печалба е в размер на 2 494 142,99 лева, съответно данъчната основа за 2019г. е 2 502 439,49 лв., а дължимият данък – 250 243,94 лв. Искане се съдът да обяви за нищожен ревизионния акт, евентуално – да го отмени като незаконосъобразен. Претендират се разноски. В проведените по делото съдебни заседания жалбоподателят се представлява от адв. Н., който поддържа жалбата и моли същата да бъде уважена.  
Ответникът – директорът на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна

практика"- София, чрез юрисконсулт И., оспорва жалбата и моли същата да бъде отхвърлена. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд-София град, като обсъди оплакванията в жалбата, доводите и становищата на страните, и след направената служебна проверка за законосъобразност на акта, установи следното:

Жалбата е подадена в рамките на срока за съдебно обжалване на РА от надлежна страна, поради което се явява процесуално допустима.

От фактическа страна се установява следното:

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221422003388-020-001/06.07.2022г., издадена от И. М. Р., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП София, е възложено извършването на ревизия на С. Т. Л. за определяне на задълженията йо ЗДДФЛ за периода от ()1.01.2019 г. до 31.12.201-9 г. ЗВР е връчена на 03.10.2022 г. ЗВР е изменена със Заповед /ЗИЗВР/ №Р-22221422003388-020-002/29.11.2022 г.,

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ 22221422003388-092-001/05.01.2023 г. Срещу РД не е подадено възражение.

Ревизията приключва с Ревизионен акт /РА/ №Р-22221422003388-091- 001/07.02.2023 г., издаден от И. М. Р. - орган, възложил ревизията, и Б. М. Я., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП София, определена за ръководител на ревизията, с който са установени задължения за данък върху Годишната данъчна основа по чл. 17 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за периодите от 01.01.2019 г. до 31.12.2019 г., в размер на 855 500,10 лв. и са начислени лихви в размер на 249 158,05 лв. РА е връчен на 20.02.2023 г.

С жалба вх. №94-С-188/02.03.2023 г. по регистъра на ТД на НАП София, съответно вх. №23-22-335/08.03.2023 г. по регистъра на дирекция ОДОП София, РА е обжалван по административен ред. С Решение 768/08.06.2023г. решаващият орган – директорът на дирекция „ОДОП“ е потвърдил РА.

В хода на ревизионното производство органите по приходите са извършили следните процесуални действия и са направили следните констатации и изводи:

Установено е, че ревизираното лице е местно лице, което е данъчно задължено лице на основание чл. 6 от ЗДДФЛ и чл. 12 от ЗДДФЛ за получените облагаеми доходи от източници в България и от чужбина. Констатирано е, че се осигурява по договор за управление и контрол в „ЮНИОН ИВКОНИ“ ООД, ЕИК[ЕИК] и като самоосигуряващо се лице в „ТРЪК ЕНД БЪС СЪРВИС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК].

На ревизираното лице е връчено ИПДПОЗЛ, в отговор на което са представени документи и писмени обяснения относно размера на получени през 2019 г. доходи, притежавано движимо и недвижимо имущество, извлечения от банкови сметки в „БАНКА ДСК“ АД и „БЪЛГАРСКА БАНКА ЗА РАЗВИТИЕ“ АД. Представен с договор за прехвърляне на дружествени дялове от 23.01.2019 г., придружен от Споразумение от 15.09.2017 г. между И. Л. К. и ревизираното лице, придружено от Анекс №1; Споразумение за покупко-продажба на дружествени дялове от 08.06.2018 г., ведно с Приложение №1 към Споразумение за покупко-продажба на дружествени дялове от 08.06.2018 г., придружено от А. №1 и допълнително споразумение към Анекс №1; предварителен договор за прехвърляне на дружествени дялове от 12.06.2018 г., ведно с Приложение №1 - описание на недвижимите имоти по Пункт А от преамбюла па Предварителния договор, Приложение №2 - текст на договора за прехвърляне на дружествени дялове по т. 4.2.3 от предварителния договор.

Съгласно представения договор за прехвърляне на дружествени дялове от 23.01.2019 г., сключен между ревизираното лице /продавач/ и И. Л. К. /купувач/, продавачът желае да продаде на купувача собствените си 15 131 броя дружествени дяла с номинална стойност 100 лв. всеки или с обща номинална стойност в размер на 1 513 100 лв., представляващи 24,5% от капитала на „ЮНИОН ИВКОНИ“ ООД.

Извършена е насрещна проверка на „ЮНИОН ИВКОНИ“ ООД, за която е съставен протокол, при която са представени: договор за прехвърляне на дружествени дялове от 11.01.2019 г., сключен между „ЮНИОН ИВКОНИ“ ООД, в качеството на едноличен собственик на капитала на „ТРЪК ЕНД БЪС СЪРВИС“ ЕООД - продавач и С. Т. Л. - купувач, с предмет: продавачът продава на купувача собствените си 17 590 бр. дружествени дяла с номинална стойност в размер на 1 759 000 лв., представляващи 100 % от капитала на дружествените дялове, съставляващи капитала на „ТРЪК ЕНД БЪС СЪРВИС“ ЕООД. Цената на продаваните дялове е в размер на 1 955 830 лв. или тяхната равностойност в евро, платима по банков път; справка по хронология на счетоводна сметка 709 /Други приходи/ за м. 02.2019г.; банково извлечение за извършен превод от името на ревизираното лице по споразумение за покупка на дялове с наредител И. Л. К., за сума в размер на 1 000 000 евро /1 955 830 лв./ от 14.02.2019 г.

Ревизиращият екип е приел, че данъчното облагане следва да се извърши след проверка и анализ на получените доходи, изследване на имущественото състояние, вземания от трети лица, движение на суми по банкови сметки, притежавани парични средства в брой - в началото и края ревизирания период, получени и отпуснати заеми, ипотечни кредити и т. н.

Органите по приходите са изготвили Сравнителна таблица с цел съпоставка на придобитото имущество и направените разходи с получените доходи от всички източници. В изготвените сравнителни таблици не е установено превишение на разходите над доходите.

Констатирано е, че С. Т. Л. е подал ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ с попълнени: Приложение №1 - Доходи от трудови правоотношения в размер на 9 068.18 лв., приспаднати удържани осигурителни вноски по реда на КСО и 330 в размер на 771,68 лв. и годишна данъчна основа в размер на 8 296,50 лв.; Приложение №5 - Доходи от прехвърляне на права или имущество, във връзка с извършена продажба на дружествени дялове на „ЮНИОН ИВКОНИ“ ООД. Отражена е дата на прехвърляне - 30.01.2019 г., продажна Ц. на дяловете - 9 653 881 лв., цена на придобиване - 9 350 000 лв., положителна разлика /печалба/ - 303 881 лв. и име на платец - И. Л. К. /съдружник в „ЮНИОН ИВКОНИ“ ООД/.

С Протоколи №Р-222214220033 88-ППД-001 от 11.10.2022 г. и №Р-22221422003388-1111Д-002 от 11.10.2022 г. са присъединени документи, събрани в хода на извършени проверки на ревизираното лице, приключили с ПИНП №П-22221421210386-073-001/21.12.2021 г. и ПИНП №П-22221422039032-141-001/04.05.2022г., а именно:

- Договор за заем от 21.11.2019 г., сключен между С. Т. Л. - заемодател и И. Л. К. – заемател, съгласно който заемодателят се задължава да предаде в собственост на заемателя\* сума в размер на 300 000 евро /586 749 лв./ в срок до 1 работен ден след издаване от заемателя в полза на заемодателя запис на заповед, свързана с учредяване на първа по ред договорна ипотека върху недвижим имот собственост на дружеството ипотекарен длъжник „УНИ ЕНЕРДЖИ“ ООД. Заемателят се задължава да върне

заемната сума, заедно с уговореното възнаграждение в срок до 21.06.2020 г. Възнаграждението по договора е под формата на лихва при годишен лихвен процент от 10%. При забава на връщането на заема се дължи неустойка в размер на 5% на годишна база, изчислена върху просрочената и невърнатата сума; банково извличение от 21.11.2019 г. за извършен превод в размер на 300 000 евро в полза на И. Л. К., с основание „по договор за заем“; банково извличение от „БЪЛГАРСКА БАНКА ЗА РАЗВИТИЕ“ АД, във връзка с получени доходи - изплатени дивиденди от „ЮНИОН ИВКОНИ“ ООД на ревизираното лице през 2017 г. в общ размер на 2 411 629,66 лв. Сумите са теглени в брой от С. Т. Л. Приложени са писмени обяснения от ревизираното лице, съгласно които е предоставен заем на И. Л. К. при условията, посочени в Договор за заем от 21.11.2019 г. Към настоящия момент е погасена цялата сума по главницата заедно с уговорената лихва. Предоставените заемни средства са от изплатени дивиденди от „ЮНИОН ИВКОНИ“ ООД, видно от приложените банкови извличения за получени /изплатени/ и изтеглени суми, във връзка с предоставените парични средства. Декларира, че сумите, предоставени на И. Л. К., са преведени по банков път на 21.11.2019 г. и са възстановени заедно с уговорената лихва на 23.07.2020 г. по разплащателна сметка» собственост на ревизираното лице в „БАНКА ДСК“ ЕАД. Приходите по предоставения заем са декларирани с Декларация по чл. 50 от ЗДДФЛ, като са платени всички данъчни задължения, възникнали в резултат на приходи от лихви в съответния данъчен период;

- Споразумение за покупко-продажба на дружествени дялове от 08.06.2018г., сключено между С. Т. Л. - продавач и И. Л. К. /купувач/. Съгласно споразумението, продавачът желае да продаде собствените си 15 131 дружествени дяла с обща номинална стойност 1 513 100 лв., представляващи 24,50% от капитала на дружеството, а купувачът желае да придобие дяловете, при следните условия: продавачът и купувачът се съгласяват на датата на приключване - 30.06.2018 г. да подпишат договор за покупко-продажба на дружествените дялове, свободни от всякакви тежести. Покупната цена е определена на 4 935 951 евро /9 653 881.04 лв./ и трябва да бъде платена от купувача в срок до 45 работни дни от датата на вписване на прехвърлянето в Търговския регистър. Съгласно споразумението продаваните дружествени дялове са чисти от всякакви тежести и права на трети лица. Представено е и Приложение №1 към Споразумение за покупко-продажба На дружествени дялове от 08.06.2018 г. /Договор за прехвърляне на дружествени дялове/;

- Анекс №1 от 12.06.2018г. към Споразумение за покупко-продажба на дружествени дялове от капитала на „ЮНИОН ИВКОНИ“ ООД от 08.06.2018 г., съгласно който към датата на подписване на анекса продавачът има задължения към „ЕВРО ЕЛИТ“ ООД в размер на 861 428 евро /1 684 806,72 лв./ и задължения към „ПРЕСЕВНА ИНСТАЛАЦИЯ“ ЕООД в размер на 974 523 евро /1 906 001,32 лв./, представляващи стойността на получени от тези две дружества суми от продавача през 2015 г., 2016 г. и 2017 г. С анекса страните се съгласяват и договарят, че покупната цена на продаваните дружествени дялове, в общ размер на 4 935 951 евро /9 653 881,04 лв./, ще бъде платена в срока, посочен в споразумението, както следва: сума в размер на 2 100 000 евро /4 107 243 лв./ по сметка на продавача; сума в размер на 861 428 евро /1 684 806,72 лв./ по банковата сметка на „ЕВРО ЕЛИТ“ ООД; сума в размер на 974 523,00 евро /1 906 001,32 лв./ по банковата сметка на „ПРЕСЕВНА ИНСТАЛАЦИЯ“ ЕООД; сума в размер на 1 000 000 евро /1 955 830 лв./ от името на продавача по банкова сметка на „ЮНИОН ИВКОНИ“ ООД с цел погасяване задължението на

продавача към дружеството.

- Договор за прехвърляне на дружествени дялове от 23.01.2019 г., сключен между С. Т. Л. - продавач и И. Л. К. - купувач /описан по-горе в настоящото решение/. Цената и сроковете за плащане са определени в сключеното между страните споразумение от 08.06.2018 г.;

- Месечно извлечение към 28.02.2019 г. за извършен превод в размер на 2 048 870,81 евро /4 007 242,99 лв./ с наредител И. Л. К. и получател С. Л. с основание „плащане по споразумение за покупко- продажба на дружествени дялове“.

В хода на ревизията от жалбоподателя е представено и Споразумение от 15.09.2017 г., сключено между И. Л. К. и С. Т. Л., съгласно което страните са съдружници в „ЮНИОН ИВКОНИ“ ООД, заедно с третия съдружник „СИНТЕТИКА“ АД, който е собственик на 51% от капитала на „ЮНИОН ИВКОНИ“ ООД. Всеки от тях /ревизираното лице и И. Л. К./ е собственик на 15 131 бр. дяла от капитала на „ЮНИОН ИВКОНИ“ ООД, с номинална стойност от по 100 лв. за дял или обща номинална стойност - 1 513 100 лв., представляващи 24,5% от капитала. Страните са съдружници и в следните дружества:

- „ИВКОНИ“ ООД, с капитал 5 000 лв. и съотношение в съсобствеността на капитала 50/50. Това дружество е собственик на дъщерните дружества „ВСЕСТРАННИ УСЛУГИ“ ЕООД и „1-79“ ЕООД;

- „УНИ ЕНЕРДЖИ“ ООД, с капитал 505 000 лв. и съотношение в собствеността на капитала на страните по споразумението 50/50;

- „ЕВРО ЕЛИТ“ ООД с капитал 5 000 лв. и съотношение в собствеността на капитала на страните по споразумението 50/50. Това дружество е собственик на дъщерното му дружество „ПРЕСЕВНА ИНСТАЛАЦИЯ“ ЕООД.

Страните по цитираното споразумение се съгласяват и декларират, че са им известни фактите за наличието и за размера на задълженията на всяко едно от горе цитираните дружества към „УНИ ИНВЕСТМЪНТ“ ЕООД. Съгласяват се „УНИ ИНВЕСТМЪНТ“ ЕООД да придобие търговските предприятия на всичките горесцитирани дружества срещу вземанията, които това дружество /„УНИ ИНВЕСТМЪНТ“ ЕООД/ има от тях. Съгласно споразумението И. Л. К. иска да закупи, а С. Т. Л. да продаде дружествения си дял, който се равнява на 15 131 бр. дяла от капитала на „ЮНИОН ИВКОНИ“ ООД, всеки е номинална стойност от по 100 лв. или на обща номинална стойност - 1 513 100 лв. и представляващи 24,5% от капитала на дружеството. Страните договарят цена на сделката в размер на 3 310 000 евро. Освен това И. Л. К. поема задължението да предприеме необходимите действия, така че С. Т. Л. да стане собственик на 5 поземлени недвижими имоти, които понастоящем са собственост на „ЮНИОН ИВКОНИ“ ООД.

Съгласно споразумението, И. Л. К. /купувач на дружествените дялове/ се задължава да заплати на С. Т. Л. сума в размер на 1 314 053 евро, представляваща част от договорената продажна цена, като преведе тази сума по банковата сметка на „УНИ ИНВЕСТМЪНТ“ ЕООД, което дружество е придобило търговските предприятия на дружеството „ЕВРО ЕЛИТ“ ООД и дъщерното му дружество „ПРЕСЕВНА ИНСТАЛАЦИЯ“ ЕООД. По този начин ще бъдат погасени задълженията на С. Т. Л. към тези две дружества, произтичащи от получени авансово от касите на тези дружества суми от С. Т. Л. през 2015 г., 2016 г. и 2017 г., които са декларирани от същите като приход от скрито разпределение на печалбата, но с оглед обстоятелството, че дружествата не са реализирали такава печалба, сумите следва да

бъдат възстановени от С. Т. Л. С Анекс №1/15.12.2017 г. към споразумението от 15.09.2017 г. е удължен срока до 31.03.2018 г., във връзка със стартиране на процедурата за изпълнение по договореното от страните.

Съгласно констатациите в РА, „ЮНИОН ИВКОНИ“ ООД е учредено с дружествен договор от 18.07.2008 г. със съдружници: С. Т. Л. и И. Л. К.. Дяловите вноски на съдружника С. Т. Л. са 7 775 дяла по 100 лв. на стойност 777 500 лева, внесени изцяло. На 06.04.2016г. от С. Т. Л. е направена допълнително непарична вноска в капитала на дружеството в размер на 17 500 лв., предвид което е прието, че общата цена на придобиване на дружествените дялове от капитала на „ЮНИОН ИВКОНИ“ ООД за С. Т. Л. е в размер на 795 00 лв., а не декларираната от ревизираното Лице сума 9 350 000 лв.

Ревизиращият екип се е позовал на разпоредбите на чл. 33, ал. 3 от ЗДДФЛ и е извършил корекция по отношение на декларирания от ревизираното лице облагаем доход от продажба на имущество по подадено Приложение №5 към ГДЦ по чл. 50 от ЗДЦФЛ, а именно - продажна цена на дяловете - 9 653 881 лв. /не е коригирана/, цена на придобиване - 795 000 лв. /вместо декларираната - 9 350 000 лв./, резултат от сделката - печалба в размер на 8 858 881 лв. /вместо декларираната - 303 881 лв./ и облагаем доход в размер на 8 858 881 лв. /вместо декларирания - 303 881 лв./.

В резултат, за 2019 г. е формирана годишна данъчна основа за облагане по чл. 17 от ЗДЦФЛ в размер на 8 867 177,50 лв., представляваща сумата от декларираната от лицето годишна данъчна основа по трудови правоотношения в размер на 8 296,50 лв. и облагаем доход от прехвърляне на права или имущество в размер на 8 858 881 лв. Определен е дължим данък в размер на 886 717,75 лв., приспаднат е авансово удържания данък в размер на 829,65 лв., както и внесения от ревизираното лице данък в размер на 30 388 лв., като е определен данък за довносяне в размер на 885 888,10 лв. и лихва за забава на основание чл. 175 от ДОПК в размер на 249 158,05 лв.

По искане на жалбоподателя по делото са назначени и изслушани съдебно-компютърна и съдебно-счетоводна експертизи, приети без оспорване от страните. Вещите лица са дали следните заключения:

По съдебно-компютърната експертиза вещото лице е установило, че електронните документи Заповед за възлагане на ревизия № Р-22221422003388-020- 001/06.07.2022 г.; Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия № Р- 22221422003388-020-002/29.11.2022 г. и Ревизионен акт № Р-22221422003388-091-001/07.02.2023 г., не съдържат квалифицирани електронни подписи, върху тях не са положени квалифицирани електронни подписи и съответно нямат квалифицирано удостоверение за електронен подпис. Заключение на вещото лице е, че тези документи не отговарят на изискванията на чл. 26 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 година.

Върху електронния документ – РД № Р-22221422003388-092-001/05.01.2023 г. има положени квалифицирани електронни подписи и на двете лица, посочени като автори на документа (Б. М. Я. и Д. Г. В.), има квалифицирани удостоверения за електронен подпис за всеки един от електронните подписи, положени върху документа, съответно отговаря на изискванията на чл. 26 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли

2014 година.

По съдебно-счетоводната експертиза вещото лице е посочило, че съгласно представения Анекс №1 от 12.06.2018 г. към Споразумение за покупко-продажба на дружествени дялове от капитала на „Юнион Ивкони“ ООД от 08.06.2018 г. към датата на подписване на анекса Продавачът има задължения към „Евро Елит“ ООД в размер на 861 428.00 евро /1 684 806.72 лв./ и към „Пресевна Инсталация“ ЕООД в размер на 974 523 евро /1 906 001.32 лв./, представляващи стойността на получени от тези две дружества суми от продавача през 2015 г., 2016 г. и 2017 г. От страна на жалбоподателя не са представени данни кога, в какъв размер и на какво основание са получени суми от тези дружества. Вещото лице е установило, че в подадените Годишни финансови отчети от „Евро Елит“ ООД и „Пресевна инсталация“ ЕООД за периода от 2014г. и 2019г. няма отразени вземания в посочения размер. В Годишния финансов отчет на „Юнион Ивкони“ ООД за 2019г. е отразена сумата от 1 000 000 евро /1 955 830.00 лв./ с основание: Споразумение за покупка на дялове.

Експертизите са приети без оспорване от страните и съдът ги кредитира изцяло като компетентни, обосновани и обективни.

При така установеното от фактическа страна съдът намира, че жалбата е допустима, тъй като е подадена в срок, от адресата на акта и след изчерпване на възможността за обжалване по административен ред. По същество е основателна.

На първо място, основателни са твърденията и доводите на жалбоподателя, че ревизионното производство е незаконосъобразно образувано. Съгласно чл.112, ал.1 от ДОПК ревизионното производство се образува с издаването на заповедта за възлагане на ревизията. От приложената по делото Заповед № РД-01-818/10.05.2019г. на и. д. директора на ТД на НАП София е видно, че посоченият като издател на ЗВР орган по приходите - И. М. Р., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД па НАП София е оправомощен да осъществява функциите на компетентен орган по чл.112, ал.2, т.1 от ДОПК, т.е. да възлага ревизии.

Процесната ЗВР обаче се явява недействителен акт и не е годна да постави законосъобразно началото на едно ревизионно производство, тъй като не е подписана и следователно няма белезите на документ. Не се твърди от ответника и не са представени доказателства, че ЗВР е подписана със саморъчен подпис на посочения в нея издател. От представения по делото екземпляр на ЗВР е видно, че същата е издадена като електронен документ, за който в текста се сочи, че е подписан с електронен подпис от И. М. Р..

Съгласно чл.3, ал.1 от Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги /ЗЕДЕУУ/ „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.), наричан по-нататък "Регламент (ЕС) № 910/2014".

Според дефиницията на чл.3, т.35 от Регламент № 910/2014 /наричан тук за

краткост „Регламента“/ „електронен документ“ означава всяко съдържание, съхранявано в електронна форма, по-специално текстови или звуков, визуален или аудио-визуален запис. Чрез препратка към Регламент (ЕС) № 910/2014 /чл.3,т.10/ българският законодател въвежда и дефиницията за електронен подпис - „...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“. Съответно в чл.3, т.11 и т.12 от Регламента се дефинират и понятията „усъвършенстван електронен подпис“ и „квалифициран електронен подпис“ - „усъвършенстван електронен подпис“ означава електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в член 26, 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. Титуляр на електронен подпис е физическото лице, което създава електронен подпис /чл.3, т.9 от Регламента/. Съгласно чл.26 от Регламент (ЕС) № 910/2014 усъвършенстваният електронен подпис трябва да отговаря на следните изисквания: а) свързан е по уникален начин с титуляря на подписа; б) може да идентифицира титуляря на подписа; в) създаден е 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 г) свързан е с данните, които са подписани с него, по начин, позволяващ да бъде открита всяка последваща промяна в тях.

Писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ, съдържащ електронно изявление /чл.3,ал.2 от /ЗЕДЕУУ/. Чл.2, ал.1 от ЗЕДЕУУ регламентира, че електронно изявление е словесно изявление, представено в цифрова форма чрез общоприет стандарт за преобразуване, разчитане и представяне на информацията. Съгласно чл.4 от 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.

В случая в ЗВР И. М. Р. се сочи като титуляр и автор на електронното изявление. Съгласно обаче заключението на вещото лице по съдебно-компютърната експертиза документът не съдържа квалифициран електронен подпис, няма квалифицирано удостоверение за електронен подпис и не отговаря на изискванията на чл. 26 от Регламент (ЕС) № 910/2014. След като върху ЗВР, издадена като електронен документ, няма положен квалифициран електронен подпис и не отговаря на изискванията на чл. 26 от Регламент (ЕС) № 910/2014, то не може да се установи дали действително автор на електронното изявление е посоченото лице - И. М. Р., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД па НАП София, нито че това лице действително неправилно това изявление. С оглед разпоредбата на чл.25, параграф 2 от Регламента, според която правната сила на квалифицирания електронен подпис е равностойна на тази на саморъчния подпис, по аргумент за противното, липсата на квалифициран електронен подпис върху електронния документ е равнозначна на липса на подписан документ. Констатираното обстоятелство дискредитира ЗВР като



документ и води до недействителност на обективирания в нея изявление. В конкретния случай това означава, че ревизионното производство е образувано въз основа на незаконосъобразна ЗВР, което компрометиращо изначално и непоправимо резултата от ревизията. Констатираният порок е неотстраним и съществен до степен, обуславяща нищожност на крайния акт за производството – процесният РА.

Извън горното, ревизионният акт се явява нищожен и тъй като е самостоятелно засегнат от същия порок, както ЗВР, а именно – не представлява годен да породи правни последици документ. Съгласно чл.120, ал.1, т.8 от ДОПК ревизионният акт следва да съдържа подписи на органите по приходите, които са го издали. В случая ревизионният акт също е издаден като електронен документ, поради което, за да отговоря на изискванията на чл.120, ал.1, т.8 от ДОПК, с оглед разпоредбата на чл.25, т.2 от Регламент (ЕС) № 910/2014, той следва да бъде подписан с квалифициран електронен подпис по смисъла на чл.3, т.12 от Регламента. След като се констатира от експертизата, че ревизионният акт не съдържа квалифицирани електронни подписи на лицата, посочени него като издатели и за тях няма квалифицирано удостоверение за електронен подпис, то не е налице подписан документ, респективно процесният РА не отговаря на изискването за форма по чл.120, ал.1, т.8 от ДОПК. Липсата на подписан документ е изключително тежък порок на административния акт, който според трайната и последователна съдебната практика води до неговата нищожност.

Предвид изложеното съдът следва да прогласи тази нищожност и на основание чл.173, ал.2 АПК във връзка с чл.160, ал.5 ДОПК - да изпрати преписката на органите по приходите за издаване на нова ЗВР.

При този изход на делото, основателна се явява претенцията на жалбоподателя за присъждане на разноските по делото, възлизащи общо в размер на 1350 лева - за държавна такса и възнаграждение за вещите лица. За разноски за адвокатско възнаграждение не са представени доказателства, поради което такива не се присъждат.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.5 и чл.161, ал.1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, Административен съд София – град, III отделение, 51 състав

## Р Е Ш И :

**ОБЯВЯВА ЗА НИЩОЖЕН Ревизионен акт № Р-22221422003388-091-001/07.02.2023г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – София, потвърден с Решение № 768/08.06.2023г. на директора на дирекция „ОДОП“- София.**

**ИЗПРАЩА** преписката на началник сектор в ТД на НАП София за издаване на нова заповед за възлагане на ревизия при спазване на дадените указания.

**ОСЪЖДА** Националната агенция за приходите да заплати на С. Т. Л. сума в размер на 1350 лева (хиляда триста и петдесет лева) разноски по делото.

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

СЪДИЯ: