

РЕШЕНИЕ

№ 4920

гр. София, 19.07.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 67 състав,
в публично заседание на 20.06.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Лилия Йорданова

при участието на секретаря Мая Георгиева и при участието на прокурора Тони Петрова, като разгледа дело номер **6928** по описа за **2022** 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 Д. И. Н. с ЕГН [ЕГН], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 1, ап. 2, срещу Ревизионен акт №Р-22220420004772-091-001 от 29.03.2022г., издаден от органи по приходите от ТД на НАП С., потвърден с Решение № 953/16.06.2022г. на зам.директора на Дирекция „ОДОП“ – С..

Жалбоподателят в жалбата си, в съдебно заседание и в представени писмени бележки по делото, чрез процесуалния си представител, излага подробни съображения за незаконосъобразност на ревизионния акт и сочи, че така установените задължения с него са определени при неправилно прилагане на материалния закон и при съществени нарушения на процесуалните правила. Счита, че погрешно в ревизионния акт е прието, че има качеството „търговец“, тъй като не е извършвал търговия, продавал е стоки, които не са били негова собственост, а собственост на лицето А. Г. О., за което бил надлежно упълномощен. Поддържа, че констатациите на органите по приходите и определените задължения по ЗДДФЛ по реда на чл. 122, ал. 1 от ДОПК са неправилни, неподкрепени с годни доказателства. Алтернативно твърди нищожност на ревизионния акт, поради издаването му от лице без материална компетентност, в резултат на ненадлежно възложена ревизия, при липса на валидно подписана и връчена първоначална ЗВР, както и поради неспазване на изискванията

за форма – липса на валидни подписи в ЗВР и ЗИЗВР. По тези съображения се иска РА да бъде отменен.

В с.з. жалбоподателят се представлява от адв.Х., която поддържа жалбата и моли тя да бъде уважена по съображенията, изложени в нея и с допълнителни аргументи, развити в хода на устните състезания. Претендира присъждане на направените по делото разноски, съгласно представен списък.

Ответникът – зам.Директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, представляван от юрк. М., която изразява становище за неоснователност и недоказаност на жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомереност на адвокатския хонорар.

СГП изразява становище за основателност на жалбата.

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

Ревизионният акт е обжалван в рамките на предвидения за това срок, пред горестоящия в йерархията на приходната администрация орган, който с решението си го е потвърдил изцяло в обжалваната част. Така постановеният от директора на Дирекция "ОДОП" – С. резултат и подаването на жалбата в рамките на предвидения за това преклузивен срок, налагат извод за нейната процесуална ДОПУСТИМОСТ.

Ревизионното производство е започнало със заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22220420004772-020-001/07.08.2020г., издадена от М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., по силата на заповед № РД-01-128/18.02.2020г. на директора на ТД на НАП С., връчена по електронен път на дата 10.09.2020г., на деклариран от лицето електронен адрес [\[електронна поща\]](#). Срокът за приключване на ревизията е удължен със Заповед за изменение на ЗВР №Р0222204200004772-020-002/07.12.2020г. Цитираните заповеди са издадени от М. А. К.. Ревизията обхваща задълженията за годишен и авансов данък по ЗДДФЛ на ЕТ и данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 от ЗДДФЛ за периодите от 01.01.2015г. до 31.12.2019г. на Д. И. Н..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220420004772-092-001/29.04.2021г., връчен електронно на 29.04.2021г. В срока и на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК от ревизираното лице е подадено възражение срещу констатациите в РД, което органът по приходите приел за неоснователно.

Ревизията приключва с издаване на Ревизионен акт РА№Р-22220420004772-091-001/29.03.2022г., издаден от М. А. К. – орган, възложил ревизията, и М. В. И., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 29.03.2022г. Съгласно разпоредителната част на РА /таблица 3/, на Д. Н. са установени задължения общо в размер 68579,74лв, в т.ч. главница в размер 55163,33лв. и лихви за просрочие в размер

13416,41лв.

Така издаденият ревизионен акт е обжалван от ревизираното лице на основание и в срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК пред горестоящия в йерархията административен орган - директорът на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП, който в срока по чл. 155, ал. 1 ДОПК е постановил Решение № 953/16.06.2023г., с което е потвърден изцяло РА за установените резултати за годишен и авансов данък по ЗДДФЛ на ЕТ за периодите от 01.01.2016г. до 31.12.2019г., ведно със съответните лихви, като в частта на формиране на данъчната основа за установяване на задължения по чл.17 от ЗДДФЛ, органът не е констатирал превишение на разходите над доходите на задълженото лице, съответно не е направена корекция на внесения от работодателя данък върху дохода и не са установени допълнителни задължения по чл.17 от ЗДДФЛ, с оглед на което производството в тази му част е прекратено поради липса на интерес от обжалване.

Ревизионният акт, потвърден с решението на директора на дирекция "ОДОП" – С., е обжалван пред Административен съд - [населено място], на основание и в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК.

В хода на ревизията са предприети редица процесуални действия, подробно описани в констативната част на РД, който по силата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК, са неразделна част от издадения РА.

Установено е, че ревизираното лице Д. И. Н. е местно лице по смисъла на чл. 6 от ЗДДФЛ и като такава, следва да се облага за доходите си получени, както в страната така и от чужбина. За периода от 01.01.2015г. до 31.12.2019г. е работил по трудови правоотношения в „БУРГАС СЪРВИЗ” ЕООД, ЕИК[ЕИК] на длъжност „специалист с контролни функции въвеждане на данни“.

През ревизирания период Н. е получавал пощенски парични преводи и наложени платежи от страна на „Еконт Експрес“ ООД във връзка с изпратени от него стоки – кожени облекла. Пратките са изпращани до различни физически лица на територията на страната чрез куриерското дружество „Еконт Експрес“ ООД, като Н. е получил доходи от източник в страната в общ размер на 19 340,00 лв. - суми от наложени платежи и пощенски парични преводи в сочения размер, изплатени от „Еконт Експрес“ ООД и през 2019г. сума в общ размер на 2 260,00 лв., представляваща доходи от изплатени наложени платежи и пощенски парични преводи от „СПИДИ” ЕАД. Във връзка с многократно извършваната дейност, свързана със търговия на дребно със стоки, доставяни до крайни клиенти чрез куриер, ревизорите са заключили, че се касае за редовно и по занятие извършване на стопанска дейност търговия на дребно със стоки, доставяни до крайни клиенти чрез куриер. Органите по приходите са установили, че получените от А. Г. О. /лице, сочено като получател на сумите по наложените платежи/ суми от „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД са на обща стойност 346 155,48 лв., но при извършен преглед на снимките на документи, показващи изплащането в брой на наложен платеж е констатирано, че положеният подпис не е идентичен с подписа на това лице.

На жалбоподателя са изпратени искания за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ с изх. № Р-22220420004772-040-001/02.10.2020г. и /ИПДПОЗЛ/ с изх. №Р-22220420004772-040-002/19.01.2021г. В отговор на по електронен път са представени част от изисканите документи. В писмено изложение /л.252- л.253 от делото/ жалбоподателят твърди, че е изпращал пратки и получавал суми от името на А. О., които суми е предавал лично или на трети лица, без съставяне на каквито и да е документи. Като доказателство сочи нотариално завереното пълномощно от 03.09.2018 г. /л.254/ Твърди още, че А. Г. О. е извършил злоупотреба с личните му данни.

С цел установяването на факти и обстоятелства от значение за определяне на данъчните задължения на проверяваното лице са връчени Уведомление по чл.17 ал.1 от ДОПК с изх.№ Р-22220420004772-139-001/19.01.2021г. и Уведомление по чл.124 ал.1 от ДОПК с изх.№ Р-22220420004772-113-001/19.01.2021г.

На основание чл. 45 от ДОПК, в хода на ревизията са извършени насрещни проверки на „АЙ СТОК” ЕООД, ЕИК[ЕИК], „АРТСИС” ЕООД, ЕИК[ЕИК], „РЕНКИЛ БГ” ЕООД, ЕИК[ЕИК] и „РИОМ ДИВА” ЕООД, ЕИК[ЕИК] –доставчици на жалбоподателя, завършили с ПИНП. При направена от ревизиращите служебна проверка в базата данни на НАП е установено, че дружествата са deregистрирани на основание чл. 176 от ЗДДС – във връзка с данъчни нарушения и предотвратяване на данъчни измами. Установено е, че дружествата нямат стационарни обекти, нямат обороти за периода на издаване на фактурите, не са подавали уведомления по чл. 62 от Кодекса на труда /КТ/ за лица, наети на трудов договор. С оглед изложеното Ревизиращите са направили извод за недоказаност на твърденията на жалбоподателя за закупени стоки от горепосочените доставчици.

На основание чл. 57 от ДОПК, са изискани писмени обяснения и документи от трети лица - всички търговски банки и клонове регистрирани на територията на страната и доставчици на платежни услуги.

С писмо изх. №12752/08.11.2019г. е предоставена информация от „ЕКОНТ ЕКСПРЕС” ООД, изготвена в табличен вид, съдържаща данни за изпратени и получени пратки и парични преводи, както и информация за нотариално завереното пълномощно от 03.09.2018 г., с което А. Г. О. е упълномощил Д. И. Н., да го представлява пред всички клонове на БАНКА ДСК ЕАД на територията на страната, като се разпорежда неограничено с откритите на негово име банкови сметки, да открива такива, да се разпорежда неограничено с внесените на депозит суми, да извършва всякакви правни и фактически действия, неупоменати изрично, да го представлява пред всички куриерски фирми на територията на Р България и чужбина включително Еконт и С., като получава и изпраща от негово име пратки и парични преводи във валута и лева. Пълномощното не е ограничено със срок.

Органите по приходите са установили, че получените от А. Г. О. суми от „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ООД са на обща стойност 346 155,48 лв., но при извършен преглед на снимките на документи, показващи изплащането в брой на наложен платеж е констатирано, че същите са с име на получил сумата: А. Г. О., но положеният подпис

не е идентичен с подписа на това лице.

При извършена проверка в електронния регистър на НАП е установено, че за ревизираните периоди задълженото лице не е подавало ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ и за същото не са подавани справки за изплатени суми от трети лица по чл. 73 от ЗДДФЛ. В резултат на извършени насрещни проверки на трети лица, получатели на стоки, съгласно представена от „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ЕООД справка за изплатени пратки за посочения период, органите по приходите установили, че телефонният номер, чрез който са направени поръчките не е на името на А. Г. О.. Телефонният номер за контакт, посочен във Фейсбук профил – „Бутик Аврора“, е посочен и върху пратки, по които изпращач е В. С. П.- свързано лице с жалбоподателя, с когото има две деца под 18 годишна възраст.

В хода на производството с Протокол №Р-22220420004772-П.-001/19.01.2021г. и Протокол КД-73 №Р-22220420004772-П.-002 /19.01.2021г. са приобщени документи и доказателства събрани от органите по приходите в хода на извършени на лицето проверки, приключили с Протокол №П-22220420037377-141-001/30.03.2020г. и Протокол №П-22220420128965-073-001/06.08.2020г.

С Протокол №Р-22220420004772-П.-003/19.01.2021г. и Протокол №Р-22220420004772-П.-004/19.01.2021г. са приобщени доказателства, събрани при насрещните проверки на А. Г. О., в качеството му на упълномощител на ревизирания субект. В писмено обяснение същият е посочил, че през 2018 г. – 2019 г. е работил при С. А. като пастир. Декларирал е, че дъщерята на С. А. /В. С. П./ го е завела в [населено място] при нотариус и там е подписал някакъв документ с обяснението, че ще продават стоки. Посочил е, че след това са го завели в БАНКА ДСК, където също е подписал документи. Заявил е, че не познава Д. И. Н., не е извършвал търговия със стоки, не е получавал пари от куриерски дружества, не ползва мобилен номер [ЕГН], не е подписвал документи за получени пари от куриери и не е бил в [населено място] през 2018г., 2019г. и 2020г.

Проверяващите са констатирани несъответствия в представените от жалбоподателя писмени обяснения, в противовес с изложеното от А. Г. О.. След извършена служебна проверка в информационната база данни на НАП, ревизиращият екип установил, че А. Г. О. е осигуряван като лице, получаващо целеви помощи за отопление по реда на Закона за социалното подпомагане.

В хода на извършената проверка на жалбоподателя са изплатени искания и до трети лица. В отговор на запитване до клиенти, получатели на пратки, е предоставена информация за направени поръчки през фейсбук профил или инстаграм– „Бутик Аврора“, с телефон за контакт [ЕГН]. От представена информация от мобилни оператори, органите по приходите са установили, че телефонният номер, чрез който са направени поръчките не е на името на А. Г. О.. Същият номер е посочен за контакт във Фейсбук профил – „Бутик Аврора“ и върху пратки, по които изпращач е В. С. П., свързано лице с жалбоподателя. В полза на последната са събрани суми от наложени платежи и пощенски парични преводи чрез куриерски дружества през периода

2015г.-2019г. в общ размер 97 934,66 лв.

Предвид изложеното органът по приходите е счел, че Д. И. Н. е извършвал дейност в качеството си на търговец по смисъла на чл. 1 ал.1 т.1 от ТЗ, тъй като е извършвал по занятие сделки с цел реализиране на доходи и те не се отъждествяват на инцидентни сделки. Същите имат характер на дейност, осъществявана редовно и по занятие, поради което ревизираното лице действа като търговец, извършващ дейност, свързана с продажба на стоки и за която е следвало да води съответна счетоводна отчетност като лице, осъществяващо стопанска дейност. Същият е действал като търговец, поради което е данъчно задължен за целите на ЗДДФЛ и получените от него доходи подлежат на облагане като търговски сделки по реда на чл. 28 ал.1 от ЗДДФЛ. Посочено е, че съгласно чл. 26 ал.7 от ЗДДФЛ, ФЛ извършващи дейност като еднолични търговци, независимо дали са регистрирани по ТЗ, формират данъчна основа за доходите по реда на ЗДДФЛ, по който тя се определя за регистрираните търговци. Ревизиращият екип определя данъчна основа върху доходите след приспадане на разходите, свързани с електронната търговия дължим на основание чл. 48 ал.2 от ЗДДФЛ и предлага за определяне дължим размер на данъка за периода 01.01.2015г. – 31.12.2019г. общо в размер на 55 163,33 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 13 416,41 лв. РА е потвърден изцяло с Решение № 953 от 16.06.2022г. на Е. С. П.– зам.директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП, съгласно Заповед №3ЦУ-1891/21.05.2021г. и Заповед №6792/15.06.2022г. на изпълнителния директор на НАП /л 19-20/.

В хода на съдебното дирене са приети и приложени административната преписка, представена от административния орган с писмените доказателства. С молба, депозирана до съда на дата 28.03.2023г. на основание чл.192. ал.1 от ГПК оспорващата страна е отправила искане до съда да се задължи „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ЕООД, [населено място], Централен офис, в качеството си на трето неучастващо в спора лице, да представи по делото в оригинал всички първични счетоводни документи на хартиен носител заверени копия на товарителници за изпратени куриерски пратки с подател Д. И. Н. и на разходни касови ордери и/или разписки за пощенски парични преводи, с които са изплатени суми по наложени платежи и/или парични преводи на Д. И. Н. във връзка с куриерски пратки за периода 01.01.2015г. – 31.12.2019г. На същото правно основание и от същото лице / „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ЕООД/ да бъдат изискани и представени по делото в оригинал всички първични счетоводни документи на хартиен носител заверени копия на товарителници за изпратени куриерски пратки с подател А. Г. О. и на разходни касови ордери и/или разписки за пощенски парични преводи, с които са изплатени суми по наложени платежи и/или парични преводи на А. Г. О. във връзка с куриерски пратки за периода 03.09.2018г. (от датата на предоставяне на нотариално заверено пълномощно на Д. И. Н.) - 31.12.2019г.

Във връзка с гореизложеното с писмо УН:3346/29.03.2023г. ведно с приложена молба към него /молба по чл.192, ал.1 ГПК/ съдът е уведомил „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ЕООД, [населено място], [улица], че съгласно протоколно определение от 28.03.2023г. по адм. дело № 6928/2022г. по описа на АССГ,

следва да представи посочените в приложената молба документи. В отговор на което, с писмо с изх. № 3628 от 24.04.2023г. е предоставена информация от „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ЕООД, гр. Р., [улица], че след извършено щателно претърсване на архивните фондове на Еконт Експрес ООД, исканите документи не са открити, тъй като към настоящия момент същите са унищожени.

Във връзка с извършено от жалбоподателя оспорване истинността на електронни документи, издадени чрез ИС „Контрол“, подписани с електронни подписи, относно автентичността на електронните подписи на ЗВР и ЗИЗВР за съответствието им с Регламент 910/2004 на ЕС, с протоколно определение на съда от 17.01.2023г. е открито съответното производство, като по искане на страните, с цел изясняване на така възникналия въпрос е назначена експертиза, която да отговори на поставените въпроси със следните задачи: 1. Да установи електронните документи - ЗВР и ЗИЗВР подписани ли са с квалифицирани електронни подписи по смисъла на чл. 3, т. 12 от Регламент № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 година?; 2. Притежават ли валидни квалифицирани електронни подписи към датата на подписване на оспорените документи следните лица: 1. органът, възложил ревизията; 2. ръководителят на ревизията и 3. на члена на ревизиращия екип?; 3. Налице ли е еднозначно определяне на физическите лица подписващи оспорените документи и сочени като техни автори? В смисъл налице ли е точно изписване на имената на физическото лице, ЕГН фигурира ли или друг идентификатор, издаден от държавен орган, който еднозначно да определя лицето притежател на квалифицирания електронен подпис?; 4. Налице ли е информация за статуса на сертификата на титуляра към момента на подписване с квалифициран електронен подпис на оспорените документи, от което да се установява дата и час на подписване на документите, тоест налице ли е валидиране на подписите в съответствие с изискванията на: чл. 32, § 1, б. „а“ вр. с б. „б“, „д“, „е“, „з“ и „и“ от Приложение I „Изисквания към квалифицираните удостоверения за електронни подписи“ към Регламент № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 година, чл. 32, § 1, б. „г“ и чл. 32, § 1, б. „з“, вр. с чл. 26, б. „г“ от Регламента?; 5. Какви данни и методи за идентификация, признати на национално ниво са използвани при издаването на електронните подписи на оспорените документи на посочените лица в т. 2 от молба от 13.02.2023г., подадена от оспорващата страна?; 6. Как са заявените исканията от служителите в НАП пред Доставчика на удостоверителните услуги за създаване на електронни подписи, исканията за получаването на електронните подписи и техните П. кодове от титуляра им?; 7. Спазени ли са изискванията относно съдържанието на електронните сертификати /подписи/ и в частност тяхната пълнота от което да се удостоверява уникалната идентичност на лицето, което подписва документа? 8. Всеки един от получателите КЕП /1. органът, възложил ревизията; 2. Ръководителят на ревизията и 3. Члена на ревизиращия екип/ разполагали ли са с едноличен контрол над подписа за целия период на тяхната валидност? 9. Датата и часа на полагане на електронните подписи върху оспорените документи имат ли квалифициран електронен времеви печат

съгласно изискванията на чл.32, ал.1, б. „г“ и б. „з“ вр. чл.26, буква „в“ от регламент №910/2014 и представляват ли същите квалифициран електронен подпис? С определение на съда от 21.03.2023г. съдът е назначил вещо лице като е допуснал допълнителни въпроси към допусната в о.с.з Съдебно – компютърна експертиза и по-конкретно :“Отговарят ли електронните подписи на органите по приходите, подписали ЗВР, ЗИЗВР и РА на определението по чл.3, т.12 от Регламент № 910/2014, което поставя три кумулативни изисквания, за да може един електронен подпис да се счита за „квалифициран електронен подпис“, първо електронния подпис следва да е „усъвършенстван електронен подпис“, който съгласно чл.3, т.11 от регламента трябва да отговаря на изискванията, посочени в чл.26 от същия. Второ, подписът следва да е създаден от „устройство за създаване на квалифициран електронен подпис“, което съгласно чл.3, т.23 от регламента 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 чл.3, т.15 от Регламент № 910/2014, както и дали е издадено удостоверение за КЕП от доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги, което отговаря на изискванията, предвидени в приложение I към този регламент“, в рамките на определения първоначален депозит. В резултат на проверките и анализа на документите, приложени към делото като доказателствен материал вещото лице е дало следното заключение: По първата задача: Да се установи електронните документи - ЗВР и ЗИЗВР подписани ли са с квалифицирани електронни подписи по смисъла на чл. 3, т. 12 от Регламент № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 година? е дадено заключение, че чл.3, ал.12 поставя следното изискване към квалифицираният електронен подпис: „„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;“. Видно от направената проверка на ревизионният доклад и ревизионният акт, приложени като електронни документи по делото, са подписани с електронен подпис, за които са били издадени квалифицирани удостоверения, но относно устройството за създаване на квалифициран електронен подпис, под чийто термин се включва сбора от всички софтуери и хардуери участващи в подписването на електронният документ, в чл. 30, ал. 1 от Регламент 910 / 2014 е посочено изискване за сертификация на посоченото устройство, както следва: „ Съответствието на устройствата за създаване на квалифициран електронен подпис с изискванията, предвидени в приложение II, се сертифицира от съответните публичноправни или частни организации, определени от държавите членки.“. От документите по делото е видно, че подписването на ЗВР и ЗИЗВР е с квалифицирано удостоверение издадено от Борика АД, но става в ИС „Контрол“ на НАП и чрез нейните софтуерни функции, а до този момент не е известно ИС „Контрол“ да е сертифицирана за квалифицирано подписване. По втори въпрос : Притежават ли валидни квалифицирани електронни подписи към датата на подписване на оспорените документи следните лица: 1. органът, възложил ревизията; 2. ръководителят на ревизията и 3. на члена на ревизиращия екип?, експертът е изложил, че от

проверката в интернет страниците на доставчиците на електронните подписи в двата електронни документа, на всички подписали са издадени квалифицирани електронни сертификати (удостоверения) с валидност в процесните периоди. На въпрос 3 Налице ли е еднозначно определяне на физическите лица подписващи оспорените документи и сочени като техни автори? В смисъл налице ли е точно изписване на имената на физическото лице, ЕГН фигурира ли или друг идентификатор, издаден от държавен орган, който еднозначно да определя лицето притежател на квалифицирания електронен подпис?, ВЛ дава следния отговор: „В електронните подписи и в двата документа, авторите са посочени с изписани имена на латиница, без да е посочено ЕГН. Посочено е, че подписите са издадени на юридическо лице National Revenue Agency, 2.5.4.97=NTRBG-131063188 , като за автора е посочен неизвестен за мен идентификатор. Не ми е известно кой държавен орган е издател на идентификатора на автора.“ По поставения четвърти въпрос: Налице ли е информация за статуса на сертификата на титуляра към момента на подписване с квалифициран електронен подпис на оспорените документи, от което да се установява дата и час на подписване на документите, тоест налице ли е валидиране на подписите в съответствие с изискванията на: чл. 32, § 1, б. „а“ вр. с б. „б“, „д“, „е“, „з“ и „и“ от Приложение I „Изисквания към квалифицираните удостоверения за електронни подписи“ към Регламент № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 година, чл. 32, § 1, б. „г“ и чл. 32, § 1, б. „з“, вр. с чл. 26, б. „г“ от Регламента? В СТЕ е прието, че при подписване на документите, квалифицираното удостоверение на подписите са били издадени от доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги и са били валидни към момента на подписването и целостта на подписаните данни не е застрашена. Н РД не е била налична информация за статуса, както е видно в текстовете и снимките на стр.6 и стр.8 от експертизата. Датата и часа на подписване при РД са взети от компютъра на който са подписани и по този начин не може да се удостовери реалното време на подписване. Датата и часа на подписване на РА са взети от независим източник, както и допълнително са поставени електронни печати за точно време. Във връзка с чл. 32, § 1, б. „е“ ВЛ не може да даде отговор дали електроните подписи са създадени е устройство за квалифициран електронен подпис, тъй като не е известно дали ИС „Контрол“, в която се подписват документите е сертифицирана за квалифицирано подписване на документи. Отговора в пълнота на зададеният въпрос изисква специализирано изследване на всички устройства и софтуери, свързани с електронните документи и тяхното подписване. По въпрос 5 Какви данни и методи за идентификация, признати на национално ниво са използвани при издаването на електронните подписи на оспорените документи на посочените лица в процесната молба е даден отговор, че на вещото лице не му е известно, тъй като същите са от компетентността на издателите на електронните подписи, които в случая са информационно обслужване АД и Борика АД. На Въпрос 6. Как са заявените исканията от служителите в НАП пред Доставчика на удостоверителните услуги за създаване на електронни подписи, исканията за получаването на електронните подписи и техните П. кодове от титуляра им?; ВЛ не е дало отговор, тъй като е счело че тези въпроси са от

компетентността на издателите на електронните подписи, които в случаите са Борика АД и Информационно обслужване АД. По поставена задача 7 Спазени ли са изискванията относно съдържанието на електронните сертификати /подписи/ и в частност тяхната пълнота от което да се удостоверява уникалната идентичност на лицето, което подписва документа? ВЛ е стигнало до извода, че за да може да отговори на въпроса, първо трябва да се даде определение на „се удостоверява уникалната идентичност на лицето“ и в последствие да се направи специализирано изследване за това. На задача 8 Всеки един от получилите на квалифициран електронен подпис (1. органът, възложил ревизията; 2. ръководителят на ревизията и 3. на члена на ревизиращия екип) разполагал ли е с едноличен контрол над подписа за целия период на тяхната валидност?, също не е даден отговор, защото според ВЛ този въпрос е от компетентността на Национална агенция по приходите, тъй като подписите са издадени на юридическо лице. По поставена задача 9 Датата и часа на полагане на електронните подписи върху оспорените документи имат ли квалифициран електронен времеви печат съгласно изискванията на чл. 32, ал. 1, б. „г“ и б. „з“, вр. с чл. 26, буква „в“ от Регламент № 910/2014 и представляват ли същите квалифициран електронен подпис?, експертът е дал заключение, че Датата и часа на подписване при РД са взети от компютъра, на който са подписани и по този начин не може да се удостовери реалното време на подписване. Те не притежават електронен времеви печат. Датата и часа на подписване на РА са взети от независим източник, както и допълнително са поставени електронни печати за точно време .

С протоколно определение от о.с.з., проведено на 09.05.2023г. съдът е приел, че изготвеното експертно заключение не е в цялост и е предоставил допълнителен срок да допълни изготвеното заключение и на вещото лице са предоставени намиращи се по делото ел. дискове и е задължил жалбоподателя да представи исканата от страна на вещото лице информация – свалени от системата на НАП файлове, съдържащи ЗВР и ЗИЗВР и е задължил ответника да представи на вещото лице на електронен носител електронните оригинали на ЗВР и ЗИЗВР. Съгласно изготвеното в цялост експертно становище от 15.06.2023г. На първия поставен въпрос е дадено заключение, че чл.3, ал.12 от регламент №910/2014г. на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 година поставя следното изискване към квалифицирания електронен подпис: „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“. Видно от направената проверка на ревизионния доклад и ревизионния акт, приложени като електронни документи по делото, са подписани с електронен подпис, за които са били издадени квалифицирани удостоверения, но относно устройството за създаване на квалифициран електронен подпис, под чийто термин се включва сбора от всички софтуери и хардуери, участващи в подписването на електронния документ, в чл-30, ал.1 от регламент 910/2014 е посочено изискване за сертификация на посоченото устройство, както следва:

„Съответствието на устройствата за създаване на квалифициран електронен подпис с изискванията, предвидени в приложение II, се сертифицира от съответните публичноправни или частни организации, определени от държавите членки“. От документите по делото е видно, че подписването на ЗВР и ЗИЗВР е с квалифицирано удостоверение, издадено от Борика АД, но става в ИС Контрол на НАП и чрез нейните софтуерни функции, а до този момент не е известно ИС Контрол да е сертифицирана за квалифицирано подписване. На втория поставен въпрос е дадено заключение, че видимо от проверката в интернет страниците на доставчиците на електронните подписи в двата електронни документа, на всички подписали са издадени квалифицирани електронни сертификати /удостоверения/ с валидност в процесните периоди. На третия поставен въпрос е дадено заключение, че в електронните подписи и в двата документа, авторите са посочени с изписани имена на латиница, без да е посочено ЕГН. Посочено е, че подписите са издадени на юридическо лице National Revenue Agency 2.5.4.97=NTRBG-131063188, като за автора е посочен неизвестен за вещото лице идентификатор. Не му е известно кой държавен орган е издател на идентификатора на автора. На четвъртия въпрос е дадено заключение, че при подписване на документите, квалифицираното удостоверение на подписите са били издадени от доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги и са били валидни към момента на подписването и целостта на подписаните данни не е застрашена. Датата и часа на подписване при ЗВР и ЗИЗВР са взети от компютъра, на който са подписани и по този начин не може да се удостовери реалното време на подписване. Във връзка с чл.32, §1, б. „е“ вещото лице не може да отговори дали електронните подписи са издадени с устройство за квалифициран електронен подпис, тъй като не е известно дали ИС „Контрол“ в която се подписват документите, е сертифицирана за квалифицирано подписване на документи. Отговорът в пълнота на зададения въпрос изисква според вещото лице специализирано изследване на всички устройства и софтуери, свързани с електронните документи и тяхното подписване. На петия поставен въпрос е дадено заключение, че не му е известно какви данни и методи за идентификация, признати на национално ниво са използвани при издаването на електронните подписи на оспорените документи на посочените лица, тъй като тези въпроси са от компетентността на издателите на електронните подписи, които в настоящия случай са Борика АД и Информационно обслужване АД. На въпрос шест е дадено заключение, че не му е известно как са заявените искания от служителите в НАП пред Доставчика на удостоверителните услуги за създаване на електронни подписи, исканията за получаване на електронните подписи и техните П. кодове от титуляра им, тъй като този въпрос е от компетентността на дружествата за удостоверителни услуги, получили заявленията, а именно Борика АД и Информационно обслужване АД. На въпрос №7 спазени ли са изискванията относно съдържанието на електронните сертификати /подписи/ и в частност тяхната пълнота, от което да се удостоверява уникалната идентичност на лицето, което подписва документа е дадено заключение, че за да се отговори на въпроса е необходимо да се даде определение на „се удостоверява уникалната идентичност на лицето“ и в следствие да се

направи специализирано изследване за това. На осмия въпрос дали всеки от получените КЕП лица /орган, възложил ревизията, ръководител на ревизията и член на ревизиращ екип/ е разполагал с едноличен контрол на подписа за целия период на тяхната валидност е дадено заключение, че не може да се отговори на въпроса, тъй като е от компетентността на НАП, тъй като подписите са издадени на юридическо лице. На последния поставен въпрос №9 е дадено заключение, че датата и часа на подписване при ЗВР и ЗИЗВР са взети от компютъра, на който са подписани и по този начин не може да се удостовери реалното време на подписване. Те не притежават електронен времеви печат.

С оглед оспорване установяване на спорните обстоятелства по делото, е изслушана СТЕ. Заключениеето на ВЛ е прието по делото като неоспорено от страните, като съдът го кредитира въз основа на приобщения доказателствен материал.

При така установеното от фактическа страна, като взе предвид констатациите в обжалвания ревизионен акт, становищата на страните и представените по делото доказателства, прави следните изводи:

Заключението на назначената експертиза /л.431-л.433/ и /л.448-449/, относно електронните подписи в ЗВР и ЗИЗВР, след извършени уточнения в ОСЗ, са че електронните документи, не са подписани с квалифицирани електронни подписи по смисъла на Регламент № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 година. Конкретните констатации са изложени в отговора по задача 1. ВЛ е извършило проверка на ревизионния доклад, ревизионния акт, ЗВР и ЗИЗВР, приложени като електронни документи по делото, видно от която последните са подписани с електронен подпис, за които са били издадени квалифицирани удостоверения, но относно устройството за създаване на квалифициран електронен подпис, под чийто термин се включва сбора от всички софтуери и хардуери участващи в подписването на електронният документ, аргументира се с чл. 30, ал. 1 от Регламент 910 / 2014 в който е посочено изискване за сертификация на посоченото устройство, както следва: „Съответствието на устройствата за създаване на квалифициран електронен подпис с изискванията, предвидени в приложение II, се сертифицира от съответните публичноправни или частни организации, определени от държавите членки.“ От документите по делото е видно, че подписването на ЗВР и ЗИЗВР е с квалифицирано удостоверение издадено от Борика АД, но става в ИС „Контрол“ на НАП и чрез нейните софтуерни функции, а до този момент не е известно ИС „Контрол“ да е сертифицирана за квалифицирано подписване.

С Решение от 20.10.2022 г. по дело С-362/2021 г., СЕС се е произнесъл по отправено преюдициално запитване по адм. дело № 382 / 2018 г. по описа на АСВТ, като е посочил 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 член 3, точка 12 от Регламента; чл. 3, т. 12 от Регламент № 910/2014 трябва да се тълкува в смисъл, че при липса на „квалифицирано удостоверение за електронен подпис“ по смисъла на чл. 3, т. 15 от този регламент, е налице достатъчно основание, за да се приеме, че електронният подпис не представлява „квалифициран електронен подпис“, като в това отношение е ирелевантно евентуалното му обозначаване като „професионален електронен подпис“; 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 за да се счита за „квалифициран електронен подпис“ по смисъла на чл. 3, т. 12 от посочения регламент; чл. 3, т. 12 от Регламента и приложение I към него трябва да се тълкуват в смисъл, че при проверката на съответствието на квалифициран електронен подпис с изискванията на това приложение, обстоятелството, че имената на титуляря на електронния подпис, които той обичайно изписва на кирилица, са транслитерирани на латиница, не е пречка електронният подпис на титуляря да се счита за „квалифициран електронен подпис“ по смисъла на този член 3, точка 12, стига този електронен подпис да е свързан по уникален начин с титуляря на подписа и да може да го идентифицира.

Съобразно цитираните отговори в решението на Съда и коментираното по – горе заключение, настоящият състав в съответствие с чл. 202 и 203 от ГПК приема, че наличните в делото доказателства не установяват еднозначно и категорично подписването на електронните документи с квалифициран електронен подпис от посочените като техни автори лица. Доколкото доказването законосъобразността на ревизионното производство и на започващия го акт, е в тежест на администрацията /чл. 170, ал. 1 от АПК, вр. с § 2 от ДР на ДОПК/, а в случая се касае за актове, засягащи по негативен начин имуществени интереси на оспорващия данъчен субект, изводите на вещото лице не следва да бъдат преценявани в ущърб на жалбоподателя.

Нищожен по дефиниция е акт, издаден от материално и процесуално некомпетентен административен орган. Съобразно соченото в него авторство, оспорваният ревизионен акт е издаден от оправомощени органи, съгласно чл. 119, ал. 2, от ДОПК, в приложимата му редакция, в рамките на тяхната компетентност, определена със Заповед № РД-01-128/18.02.2020г. на директора на ТД на НАП С. и съответните ЗВР. Предвид отразяванията в титулните им части относно авторството им, заповедите за възлагане на ревизия и за изменението на ЗВР, също са издадени от компетентен орган, в кръга на неговите правомощия. Съставителите на РД и издателите на РА са материално-компетентни, с оглед изискванията на чл. 112, ал. 2, т. 1, чл. 113, ал. 1, т. 2 и ал. 6 от ДОПК и цитираната заповед на директора на ТД на НАП – [населено място]. В съдържанието на ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА. е отразено, че са издадени чрез информационна система „Контрол“ като електронен документ, подписан с електронен подпис. От страна на жалбоподателя ЗВР и ЗИЗВР са оспорени по реда на чл. 184 от ГПК във вр. с § 2 ДОПК, като по

изложените по-горе съображения съдът намира за недоказано подписването им с квалифициран електронен подпис.

Валидността на административния акт е предпоставена от изпълнението на установените изисквания за валидност, част от които са свързани с формата и съдържанието му, като пълна липса на мотиви и липса на особено съществени реквизити, по аргумент от чл. 59, ал. 1 и ал. 2 от АПК, а в случая и от специалните разпоредби на чл. 113, чл. 117 и чл. 120 от ДОПК. Подписване на съответния акт /ЗВР, ЗИЗВР, РД, РА/, от органите по приходите, които са го издали ги идентифицира като негови автори и ги ангажира със съдържанието му. Идентифицирането на издателите е от решаващо значение за преценката, дали към момента на постановяване на ИАА са разполагали с материалната компетентност да сторят това. Когато ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са издадени в писмена форма и са връчени на ревизираното лице, на хартиен материален носител на информация, съгласно посочените по-горе норми от ДОПК, те следва да са подписани със саморъчен подпис от издателя, а конкретно за РА - чл. 120, ал. 1, т. 8 ДОПК - от издателите. Тогава, когато ЗВР, РД и РА, са били издадени и съобщени като електронни документи /като в случая/, те следва да са подписани с електронен подпис, т.е. най-общо - чрез добавянето на информация в електронна форма, която дава възможност да бъде еднозначно установено авторството на електронното изявление. Изисквания за наличие на валидно удостоверение за квалифициран електронен подпис, на лицата, имащи право да правят електронни изявления от името на администрациите /а от там и изискванията за квалифициран електронен подпис в самите електронни документи/, са въведени и с разпоредбите на чл. 2 – чл. 7 от Наредбата за удостоверенията за електронен подпис в администрациите, в приложимите им след 01.03.2017 г. редакции. Въвеждането на тези изисквания е в изпълнение на изричната делегация, дадена с чл. 37 от Закона за електронното управление и при тяхното действие е започната е и проведена ревизията – предмет на настоящия спор. В специалния закон – ДОПК не се установява отклонение от тези изисквания, обратно – задължението за използване на квалифициран електронен подпис на органа по приходите при връчване на съобщения и други документи, е изрично посочено в някои текстове от кодекса – напр. чл. 29, ал. 4 и чл. 30, ал. 6 от ДОПК, отнасящи се и за ЗВР, РД и РА /арг. от чл. 33 от ДОПК/, чл. 54, ал. 1, чл. 54а от ДОПК и други. Когато ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, са били издадени и съобщени като електронни документи, за установяване на надлежното им подписване, а от там и на несъмненото им авторство, следва да се изясни дали издателите на актовете са притежавали квалифициран електронен подпис и дали този подпис е използван надлежно при издаването на конкретния акт. Относими към отговорите на тези въпроси са разпоредбите на Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги /ЗЕДЕУУ/, и Регламент (ЕС) No 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 /Регламента/. Приложимостта на нормите от посочения регламент е изрично въведена с измененията на ЗЕДЕУУ /обн. ДВ, бр. 85 от

2017 г./, които редакции са действащи за релевантния период, но и преди въпросните изменения регламентът е имал приложимост на основание чл. 288, ал. 2 от Договора за функционирането на Европейския съюз, чл. 1 и чл. 2 от Акта относно условията за присъединяване на Република България и Румъния и промените в учредителните договори.

Според дефиницията на чл. 3, ал. 1 ЗЕДЕУУ, вр. чл. 3, ал. 35 от Регламента, „електронен документ означава всяко съдържание, съхранявано в електронна форма, по-специално текстови или звуков, визуален или аудио-визуален запис“. „Електронен подпис“ /чл. 3, т. 10 от Регламента/ означава „данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярът на електронния подпис използва, за да се подписва“. Усъвършенстван електронен подпис /чл. 3, т. 11 от Регламента/ означава електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в чл. 26 - свързан е по уникален начин с титуляра на подписа; може да идентифицира и титуляра на подписа; създаден е чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярът на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол; свързан е с данните, които са подписани с него, по начин, позволяващ да бъде открита всяка последваща промяна в тях. И най-сетне, квалифициран електронен подпис /чл. 3, т. 12 от Регламента/ означава „усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи/. Видно е, че понятието за „квалифициран електронен подпис“ съдържа в състава си елементите на „електронен подпис“ и „усъвършенстван електронен подпис“. От друга страна, нормата на чл. 33, ал. 1 от Регламента постановява, че „услугата по квалифицирано валидиране на квалифицирани електронни подписи може да се предоставя единствено от доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги, който: а) извършва валидиране в съответствие с член 32, параграф 1; и б) дава възможност на доверяващите се страни да получат резултата от процеса на валидиране по автоматизиран начин, който е надежден и ефикасен и носи усъвършенстван електронен подпис или усъвършенстван електронен печат на доставчика на услугата по квалифицирано валидиране“. Или относно конкретния случай, изпълнението на цитираното по-горе изискване на чл. 3, т. 12 от Регламента, означава да съществуват безспорни данни за свързаност между съответните електронни подписи и електронните документи /ЗВР, ЗИЗВР РД, РА и РАПРА/, за които се твърди, че са подписани с тези подписи, да се установява свързаност по уникален начин с автора на подписа и използването му под негов контрол, както и да е била извършена услугата квалифицирано валидиране на квалифицираните електронни подписи, при условията на чл. 33, ал. 1 от Регламента.

На следващо място, с Регламент № 910/2014, са въведени единни изисквания за електронните подписи. Съгласно чл. 52, т. 2 от Регламента - „Влизане в сила“, същият се прилага от 01 юли 2016 г., с изключение на изрично изброени норми, сред които не са относимите към конкретния случай разпоредби. Тези

относими разпоредби са в сила от 01.07.2016 г., и са пряко приложимо право, вкл. за България. Съгласно чл. 3, т. 15 от Регламента сочи, че „квалифицирано удостоверение за електронен подпис“ означава удостоверение за електронен подпис, което се издава от доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги и отговаря на изискванията, предвидени в Приложение 1. Съгласно въпросните изисквания квалифицираните удостоверения за електронни подписи съдържат: а) указание най-малко във форма, подходяща за автоматизирана обработка, че удостоверението е издадено като квалифицирано удостоверение за електронен подпис; б) набор от данни, които еднозначно представляват издалия квалифицираното удостоверение доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги, който набор включва най-малко държавата членка по установяване на доставчика и: -за юридическо лице: наименованието и, където е приложимо, регистрационния номер според официалните регистри, - за физическо лице: името на лицето; в) най-малко името на титуляря или псевдоним; ако се използва псевдоним, той се посочва ясно; г) данни за валидиране на електронния подпис, които съответстват на данните за създаване на електронния подпис; д) информация за началото и края на срока на валидност на удостоверението; е) идентификационен код на удостоверението, който е уникален за доставчика на квалифицирани удостоверителни услуги; ж) усъвършенстван електронен подпис или усъвършенстван електронен печат на издаващия доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги; з) място, където удостоверението, което поддържа усъвършенствания електронен подпис или усъвършенствания електронен печат, посочени в буква ж), е на разположение безплатно; и) място на услугите, до което се отправят искания за проверка на валидността на квалифицираното удостоверение; й) когато данните за създаване на електронен подпис, свързани с данните за валидиране на електронен подпис, се намират в устройство за създаване на квалифициран електронен подпис, това съответно се указва най-малко във форма, подходяща за автоматизирана обработка.

В случая експертизата на практика еднозначно установява липсата на квалифицирано валидиране от издателя на електронните подписи, към датата на подписване на всеки от оспорените електронни документи. По – конкретно крайния извод на ВЛ е „че подписването на ЗВР и ЗИЗВР е с квалифицирано удостоверение, издадено от Борика АД, но става в ИС „Контрол“ на НАП и чрез нейните софтуерни функции, а до този момент не е известно ИС „Контрол“ да е сертифицирана за квалифицирано подписване, тоест не е налице валидиране на подписа в съответствие с изискването на чл.32, §1,б. „е“ от Регламента. Такова валидиране е изрично посочено в Приложение № 1 към Регламента, като необходимо съдържание на квалифицираното удостоверение за електронен подпис“, съответно то представлява изискване към самия квалифициран електронен подпис, което в случая не е доказано, че 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“.

Както вече се посочи, експертизата установява по еднозначен начин, че в изследваните електронни подписи в документите, обект на експертизата липсва ЕГН на титуляра. В електронните подписи, авторите са посочени с изписани имена на латиница, без да е посочено ЕГН. Подписите са издадени на юридическо лице National Revenue Agency, 2.5.4.97=NTRBG-131063188, като за автора е посочен неизвестен идентификатор, с оглед на което не става ясно кой държавен орган е издател на идентификатора на автора. Безспорно, в чл. 24, § 2, буква „е“, подточка „д“ от Регламент № 910/2014, е въведено изискване доставчикът на квалифицирани удостоверителни услуги да използва надеждни системи за съхранение на предоставените му данни във вид, позволяващ проверка, така че да са публично достъпни за извличане само в случаите, когато е получено съгласието на лицето, за което се отнасят данните. Това изискване обаче не елиминира необходимостта КЕП да съдържа елементите на „усъвършенстван електронен подпис“, вкл. данни, обвързващи го по уникален начин с автора на подписа и позволяващи този автор да бъде идентифициран. Еднозначно обвързване на електронния подпис с неговия автор не може да се постигне и чрез включване името на автора, неговия имейл и наименованието на юридическото лице, с което е обвързан. Крайният извод, както се отбеляза и по-горе в решението, е че не се доказва по безспорен начин установена свързаност на авторите със съответните електронни подписи, т.е. изпълнението на изискванията на чл. 26, вр. с чл. 3, т. 11, вр. с т. 12 от Регламента.

На последно място СТЕ сочи, че датата и часа на полагане на електронни подписи при ЗВР и ЗИЗВР, са взети от компютъра, на който са подписани и по този начин не може да се удостовери реалното време на подписване, което от своя страна води до 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, който прави макар и теоретично, възможно да се променя съдържанието на документа, подписан с този електронен подпис.

Изброените недостатъци на процесните електронни подписи обосновават извод, че по делото не е доказано тези електронни подписи да притежават изискуемите характеристики на „квалифициран електронен подпис“ по смисъла на чл. 3, т. 12 от Регламент № 910/2014. Това от своя страна означава, че актовете, даващи начало и продължителност на процесната ревизия не съответстват на изискванията за форма, защото не са били подписани – не съдържат задължителният реквизит, изискуем на общо основание съгласно чл. 59, ал. 2, т. 8 от АПК, и съгласно специалните норми на чл. 117, ал. 2, т. 10 и чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК. От друга страна, липсата на надлежно подписване на ЗВР и ЗИЗВР с квалифицирани електронни подписи от органите по приходите, които са посочени като техни издатели, не

позволява да бъде установено по категоричен начин, че именно тези органи са авторите на текстовете, съставляващи съдържанието и диспозитива на актовете. Отделно от това, недоказаното авторство на ЗВР и ЗИЗВР обуславят едно изначално опорочено административно производство, поради недоказана персонална компетентност на провелите го органи по приходите, което е отделно основание за нищожност на приключващия това производство акт. На това основание, РА представлява нищожен ИАА, който не поражда присъщите му правни последици, свързани с установяване и погасяване на определените с него данъчно-осигурителни задължения. По горните съображения, нищожността на Ревизионен акт № Р-22220420004772-091-001 от 29.03.2022г., издаден от органи по приходите от ТД на НАП С., следва да бъде прогласена от съда.

Само за по – голямо уточнение съдът следва да отбележи, че дори да се приеме, че ЗВР, ЗИЗВР и РА са издадени от компетентен орган по приходите след надлежно възложена ревизия в предписаната от закона форма и съдържащи изискуемите от закона реквизити, при липса на допуснати съществени процесуални нарушения на административно – производствените правила, които да обусловят нищожност на акта, лисата на доказателства за предаването на въпросните стоки и действителни плащания по тях, поради непредставени от „ЕКОНТ ЕКСПРЕС“ ЕООД налични доказателства, а именно посочените в молба – уточнение /л. 401 от делото/ заверени копия на товарителници, РКО, разписки за осъществени парични преводи и наложени платежи, които да обусловят реални развили се правоотношения с посочените в молбата доставчици. Съгласно чл. 124, ал. 2 от ДОПК, в производството по обжалването на РА при извършена ревизия по реда на чл. 122 от същия кодекс фактическите констатации в него се смятат за верни до доказване на противното, когато наличието на основанията по чл. 122, ал. 1 от ДОПК е подкрепено със събраните доказателства. В конкретния случай такива липсват и не са предоставени, следствие на което не може да се обоснове извод, че процесните доставки на стоки са били реално извършени. Ето защо и на основание чл. 124, ал. 2 ДОПК направените в РА фактически констатации следва да се считат за неверни. Във връзка с горното съдът приема, че оспореният Ревизионен акт, потвърден с Решение № 953 от 16.06.2022г. на зам.-директор на Дирекция ОДОП С. се явява и незаконосъобразен.

При този изход на спора не следва да се присъждат разноски в полза на ответника. При своевременно заявеното искане за това, административният орган следва да бъде осъден да заплати на жалбоподателя направените разноски по делото в размер общо на 7192, 80 лв., от които държавна такса 10,00 лв. възнаграждение за вещо лице по СТЕ 500 лева и допълнителен депозит в размер на 482, 20 лв. и заплатено възнаграждение за един адвокат в размер на 6 200 лева, съобразно Договор за правна защита и съдействие № 020827/03.11.2022г. /, имаш значение и на разписка за получената в брой сума. Съдът намира за неоснователно възражението на ответника за прекомерност на заплатеното адвокатско възнаграждение. по чл. 78, ал. 5 ГПК във вр. с § 2 от ДОПК. Заплатеното възнаграждение от 6 200 лева, не

надвишава съществено предвидения минимум в чл. 7, ал. 2, т. 4, вр. с чл. 8, ал. 1 от Наредба № 1/ 2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения. Извън това съдът не намира въпросното възнаграждение за прекомерно, предвид действителната фактическа и правна сложност на делото, като от пълномощника на жалбоподателя са извършени множество процесуални действия, както във връзка с ангажиране на доказателства, така и на становища по исканията на ответника.

Р Е Ш И :

Обявява по искане на Д. И. Н. с ЕГН [ЕГН], с адрес за с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 1, ап. 2, нищожността на Ревизионен акт №Р-22220420004772-091-001 от 29.03.2022г., издаден от органи по приходите от ТД на НАП С., потвърден с Решение № 953/16.06.2022г. на зам.директора на Дирекция „ОДОП“ – С..

Осъжда Национална агенция за приходите – [населено място], да заплати на Д. И. Н. с ЕГН [ЕГН], с адрес за с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 1, ап. 2, разноси по делото в размер 7192, 80 (седем хиляди сто деветдесет и два лева и осемдесет стотинки) лева.

Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му.

СЪДИЯ: