

РЕШЕНИЕ

№ 6190

гр. София, 20.10.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 15 състав,
в публично заседание на 26.09.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Росица Цветкова

при участието на секретаря Елеонора М Стоянова, като разгледа дело номер **4098** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от ДОПК.

Образувано е по жалба на „ВГ“ АД със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], представлявано от А. В. А., против ревизионен акт № Р - 22222518005288/20.01.2020г. на органи по приходите при ТД на НАП – С., потвърден с Решение № 596/13.04.2020г. на Директор на Дирекция „ОДОП“ [населено място] при ЦУ на НАП, с който на дружеството са определени допълнителни задължения по ЗКПО и ЗДДС, както следва: по ЗКПО за 2016г. – корпоративен данък в размер на 106 481.50лв. и лихви в размер на 30 320.07лв.; за 2017г. – корпоративен данък в размер на 367 208.22лв. и лихва за забава в размер на 67 122.87лв.; по ЗДДС – за дан. периоди м. февруари и май 2016г., март, септември, октомври и ноември 2017г., и януари, март – юни 2018г. – ДДС в общ размер на 156 882.94лв. и лихви за забава в размер на 32516.07лв. Жалбоподателят счита, че оспореният акт е нищожен, тъй като не е подписан с КЕП, а в условията на евентуалност – незаконосъобразен, по подробно изложени в жалбата писмени съображения. Прави искане съдът да отмени акта,

претендират се разноси по делото.

Моли съдът да отмени оспореният акт.

Ответната страна – Директор на Дирекция „ОДОП” [населено място] при ЦУ на НАП чрез процесуалния си представител оспорва жалбата. Твърди, че ревизионният акт е валиден, законосъобразен и обоснован.

След преценка на събраните по делото доказателства във връзка с валидността на оспорения ревизионен акт, съдът приема за установено следното от фактическа страна:

Жалбоподателят „ВГ“ АД е със седалище и адрес на управление [населено място], [улица].

Производството по издаване на обжалвания ревизионен акт е започнало въз основа на заповед за възлагане на ревизия № Р – 22222518005288-020-001 от 04.09.2018г., издадена от С. Г. - началник отдел при ТД на НАП – С.. Със заповед № РД – 01 – 5 от 03.01.2017г. Директорът на ТД на НАП – С. е определил конкретни лица, на които е възложил правомощия по възлагане на ревизии. Сред тези лица е и С. Г. - началник отдел при ТД на НАП – С.. Със заповедта за възлагане на ревизията е определен обхвата, ревизиращия екип и срокът за завършване на ревизията. ЗВР е изменяна с последващи заповеди от 11.12.2018г., 12.12.2018г. и 07.05.2019г., издадени от същия орган. Ревизионното производство е спирано междуременно със заповед от 29.01.2019г. и възобновено със заповед от 30.04.2019г. Всички заповеди са връчени на дружеството по електронен път.

След приключване на ревизията е съставен ревизионен доклад, съдържащ предложение за установяване данъчни задължения на жалбоподателя по ЗКПО и ЗДДС. Ревизията приключва с РА № Р - 22222518005288/20.01.2020г., издаден от органа, възложил ревизията и ръководителя на ревизията. РА е връчен на дружеството по електронен път на 21.01.2020г.

От изслушаното по делото заключение на съдебната компютърно-техническа експертиза се установява, че заповедта за възлагане на ревизията, заповедите за изменението ѝ, заповедите за спиране и възобновяване, коментирани по-горе, представляват документи с електронни подписи в отделен файл, съпътстващи съответните подписани електронни документи. Документите са подписани от лицето,

сочено за техен издател - С. Н. Г., като са ползвани два електронни подписа тип „Професионален КУКЕП“ с валидност както следва:

от 29 март 2018 г. 3:00:00 до 29 март 2019 г. 3:00:00

от 25 март 2019 г. 9:29:27 до 24 март 2020 г. 9:29:27

Документите са подписани в периода на валидност на електронните подписи, като през този периоди същите не са били временно спрени или прекратени.

Всички обсъждани по-горе електронни документи се характеризират със следната особеност: при промяна на оригиналите на електронните документи, това не се отразява в цифровият подпис. Това обстоятелство се обуславя от начина за цифрово подписване, а именно подпис в отделен файл, известен като detached e-signature. Той се характеризира с това, че връзката между двата файла (електронен подпис и електронен документ), може да се установи само по името на оригиналния файл, което е записано във файла p7s, като самият формат на файла p7s не носи информация за съдържанието на електронния документ, а само контролна сума за него. При евентуална промяна на оригинала на електронния документ, това няма да се отрази във файла p7s, както и да бъде открита всяка следваща промяна. Заключение на вещото лице е подробно обосновано, поради което съдът го приема за достоверно и го възприема изцяло.

Констатациите на вещото лице следва да се ценят в контекста на тълкуването на разпоредбите на Регламент № 910/2014 г. на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 година относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, дадено с Решението от 20.10.2022 г. на СЕС по дело C-362/21. Съгласно тълкуването на разпоредби на Регламент № 910/2014 г. на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 година относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, дадено с Решението от 20.10.2022 г. на СЕС по дело C-362/21, съдът е длъжен да провери дали са изпълнени всички предвидени в член 3, точка 12 кумулативни условия. Доколкото "квалифициран електронен подпис" означава усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за

електронни подписи, следва да бъдат доказани всички елементи на определението. Съгласно чл. 26 от Регламент 910/2014 усъвършенстваният електронен подпис отговаря на следните изисквания:

- а) свързан е по уникален начин с титуляря на подписа;
- б) може да идентифицира титуляря на подписа;
- в) създаден е чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярят на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол; и
- г) свързан е с данните, които са подписани с него, по начин, позволяващ да бъде открита всяка последваща промяна в тях.

По делото безспорно е установено, че електронните подписи, с които са подписани ЗВР и ЗИЗВР не са свързани с данните, които са подписани с него, по начин, позволяващ да бъде открита всяка последваща промяна в тях. Този констатация е достатъчна, за да се приеме, че положените електронни подписи не представляват усъвършенствани електронни подписи и респ. не биха могли да представляват квалифицирани електронни подписи по смисъла на чл.3, т. 12 от Регламента. Без значение е дали по делото е доказано дали промяна в съдържанието е правена след полагане на подписа – този въпрос е ирелевантен. Същественото е, че характеристиките на подписа не позволяват да се провери дали е налице такава последваща промяна в съдържанието на документа.

На следващо място - правната сила на електронните подписи се определя от националното право, с изключение на включените в Регламента изисквания квалифицираният електронен подпис да има същата правна сила като саморъчния подпис.

Нормата на чл. 13 от Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги, регламентира, че електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл. 3, т. 10 от Регламент (ЕС) № 910/2014; Усъвършенстван електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл. 3, т. 11 от Регламент (ЕС) № 910/2014; Квалифициран електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл. 3, т. 12 от Регламент (ЕС) № 910/2014; правната сила на електронния подпис и на усъвършенствания електронен подпис е равностойна на тази на саморъчния подпис,

когато това е уговорено между страните.

Доколкото е безспорно, че подобна уговорка между страните по делото липсва, за да се приеме, че е налице подпис, който има равностойна стойност на тази на саморъчния подпис, електронният подпис следва да е Квалифициран електронен подпис.

Гореизложеното мотивира крайния извод, че процесното ревизионно производство не е надлежно образувано с подписана с квалифициран електронен подпис ЗВР, нито по законоустановения ред са определени предметът и обхватът на ревизията. При липса на издадена заповед за възлагане на ревизия поради неподписване на същата, то липсват както надлежен орган, възложил ревизията, така и надлежно определен ръководител на ревизията. Неподписаните ЗВР обуславят извод за недопустимост на цялото ревизионно производство, както и за нищожност на издадения ревизионен акт – издателите на ревизионния акт не са разполагали с компетентност да го издадат. По изложените съображения съдът приема, че оспореният акт е нищожен и съдът следва да прогласи тази нищожност (така и Решение № 4138 от 19.04.2023 г. по адм. дело № 4137/2021 г. по описа на ВАС, I отд. и Решение № 6396 от 14.06.2023 г. на ВАС по адм. д. № 9551/2022 г.).

При установената липса на компетентност у издателите на ревизионния акт е безпредметно да се извършва проверка за изпълнението на останалите изисквания за законосъобразност на ревизионния акт.

С оглед изхода на делото следва да се постави на обсъждане претенцията за разноски на жалбоподателя. По делото са представени доказателства за направени разноски в общ размер на 24 114лв., от които: 50лв. за държавна такса, 20 064 лв. – възнаграждение за процесуално представителство и 4000лв. – възнаграждения за вещи лица.

По изложените съображения и на основание чл. 160, ал. 1, чл. 161, ал.1 от ДОПК, Административен съд – София-град,

Р Е Ш И:

ПРОГЛЯСЯВА ЗА НИЩОЖЕН РЕВИЗИОНЕН АКТ № Р -

22222518005288/20.01.2020г. на главен инспектор по приходите при ТД на НАП – С., потвърден с Решение № 596/13.04.2020г. на Директор на Дирекция „ОДОП” [населено място] при ЦУ на НАП, с който на „ВГ“ АД със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], представлявано от А. В. А. са определени допълнителни задължения по ЗКПО и ЗДДС, както следва: по ЗКПО за 2016г. – корпоративен данък в размер на 106 481.50лв. и лихви в размер на 30 320.07лв.; за 2017г. – корпоративен данък в размер на 367 208.22лв. и лихва за забава в размер на 67 122.87лв.; по ЗДДС – за дан. периоди м. февруари и май 2016г., март, септември, октомври и ноември 2017г., януари, март – юни 2018г. – ДДС в общ размер на 156 882.94лв. и лихви за забава в размер на 32516.07лв.

ОСЪЖДА Дирекция „ОДОП” [населено място] при ЦУ на НАП да плати на „ВГ“ АД със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], представлявано от А. В. А., разноски по делото в размер на 24 114лв.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14 –дневен срок от съобщаването му на страните.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: