

РЕШЕНИЕ

№ 7390

гр. София, 29.11.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 45
състав**, в публично заседание на 07.11.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Евгени Стоянов

при участието на секретаря Теменужка Стоименова, като разгледа дело номер **1352** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 ДОПК.

Образувано е по жалба на „Кохинор София“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], чрез управителя Б. Н. А., срещу ревизионен акт (РА) № Р – 22221014000757 – 091 – 001 от 24.04.2015 г., издаден от органите по приходите на Национална агенция по приходите (НАП), който е потвърден с Решение № 1241 от 11.08.2015 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно- осигурителна практика“ (ОДОП)- С..

С протоколно определение от дата 12.09.2023 г. е допусната промяна в наименованието на дружеството – жалбоподател, като същото се чете: „Сайбър Моушън“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица].

Жалбата за нищожност на акта е мотивирана с довода, че РА е издаден от лице без материална компетентност, поради липса на валиден подпис, както и неспазване на изискванията за форма – липса на подписи в: Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР), искане за предоставяне на документи, ревизионен доклад (РД) и ревизионен акт (РА). Според жалбоподателя, посочените документи във връзка с ревизионното производство – не само, че не съдържат валиден квалифициран електронен подпис, а те не съдържат никакъв подпис. Всеки един от документите по ревизионното производство съдържа евентуално посоченото име на съставителя на документа, но не съдържат подпис в никаква форма. Липсват валидни КЕП по смисъла на Регламент 910 / 2014 г. на ЕС. Не е възможно да се определят еднозначно физическите лица, които са съставили и / или издали документите, както и като цяло органът, който би

следвало да го е сторил. Документите в производството не съдържат времеви печат, т. е. не могат да бъдат идентифицирани и времево – кога са съставени. Жалбоподателят посочва, че с Решение от 20.10.2022 г. по дело С – 362 / 2021, Съдът на ЕС е заключил, че чл. 25, § 1 от Регламент № 910 / 2014 допуска издаден като електронен документ административен акт да бъде обявен за нищожен, когато е подписан с електронен подпис, който не отговаря на предвидените в този регламент изисквания, за да може да се счита за „квалифициран електронен подпис“ по смисъла на чл. 3, точка 12 от Регламента.

В съдебно заседание жалбоподателят, редовно призован, се представлява от адв. Л. К.. Поддържа жалбата, като прави искане за присъждане на разноски по делото.

Ответникът – Директор на Дирекция „ОДОП“, редовно призован, представлява се от юрисконсулт М. М.. Иска от съда да постанови решение, с което да се отхвърли искането за прогласяване на нищожност на РА. Твърди, че изискванията по цитирания Регламент № 910 / 2014 г. са посочени в експертната, в която е цитиран член 3 от Регламента. Този регламент, според юрисконсулт М., не влиза в сила към този момент, а в самия Регламент изрично е посочено, че се прилага от 01.07.2016 г., с изключение на част от разпоредбите по него, които императивно включва. Посочва на съда последната и постоянна практика на ВАС – адм. д. № 8230 от 2021 г., адм. д. № 3393 от 2022 г. Прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение. Претендира присъждане на разноски под формата на юрисконсултско възнаграждение в размер на 8068, 00 лева.

Софийска градска прокуратура – редовно призована, не изпраща прокурор за участие в производството. Не изразява становище по съществуването на спора.

След запознаване с писмените доказателства и с наведените от страните доводи, съдът намира за установено от фактическа страна следното:

Издадена е ЗВР № Р 22221014000757-020-01/ 12.09.2014 г.. от М. Й. С., началник сектор при ТД на НАП С., с която е възложена ревизия спрямо „Дафлорн МЛМ5“ ООД, ЕИК: [ЕГН] с обхват корпоративен данък за периодите от 01.01.2009 г. – 31.12.2013 г. и данък върху добавената стойност за периодите 01.01.2009 г. – 31.08.2014 г. Определен е екип в състав Е. Н. – ръководител и З. К.. Със Заповед за изменение на ЗВР № Р 22221014000757-020-002/ 16.12.2014 г. е определен краен срок на ревизията до 16.01.2015 г.

На 30.01.2015. членовете на екипа съставили ревизионен доклад, с който е предложено установяването на задължения за ДДС и за корпоративен данък като последица от отказ да бъде признато право на приспадане на данъчен кредит. Предложено е финансовият резултат на дружеството да бъде увеличен с данъчните основи на фактурите за доставка на услуги, по които е отказан данъчен кредит. Подписаният с квалифицирани електронни подписи от членовете на ревизиращия екип Н. и В. ревизионен доклад е съобщен на дружеството. Депозирани са възражения срещу констатациите му, което издателите на РА обсъдили, но не възприели.

РА № 22221014000757 – 091 – 001 от 24.04.2015 г. е издаден като електронен документ от Е. Н. в 13:31 ч. и от В. В. в 13:21 ч. Съобщен е по електронен път на адресата си на 28.04.2015 г., оспорен е своевременно по реда на чл. 152 от ДОПК на 08.05.2015 г. Сключено е споразумение за продължаване на срока за произнасяне на директора на Дирекция „ОДОП“ С. до 3 месеца след изтичане на срока по чл. 155, ал. 1 ДОПК.

С Решение № 1241/ 11.08.2015 г. на директора на дирекция „Обжалване и

данъчно-осигурителна практика“ С. ревизионният акт е потвърден.

В случая се иска прогласяване нищожността на РА № Р – 22221014000757 – 091 – 001 от 24.04.2015 г., който е потвърден с Решение № 1241 от 11.08.2015 г. на директора на дирекция ОДОП- С..

В хода на съдебното производство е била назначена съдебно-компютърна (техническа) експертиза. Въпросите са формулирани съобразно разясненията, дадени в Решение от 22.10.2022 г. на СЕС по дело С-362/21, както следва:

Отговарят ли електронните подписи на органите по приходите, подписали ЗВР, ЗИДЗВР и РА на определението по член 3, точка 12 от Регламент № 910/2014, което поставя три кумулативни изисквания, за да може един електронен подпис да се счита за „квалифициран електронен подпис“. Първо, електронният подпис трябва да е „усъвършенстван електронен подпис“, който съгласно член 3, точка 11 от този регламент трябва да отговаря на изискванията, посочени в член 26 от същия. Второ, подписът трябва да е създаден от „устройство за създаване на квалифициран електронен подпис“, което съгласно член 3, точка 23 от този регламент трябва да отговаря на изискванията, предвидени в приложение II към същия регламент. Трето, подписът трябва да се основава на „квалифицирано удостоверение за електронен подпис“ по смисъла на член 3, точка 15 от Регламент № 910/2014, както и на лице ли е издадено удостоверение за КЕП от доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги”, което отговаря на изискванията, предвидени в приложение I към този регламент?

Съдържат ли предоставените от жалбоподателя документи: № Р- 22221014000757-020-01/12.09.2014 г., № Р- 22221014000757-040-01/18.09.2014 г., № Р- 22221014000757-106-01/24.09.2014 г., № Р- 22221014000757-020-02/16.12.2014 г., № Р- 22221014000757-РУС-01/25.02.2015 г. и № Р- 22221014000757-091-01/ 24.04.2015 г. по настоящото производство подписи на съставителите им- саморъчни или квалифицирани електронни подписи?

Съдържат ли предоставените от жалбоподателя, посочени във въпрос 1 документи квалифицирани електронни подписи, които да отговарят на изискванията на приложение I на Регламент № 910 / 2014 на ЕС и ЗЕДЕУУ?

Съдържат ли предоставените от жалбоподателя, посочени във въпрос 1 документи електронни времеви печати, които да отговарят на изискванията на Регламент № 910 / 2014 на ЕС и ЗЕДЕУУ?

Вещото лице е депозирало заключение по допуснатата СТЕ на 22.08.2023 г., както и допълнително заключение от 25.10.2023 г.

Според СТЕ, която съдът цени като компетентно, точно и професионално изготвена, в НАП е изградена информационна система (накратко ИС) „Контрол“, чрез която се съставят, обработват, одобряват и изпращат документи, свързани с работата на дирекция „Контрол“, включително ревизионните актове. При издаване на документ информационната система изисква подписването на документа чрез квалифициран електронен подпис (КЕП) на потребителя, който КЕП се намира в смарт карта, поставена в четец, свързан към компютъра на потребителя на системата. Не е възможно подписването по друг начин на издавания РА, при което подписаният документ да бъде въведен обратно в ИС „Контрол“. При подписването на документа от няколко отделни потребителя, всеки отделен подпис се запазва като част от запис на документа в системата и може да бъде визуализиран като файл с формат р7s.

След извършен технически оглед и анализ на приложените по делото електронни

документи и електронни подписи от тип *detached*, както и проверка в публичните сайтове на доставчиците на удостоверителни услуги може да се заключи, че всички документи са подписани с валидни към момента на подписването КЕП съгласно чл. 16, ал. 1, т. 1 от ЗЕДЕУУ в редакцията за съответния период, който препраща към чл. 24 където се налагат следните изисквания: указание, че удостоверението е издадено за КЕП; наименование и адрес на доставчика на удостоверителни услуги, както и указание за държавата, в която е установил своята дейност; името или псевдонима на автора на електронния подпис; публичния ключ, съответстващ на държания от автора частен ключ за създаване на КЕП; усъвършенствания електронен подпис на доставчика на удостоверителни услуги; срока на действие на удостоверението; уникалния идентификационен код на удостоверението.

Информационната система „Контрол“, използвана от НАП в процеса на ревизиите, е конструирана така, че няма как да бъдат изготвени, проверени и връчени документи, без те да са подписани с КЕП, като всеки служител, работещ в ИС „Контрол“, притежава собствен КЕП. Информационна система „Контрол“ записва всяко едно действие на потребителите в хронология на действията, включително и времето на подписване и самия подпис, ползвайки системното време на сървъра на приложението. По този начин точното време на подписване в хронология на действията съвпада с датата на подписване, която се визуализира в служебното копие на всеки един документ, но може да има разлика в часа минута секунда записан в самия електронен подпис, тъй като той се взема от компютъра, на който се извършва подписването. Според вещото лице, проверката му е установила, че няма промяна на документите след датата на подписването им. Вещото лице посочва, че съгласно данните от Таблица 1 електронните подписи са свързани по уникален начин с титулярите на подписите – чрез име, уникален имейл адрес за организацията, към която е асоцииран и по уникален сериен номер. Може да се идентифицират титулярите на електронните подписи (с. 263 от заключението). За полагане на електронния подпис титулярите използват специфичен софтуер, П., който е известен само на тях, както и е положен с персонално устройство за създаване на електронен подпис QSCD *qualified signature seal creation device*. Двойката ключове на потребителите се генерират в одобрен от Доставчика QSCD с проверено ниво на сигурност или чрез утвърден от него софтуер (*Crypto S. provider*). Когато двойката ключове за КЕП / КЕПечат се генерира при Доставчика, винаги се използва QSCD. Частният ключ на генерираната двойка ключове не може да бъде подправен и / или изведен от QSCD.

В своето заключение инж. И. Д. посочва, че подписването с електронните подписи на документите от ревизията се е извършило с персонални устройства за създаване на КЕП QSCD *qualified signature seal creation device*, където е кодирана информацията на частните ключове на титулярите на електронните подписи. Устройствата не променят данните на подписаните документи и не пречат за представянето им на титуляря на електронния подпис преди подписване. Установен е доставчикът на квалифицирани удостоверителни услуги, а именно: InfoNotary PLC, като одобрен и сертифициран доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги. Инфонотари е вписан от Комисията за регулиране на съобщенията в националния доверителен списък доставчици на квалифицирани удостоверителни услуги.

В заключение вещото лице сочи, че електронните подписи на органите по приходите, подписвали ЗВР, искане за представяне на документи, писмени обяснения от

задълженото лице, ЗИЗВР, решение за продължаване на срока, РД и РА не отговарят на определението по чл. 3, ал. 12 от Регламент /ЕС/910/2014. Вещото лице е структурирало информацията в табличен вид (л. 267 – 269 от делото). В таблицата са създадени три колони. В първата колона са включени условия, а във втората са включени конкретните изисквания на Регламент /ЕС/910/2014. В третата колона е отбелязано с „да“ или „не“, дали документите и електронните подписи, създадени в хода на ревизията, отговарят на условията и изискванията. В колона три е отбелязано „не“ на изискването за физическото лице – да е посочено името му. Отбелязано е „не“ и на изискването: място, където удостоверението, което поддържа усъвършенствания електронен подпис или усъвършенствания електронен печат, посочени в буква ж), е на разположение безплатно. Липса на съответствие е установена и в последния ред – 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-малкото във форма, подходяща за автоматизирана обработка.

При така установеното от фактическа страна, съдът формира следните правни изводи: Оспорването, съставляващо установителен иск за нищожност на акта – чл. 149, ал. 5 АПК, приложим съобразно препращащото правило на § 2 ДР на ДОПК, не е ограничено със срок, поради което жалбата по делото се явява процесуално допустима. Подадена е срещу ревизионен акт, като същият е бил обжалван по административен ред, както се изисква от чл. 156, ал. 2 от ДОПК. Жалбата, подадена по административен ред, не е била уважена от Директора на ДОДОП– С. с решение по чл. 155 от ДОПК за цялостна отмяна на ревизионния акт, както се предпоставя от чл. 156, ал. 3 от ДОПК. Спорът е местно подсъден на Административен съд София- град съгласно чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Жалбата е редовна - има писмената форма и съдържанието по чл. 149, ал. 1 във вр. с чл. 145, ал. 1 от ДОПК, както и приложенията по чл. 149, ал. 2, т. 2 и 3 от ДОПК. В жалбата е посочено, че ревизионният акт се обжалва като нищожен, т. е. в случая е приложима разпоредбата на чл. 149, ал. 5 АПК, във вр. с § 2 ДР на ДОПК, съгласно която административните актове могат да се оспорят с искане за обявяване на нищожността им без ограничение във времето.

Посоченото означава, че предметът на настоящото съдебно производство е определен от жалбата и е само относно нищожността на РА № Р – 22221014000757 – 091 – 001 от 24.04.2015 г., издаден от органите по приходите на НАП.

Разгледано по същество искането е неоснователно по следните съображения:

В доктрината е безспорно възприето разбирането, че основанията за оспорване на административните актове, дадени в чл. 146 от АПК, са негативът на изискванията за тяхната законосъобразност, или на условията за валидното действие на административния акт. Те са нарушения на тези изисквания, формулирани бланкетно. Всъщност, основанията за оспорване са конкретните факти (действия или бездействия на административния орган) във всеки отделен случай. Ако, съпоставени с изискванията за законосъобразност на акта, сочат на тяхното нарушаване, тези факти се явяват като юридически факти, които или изключват възникването на целените с волеизявлението правни последици (нищожност), или пораждат право на отмяната им (унищожаемост на административния акт).

Отменителните основания по чл. 146 от АПК могат да бъдат разделени в две групи: нарушения на административнопроизводствените правила в широкия смисъл на понятието (т. 1, 2 и 3) и нарушения на материалния закон (т. 4 и 5).

Административно-производствени са правилата, които регулират всички действия на административния орган и на страните по подготовката и издаването на административния акт, включително (и преди всичко) основните принципи по глава втора от АПК.

Компетентността на административния орган представлява кръгът въпроси от сферата на изпълнителната власт, които той едновременно е овластен и задължен да решава. Конституцията в чл. 4, ал. 1 и АПК в чл. 4, ал. 1 прогласяват принципа на законоустановеност на компетентността на държавните, включително и административните органи. Те могат да действат само въз основа на закона и в рамките на правомощията си, а актовете и действията им извън тях са винаги нищожни - не пораждаат правни последици. Без значение е дали е нарушена материалната, местната или компетентността на органа по степен.

Формата на административния акт е начинът, по който е обективизирано властническото волеизявление. За да породи правни последици, то трябва да бъде направено само по предписания от съответния закон начин - писмено, устно или с конклюдентни действия. Във всички случаи, обаче, формата е за действителност на акта, а пълното ѝ неспазване го прави нищожен. Неспазването на отделни нейни реквизити, когато е писмена, води само до отменяемостта му.

Възражението за нищожност на РА № Р – 22221014000757 – 091 – 001 от 24.04.2015 г., издаден от М. С., началник сектор, възложил ревизията и Е. Н., главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., се основава на нарушение на формата по чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК, като конкретно се твърди липса на волеизявление, на квалифицирани електронни подписи от органите по приходите, означени като негови издатели. Въз основа на заключението на СТЕ, което се основава и на проверка в публичните сайтове на доставчиците на удостоверителни услуги, съдът приема за установено по несъмнен начин, че документите по ревизорното производство са подписани с валидни към момента на подписването КЕП съгласно чл. 16, ал. 1, т. 1 от ЗЕДЕУУ в редакцията за съответния период, който препраща към чл. 24 от ЗЕДЕУУ. Информационната система „Контрол“, използвана от НАП в процеса на ревизиите, е конструирана така, че няма как да бъдат изготвени, проверени и връчени документи, без те да са подписани с КЕП, като всеки служител, работещ в ИС „Контрол“, притежава собствен КЕП. Документите, в това число и РА, са подписани с квалифицирани електронни подписи на издателите му, валидни към датата на издаването на всеки от изброените документи. Този факт се потвърждава включително и от извършената от вещото лице справка в публичния електронен регистър на доставчика на удостоверителни услуги по чл. 28 от ЗЕДЕУУ. В този регистър, съобразно чл. 25, ал. 5 от ЗЕДЕУУ и задължението си по чл. 22, т. 4 от ЗЕДЕУУ, доставчикът на удостоверителни услуги публикува удостоверенията по чл. 24 от ЗЕДЕУУ. Публикуването е форма на самото издаване на удостоверение по чл. 24 от ЗЕДЕУУ – аргумент от чл. 25, ал. 5 от ЗЕДЕУУ.

Трябва да бъде отбелязано, че електронен документ по смисъла на чл. 3, ал. 1 от ЗЕДЕУУ е електронен документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент /ЕС/ № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО /ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г., като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ, съдържащ електронно изявление. Член 3, т. 35 от Регламент /ЕС/ №

910/2014 г. гласи, че електронен документ означава всяко съдържание, съхранявано в електронна форма, по-специално текстови или звуков, визуален или аудио-визуален запис.

В ДОПК не се съдържат препратки към ЗЕДЕУУ по отношение на издаваните по реда на този кодекс документи, но в §2 от ДР от ДОПК е посочено, че за неуредените в него случаи се прилагат разпоредбите на АПК и Гражданския процесуален кодекс (ГПК). В чл. 184 от ГПК е записано, че в кръга на писмените доказателства са и електронните документи, поради което трябва да се приеме, че оспореният РА отговаря на изискванията за форма на документа по ГПК.

В жалбата си до съда жалбоподателят се позовава многократно на решение от 20.10.2022 г. по дело С - 362/ 2021 г. на СЕС, съгласно което чл. 25, § 1 от Регламент /ЕС/ № 910/2014 допуска административен акт, издаден като електронен документ да бъде обявен за нищожен, когато е подписан с електронен подпис, който не отговаря на предвидените в Регламента изисквания, за да може да се счита за „квалифициран електронен подпис“ по смисъла на чл. 3, т. 12 от Регламента. Ответникът от своя страна, твърди, че Регламент /ЕС/ № 910/2014 се прилага от 01.07.2016 г., с изключение на част от разпоредбите в него, които императивно включва, сред които обаче не са приложимите в настоящия случай чл. 3 и чл. 26 и по Приложение I от Регламента.

От изложеното следва, че с оглед установяване основателността на жалбата по делото трябва да се установи коя е приложимата (от гледна точка на създаване на електронни документи) към момента на издаване на РА правна уредба.

Относно към отговора на този въпрос са нормите на Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги 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.). Регламентът отменя Директива 1999/93/ЕО и е обнародван в официален вестник на ЕС на дата 28 август 2014 г. (Обн. Л ОВ. бр.257 от 28 август 2014 г.) Съгласно член 52, т. 1 от Регламента, озаглавен „Влизане в сила“, настоящият регламент влиза в сила на двадесетия ден след публикуването му в Официален вестник на Европейския съюз, т. е. от 17 септември 2014 г.

Съгласно чл. 52, т. 2 регламентът се прилага от 1 юли 2016 г. с изключение на следното:

а) член 8, параграф 3, член 9, параграф 5, член 12, параграфи 2 — 9, член 17, параграф 8, член 19, параграф 4, член 20, параграф 4, член 21, параграф 4, член 22, параграф 5, член 23, параграф 3, член 24, параграф 5, член 27, параграфи 4 и 5, член 28, параграф 6, член 29, параграф 2, член 30, параграфи 3 и 4, член 31, параграф 3, член 32, параграф 3, член 33, параграф 2, член 34, параграф 2, член 37, параграфи 4 и 5, член 38, параграф 6, член 42, параграф 2, член 44, параграф 2, член 45, параграф 2 и членове 47 и 48 се прилагат, считано от 17 септември 2014 г.;

б) член 7, член 8, параграфи 1 и 2, членове 9 — 11 и член 12, параграф 1 се прилагат от датата на прилагане на актовете за изпълнение, посочени в член 8, параграф 3 и член 12, параграф 8;

в) член 6 се прилага, считано от три години от датата на прилагане на актовете за изпълнение, посочени в член 8, параграф 3 и член 12, параграф 8.

Анализът на посочените разпоредби налага извода, че при правоприлагането по настоящото дело значение има предходната правна уредба, т. е. Директива 1999 / 93 / ЕО. В чл. 50, § 1 на Регламент 910 / 2014 е посочено, че Директива 1999/93/ЕО се отменя, считано от 1 юли 2016 г. Разпоредбите от Регламент 910 / 2014, които са относими към настоящия случай, например чл. 3, влизат в сила от 1 юли 2016 г. Тоест юридическите факти, свързани с електронното подписване на актовете, издадени в хода на ревизионното производство на „Сайбър Моушън“ ЕООД, са били регулирани от ЗЕДЕП и Директива 1999/93/ЕО.

Доколкото по делото са издадени поредица от електронни документи, това предполага проследяването им. Както вече беше посочено, относима е правната уредба на ЗЕДЕП (заглавието изменено), като приложима е редакцията на ДВ – бр. 100 от 2010 г., която е била в сила до промените, осъществени с ДВ, бр. 101 от 2016 г. Съобразно хронологията на подписаните в хода на ревизионното производство документи, те са създадени в периода от 12.09.2014 г. до 24.04.2015 г.

Съгласно тълкуването на ВАС, обективизирано в Тълкувателно решение № 5 от 22.06.2015 г. по тълк. д. № 4 от 2014 г., ВАС, ОСС на Първа и Втора колегия, липсата на подпис на един от органите по приходите в съставения от тях ревизионен доклад не обосновава извод за нищожност на ревизионния акт, тъй като ревизионният доклад няма самостоятелно значение и неподписването му от всички извършили ревизията органи по приходите не опорочава РА до степен на нищожност поради липса на воля. По аргумент от противното, ако липсва единият от подписите върху РА, то последният е нищожен.

Във връзка с това трябва да се обсъди възражението в писмената защита на жалбоподателя, че видно от експертизата от дата 24.10.2023 г. на страница 12 (последен ред от таблицата) в извадката от системата ИС „Контрол“ на НАП се вижда, че РА е подписан с изтекъл електронен подпис, чиято валидност е била от 25.01.2014 г. до 25.01.2015 г., а самият документ е подписан според експертизата на дата 24.04.2015 г. Това, според аргументите в писмената защита, е самостоятелно основание за прогласяване на нищожност на РА. Съдът не приема тези аргументи. В тази част от заключението е допусната техническа грешка от вещото лице, доколкото само една страница преди това (с. 11 от заключението, лист 260 от делото) е посочено нещо съвсем различно. Приложени са изображения от проверка на електронен подпис. Видно от първата снимка, вляво от информацията за удостоверението на Е. Н. („Информационно обслужване“ АД), неговият електронен подпис е бил валиден в периода 25 юни 2014 г. до 25 юни 2015 г. (valid from valid to). Тоест подписването на Е. Н. върху РА от дата 24.04.2015 г. е в рамките на валидността на електронния му подпис.

На следващо място, както вече беше посочено, определението за електронен документ се съдържа в чл. 3, ал. 1 от ЗЕДЕУУ като съгласно ал. 2 на същата разпоредба писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ. Тази редакция на разпоредбата е в сила до 24.10.2017 г. Едва с обнародване на изменението на ЗЕДЕУУ в ДВ бр. 85 от 24.10.2017 г. за електронен се счита документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент /ЕС/ № 910/2014.

В допълнение трябва да се отбележи, че е налице константна съдебна практика на Върховния административен съд, съгласно която при наличие на удостоверения за квалифициран електронен подпис от доставчиците на удостоверителни услуги и подписани с валиден КЕП съгласно чл. 16, ал. 1, т. 1 от ЗЕДЕУУ, в приложимата му

към момента на издаване редакция документи, няма основание за обявяване нищожността на РА. От доказателствата по делото, включително приетата СТЕ се установява именно наличието на тези предпоставки. В Решение № 14765 от 29.11.2018 г. по адм. дело № 9539 / 2017 г. на ВАС, Първо отделение, е посочено, че: „Съгласно разпоредбата на чл. 13, ал. 1 ЗЕДЕП електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство. КЕП 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 ЗЕДЕП, 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.“ Ако документите са електронни, в сила е фикцията, че е спазена писмената форма. (чл. 3, ал. 2 ЗЕДЕП, в редакцията към датата на издаване на оспорения РА). Посоченото решение на ВАС е имало за предмет на съдебен контрол РА, издаден на 19.12.2016 г. (за сравнение оспореният в настоящото дело РА е издаден на 24.04.2015 г.)

Настоящият състав не приема и възражението в писмената защита на жалбоподателя за липса на т. нар. „времеви печат“. Съгласно практиката на ВАС (Решение № 6082 от 07.06.2023 г. по адм. д. № 8230 от 2021 г. на ВАС, Първо отделение), липсата на квалифициран времеви печат върху оспорените документи не е нормативно установено изискване към КЕП. От приетата по делото експертиза може да се направи извод, че не е установена последваща промяна в съдържанието на електронните документи след тяхното издаване. Именно в този смисъл е заключението на вещото лице инж. И. Д. (л. 260 от делото).

За пълнота на изложението съдът намира, че принципно изложеното в жалбата и в писмената защита на жалбоподателя отговаря на актуалната съдебна практика на СЕС. Жалбоподателят се позовава на дело С – 362, образувано пред СЕС по преюдициално запитване на Административен съд – Велико Търново. Делото е образувано по повод на жалба на българско търговско дружество. Действително в заключението по това дело е посочено, че член 25, § 1 от Регламент 910 / 2014 допуска издаден като е – документ административен акт, какъвто е и оспореният в настоящото производство РА, да бъде обявен от съда за нищожен, ако е подписан с е – подпис, който не отговаря на предвидените в Регламента изисквания за квалифициран електронен подпис. Внимателният прочит на разпоредбата на чл. 52, т. 1 от Регламент 910 / 2014 обаче води до извод, че тълкуваната съюзна норма (чл. 25, § 1 от Регламента) влиза в сила от 1 юли 2016 г. Тя не попада в изключенията, които влизат в сила по-рано. Във връзка с това съдът не намира причина и основание да пренесе това тълкуване на СЕС и върху разпоредбите на Директива 1999 / 93 / ЕО. Ако направеното тълкуване в дело С – 362 бъде пренесено автоматично и върху разпоредбите на Директива 1999 / 93 / ЕО, то това би нарушило принципа на правна сигурност.

По същия начин съдът не приема аргументите, изложени в писмената защита, че според решението на СЕС Регламент № 910 / 2014 трябва да се тълкува в смисъл, че ако в удостоверението, издадено от доставчика на удостоверителни услуги, е вписан електронен подпис, това не е достатъчно, за да се смята, че този подпис отговаря на предвидените в Регламента изисквания и да се счита за „квалифициран електронен

подпис“ по смисъла на член 3, точка 12 от посочения регламент. Посочено е в писмената защита, че националният съд е длъжен да провери дали са изпълнени всички предвидени в чл. 3, точка 12 кумулативни условия. Тук отново трябва да се посочи, че нито член 3, т. 12, нито член 26 от Регламент № 910 / 2014 попадат в изключенията на разпоредбите, които влизат в сила преди 1 юли 2016 г. Посоченото тълкуване на тези разпоредби от Регламента принципно би било приложимо, ако електронните документи в ревизионното производство на „Сайбър Моушън“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], бяха съставени и подписани след 1 юли 2016 г.

По отношение на възражението, че електронният подпис трябва да отговаря на изискванията на член 2, параграф 10 от Директива 1999 / 93 / ЕО и по-специално на подробните изисквания на квалифицирано удостоверяване по Приложение № 1, трябва да се посочи следното: в експертизата изрично е посочено, че за проверката вещото лице изрично посочва, че използва стандартна програма за проверка на електронен подпис от „Информационно обслужване“. Посочено е още, че „Инфонотари“ е вписан от Комисията за регулиране на съобщенията в националния доверителен списък доставчици на квалифицирани удостоверителни услуги.

При проверка на адрес: <https://www.infonotary.com/index.cgi?p=search-sign> се установява например, че на сериен номер на титуляря 10dd95c384e1162d кореспондира следната информация: Тип CP QSIGN C. PE; сериен номер 10DD95C384E1162D (1215292141440407085), валиден до: 14.01.2015 15:32:09; статус: Изтекъл. В сертификационната верига на електронния подпис има налични данни за удостоверението на доставчика.

Относно възражението в писмената защита на жалбоподателя, че подписът не е свързан по уникален начин с изписания титуляр и в него липсва ЕИК и ЕГН, трябва да се съобразят мотивите на ВАС в Решение № 6082 от 07.06.2023 г. по адм. д. № 8230 по описа за 2021 г. на ВАС, Първо отделение. В този съдебен акт са отхвърлени идентични възражения, като е посочено, че включването на ЕГН в електронен подпис не е нормативно регламентирано, както и, че връзката между титуляря на подписа и административната структура може да е оформена като ТД на НАП (в конкретния случай ТД на НАП Veliko Tarnovo). Обстоятелството, че ТД на НАП – С. не е юридическо лице в случая не означава, че такава държавна институция не съществува, каквито твърдения се излагат в писмената защита. Съгласно чл. 40 от Устройствения правилник на НАП, Агенцията включва 6 териториални дирекции със седалища и териториален обхват съгласно Приложение № 2. Териториалните дирекции са третостепенен разпоредител с бюджетни кредити към министъра на финансите. Под номер 1 (в т. II) в Приложение № 2 е посочена Териториална дирекция – С. със седалище [населено място], териториален обхват и обхват на дейност [населено място], офис С. – област, офис П., офис К. и офис Б..

В заключение, съдът намира, че възраженията на жалбоподателя, почиват изцяло на предположението за възможна манипулация в оригиналните документи, без такава да е реално доказана по делото, както и погрешно изведената невъзможност за установяване на свързаността с титуляря на електронния подпис.

По изложените съображения жалбата е неоснователна и недоказана и следва да бъде отхвърлена.

С оглед изхода на делото и своевременно направено искане за разноси, съдът на основание чл. 161, ал. 1, изр. трето от ДОПК, следва да присъди такива на ответника в претендирания размер от 8 068 лв. на основание чл. 8 ал. 1 от Наредба № 1 от

9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.
Така мотивиран, АССГ, Първо отделение, 45 - ти състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалба на „Сайбър Моушън“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], представлявано от управителя Б. Н. А. срещу Ревизионен акт № Р – 22221014000757 – 091 – 001 от 24.04.2015 г., издаден от органите по приходите на НАП, който е потвърден от директора на дирекция „ОДОП“ с Решение № 1241 от 11.08.2015 г.

ОСЪЖДА „Сайбър Моушън“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], представлявано от управителя Б. Н. А. да заплати на НАП – Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С. сума в размер на 8 068 (осем хиляди шестдесет и осем) лв., представляваща юрисконсултско възнаграждение.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд на Република България в 14 - дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: