

# РЕШЕНИЕ

№ 1735

гр. София, 18.03.2024 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 18 състав**, в публично заседание на 24.01.2024 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Златка Илиева**

при участието на секретаря Илияна Янева, като разгледа дело номер **11002** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Образувано е по жалба на „Мастерлийз“ ООД, ЕИК:[ЕИК], представлявано от И. П.- управител, чрез процесуален представител, срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22221021005920-091-001/12.05.2022 г., издаден от В. А. В.- орган, възложил ревизията и Б. С. К.- ръководител на ревизията, който е мълчаливо потвърден от Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ ЦУ на НАП- С.. С ревизионния акт е отказано право на данъчен кредит по фактура № [ЕГН]/16.08.2021 г., издадена от „МКМ 98“ ЕООД в размер на 16 922,04 лв. и е начислен допълнително ДДС на осн. чл. 66, ал.1, т. 1 от ЗДДС и чл. 67, ал.2 от ЗДДС в размер на 10 999,84 лв. и лихви за забава по продажби на автомобили. Съдът с Определение от 16.12.2022 г. е отхвърлил направеното от жалбоподателя искане за възстановяване срока за обжалване на РА № Р-22221021005920-091-001/12.05.2022 г. , оставил е без разглеждане жалбата и е прекратил производството.

„Мастерлийз“ ООД, ЕИК:[ЕИК] е обжалвало определението с частна жалба пред ВАС. В същата за първи път са наведени аргументи за нищожност на РА.

С Определение № 1830/17.02.2023 г. ВАС е отменил определението на АССГ в частта, с която предявената жалба е оставена без разглеждане и е прекратено производството по адм. д. № 11002/2022 г. по описа на АССГ. Делото е върнато за продължаване на съдопроизводствените действия, с указания за произнасяне относно нищожността на

РА. Определение от 16.12.2022 г. на АССГ е оставено в сила в останалата част.

Жалбоподателят- „Мастерлийз“ ООД, ЕИК:[ЕИК], в съдебно заседание, редовно уведомен, чрез адв. Ч. поддържа изложеното в жалбата. Счита, че са налице три основания за нищожност на РА- ЗВР е подписана от лице без представителна власт, цялото производство е протекло и всички книжа по него са връчвани на лице без представителна власт- счетоводителят, който е имал ограничени пълномощия и са налице несъответствия на електронните подписи спрямо Регламент 910/2014 г. Представя писмени бележки. Претендира разноски по делото.

Ответникът- Директор на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП- С., в съдебно заседание, чрез процесуалния си представител оспорва жалбата като намира доводите за нищожност на РА за неоснователни и недоказани. Представя писмени бележки. Претендира разноски по делото.

Административен съд – София град, 18-ти състав, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа страна:

Със заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221021005920-020- 001/22.10.2021 г., издадена от Р. Р. Б., връчена по електронен път на 26.10.2021 г., изменена със ЗВР № Р- 22221019006574-020-002/22.12.2021 г., в последствие изменена със ЗВР № Р-22221019006574-020-003/25.01.2022 г., от своя страна изменена със ЗВР № Р-22221019006574-020-004/23.02.2022 г., издадени от В. А. В., на длъжност началник сектор при ТД на НАП С., съгласно Заповед № РД-01-128/18.02.2018 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия за ангажиране на отговорност на „Мастерлийз“ ООД, ЕИК:[ЕИК] за задължения на дружеството за ДДС, за периода от 01.07.2021 г. до 30.09.2021 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221021005920-092-002/11.04.2022 г., като в срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК жалбоподателят е подал писмено възражение от 20.04.2022 г. срещу издадения РД.

Ревизията е приключила с РА № Р-22221021005920-091-001/12.05.2022 г., издаден от В. А. В.- орган, възложил ревизията и Б. С. К.- ръководител на ревизията, който е мълчаливо потвърден от Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ ЦУ на НАП- С.. РА е връчен по електронен път на 12.05.2022 г. С ревизионният акт е отказано право на данъчен кредит по фактура № [ЕГН]/16.08.2021 г., издадена от „МКМ 98“ ЕООД в размер на 16 922,04 лв. и допълнително е начислен ДДС на осн. чл. 66, ал.1, т. 1 от ЗДДС и чл. 67, ал.2 от ЗДДС в размер на 10 999,84 лв. и лихви за забава по продажби на автомобили към К. К., С. Д. Д. и Р. К. М..

По делото са приети заключения на съдебна компютърно- техническа експертиза и повторна такава.

Видно от заключението на първоначалната експертиза, всички квалифицирани електронни подписи на лицата, които са подписали процесния РА отговарят на изискванията на Регламент 910/14 на Европейския парламент и на Съвета. Основания

за този си извод вещото лице взема от това, че всички доставчици на удостоверителни услуги/ ДУУ/ преминават периодично одит от оторозирани независими европейски институции на предлаганите от тях услуги, свързани с предоставяне на квалифицирани удостоверения за квалифицирани електронни подписи/КУКЕП/.

Според заключението на повторната експертиза, подписано с мнозинство от вещите лица, в голяма степен използваните три електронни подписа на лицата подписали ЗВР и РА съответстват на изисквания на Регламент № 910/2014 и на Приложение № 1 към него за КЕП, но има и несъответствия, поради което не може да се счете, че са изпълнени всички изисквания на обсъжданите разпоредби от Регламент № 910/2014 и Приложение № 1 към него за КЕП. Видно от мотивната част на заключението, нев процесните подписи не може да се установи наличие на свързване по уникален начин на електронния подпис с неговия титуляр, както и да се идентифицира титуляря на подписа. Отделно от това, предвид информацията, предоставена от двата доставчика на ел. подписи, не е спазено и друго изискване от цитираната разпоредба на Регламента, обсъдено по-горе - „титулярът на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол“ ел. подпис. Видно от заключението на СТЕ, след издаването на ел. подписи, те не са предадени заедно с кодовете за подписване лично на техните титуляри, а на упълномощени лица от Директора на ТД на НАП – С.. Не се извършва валидиране на електронните подписи, които съответстват на данните за създаване на електронния подпис. Т. валидиране обаче, е изрично посочено в цитираното Приложение № 1 към Регламента, като необходимо съдържание на квалифицираното удостоверение за електронен подпис”, съответно то представлява изискване към самия квалифициран електронен подпис. Друго несъответствие на КЕП с въведените от Регламент ЕС 910/2014 г. изисквания е, че след подписване на ЗВР от Р. Р. Б. не е поставен времеви печат за удостоверяване и от независим сървър.

Съдът ще коментира заключенията на съдебнотехническите експертизи при излагане на правните си изводи.

Поначало, по силата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваването на РА, както и неговата валидност, независимо дали са изрично релевирани доводи за нищожност на РА, 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 случая, с оглед направеното от жалбоподателя възражение за нищожност на РА и предвид дадените с Определение № 1830/17.02.2023 г. на ВАС указания, настоящият съдебен състав следва да прецени валидността на оспорения РА, без да разглежда неговата законосъобразност по съществуването, тъй като правото на обжалване на РА досежно констатациите в него е преклудирано. Съдът дължи произнасяне по релевираните от жалбоподателя три основания за нищожност, посочени по-горе.

Принципът, който възприема законодателя за връчване на актове на данъчната администрация в ДОПК, ред който се спазва и от общинските данъчни администрации, е установен в разпоредбата на чл. 29, ал. 1 от ДОПК. Същата

изисква връчването на съобщения в административното производство да се извършва на адреса за кореспонденция на субекта. Съгласно чл. 28, ал. 1, т. 2 от ДОПК, адресът за кореспонденция на регистрираните в страната физически лица е техният постоянен адрес, освен ако не се сочи друг. Според чл. 29, ал. 3 и, ал. 4 от ДОПК, съобщенията могат да се връчват чрез изпращане на писмо с обратна разписка, чрез изпращане по телефакс или с електронно съобщение при използване на универсален електронен подпис на органа по приходите. Съгласно чл. 29, ал. 6 от ДОПК, съобщенията се връчват на лицето, негов представител или пълномощник, член на орган на управление или на негов служител, определен да получава книжа или съобщения. По силата на чл. 33 от ДОПК, по реда и в сроковете, посочени в глава шеста от кодекса, се връчват всички подлежащи на връчване актове, документи и книжа, издавани от органите по приходите и публичните изпълнители, с изключение на актовете, документите и книгата за реализиране на административнонаказателната отговорност, за които се прилага ЗАНН.

Не е спорно по делото, че всички документи и книжа по протеклото ревизионно производство са получавани от счетоводителя на „Мастерлийз“ ООД, който съгласно представеното пълномощно е упълномощен да получава документи от изброените институции, включително и от НАП. Видно от съдържанието на същото, упълномощеното лице Л. В. В. не е било оправомощено да подписва жалби срещу издадени против дружеството ревизионни актове. В. е имал право да получава документи от изброените институции, включително и от НАП, но не и РА, наказателни постановления и актове за установяване на нарушения /л.59/, в какъвто смисъл е становщето на административния орган и на съда в Определение от 16.12.2022 г. В тази връзка, съдът намира, че правилно ревизираното лице е уведомено от приходната администрация да отстрани констатираните нередовности по отношение представителната власт, което, както се установи, е сторено. Вярно е, че нередовното връчване на книгата би могло да доведе до ограничаване правото на защита на лицето, което е съществено нарушение на административно-производствените правила. Видно от доказателствата по делото обаче, жалбоподателят в хода на административното производство е проявявал процесуална активност като очевидно документите са му били връчени и същият се е възползвал от правото си на защита, обжалвайки неблагоприятния за него административен акт.

Издадените в хода ревизията документи - ЗВР, ЗИЗВР, РД, както и РА, са създадени като електронни такива по смисъла на чл. 3, ал. 1 от ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал. 2, се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронни документи, подписани от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, те са връчени на ревизираното лице по реда на чл. 30, ал. 6 от ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред. С оглед разпореденото от законодателя в чл. 184, ал. 1 от ГПК, приложим в съдебното производство по оспорване на РА, на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на чл. 13, ал. 1 от ЗЕДЕУУ, електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство. Квалифициран електронен подпис, съгласно ал. 3 и ал. 4 е усъвършенстван

електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл. 16 и именно той има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, следователно е необходимо да е спазено изискването на чл. 16, ал. 1, т. 1 от ЗЕДЕУУ /Изм. - ДВ, бр. 100 от 2010 г., в сила от 01.07.2011 г./, според което той трябва да е придружен от издадено от доставчик на удостоверителни услуги удостоверение за КЕП, отговарящо на изискванията на чл. 24 и удостоверяващо връзката между автора и публичния ключ за проверка на подписа

Основното възражение на жалбоподателя е за нищожност на издадения РА, тъй като според него, същият представлява електронен документ, който не отговаря на изискванията на Регламент ЕС 910/2014 г., поради което се явява неподписан с валиден КЕП и от там е нищожен.

В свое решение по С- 361/21 г., СЕС даде задължително тълкуване на европейското законодателство в този аспект, а именно: Регламентът допуска издаден като е-документ административен акт да бъде обявен от съд за нищожен, ако е подписан с е-подпис, който не отговаря на предвидените в Регламента изисквания, за да се счита за КЕП. СЕС подчертава, че актът не трябва да е обявен за нищожен единствено защото положението върху него подпис е в електронна форма. Съществено в случая е, че на този етап българското право изисква ползването на КЕП (а не усъвършенстван или обикновен) при е- подписване на административни актове.

Съдът, след анализ на представените по делото доказателства, намира, че следва да кредитира с доверие заключението на повторната съдебно-техническа експертиза. Същата, макар и подписана при непълно единомислие от вещите лица отговаря по –обосновано на поставените от съда въпроси. За разлика от заключението на първоначалната експертиза, в което вещото лице обосновава изводите си на презумпцията, че тъй като доставчиците на удостоверителни услуги/ ДУУ/ преминават периодично одит от оторозирани независими европейски институции на предлаганите от тях услуги, то издаваните от тях квалифицирани електронни подписи отговарят на изискванията на регламента, експертите от повторната експертиза са направили задълбочен анализ на всяко едно от изискванията към КЕП по регламента и са дали обоснован отговор за наличието или отсъствието на всяко от тях в процесните подписи.

Както бе посочено по-горе, в хода на изпълнение на повторната техническа експертиза не е са установени безспорни данни за свързаност между съответните електронни подписи и титулярите на подписите чрез име, уникален имейл адрес за организацията към която е асоцииран и по уникален сериен номер. /изпълнението на изискванията на чл. 26, вр. с чл. 3, т. 11, вр. с т. 12 от Регламента/. Отделно от това, предвид информацията, предоставена от двата доставчика на ел. подписи, не е спазено и друго изискване от цитираната разпоредба на Регламента, обсъдено по- горе - „титулярът на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол“ ел. подпис. Видно от заключението на повторната СТЕ, след издаването на ел. подписи, те не са предадени заедно с кодовете за подписване лично на техните титуляри, а на упълномощени лица от Директора на ТД на НАП - С., които след това по някакъв начин се предполага, че са им предадени с кодовете. В

полето на предположенията е твърдението, че само титулярите могат да ползват както електронните подписи, така и кодовете за подписване, което не отговаря на изискването за използване с висока степен на доверие и единствено под свой контрол.

На следващо място, съдът констатира, че не се извършва валидиране на електронните подписи, които съответстват на данните за създаване на електронния подпис. Видно от постъпилата от Борика АД информация, валидиране след подписване на съответния документ е допълнителна услуга, такова не се извършва без поискване, както и че към настоящия момент не се съхранява информация дали изобщо е било извършено допълнително валидиране или не. В отговора на Електронно обслужване ЕАД е посочено, че валидиране след подписване на съответния документ не се извършва изобщо.

Т. валидиране обаче, е изрично посочено в цитираното Приложение № 1 към Регламента, като необходимо съдържание на квалифицираното удостоверение за електронен подпис", съответно то представлява изискване към самия квалифициран електронен подпис. Както бе посочено по-горе в хода на съдебното дирене не се установи това изискване да е изпълнено. Именно в този смисъл е и даденото разрешение в т. 2 от Решение от 20.10.2022 г. по дело С- 362/2021 г. на СЕС, съгласно което липса на квалифицирано удостоверение за електронен подпис по смисъла на чл. 3, т. 15 е самостоятелно и достатъчно основание, за да се приеме, че въпросните електронни подписи не представляват "квалифициран електронен подпис".

Друго несъответствие на КЕП с въведените от Регламент ЕС 910/2014 г. изисквания е, че след подписване на ЗВР от Р. Р. Б. не е поставен времеви печат за удостоверяване и от независим сървър. При тези обстоятелства, съдът се солидаризира със становището на мнозинството от вещите лица и приема, че липсва квалифициран електронен времеви печат в нарушение на б. "ж", предл. второ от Приложение № 1 към Регламент № 910/2014. Липсата на доказателства от независим сървър и по-конкретно от доставчика на услугата, за времето на подписване на електронните документи е съществен недостатък на електронния подпис.

Установява се още, че единствено електронният подпис на В. А. В. е издаден на Националната агенция по приходите като юридическо лице – титуляр. По отношение на него е изпълнено изискването, когато КЕП е издаден като професионален такъв, физическото лице да действа като представител на юридическо такова. В другите два електронни подписа като титуляр е посочено ТД на НАП С., което не е юридическо лице. Нещо повече, в електронния подпис на Б. С. К. като титуляр на подписа е посочено само ТД С., без да е налице привръзка с НАП, въобще.

Неизвършването на надлежно подписване на ревизионния акт с квалифицирани електронни подписи от органите по приходите, които са посочени като негови издатели, не позволява да бъде установено по категоричен начин, че именно те са авторите на текстовете, съставляващи съдържанието и диспозитива на акта. На това основание, Ревизионен акт № Р-22221021005920-091-001/12.05.2022 г. представлява нищожен индивидуален

административен акт, който не е породил и не може да породил присъщите правни последици, свързани с установяване и погасяване на определените с него данъчни задължения.

За пълнота на изложението, следва да се отбележи, че основателно се явява и възражението на жалбоподателя по отношение наличието на представителна власт на лицето, подписало ЗВР.

По делото е представена Заповед № РД-01-128 от 18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП- С., съгласно която, функциите на компетентен орган по чл. 112, ал.2, т. 1 от ДОПК се изпълнява от следните служители, сред които и В. А. В. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ на ТД на НАП- С.. Представена е и Заповед № 12375 от 21.10.2021 г., съобразно която, на В. А. В. е разрешено ползването на един ден платен годишен отпуск за датата 22.10.2021 г. Процесната ЗВР е издадена именно на 22.10.2021 г., но не от лицето, посочено като заместник на В. А. В. в Заповед № РД-01-128 от 18.02.2020 г., а от друго лице. При положение, че в заповедта изрично е посочено кой кого замества при отсъствие, съдът приема, че в случая е налице нарушение на същата и ЗВР е подписана от некомпетентно лице.

Издаването на административен акт от компетентен орган е основен белег на неговата валидност, поради което процесната ЗВР се явява нищожна и на това основание. Това е административният акт, по силата на който се слага началото на ревизионното производство, поради което всички последващи действия, основани на нищожен административен акт, са незаконосъобразни .

Предвид изложеното, съдът намира, че оспореният ревизионен акт е нищожен, поради което следва да прогласи неговата нищожност.

При този изход на спора, на „Мастерлийз“ ООД, ЕИК:[ЕИК], се дължат деловодни разноски, съгласно приложения списък по чл. 80 от ГПК, както следва- 50 лв. държавна такса; 150 лв. държавна такса по частна жалба срещу определението за прекратяване на делото; 1020,60 лв. депозит за вещо лице- единична експертиза; 3000 лв.- депозит за вещо лице- тройна експертиза и 2000 лв. адвокатско възнаграждение- общо в размер на 6220, 60 лв.

Воден от горното и на основание чл. 172, чл. 172а, чл. 143, ал. 1 от АПК, съдът

### **РЕШИ:**

**ПРОГЛАСЯВА НИЩОЖНОСТТА** на Ревизионен акт № Р-22221021005920-091-001/12.05.2022 г., издаден от В. А. В.- орган, възложил ревизията и Б. С. К.- ръководител на ревизията, който е мълчаливо потвърден от Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ ЦУ на НАП- С..

**ОСЪЖДА** Национална агенция по приходите да заплати на „„Мастерлийз““ ООД, ЕИК:[ЕИК], представлявано от И. П.- управител сумата 6220, 60 / шест хиляди двеста и двадесет лева и 60 стотинки/ – разноси по делото

Решението подлежи на обжалване пред ВАС в 14- дневен срок от съобщението до страните .

**СЪДИЯ:**