

РЕШЕНИЕ

№ 13161

гр. София, 29.07.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 11 състав, в публично заседание на 24.06.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Петя Стоилова

при участието на секретаря Цветанка Митакева, като разгледа дело номер **7088** 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 „Вал Екс Трейд“ ЕООД, с която се иска обявяване на нищожност на РА №Р-22221920007734-091-001/14.03.2022г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция (ТД) на НАП – [населено място], мълчаливо потвърден от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ при ЦУ на НАП.

В жалбата се твърди, че ревизионният акт е нищожен, тъй като липсват саморъчни подписи в заповедта за възлагане на ревизия, заповедта за удължаване срока на ревизията и ревизионния акт, а освен това ползваният квалифициран електронен подпис не отговаря на специфичните изисквания на Европейското законодателство.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв. Б., която поддържа жалбата иска прогласяване на нищожност на РА. Претендира разноски. Постъпили са писмени бележки, към които е представен договор за правна помощ.

Ответникът - Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. се представлява от юрисконсулт З., която оспорва жалбата. Иска присъждане на юрисконсултско възнаграждение и представя писмени бележки.

Съдът, след като се съобрази изложените в жалбата основания, доводите на страните и събраните доказателства, приема за установено следното:

Ревизията на „Вал Алекс Трейд“ ЕООД е възложена със Заповед за възлагане на ревизия №Р-22221920007734-020-001/11.12.2020, изменена със Заповед Р-22221920007734-020-002/14.04.2021г., и двете подписани с електронен подпис от М.

А. К. – на длъжност „началник на сектор“ и връчени електронно.

В резултат на извършеното ревизионно производство е издаден Ревизионен доклад № Р-22221920007734-092-001/06.08.2021г., създаден и подписан електронно, чрез ИС „Контрол“ от М. В. И. – ръководител на ревизията и И. Д. К. – ст. инспектор по приходите. Въз основа на РД е издаден електронно и оспореният в настоящото производство Ревизионен акт №Р-22221920007734-091-001/14.03.2022г. от М. В. И. – ръководител на ревизията и М. А. К. – Началник на сектор, възложител на ревизията, с който на дружеството са установени дължими и невнесени задължения за ДДС в размер на 58 459,51 лв., ведно с лихви за забава в размер на 9 179,99 лв. за данъчни периоди м. 04.2020 г., м. 05.2020 г., м. 06.2020г., м. 09.2020 г. и м. 10.2020 г.

РА е мълчаливо потвърден от директора на дирекция ОДОП С..

По делото по искане на жалбоподателя е възложена и приета, като неоспорена от страните Компютърно – техническа експертиза, която съдът намира за изчерпателна и професионално изготвена, поради което я кредитира изцяло.

На въпроса: „ Подписалите лица притежавали ли са валидни удостоверения за квалифицирани електронни подписи (КЕП) към датата на издаване на всеки от оспорените подписи и от къде е видно това? Удостоверенията отговарят ли на всички изисквания на приложение I към Регламент (ЕС) № 910/2014 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 (Регламента)?“, вещото лице дава следното заключение:

Подписалите се лица са притежавали валидни удостоверения за квалифицирани електронни подписи (КЕП) към датата на издаване на всеки от оспорените подписи, това е видно от приложените екранни снимки с удостоверителните данни от всеки анализиран документ в частта „V. starts – V. ends“. Чрез положените удостоверителни данни на лицата положили подписите може недвусмислено да се идентифицира всяко едно от тях като служител на НАП, което е в основата на всички изисквания на приложение I към Регламент (ЕС) № 910/2014 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 (Регламента).

На въпрос: „С какви средства са създадени електронните подписи, полагани на документите, тези средства под контрола единствено на титуляра ли са?“ вещото лице отговаря, че видимо от приложимите към Регламента стандарти: EN 319 401, ETSI TS 119 101, EN 319 102 и други, под устройство и средства за създаване на квалифициран електронен подпис се разбира пълният комплект от софтуер и хардуер, участващи в полагането на КЕП-а в електронният документ. По тази причина в чл. 30 , ал. 1 от Регламента е предвидено сертифициране (проверка за изпълнение на заложените критерии) от „съответните организации, определени от държавите членки“. До момента, според вещото лице не е правена такава сертификация на ИС „Контрол“ на НАП, участваща директно в полагането на електронният подпис и създаването на документите, както и не му е известно да има посочена организация, която да може да го направи. Служителите полагачи подписи на съответните документи трябва да притежават в свое владение физическият носител на КЕП и достъп до свой акаунт като служител в системата на НАП за да създават съответният документ.

Оспорените електронни подписи са издадени чрез базово удостоверение на доставчик

на удостоверителни услуги Борика АД, видно от положените КЕП, с изключение на Ревизионен акт № Р-22221920007734-091-001 / 14.03.2022 г. в частта, подписана от М. V. I., като този КЕП е издаден от ДУУ „Информационно обслужване“ АД.

Според вещото лице, изследваните електронни подписи съдържат изискуемите минимални данни по т. а) и т. б) от Приложението към Регламент за изпълнение (ЕС) 2015/1501 на Комисията от 8 септември 2015 година, относно рамката за оперативна съвместимост, като настоящо фамилно име и настоящо собствено име, изписани на латиница, но не съдържат изискваните минимални данни по т. в) и г), а именно: дата на раждане и уникален идентификатор, създаден от изпращащата държава членка, в съответствие с техническите спецификации за целите на трансграничната идентификация, който да остава непроменен, колкото е възможно по-дълго време.

На въпроса, „Извършено ли е квалифицирано валидиране по смисъла на чл. 32 и 33 от Регламента, от доставчик на електронни удостоверителни услуги, към датата на подписване на всеки от процесите електронни документи и какъв е резултатът от него, в частност, изпълнени ли са изискванията на: (i) чл. 32, пар. 1, б. „г“ вр. с б. „б“, „д“, „е“, „з“ и „и“ от Приложение I „Изисквания към квалифицираните удостоверения за електронни подписи“ към Регламента, (ii) чл. 32, пар. 1, б. „г“ и (iii) чл. 32, пар. 1, б. „з“ вр. с чл. 26. б. „г“ от Регламента?“, вещото лице отговаря, че при проверка на документа със софтуер за квалифицирано валидиране на БОРИКА АД, софтуера не успява да валидира част от документите. Невъзможността за пълното валидиране е в следствие на това, че времето на полагане на подписите е взето от вътрешната система на НАП, не е покрит принципа на Timestamp – времеви печат, взет от външен сървър за точност на времето.

Следователно, при направеното изследване са установени несъответствия във връзка времевият печат, част от изискванията за валидиране от трети страни на квалифициран електронен подпис и в частност подписаният документ. Всички установени несъответствия са описани подробно в експертизата.

При така установената фактическа обстановка, относима към посочените в жалбата основания за нищожност на РА, съдът прави следните правни изводи:

Жалбата е допустима, тъй като искането за обявяване на нищожност на основание чл.149, ал.5 от АПК може да се прави безсрочно и е подадена от лице, което има правен интерес. С разпореждането за насрочване съдът се е произнесъл по възражението за допустимост, направено от ответника в съпроводителното писмо.

Разгледана по същество се явява НЕОСНОВАТЕЛНА.

Издаденият ревизионен акт, както и ЗВР, ЗИЗВР и РД, според настоящата инстанция отговаря на изискванията на чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК, във връзка с чл. 59, ал. 2, т. 8 от АПК, тъй като е подписан от издателите му с квалифициран електронен подпис по смисъла на чл. 24 от Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги /ЗЕДЕУУ/. Издаден е от компетентни органи - възложителя на ревизията и ръководителя на същата и определя данъчни задължения за периодите, за които тя е била възложена.

Спорен по делото въпрос е единствено, дали всички електронни подписи, положени върху документите от първата и втората ревизия /ЗВР, ЗИЗВР, РД, РА/ отговарят на изискванията на 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.) (Регламент № 910/2014).

Съгласно чл. 13, ал. 1 от ЗЕДЕУУ електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл. 3, т. 10 от Регламент (ЕС) №910/2014, в който е посочено, че електронен подпис 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.

Съгласно чл. 13, ал. 2 ЗЕДЕУУ, усъвършенстван електронен подпис е електронен подпис, който: 1. дава възможност за идентифициране на автора; 2. е свързан по уникален начин с автора; 3. е създаден със средства, които са под контрола единствено на автора, и 4. е свързан с електронното изявление по начин, който осигурява установяването на всякакви последващи промени. Според чл. 13, ал. 4 от с.з. правната сила на електронния подпис и на усъвършенствания електронен подпис е равностойна на тази на саморъчния подпис, когато това е уговорено между страните, а в чл. 25 от Регламента е посочено, че правната сила на квалифицирания електронен подпис е равностойна на тази на саморъчния подпис.

В чл. 13, ал. 3 ЗЕДЕУУ е дадена дефиниция на квалифициран електронен подпис - електронен подпис по смисъла на чл. 3, т. 12 от Регламент /ЕС/ № 910/2014. Съобразно чл. 3, т. 12 от регламента, 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. Следователно, както приема в мотивите си и Съдът на Европейския съюз в Решение по дело С-362/2021, чл. 3, т. 12 от регламента поставя три кумулативни изисквания, за да може един електронен подпис да се определи като квалифициран електронен подпис. Първо, електронният подпис трябва да е усъвършенстван електронен подпис, който съгласно чл. 3, т. 11 от Регламента трябва да отговаря на изискванията, посочени в чл. 26. Второ, подписът трябва да е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис, което съгласно чл. 3, т. 23 от Регламента следва да отговаря на изискванията, предвидени в приложение 2 към регламента. Трето, подписът трябва да се основава на квалифицирано удостоверение за електронен подпис по смисъла на чл. 3, т. 15 от Регламента, като съгласно този текст за това е необходимо това удостоверение да бъде издадено от доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги и да отговаря на изискванията, предвидени в приложение 1 към Регламента.

Възражението на жалбоподателя, че липсват както саморъчни подписи, така и КЕП, който да отговаря на изискванията по приложение 1 от Регламента е неоснователно. Наличието на усъвършенстван електронен подпис е необходима предпоставка, за да се приеме, че е налице квалифициран електронен подпис по смисъла на чл. 3, т. 12 от Регламента. Изискванията към усъвършенстваните електронни подписи са уредени в чл. 26 от регламента, като съгласно посочения текст, усъвършенстваният електронен подпис отговаря на следните изисквания – а) свързан е по уникален начин с титуляра на подписа, б) може да идентифицира титуляра на подписа, в) 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 и г) свързан е с данните, които са подписани с него по начин, позволяващ да бъде открит.

Според приетото по делото заключение на вещото лице, подписалите се лица са притежавали валидни удостоверения за квалифицирани електронни подписи /КЕП/ към датата на издаване на всеки от оспорените документи, което е видно на екранните снимки с удостоверителни данни от всеки анализиран документ в частта „V. starts- V.

ends". Отбелязано е, че чрез положените удостоверителни данни на лицата, положили подписите може недвусмислено да се идентифицира всяко едно от тях като служител на НАП, което е в основата на всички изисквания на приложение 1 от Регламента относно електронната идентификация и удостоверителните услуги.

Действително, всички използвани електронни подписи са без вписан ЕГН, но такова изискване не е предвидено в Регламент /ЕС/ № 910/2014. Включването на ЕГН в квалифицираните удостоверения за квалифициран електронен подпис не е нормативно регламентирано при подписването на документите, поради което не може да води като последица до извод за пълна липса на КЕП и нищожност на подписания документ.

Не е нормативно установено изискване към КЕП също и наличието на времеви печат върху оспорените електронни документи, като нещото лице го е заявило в о.с.з. на 24.06.2024 г., а именно, че задължението за точно часово време не е част от кумулативните изисквания за наличието на КЕП. Аргумент в тази насока е факта, че липсват данни за последваща промяна в съдържанието на електронните документи след тяхното подписване. Вярно е, според отговора на въпрос №6, че не е извършено квалифицирано валидиране от доставчик на електронни удостоверителни услуги по смисъла на чл.32 и чл.33 от Регламента по време на поставяне на подписа върху електронния документ, но липсата на времеви печат не влияе върху валидността на електронния подпис. Времевият печат изисква електронният подпис да е директно свързан към Интернет и да се сверява автоматично. ИС „Контрол“, използвана от органите по приходите за подписване с КЕП, опосредства поставения автоматичен час, съответно софтуера, който е свързан директно с електронния подпис и иска да провери автоматично часа. Липсата на доказателства от независим сървър и по-конкретно от доставчика на услугата, за времето на подписване на електронните документи, обаче, не е съществен недостатък на електронния подпис, още повече, че съдържанието на документа, подписан с този електронен подпис няма данни да е променяно.

Съгласно чл. 28 от Регламент /ЕС/ № 910/2014, квалифицираните удостоверения за електронни подписи отговарят на изискванията, предвидени в Приложение I, а според т. 2 на същия член, квалифицираните удостоверения за електронни подписи не подлежат на каквото и да било задължително изискване, което надхвърля изискванията, предвидени в Приложение I.

Съгласно Приложение I към Регламент /ЕС/ № 910/2014, квалифицираните удостоверения за електронен подписи съдържат : б/ набор от данни, които еднозначно представляват издалия квалифицираното удостоверение доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги, който набор включва най-малко държавата членка на установяване на доставчика и: за юридическо лице - наименованието и, където е приложимо, регистрационният 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.

В случая в заключенията си по ангажираните СКТЕ нещото лице е установило по категоричен начин свързването с конкретните служители от ТД на НАП С. и положените подписи в оспорените електронни документи с издаденото удостоверение от Борика АД и Информационно обслужване АД, чрез посочените в него данни - имена, електронен адрес и месторабота. Това означава, че са спазени изискванията по чл. 26, букви а) и б1 от регламента, т.е. подписите са свързани по уникален начин с

титулярите им и последните могат да бъдат идентифицирани. Всеки от подписите притежава и сериен номер, който по съществува си също е уникален идентификатор и свързва подписа с лицето, на което е издаден.

По отношение наличието на квалифицирано удостоверение, според § 15 от чл. 3 от Регламента, квалифицираното удостоверение за електронен подпис е издадено от доставчик (§ 20) на квалифицирани удостоверителни услуги, отговарящо на изискванията на Приложение I на Регламента. По чл. 25, ал.1 ЗЕДЕУУ доставчикът на квалифицирани удостоверителни услуги издава квалифицирано удостоверение по искане на титуляря, съгласно изискванията на чл. 24, § 1 от Регламента. Съгласно чл. 25, ал. 5 ЗЕДЕУУ, доставчикът на удостоверителни услуги издава незабавно удостоверението посредством публикуването му в регистъра на удостоверенията. В същия смисъл и при събиране на идентични доказателства е актуалната практика на ВАС. В случая не е спорно, че удостоверение за процесите КЕП са публикувани в съответния регистър.

В настоящия случай, доставчикът на удостоверителна услуга е „БОРИКА“ АД и „Информационно обслужване“ АД, което дружество е преминало одит по сертифициране за съответствие с Регламент 910/2014. Съгласно чл. 32 от ЗЕДЕУУ Комисията за регулиране на съобщенията е национален надзорен орган, осъществяващ правомощията по Регламент (ЕС) №910/2014 и съгласно ал. 2 от посочената норма предоставя квалифициран статут на доставчиците на удостоверителни услуги по чл. 20 и чл. 21 от Регламента. КРС поддържа и публикува националния доверителен списък при спазване на изискванията на Решение за изпълнение (ЕС) 2015/1505 на Европейската комисия. Националният доверителен списък съдържа информация за статута на доставчиците на квалифицирани удостоверителни услуги, за които КРС осъществява надзор, както и за предоставяните от тях удостоверителни услуги.

В посочения по-горе смисъл е практиката на ВАС по аналогични казуси – Решение №5599/30.05.2023 г. по адм.д. №2797/21г.; Решение №1582/12.02.2024 г. по адм.д. №7459/23; Решение №6082/07.06.2023 г. по адм.д. №8230/21; Решение №5815/01.06.2023г. по адм.д. №3393/22г.; Решение №12498/14.12.2023г. по адм.д. №2378/23 г.

По горните мотиви жалбата следва да се отхвърли, а на ответника да се присъди юрисконсултско възнаграждение, което изчислено въз основа на материалния интерес по делото по реда на чл.161, ал.1 от ДОПК възлиза на 6061 /шест хиляди и шестдесет и един/ лева.

Предвид изложеното и на основание чл. 160, ал. 5 от ДОПК, вр. с чл.173 от АПК Административен съд София-град, 11 състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „Вал Екс Трейд“ ЕООД, с която се иска обявяване на нищожност на РА №Р-22221920007734-091-001/14.03.2022г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция (ТД) на НАП – [населено място], мълчаливо потвърден от Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА „Вал Екс Трейд“ ЕООД да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" С. при ЦУ на Национална агенция по приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 6061 /шест хиляди и шестдесет и един/ лева.

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

СЪДИЯ: