

РЕШЕНИЕ

№ 6798

гр. София, 08.11.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 2 състав, в
публично заседание на 05.10.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Евгения Иванова

при участието на секретаря Ива Лещарова, като разгледа дело номер **7837** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на Р. Й. З. с адрес [населено място], [улица], вх. „Б“, ап. 1, срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221520003880-091-001/19.03.2021 г., поправен с РА за поправка на ревизионен акт № П-22221521074112-003-001/04.06.2021 г., потвърден с решение № 954/23.06.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С., при ЦУ на НАП.

С жалбата се иска отмяна на издадения ревизионен акт, като подробни съображения са изложени в депозирана писмена защита от процесуалния представител на жалбоподателката. В тях се развиват доводи за нищожност на ревизионния акт, поради липса на подпис на съставителите му. Изложени са аргументи по съществуването на спора, като е мотивирано заключение за незаконосъобразност на РА, поради противоречие с материалния закон. Претендира се присъждане на разноски.

Ответникът – директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП, чрез юрк. М., претендира отхвърляне на жалбата, потвърждаване на обжалвания РА и присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомерност на претендираното от жалбоподателката адвокатско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура не е заявила становище по жалбата.

Административен съд София – град, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа и правна

страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия №Р-22221520003880-020-001/01.07.2020 г. (л.19), изменена със Заповед за изменение на Заповед за възлагане на ревизия (ЗИЗВР) №Р-22221520003880-020-002/13.10.2020 г. (л.17), издадени от М. Й. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С. (л.13), е възложено извършването на ревизия на Р. Й. З. за определяне задълженията за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 ЗДДФЛ за данъчни периоди 01.06.2016 - 31.12.2019 г.; за задължителни осигурителни и здравни вноски по реда на КСО и ЗЗО за фонд ДОО, фонд ДЗПО-УПФ и ЗО, в качеството на самоосигуряващо се лице за периодите от 01.06.2016 г. до 31.05.2020 г. Крайният срок за извършване на ревизията, съгласно посочените заповеди е 16.12.2020 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-22221520003880-092-001/16.02.2021 г. (л.21) В срока и на основание чл. 117, ал. 5 ДОПК не е подадено възражение срещу предложението за установяване на задължения, направено с РД.

Ревизията приключва с РА №Р-22221520003880-091-001/19.03.2021 г. (л.78), издаден от М. Й. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и С. М. М., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията.

Впоследствие с Ревизионен акт №П-22221521074112-003-001/04.06.2021 г. (л.68) за поправка на ревизионен акт е отразена допуснатата в разпоредителната част на РА №Р-22221520003880-091-001/19.03.2021 г. явна фактическа грешка. Актът не е оспорен заедно с поправения РА или самостоятелно.

В резултат на проведеното ревизионно производство с РА е установен ДДФЛ в размер на 18 668,89 лв., при деклариран ДДФЛ в размер на 1 300,80 лв., както и са установени вноски за ДОО в размер на 21 557,94 лв. при декларирана такива в размер на 7 857,12 лв.; вноски за фонд ДЗПО-УПФ в размер на 4 832,50 лв. при декларирани – 0,00 лв. и здравни вноски в размер на 7 734,00 лв. при декларирани – 1 638,80 лв., ведно с лихви за забава в общ размер на 9 392,09 лв.

На основание чл. 37, ал. 5, и чл. 57 от ДОПК са изпратени искания за представяне на документи и писмени обяснения до трети лица, както следва: „ЗАРПЛАСТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „ПРИНКО“ АД, ЕИК[ЕИК]; „УЪРК СЕРВИСИЗ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „ДА-РА АКАУНТИНГ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „ХУЛК“ АД, ЕИК[ЕИК]; „ГЛОБЪЛ СЕРВИСИЗ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „ЕУРЕКА ЧЕД“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „СТЕЛЛА СЪРВИСИЗ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. Исканията и получените отговори са описани на стр. 6-9 от РД (л. 23 гръб – 25 от делото).

На основание чл. 47 и чл. 37, ал. 5 ДОПК и с цел установяване на имущественото и финансово състояние на ревизираното лице са изпратени искания за извършване на действия от други контролни органи, както следва: до „ЧЕЗ Електро България“ ЕАД, „Софийска вода“ АД и „Топлофикация София“ ЕАД, БТК ЕАД, „Теленор България“ ЕАД за информация за партии на името на ревизираното лице; до търговските банки на територията на страната – за установяване наличието на открити и закрити банкови сметки, картови, разплащателни и други, както и наличности и движение на средства по сметките, както и до всички застрахователни дружества; до „ИЗИПЕЙ“ АД относно извършени и получени преводи и др. Допълнително са извършени и справки в информационната система /ИС/ на НАП за подадени декларации по чл. 50 и справки

по чл. 73 ЗДДФЛ, сключени трудови договори и подадени декларации, обр. 1, издадени на името на ревизираното лице фактури от регистрирани по ЗДДС търговци. Органите по приходите са установили, че жалбоподателката е местно лице по смисъла на чл. 4, т. 1 ЗДДФЛ и като такава следва да се облага както за доходите си, получени от източници в страната, така и от чужбина. За ревизираните периоди е подала годишни данъчни декларации /ГДД/ по чл. 50 ЗДДФЛ, както следва: за 2017 г. ГДД с вх. №2215И0280544/12.01.2021 г.; за 2018 г. ГДД с вх. №2215И0280545/12.01.2021 г.; за 2019 г. ГДД с вх. №2215И0280546/12.01.2021 г.

Констатирано е, че Р. З. е едноличен собственик и управител на „ЕУРЕКА ЧЕД“ ЕООД, „СТЕЛА СЪРВИСИЗ“ ЕООД; управител на „ЗАРАПЛАСТ“ ЕООД и „ДА-РА АКАУНТИНГ“ ЕООД, както и член на съвета на директорите на „ХУЛК“ ЕАД, „ГЛОБАЛ СЪРВИСИЗ“ АД, „ПРИНКО“ АД.

Въз основа на установените и признати от ревизиращите органи доходи и разходи за отделните данъчни периоди е извършено проследяване на движението на паричните средства за всеки от периодите и е направена съпоставка на имущественото и финансовото състояние на Р. З. с извършените разходи. За целта сборът от наличните парични средства в началото на съответния данъчен период - в брой и по банкови сметки, и получените доходи през годината е съпоставен със сбора от сумата на направените през годината разходи и наличните парични средства по банкови сметки в края на годината. В резултат от съпоставката не е установено превишение на разходите над доходите.

Във връзка с анализа на паричните постъпленията на Р. З. ревизиращите органи са констатирани, че последната е получила преводи от физически и юридически лица, както следва:

През 2016 г. по разплащателната сметка в евро в „ЮРОБАНК БЪЛГАРИЯ“ АД в размер на 2 148,52 евро (левава равностойност 4 200,00 лв.); по разплащателната сметка в евро в О. – 5 965,00 евро (левава равностойност 11 661,58 лв.); чрез системата W. U. в Ц. АД в размер на 2 529,22 евро (левава равностойност 4 944,60 лв.) и 1 328,78 лв., или общо размер на 6 273,38 лв.; по разплащателна сметка в „БАНКА ДСК“ АД в размер на 388,00 евро (левава равностойност 758,54 лв.). Общият размер на направените вноски на каса и получени чрез различни разплащателни системи за периода от Р. З. е 21 915, 98 лв.

През 2017 г. по разплащателната сметка в евро в „ЮРОБАНК БЪЛГАРИЯ“ АД в размер на 4 680,00 евро (левава равностойност 9 149,40 лв.); по разплащателната сметка в лв. в „ЮРОБАНК БЪЛГАРИЯ“ АД в размер на 25 505,54 лв. и чрез системата M. G. в размер на 300,00 евро (левава равностойност – 586,50 лв.) Общият размер на внесените на каса парични постъпления е 35 078,00 лв.

През 2018 г. по разплащателната сметка в евро в „ЮРОБАНК БЪЛГАРИЯ“ АД чрез системата W. U. в размер на 1 462,18 евро (левава равностойност 2 858,60 лв.); по разплащателната сметка в лв. в „ЮРОБАНК БЪЛГАРИЯ“ АД в размер на 10 354,00 лв.; по разплащателната сметка в евро в „ПИБ“ АД в размер на 32 953,00 евро (левава равностойност 64 258,35 лв.) Общият размер на направените вноски на каса и получени, чрез различни разплащателни системи за периода 77 470,95 лв.

През 2019 г. е получила парични средства по разплащателната сметка в лв. в „ЮРОБАНК БЪЛГАРИЯ“ АД в размер на 2 795,00 лв.; по разплащателната сметка в евро в „ПИБ“ АД в размер на 24 657,00 евро (левава равностойност 48 081,15 лв.); чрез разплащателната система на „ИЗИПЕЙ“ АД в размер на 1 200,00 лв. Общ размер

на направените вноски на каса и получени, чрез различни разплащателни системи за периода 52 076,15 лв.

За установените суми, получени по банковите сметки и чрез „ИЗИПЕЙ“ АД, W. U. и M. G. от P. З., органите по приходите са приели, че са доходи, подлежащи на облагане по реда на чл. 35, т. 6 ЗДДФЛ. Изрично са посочили, че тези доходи не са декларирани от ревизираното лице. В тази връзка с РА са определени данъчните основи за облагане на основание чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ за ревизираните периоди, съответно дължим данък, както следва: за 2016 г. данъчна основа за облагане в размер на 21 915,98 лв. и дължим ДДФЛ – 2 191,60 лв.; за 2017 г. данъчна основа за облагане в размер 35 078,05 лв. и дължим ДДФЛ – 3 507,80 лв.; за 2018 г. данъчна основа за облагане в размер на 77 471,00 лв. и дължим ДДФЛ – 7 747,10 лв. и за 2019 г. данъчна основа за облагане в размер на 52 076,15 лв. и дължим ДДФЛ – 5 207,60 лв.

В хода на ревизията е установено, че жалбоподателката не е правила вноски по КСО и ЗЗО. На 12.01.2021 г. е декларирала, че от 01.01.2017 г., в качеството на представляващ и управляващ „ЕУРЕКА ЧЕД“ ЕООД, е избрала осигурителен доход в размер на минимална работна заплата за съответната отчетна година. В тази връзка органите по приходите са посочили, че тя не е изпълнила задълженията си, регламентирани в чл. 1 от Наредбата за обществено осигуряване на самоосигуряващите се лица и българските граждани на работа в чужбина и морските лица /НООСЛБГРЧМЛ/. На осигурените лице е дадено право на избор да се осигуряват и за общо заболяване и майчинство. Съгласно констатациите на РД, P. З. е избрала да се осигурява за всички осигурителни рискове (чл. 4, ал. 4 КСО). В тази връзка органите по приходите са посочили, че тъй като тя е подала декларации обр. 1 извън регламентираните срокове, има право на осигуряване само за инвалидност поради общо заболяване, старост и смърт.

Органите по приходите са установили минималният месечен осигурителен доход за самоосигуряващи се лица по години е, както следва: 460,00 лв. за 2017 г.; 510,00 лв. за 2018 г.; 560,00 лв. за 2019 г. и 610,00 лв. за 2020 г., като с РД/РА са изчислени дължимите месечни авансови вноски за съответни години за ДОО.

Предвид установените по години доходи от други източници ревизиращите са определили окончателен размер на дължимите вноски за ДОО за съответната година, съответно с РА са определени задължения по КСО, както следва:

- задължителни осигурителни вноски за фонд ДОО за 2017 г. в размер на 5 397,60 лв.; за 2018 г. в размер на 5 709,60 лв.; за 2019 г. в размер на 5 709,60 лв. и за периода 01.01.2020 г. -31.05.2020 г. в размер на 558,15 лв.;

- задължителни осигурителни вноски за фонд ДЗПО-УПФ на база минималния осигурителен доход и общият доход на лицето за съответната година, като са съобразени с разпоредбите на чл. 127, ал. 1, чл. 157, ал. 5 и ал. 6, и чл. 158 КСО, в т. ч. за 2017 г. в размер на 1 560,00 лв.; за 2018 г. в размер на 1 560,00 лв.; за 2019 г. в размер на 1 560,00 лв. и за периода 01.01.2020 г. – 31.05.2020 г. в размер на 152,50 лв.

На следващо място, с процесния РА са определени и здравноосигурителни вноски на основание чл. 40, ал. 1, т. 1 ЗЗО за отделните години, в т. ч. за 2017 г. в размер на 2 496,00 лв.; за 2018 г. в размер на 2 496,00 лв.; за 2019 г. в размер на 2 496,00 лв. и за периода 01.01.2020 г.-31.05.2020 г. в размер на 244,00 лв.

РА е обжалван пред директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. с жалба вх. № 94-Р-127/19.04.2021 г., въз основа на която е постановено решение № 954/23.06.2021 г., с което е потвърден Ревизионен акт

№Р-22221520003880-091-001/19.03.2021 г., ведно с РАПРА №П-22221521074112-003-001/04.06.2021 г., издадени от М. Й. С. – орган, възложил ревизията и С. М. М. – ръководител на ревизията, в оспорената част на установения данък върху дохода по чл. 17 ЗДДФЛ за данъчни периоди от 01.01.2016 г. до 31.12.2019 г., както и в частта на установените задължения за задължителни осигурителни вноски за самоосигуряващо се лице за фондовете на ДОО, ЗО и ДЗПО - УПФ за периодите от 01.01.2017 г. до 31.05.2020 г., ведно със съответните лихви. Решението на директора на дирекция „ОДОП“ № 954/23.06.2021 г. е връчено по електронен път, видно от приложеното на л. 12 удостоверение за извършено връчване по електронен път, на 27.06.2021 г. Жалбата до АССГ е входирана в дирекция „ОДОП“ на 08.07.2021 г., т.е. спазен е срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК. Същата е подадена от надлежна страна, имаща правен интерес от обжалването, поради което е допустима за разглеждане.

Разгледана по същество жалбата е основателна.

По силата на чл. 160, ал. 2 ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваването на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично релевиращи доводи за нищожност на РА в обжалваната му част, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му, дори и да не са наведени доводи за неговата нищожност.

В пледоарията по същество на делото ,проц.представител на жалбоподателя твърди нищожност на оспорения ревизионен акт , доколкото липсвали КЕП на съставителите на РД и РА – С. М. и М. С..Това обстоятелство е изследвано подробно от съда , като освен представените по делото ел.диск и разпечатка на неговото съдържание ,находящи се на стр.85-92 от делото е назначена съдебно-компютърна експертиза по искане на жалбоподателя с конкретно поставени въпроси.

В отговор на поставените задачи вещото лице е посочило, че:

„1. Поставеният електронен подпис в документа РА е поставен с КУКЕП (квалифицирано удостоверение за квалифициран електронен подпис), издадено от ДКУУ (доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги, следователно положеният подпис е квалифициран;

1.1. Независимо, че в електронните удостоверения на служителите на НАП не фигурира ЕГН, то освен името, изписано на латиница, съществува и вътрешен номер в НАП, както и имейл адрес (уникален), които са свързани с физическото лице по уникален начин. Технически електронният сертификат е свързан с титуляря на подписа и титулярът може да бъде идентифициран по безспорен начин. След като ДКУУ „Борика“ АД притежава сертификат по eIDAS, това означава, че отговаря на условията да издава удостоверения с висока степен на доверие и единствено под свой контрол. Ако след полагане на подпис върху документ бъде извършена промяна на същия документ (дори една запетая), то резултатът от проверката на подписа ще бъде, че има нанасяни промени след полагане на подписа. Следователно т.“г“ е изпълнена. Изпълнени са всички 4 точки от чл. 26 от Регламента;

1.2 ДКУУ „Борика“ АД е притежавала към процесния период сертификат по eIDAS, което означава, че устройствата чрез които създава електронните удостоверения отговарят на изискванията на приложение II от Регламент 910/2014 г. 1.3. ДКУУ „Борика“ АД е притежавала сертификат по eIDAS, което означава, че е доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги. ДКУУ може да издава квалифицирани

удостоверения за квалифициран електронен подпис, каквито са и изследваните. Поставените подписи са поставени с КУКЕП издаден от ДКУУ. т.е. се основава на „квалифицирано удостоверение за електронен подпис“ по смисъла на чл. 3, т. 15 от Регламент 910/2014 г. В констативно – съобразителната част от настоящата експертиза е подробно описано каква информация се съдържа в подписа и, че тази информация отговаря на изискванията на Приложение I от Регламентта .

2. чл. 33, вр. чл. 32 от Регламентта определят изискванията към валидирането на квалифицирани електронни подписи. Квалифицираното валидиране се отнася до процеса на потвърждаване на истинността и ефективността сертификат, издаден в съответствие с европейските регулации за електронни идентификации, аутентикации и доверителни услуги. По-конкретно, квалифицираното валидиране се използва за определяне на валидността на квалифицираните електронни подписи и/или квалифицираните електронни сертификати. Въпросът дали е извършено валидиране от издателя към датата на подписване е абсолютно безсмислен, тъй като валидирането е предназначено за проверка на вече поставен в миналото подпис и не е задължително това валидиране да се извърши точно от издателя на електронния подпис. Валидирането може да бъде извършено от друг доставчик на удостоверителни услуги или софтуер. Въпреки това за сигурност при полагане на подписа, софтуерът проверява в последната стъпка дали този подпис се валидира. Това означава, че и към датата на поставяне на подписа е било извършено квалифицирано валидиране на подписа.

3. В констативно - съобразителната част документът и подписът в него е изследван подробно. Отваряйки pdf документа, ясно се вижда, че в него са записани 2 поставени електронни подписа, като на всеки един от тях ясно се виждат данните (имена, дата на поставяне, период на валидност, издател и т.н.). Ясно се вижда, че след поставяне на електронните подписи във всички документи, документите не са променяни. Както е описано, в сертификатите не са вписани ЕГН, но са вписани допълнителни атрибути, като уникален номер на служител на НАП, както и служебен имейл, който е свързан точно с определен служител на НАП. Това означава, че технически не са възможни дублирания и електронният подпис е свърза по уникален начин с неговия титуляр.

4. В констативно – съобразителната част всеки документ е изследван поотделно. Видно е, че е изписано име на полагане на всеки подпис в документа. Времето на полагане на подписа е времето на работната (локалната) станция на подписващия. В НАП съществува специализиран централизиран time-server, с който се синхронизират сървърите на НАП и виртуалната среда, където се намират, в следната последователност – сървърите WDC (W. D. C.) се синхронизират от централизирания T.-server; сървърите RODC (R.-only D. C.) се синхронизират от сървърите WDC; работните станции се синхронизират от сървърите RODC. Всички информационни системи, инсталирани на сървъри в НАП, включително ИС „Контрол“, се синхронизират през централизирания T.-server.

Мястото на полагане не се съдържа в електронния подпис на документа“. Тези отговори обаче не са съобразени с конкретните данни по делото и съотв. с подписите на М. С. –възложител на ревизията и на С. М. и К. М. –извършили ревизията.

Съгласно тълкуването на разпоредби на Регламент № 910/2014 г. на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 година относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, дадено с Решението от 20.10.2022 г. на СЕС по дело С-362/21, съдът е длъжен да провери дали са изпълнени всички предвидени в член 3, точка 12 кумулативни условия. Доколкото „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, следва да бъдат доказани и трите елемента на определението. Съгласно чл. 26 от Регламент 910/2014 усъвършенстваният електронен подпис 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.

Легалното определение на „квалифицирано удостоверение за електронен подпис“ е удостоверение за електронни подписи, което се издава от доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги и отговаря на изискванията, предвидени в приложение I -

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.

„Удостоверение за електронен подпис“ е електронен атестат, който свързва данните за валидиране на електронен подпис с физическо лице и потвърждава най-малко името или псевдонима на това лице.

Легалното определение на „устройство за създаване на квалифициран електронен подпис“ е устройство за създаване на електронен подпис, което отговаря на изискванията, предвидени в приложение II -

1. Устройствата за създаване на квалифициран електронен подпис гарантират чрез подходящи технически и процедурни средства най-малко, че:

- а) поверителността на данните за създаване на електронен подпис, използвани за създаването на електронния подпис, е разумно гарантирана;
- б) данните за създаване на електронен подпис, използвани за създаването на електронния подпис, на практика се срещат само веднъж;

в) данните за създаване на електронен подпис, използвани за създаването на електронния подпис, са обезпечени в достатъчна степен и не могат да бъдат извлечени, а електронният подпис е надеждно защитен срещу подправяне чрез използване на наличната към момента технология;

г) данните за създаване на електронен подпис, използвани за създаването на електронния подпис, могат да бъдат надеждно защитени от законния титуляр на електронния подпис срещу използване от други лица.

2. Устройствата за създаване на квалифициран електронен подпис не изменят данните, които ще бъдат подписвани, и не препятстват представянето им на титуляря на електронния подпис преди подписване.

3. Генерирането или управлението на данни за създаване на електронен подпис от името на титуляря на електронния подпис може да се извърши единствено от доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги.

4. Без да се засяга точка 1, буква г), доставчиците на квалифицирани удостоверителни услуги, които управляват данни за създаване на електронен подпис от името на титуляря на електронния подпис, могат да дублират данните за създаване на електронен подпис единствено с цел съхраняване на резервно копие, ако са спазени следните изисквания:

а) сигурността на дублираните набори от данни е на равнището на сигурността на оригиналните набори от данни;

б) броят на дублираните набори от данни не превишава минимума, необходим за осигуряване на непрекъснатост на обслужването.

Спорни по делото са наличието на усъвършенстван електронен подпис, който се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи.

Разпоредбата на чл. 4 от Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги е в противоречие с даденото в чл. 3, т. 9 от Регламент № 910/2014 легално определение на термина „титуляр на електронния подпис“. Българският закон определя като автор на електронното изявление физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител, а като титуляр - лицето, от името на което е извършено електронното изявление, докато общностното право определя като титуляр физическото лице, което създава електронния подпис.

Доколкото липсва регламентация и защита на начина на регистриране и авторството на електронните адреси, то посочването на електронен адрес, съдържащ части от име не може да се счете за достоверна информация относно притежателя на този адрес. Следователно наличието на електронен адрес, съдържащ части от името на титуляря на електронния подпис не може да идентифицира титуляря. Обстоятелството, че сертификатът на електронния подпис съдържа номер, който е уникален, не може да обвърже подписа с физическото лице - негов притежател, тъй като този номер от една страна не е известен на трети лица, а от друга страна е изискване по Приложение едно, буква „е“ от Регламент № 910/2014г.

В разглеждания случай не са изпълнени изискванията на българското законодателство относно индивидуализиране на автора на електронния подпис – посочване на юридическото лице. В сертификатите и

разпечатките от Публичния регистър на електронните подписи като титуляр /по смисъла на ЗЕДЕУУ/ на електронните подписи е посочено „ТД на НАП С. “, каквото юридическо лице не съществува – арг. чл. 2, ал. 2 ЗНАП. ТД на НАП С. е структурна единица на юридическото лице Национална агенция по приходите и не може да бъде нито страна по договори, нито титуляр на издадени електронни подписи с автори нейни служители. При тези данни за неяснота относно юридическото лице, титуляр на електронния подпис, не е налице условието по Регламент 910/2014 за свързаност по уникален начин между електронния подпис и неговия титуляр и възможност този титуляр да бъде идентифициран.

Представените по делото удостоверения за електронни подписи не представляват „квалифицирано удостоверение за електронни подписи“ по смисъла на Регламент № 910/2014г., тъй като не е изпълнено условието то да съдържа данни за валидиране на електронния подпис, които съответстват на данните за създаване на електронния подпис.

В тази връзка в.л по С. е посочило ,че : „ ... Въпросът дали е извършено валидиране от издателя към датата на подписване е абсолютно безсмислен, тъй като валидирането е предназначено за проверка на вече поставен в миналото подпис и не е задължително това валидиране да се извърши точно от издателя на електронния подпис. Валидирането може да бъде извършено от друг доставчик на удостоверителни услуги или софтуер. Въпреки това за сигурност при полагане на подписа, софтуерът проверява в последната стъпка дали този подпис се валидира. Това означава, че и към датата на поставяне на подписа е било извършено квалифицирано валидиране на подписа“ т.е описан е „утвърден“ от ТД на НАП процес на валидиране ,който не съответства на регламентирания в чл.26 б.“г“ от Регламент № 910/2014г.

Действително, валидирането на електронния документ не е изискване за наличието на квалифициран електронен подпис, но като процес за проверка и потвърждаване на валидността на електронен подпис е обвързана именно с данните в сертификата, позволяващи извършването на същата. Още повече, че определението на „удостоверение за електронен подпис“ дадено в член 3, т. 14 на Регламент № 910/2014 е, че това е електронен атестат, който свързва данните за валидация на електронен подпис с физическо лице. Следователно именно данните за валидация предпоставят наличието на извършване на това действие и установяване по безспорен начин на физическото лице, титуляр на електронния подпис.

Правното значение на валидацията на електронния подпис е дадено в чл. 32 от Регламент № 910/2014: в т. 1 е установена презумпция, че

валидацията потвърждава наличието на квалифицирано удостоверение за електронен подпис, отговарящо на приложение едно към момента на подписването; квалифицираното удостоверение е издадено от доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги и е било валидно към момента на подписването; данните за валидиране на подписа съответстват на данните, предоставени от доверяващата се страна; уникалният набор от данни, представляващи титуляря на електронния подпис в удостоверението, е надлежно предаден на доверяващата се страна; електронният подпис е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис; целостта на подписаните данни не е застрашена и изискванията по чл. 26 са били изпълнени към момента на подписването. Следователно с извършването на надлежна валидация на електронния подпис се установяват всички предпоставки на чл. 3, т. 12 от Регламент 910/2014 до доказване на противното. В разглеждания случай ЗВР №Р-22221520003880-020-001/01.07.2020г / стр.19 отделото / и ЗИЗВР №Р-22221520003880-020-002/13.10.2020г / стр.17 от делото / не могат да се ползват от тази презумпция, тъй като подписите на издателя им не са успешно валидирани.

Липсата на положен подпис върху първата заповед за възлагане на ревизия, с която започва ревизионното производство - Заповед за възлагане на ревизия № №Р-22221520003880-020-001/01.07.2020г , издадена от М.С. , обуславя извод за липса на редовно започнало ревизионно производство, липса на компетентност на органите, издали ревизионния доклад, тъй като не са надлежно определени ревизиращите органи по приходите и ръководител на ревизията, липса на надлежно определен предмет на ревизията и обхват на ревизията, липса на надлежно събрани доказателства, тъй като доказателствата са събирани от органи по приходите, които не са надлежно определени да извършват такива действия, липса на надлежно определени органи по приходите, които да издадат ревизионния акт, тъй като по силата на чл. 119, ал. 2 от ДОПК ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията и нейния ръководител. При липса на издадена заповед за възлагане на ревизия поради неподписване на същата, то липсват както орган, възложил ревизията, така и ръководител на ревизията.

Валидността на административния акт е предпоставена от изпълнението на установените изисквания за валидност, част от които са свързани с формата и съдържанието му. В случая е дължимо съответствие с нормите на чл. 113, чл. 117 и чл. 120 от ДОПК. Задължително условие за валидността на всеки адм.акт ,каквито са и междинните актове / дори да не подлежат на самостоятелно оспорване/ е съществена предпоставка за

неговата валидност. 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.

Предвид изложеното ,настоящия съдебен състав намира ,че следва да се обяви нищожността на РА № Р-22221520003880-091-001/19.03.2021 г., поправен с РА за поправка на ревизионен акт № П-22221521074112-003-001/04.06.2021 г., потвърден с решение № 954/23.06.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С., при ЦУ на НАП , тъй като процесното ревизионно производство не е надлежно образувано с подписана с квалифициран електронен подпис ЗВР, нито по законоустановеният ред са определени предметът и обхватът на ревизията. В този смисъл са / Решение № 4138 от 19.04.2023г. по адм. дело № 4137/2021г. по описа на ВАС, I отд. ; Решение № 4138/19.04.2023г по дело № 4137/2021г на ВАС ,I отд./

За пълнота следва да се посочи, че РА е издаден и в нарушение на материалния закон. В Тълкувателно решение № 11 от 03.12.2021 г. по тълк. д. № 3/2020 г., ОСС на ВАС I и II колегия е прието, че при извършване на данъчна ревизия по общия ред на физическо лице, не може на лицето да се определят данъчни задължения на основание чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ върху данъчна основа, равна на превишението с неустановен произход на разходите над приходите за годишния данъчен период, а ревизията следва да е извършена по реда на чл. 122 и следващите от ДОПК. В конкретния случай ревизията е проведена по общия ред, поради което е в нарушение на материалния закон. Видно от мотивите на РД, който по смисъла на чл. 120, ал. 2 ДОПК е неразделна част от РА, при определяне на задълженията на ревизираното лице органите по приходите не са приложили разпоредбите на чл. 122-124 ДОПК. Вярно е ,че органът по приходите при условията на оперативна самостоятелност преценява дали да проведе ревизията по особения ред на чл. 122 ДОПК или по общия ред, дори когато са налице обстоятелствата по т. 1-8, но единствено при безспорна установеност на облагаеми доходи, визирани в разпоредбите на ЗДДФЛ. Този избор е неприложим, в случая на установено превишение с неустановен произход на разходите над приходите. Поради тази невъзможност, такова несъответствие не подлежи на облагане по общия ред, а единствено по реда на чл. 122 и сл. ДОПК и то ако са налице предпоставките, вкл. несъответствието да е явно

и значително. Следователно тези превишения не могат да се облагат по общия ред, когато не отговарят на условията за облагане по аналогия, тъй като липсва идентичност в основанието за облагането в двата случая.

Превишението с неустановен произход на разходите над приходите за годишния данъчен период е основание за прилагане на оборимата презумпция на чл. 123, ал. 1, т. 1 и т. 2 ДОПК, която не изисква установяване на източник на дохода, а го презюмира извън тези обстоятелства.

Това представлява нарушение на материалния закон, доколкото съобразно задължителното тълкуване, обективирано в посоченото ТР, при извършване на данъчна ревизия по общия ред на физическо лице, не може на лицето да се определят данъчни задължения на основание чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ върху данъчна основа, равна на превишението с неустановен произход на разходите над приходите за годишния данъчен период, а ревизията следва да е извършена по реда на чл. 122 и следващите от ДОПК. Това нарушение на материалния закон е самостоятелно основание за незаконосъобразност на РА.

При този изход на спора претенцията за присъждане на разноски, съобразно представения списък, се явява основателна. Възражението за прекомерност на адвокатското възнаграждение е неоснователно, с оглед разпоредбата на чл. 7, ал. 2, т. 4 от Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения. Ответникът следва да бъде осъден да заплати по сметка на Р. Й. 3. сума в размер на 7 975 лв., представляваща сторени по делото разноски, съобразно приложения списък по чл. 80 ГПК. (л. 280).

Водим от горното, съдът:

Р Е Ш И :

ОБЯВЯВА нищожността на Ревизионен акт № Р-22221520003880-091-001/19.03.2021 г., поправен с РА за поправка на ревизионен акт № П-22221521074112-003-001/04.06.2021 г., потвърден с решение № 954/23.06.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С., при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на Р. Й. 3. с адрес [населено място], [улица], вх. „Б“, ап. 1 сума в размер на 7 975 лв., представляваща сторени по делото разноски.

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

СЪДИЯ: