

РЕШЕНИЕ

№ 26230

гр. София, 06.12.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 8 състав, в
публично заседание на 06.11.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Деница Митрова

при участието на секретаря Милена Чунчева, като разгледа дело номер **3039** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК) във връзка с чл. 145 и сл. от Административнопроцесуалния кодекс (АПК).

Образувано е по повод на жалба с вх. № 4261 от 01.02.2023 г. и вх. № 12393 от 29.03.2023 г. по описа на Административен съд – София град (АССГ), подадена от “МОУШЪН“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], ЕТ.1, ап. 1, представляван от управителя Б. Н. А. срещу ревизионен акт (РА) № Р – 2222 – 10140 - 00768 – 091 – 001 от 25.05.2015 г., издаден от А. Г. М., на длъжност началник сектор – възложил ревизията и И. М. Р., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с решение № 1168 от 03.08.2015 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДОДОП).

С жалбата се иска съдът да отмени РА като незаконосъобразен, тъй като при издаването му е извършено нарушаване на материалното право. Твърди се, че незаконосъобразността следва от обстоятелството, 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 РА. Инвокират се доводи, че посочените документи не само че не съдържат валиден квалифициран електронен подпис, а те не съдържат никакъв подпис. Допълнително се посочва, че изброените документи не съдържат квалифициран времеви печат. Оспорващият се

позовава а решение от 20.10.2022 г. по дело С-362/2021 г. на СЕС. Допълнително се излагат съображения по съществото на спора, които са насочени към нищожността на РА. В хода на съдебното производство, жалбоподателят редовно призован, не се явява, представлява се от управителя на дружеството – Б. Н. А. и адв. К., които поддържа жалбата, предлагат да се уважи и претендират разноски. Депозира писмено становище.

Ответникът – директорът на Д „ОДОП”, редовно призован, не се явява, представлява се от процесуален представител, юрк. З., която оспорва жалбата, предлага да не се уважава, депозира писмено становище и претендира сторените съдебно-деловодни разноски.

Съдът, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Ревизионното производство е образувано във връзка с издаването на заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-2222-10140-00768-020-001 от 15.09.2014 г., с която на основание чл. 112 и чл. 113 от ДОПК, А. Г. М., началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., е възложила извършването на ревизия на „Моушън“ ООД. В нея е записано, че обхвата на производството е за следните видове задължения по периоди: Корпоративен данък за периода от 01.01.2009 г. до 31.12.2013 г. и Данък върху добавената стойност за периода 01.01.2009 г. до 31.08.2014 г. Посочено е, че ревизията ще бъде извършена от И. М. Р., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията и Б. Б. К., на длъжност старши инспектор по приходите. Определен е срок за завършване до 3 месеца, считано от датата на връчване на ЗВР.

Със Заповед за изменение на ЗВР (ЗИЗВР) № Р – 2222-10140-00768-020-001 от 26.11.2014 г., издадена от А. М., към първоначално определените органи, които да извършат ревизията е добавена С. П. Бакева, на длъжност старши инспектор по приходите и продължила срока на ревизията до 09.01.2015 г. Заповедта е връчена на 02.12.2014 г. лично на управителя на дружеството.

Със ЗИЗВР № Р-2222-10140-00768-020-001 от 06.01.2015 г., издадена от А. М., е продължен срока за извършване на ревизията до 09.03.2015 г. Заповедта е връчена на 14.01.2015 г. лично на Б. А..

Издаден е ревизионен доклад (РД) № Р-2222-10140-00768-092-01 от 24.03.2015 г., връчен на 30.03.2015 г. лично на управителя на ревизираното лице – Б. А. и по електронен път на 26.05.2015 г. Срещу РД е подадено възражение с вх. № 53-03-2364 от 08.05.2025 г.

Издаден е РА № Р-2222-10140-00768-091-001 от 25.05.2015 г. от А. Г. М., на длъжност началник сектор, възложил ревизията и И. М. Р., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, с който за ревизираните периоди са установени задължения за довносяне на публични задължения в общ размер 44 437,09 лв., от които 31013,60 лв. – ДДС и 13423,49 лв. – корпоративен данък и лихвите за просрочия към тях в общ размер – 18692,38 лв., от които 13361,91 лв. – лихви по ДДС и 5330,47 лв. – лихви корпоративен данък.

В срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК е подадена жалба с вх. № 53 – 03 – 1548 от 09.06.2015 г. по регистъра на ТД на НАП – С. и с вх. № 23 – 22 – 1043 от 15.06.2015 г. по регистъра на дирекция ОДОП.

В срок директорът на ДОДОП се е произнесъл с решение № 1168 от 03.08.2015 г., с което е потвърдил РА, в оспорената част на установения резултат по ЗДДС за данъчни

периоди от м.01.2009 г. до м. 07.2009 г., м. 09. 2009 г., м. 10.2009 г., м. 12. 2009 г., м. 01.2010 г., от м. 04.2010 г. до м. 07.2010 г., от м. 09.2010 г. до м. 11.2010 г., от м. 03.2011 г. до м. 11.2011 г., м. 02.2012 г., м. 03.2012 г., м. 09.2012 г., м. 11.2012 г., м. 12. 2012 г., м. 06.2013 г., м. 07.2013 г., м. 09.2013 г., м. 12.2013 г., м. 01.2014 г., м. 06.2014 г. и м. 07.2014 г., както и в оспорената част на установения корпоративен данък за данъчни периоди 2009 г., 2010 г., 2011 г., 2012 г. и 2013 г., в едно с установените лихви.

Видно от констатациите в РД и РА се установява следваната фактическа обстановка:

В хода на провеждане на ревизионното производство органът по приходите е връчил на задълженото лице искания за представяне на документи и писмени обяснения с изх. № Р-22221014000768-040-01 от 04.12.2014 г. и изх. № Р-22221014000768-040-02 от 15.01.2015 г., с които е изискал първични, счетоводни, търговски и други документи, както и справка за стоков поток, отнасящи се до дейността му. В отговор документи са представени с придружителни писма.

С протокол № 798428 от 04.03.2015 г., към ревизионното производство са приобщени ревизионни актове и доклади от извършени ревизии на предходните доставчици „СТРОЙКОНСУЛТ - П“ ЕООД, „ВВВ КОНСУЛТ КОМЕРС“ ЕООД, „КЕЙ ДЖИ ВИ“ ЕООД и „АЛМАКС ГРУП БЪЛГАРИЯ“ ЕООД.

В частта по ЗДДС, в хода на ревизионното производство органът по ходите е извършил насрещни проверки на „ВЕЛЕВ ТРЕЙДИНГ“ ЕООД, „СТРОЙКОНСУЛТ-П“ ЕООД, „ИЗИМЪНИ КОНСУЛТ“ ЕООД, „СЛАВА КОНСУЛТ 3“ ЕООД, „ВВВ КОНСУЛТ КОМЕРС“ ЕООД, „АДЕМИКС“ ЕООД, „КЕЙ ДЖИ ВИ“ ЕООД, „ИВЕНДЪР - СИ“ ЕООД, „АЛМАКС ГРУП БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, „ИЗИ КОНТАКТ“ ЕООД и „УЛТРА ГРУП 2014“ ЕООД. При проверки на декларираните адреси за кореспонденция на всички дружества не са открити техни представители или упълномощени лица. Изготвените за целите на ревизионното производство искания за представяне на документи и писмени обяснения са им били връчени по реда на чл. 32 от ДОПК чрез прилагане към досиетата им. В указания в исканията срок изисканите доказателства не са били представени.

Във връзка с насрещните проверки, от „МОУШЪН“ ООД са изискани първични и вторични счетоводни документи, свързани с доставките на цитираните субекти, доказателства за плащане, за последваща реализация на фактурираните доставки и други. В отговор дружеството е представило получени фактури, копия на фискални бонове, частично: сключени договори с доставчиците, частично; декларации за качествено извършена работа и за предадени суми и счетоводни извлечения, видно от които доставките са осчетоводени по дебита на сметка 602 - „Разходи за външни услуги“.

От представените документи е установено, че:

- „ВЕЛЕВ ТРЕЙДИНГ“ ЕООД е фактурирало услуги свързани с предпечатна подготовка и печат на 500 бр. различни стикери и 500 бр. други етикети, кутии и рекламни материали;
- „С. - П“ ЕООД е издало фактури за изработка на уеб сайт за размяна на банери, както и рекламна кампания по отпечатване и разпространение на листовки и брошури;
- „ИЗИМЪНИ КОНСУЛТ“ ЕООД е издало фактури за изработка на софтуер за управление на информация и за създаване на база данни и за консултация по управление на микроконтролер на чипове;
- „СЛАВА КОНСУЛТ 3“ ЕООД е издало фактури за абонаментно техническо

поддържане на компютърна техника;

- „ВВВ КОНСУЛТ КОМЕРС“ ЕООД е издало фактури за набиране на данни, сканиране на документи, обработка на данни, текстове и снимки в електронен формат, както и преинсталиране, настройка и профилактика на сървъри;

- „АДЕМИКС“ ЕООД е издало фактури за извършено събиране и обобщаване на данни в създадена база за потребители от сайтове за обяви с цел изграждане на база данни от потенциални клиенти на сайта, както и набиране на информация за създаване на база данни;

- „КЕЙ ДЖИ ВИ“ ЕООД е издало фактури за услуги в сферата на дизайна, изработката и обновяване на интернет сайтове, предпечат и печат на рекламни материали, етикети, брошури и др.;

- „ИВЕНДЪР СИ“ ЕООД е издало фактури за консултации за набиране на клиенти, за изработка на банери и реклама в интернет и за изработка на специализирана система за новинарски сайт и конвертор на данни за статии и новини, за изработка на дизайн на рекламни материали, графичен дизайн и поддръжка на уеб сайтове, провеждане на рекламни кампании, както и предпечатна подготовка и разпространение на рекламни материали;

- „АЛМАКС ГРУП БЪЛГАРИЯ“ ЕООД е издало фактури за поддръжка на офис техника и сървъри;

- „ИЗИ КОНТАКТ“ ЕООД е издало фактури за консултантски и посреднически услуги по покупка на уеб сайтове и услуги по изработка на концептуални дизайни за уеб сайтове;

- „УЛТРА ГРУП 2014“ ЕООД е издало фактури за изработване на 3 уеб дизайн концепции за корпоративен уеб сайт.

Органите по приходите са направили проверка в информационната система на НАП и са установили, че доставчиците нямат назначени лица на съответните длъжности, които да осъществят доставките, които са фактурирали на „МОУШЪН“ ООД, както и липсват данни същите да разполагат с необходимия технически и технологичен потенциал за изработка и предоставяне на съответния вид стоки и услуги. Всички доставчици към момента са нерегистрирани по ЗДДС лица, по инициатива на орган по приходите и са със задължения към бюджета в особено големи размери.

Ревизиращите на база представените от „МОУШЪН“ ООД документи са направили извод, че не може да се установи какви стикери, листовки, брошури и др. са отпечатвани, къде и от кого, какви точно уеб сайтове и софтуери са изработени, какви сървъри са инсталирани, каква база данни е събирана и анализирана, какви консултации са оказани, каква офис техника е поддържана, от кои лица и с какви средства са изпълнени заданията и е извършена работата и за кого са предназначени закупените рекламни материали, програмни продукти и други услуги, т.е. кой е крайният им потребител. Органът по приходите е обърнал внимание на факта, че в ревизираното дружество има назначени лица на трудов договор, в т.ч. управителят Б. А., които по длъжностна характеристика изпълняват функции, свързани с оформяне на уеб дизайн, разработки на уеб страници и други компютърни дейности, т.е. според него не се налага ползването на подизпълнители.

Констатирано е също в хода на ревизията, че след приключване на насрещните проверки в деловодството на ТД на НАП от името на проверяваните доставчици „ВЕЛЕВ ТРЕЙДИНГ“ ЕООД, „КЕЙ ДЖИ ВИ“ ЕООД, „ИВЕНДЪР СИ“ ЕООД и „АЛМАКС ГРУП БЪЛГАРИЯ“ ЕООД са представени: копия на фактури, дневници по

ЗДДС, хронологични извлечения на сметка 4532, свидетелства за регистрация на фискални устройства и извлечения на сметка 204, в която сметка като заведени са отразени компютърни системи, принтери и други ДМА. Ревизиращият орган е направил извод, че така представените допълнителни документи не доказват реално извършени доставки от лицата, тъй като не се установява произходът на стоките и материалите и кои лица са извършили услугите, както и с какви технически средства, доколкото от представените разпечатки на сметка 204 не се констатира от счетоводствата на кои дружества са тези извлечения. Конкретно по доставката фактурирана от „АЛМАКС ГРУП БЪЛГАРИЯ“ ЕООД са представени още: документ за наемане на топовъздушен балон от предходен доставчик, заявка за обучение на две физически лица за привързано издигане на топовъздушен балон в [населено място] и приемо-предавателен протокол към фактурата със същата дата, съгласно който „АЛМАКС ГРУП БЪЛГАРИЯ“ ЕООД е извършило 3-часова рекламна кампания чрез вдигане на балони в [населено място], а „МОУШЪН“ ООД е приело без възражения работата. Органът по приходите е посочил, че липсва каквато и да е съпоставка между предмета на фактурата и предмета по останалите представени документи - заявка, ППП и др.

В резултат от анализа на приобщените към ревизията с протокол № 798428/04.03.2015 г. доказателства е констатирано, че на част от доставчиците има извършени ревизии, приключили с влезли в сила РД и РА.

Извършена е ревизия по ЗДДС на „СТРОЙКОНСУЛТ - П“ ЕООД за периода от 01.01.2012 г. до 28.02.2013 г., приключила с РА № [ЕГН] от 20.12.2013 г. С акта е установено, че основна дейност на дружеството е търговия на дребно с хранителни стоки, материали и строителни услуги. В РД на стр. 7 е посочено, че липсват доказателства за реално извършени доставки от „СТРОЙКОНСУЛТ - П“ ЕООД към неговите клиенти.

На „ВВВ КОНСУЛТ КОМЕРС“ ЕООД е извършена ревизия за определяне на задълженията му по ЗДДС за периода от 01.07.2012 г. до 30.04.2013 г., приключила с РА № [ЕГН] от 13.12.2013 г. С акта е установено, че основната дейност на дружеството е изключително разнообразна - продажба на стоки, авточасти, алкохол и др., озвучаване на сцени, монтаж на клипове, смяна на инсталации, почистване на стъкла и покриви, ремонт на коли, СМР и други. Дружеството няма покупки на стоки и услуги за ревизирия период, няма работници и служители и в тази връзка е направено заключение, че липсват реални продажби към клиентите.

Извършена е ревизия по ЗДДС на „КЕЙ ДЖИ ВИ“ ЕООД за периода от 28.01.2008 г. до 31.10.2009 г., приключила с РА [ЕГН]/12.07.2010 г. С акта е установено, че дружеството няма покупка на стоки и услуги за ревизирия период, както и няма нужните работници и служители, техника и оборудване, от своя страна налагащо извода, че липсват реални продажби към клиентите на фактурираните стоки и услуги.

На „АЛМАКС ТРУП БЪЛГАРИЯ“ ЕООД е извършена ревизия по ЗДДС за периода от 01.04.2009 г. до 31.10.2010 г., приключила с РА № [ЕГН] от 19.11.2012г. С акта е установено, че основна дейност на дружеството е търговия с цигари, скреч карти, ваучери и рекламни услуги. Дружеството няма покупка на стоки и услуги за ревизирия период, няма работници и служители, същото водещо до извода, че липсват реални продажби към клиентите.

При посочените данни органите по приходите са приели, че по издадените фактури от посочените доставчици не се доказва реално извършване на услуга, по смисъла на чл.

9 от ЗДДС и настъпване на данъчно събитие, съгласно чл. 25 от с.з. Приели са, че стоките и услугите, фактурирани като предмет на доставката, за която се претендира приспадане на данъчен кредит, изобщо липсва или иначе казано, липсва предмет на доставката и е налице т. нар. абсолютна симулация. Създадена е една правна привидност, зад коя го не стои нищо.

В резултат, е отказано правото на приспадане на данъчен кредит по спорните фактури на „ВЕЛЕВ ТРЕЙДИНГ“ ЕООД, „С. - ГГ ЕООД, „ИЗИМЪНИ КОНСУЛТ“ ЕООД, „СЛАВА КОНСУЛТ 3“ ЕООД, „ВВВ КОНСУЛТ КОМЕРС“ ЕООД, „АДЕМИКС“ ЕООД, „КЕЙ ДЖИ ВИ“ ЕООД, „ИВЕНДЪР - СИ“ ЕООД, „АЛМАКС ТРУП БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, „ИЗИ КОНТАКТ“ ЕООД и „УЛТРА ТРУП 2014“ ЕООД, на основание чл. 68 ал. 1 т. 1 и чл. 69 ал. 1 т. 1 от ЗДДС.

В частта по ЗКПО органът по приходите е посочил, че в резултат на връчено искане с изх. № Р-22221014000768-040-02 от 15.01.2015 г., жалбоподателят е представил справка за стоков поток на закупените стоки и услуги, съгласно която е установено, че голяма част от придобитите услуги са за собствени нужди.

В допълнение на предходните изводи, ревизиращият орган е констатирал, че по част от фактурите за доставка липсва идентичност на закупените и продадени стоки и услуги по предмет, количество и цена.

Органите по приходите, съгласно представените счетоводни документи, са установили, че всички покупни фактури са осчетоводени от оспорващия по дебита на сметка 602 — „Разходи за външни услуги“ и няма никаква индикация, че същите услуги ще формират себестойност и ще бъдат фактурирани на клиенти. Посочили са, че в „МОУШЪН“ ООД са назначени лица на трудов договор, в т.ч. и управителят Б. А., които се занимават с оформяне на уеб дизайн, разработки на уеб страници и други компютърни дейности, включително и печат на определени материали, което е и основната дейност на дружеството. В тази връзка според ревизиращите се налага изводът, че всички фактурирани продажби от жалбоподателя, са изработени (извършени, отпечатани, консултирани и др.) от негови служители, които имат нужните възможности и капацитет. Дружеството се е опитало да акумулира допълнителни разходи, тъй като единствените такива са за консумативи (ток, вода, топлофикация, канцеларски, такси и други). Предвид основната му дейност, която е в сферата на услугите, при продажбата и фактурирането, „МОУШЪН“ ООД начислява 20 % ДДС, а с декларирането на недействителни покупки използва данъчен кредит и внася значително по-малък размер на ДДС. Осчетоводяването като разходи за външни услуги на фактури без доказан реален икономически израз, по смисъла на Закона за счетоводството, представлява нарушение на един от основните принципи на счетоводството.

Предвид направените констатации и на основание чл. 77 ал. 1, във връзка с чл. 16 ал. 1 и ал. 2 т. 4 и чл. 10 ал. 1 от ЗКПО. ревизиращият орган не е признал за данъчни цели отчетените от ревизираното лице като разходи за външни услуги стойности на фактурите на доставчиците, цитирани по-горе и е увеличил с тях финансовия резултат.

В хода на съдебното производство са приети като писмени доказателства,

представените с жалбата и административната преписка писмени документи. Като писмени доказателства са приети представени от Инфонотари Протоколи за приемане на удостоверение за електронен подпис (л. 92-106, 319- 322)

По искане на жалбоподателя е допусната и изслушана Съдебно техническа експертиза, изготвена от назначеното вещо лице д-р А. К., която не е приета, а експертът е заменен с новоназначения такъв инж. Д. К.. Изготвеното заключение е изслушано и прието след оспорване от страна на жалбоподателя. По искане на оспорващия е допусната Тройна съдебно – техническа експертиза, която е изготвена от вещата лица – инж. Д. С., д-р инж. Н. Х. и инж. С. Г.. Заключение е изслушано и прието от страните без оспорване.

Съдът изцяло кредитира заключението на тройната СТЕ и ще обсъжда него, без да се спира на единичните експертизи, тъй като приема същите за непълни. От отговорите на ТСТЕ на поставените въпроси става ясно следното: В България първите сертификации по eIDAS на ДУУ (доставчици на удостоверителни услуги) се случиха през месец октомври 2017 г. Тогава ДУУ, които успешни са преминали одит по eIDAS са започнали да се наричат Доставчици на КВАЛИФИЦИРАНИ удостоверителни услуги и съответно са започнали да издават КУКЕП (квалифицирани удостоверения за квалифициран електронен подпис). Едва след като доставчиците на удостоверителни услуги стават ДКУУ (Доставчици на КВАЛИФИЦИРАНИ удостоверителни услуги) имат право да издават КУКЕП (квалифицирани удостоверения за квалифициран електронен подпис), с които да доставят КЕП (квалифициран електронен подпис) на документи. Направен е извод, че изследваните документи няма как да са подписани с КЕАЛИФИЦИРАНИ електронни подписи, тъй като удостоверенията, с които са били положени подписите не са били КВАЛИФИЦИРАНИ. Нито един от подписите не е заверен с времеви печат TimeStamp. При отговора на втория въпрос, вещите лица препращат към въпрос едно и допълват, че съществува връзка между файловете на електронните подписи и подписаните документи и че тя се изразява в контролна хеш сума за всеки подписан файл. Подчертано е, че при промяна на съдържанието на файла. Се променя контролната сума и подписът не се валидира. Отбелязано е, че видно от наименованието на подписания файл и наименованието на подписа съвпадат, като се различават единствено по файловото разширение. Вещите лица са категорични, че дори и да се променят имената на файловете, това не оказва влияние на валидирането на подписите.

При отговора на третия въпрос експертите посочват, че сертификационната политика регулира отношенията между доставчика на услугата, притежателят на подписа и трети страни, които могат да разчитат на истинността на подписа. В Европейския съюз (ЕС) сертификационната политика за доставчиците на квалифицирани електронни подписи се регулира от Регламент (ЕС) № 910/2014 (eIDAS)-Регламент относно електронната идентификация и удостоверителните услуги за електронни трансакции на вътрешния пазар. Този регламент задава рамка за електронни подписи, електронни печати, времеви печати и други,

свързани услуги в ЕС, като се стреми да създаде единен и сигурен правен пазар за тях. Сертификационната политика, съгласно eIDAS задава единни правила и стандарти, които всички квалифицирани доставчици на електронни подписи в ЕС трябва да следват, за да гарантират сигурност, поверителност и правна стойност на подписите. Тя е съществен елемент в правната инфраструктура на ЕС за електронна идентификация и услуги, което осигурява на гражданите и бизнеса възможност за сигурни, надеждни и признати в целия ЕС електронни подписи.

В отговора на четвърти въпрос експертизата казва, че към 2012 до 2016 г., когато са издадени изследваните подписи, доставчикът на удостоверителни услуги Инфонотари не е имал право да се нарича Qualified и съответно сертификатите, които е издал не съдържат „i-Notary Company Qualified – Privacy Enforced“ със сертификационна политика. Регламент (ЕС) № 910/2014 е приет на 23 юли 2014 г. и влиза в сила на 1 юли 2016 г. РА е подписан на 25.05.2015 г. преди влизането в сила на Регламент (ЕС) № 910/2014 г.

При отговора на следващия въпрос категорично е записано, че „...сертификатите са издадени за служители на НАП. Целта на електронния подпис е да подписва електронни документи“.

По-нататък експертите казват, се електронните документи, които са изследвани са подписани по формат CAdES и електронните подписи са DETACHED. При полагането на подписа в документа се генерира контролна хеш сума, която гарантира връзката на подписа със съдържанието на документа. При каквато и да е промяна в съдържанието на документа, валидирането ще отчете, че е извършвана промяна след като документът е бил подписан електронно. Така се всички подписи са свързани със съответните електронни документи. При проверката се установява дата и час на създаване. При евентуално модифициране подписите няма да се валидират.

В отговорите на последните три въпроса, експертизата е установила, че системата ИС „Контрол“ не съхранява нито частни, нито публични ключове на електронни подписи. Устройствата, на които са записани сертификатите не позволяват копиране на сертификата на друго устройство. В сайта на Инфонотари е налична справка и публичен регистър. Отделните полета в електронните подписи могат да бъдат декодирани. Нито един документ не може да бъде валидиран в системата М., тъй като е създадена по – късно във времето и тя валидира КЕП, каквито процесните подписи не са.

Съдът кредитира и обясненията, дадени от вещите лица на зададените им допълнителни въпроси в съдебното заседание от 06.11.2024 г., както следва: „Времето на електронния подпис, което сме обяснили в констативната част, е взето от локалната станция на подписващия. Локалната станция на подписващия – НАП, взима времето от централния тайм сървър, който е централен за НАП...“, „...ИС Контрол пази данни за всеки един документ и действията, които са извършвани по този документ, т.е. частта е записан и в логовете по този документ.“, „...от двадесет години в България, се създават,

издават електронни подписи по една и съща технология. Включват двойка, издава се по един и същ начин, няма никаква разлика между издаваните подписи преди 15 г. и сега. Разликата е, че преди се издаваха с Ша1, което е по-нисък сертификат, а сега е Ша2, защото вече има нова необходимост, а именно: дължината на ключовете е по-голяма, по-дълга и т.н., но принципа на издаване не е променен. Подписът си е усъвършенстван, само че доставчиците вече са преминали такъв одит и могат да издават квалифицирани подписи. Те са станали вече квалифицирани доставчици и издават квалифицирани подписи. Подписите са същите. Целта на този регламент е две неща, първо – в кои полета доставчика на осигурителни услуги да си попълват информацията, защото имаше поле име, презиме и фамилия, а сега е фамилия и адрес. Регламентът казва, по кой начин. Второ нещо е – кой точно да одитира доставчиците, защото преди това те се одитираха от комисия за регулиране на съобщенията, а сега вече казва, че трябва някой отвън да ги одитира.“ и „Всеки подпис е сертификат...В този сертификат са вписани имена, искана е длъжност, вписан е имейл на лицето, т.е. лицето може да бъде идентифицирано еднозначно, независимо, че няма ЕГН. Това лице, служител на НАП, който е свързан по уникален начин с автора. Когато се създава електронен сертификат, той се създава на специално устройство, като флашка, но не е флашка, там има сим карата, която може да бъде използвана само с определена марка и определено устройство като тази флашка, които подлежат на контрол по определен в списък. Тази сим карта и електронен сертификат, който е изписан на нея, може да се ползва единствено с пин код, който е известен само на органа, на съдържателя, няма начин да се елиминира използването на кода. Т.е. задължително при всяко полагане на подписа, се слага този пин код, не може софтуерно или по някакъв друг начин да се премахне или да не се въведе този код. Свързан е с електронното изявление – софтуерно, но при самото подписване се създава хеш-сума, която при всяка проверка на електронен подпис, трябва да съвпада с хеш сумата, която е създадена. Ако този документ е бил променян след полагането на подписа, хеш сумата ще бъде различна и няма да се валидира подписа. След полагането няма вече електронен подпис, софтуера веднага разпознава, че има промени и не е валидно. ...Електронния подпис е придружен с удостоверение на доставчика на удостоверителни услуги, който все още не е квалифициран. Това не е КЕП. Изискване от на доставчика да е сертифициран, за създаването на квалифицирани подписи, написано е в експертизата. В България първия електронен подпис е създаден през 10.2017 г. ...Доставчиците още в началото на 2017 г. започнаха да преминават този одит,, но не издаваха все още квалифицирани подписи, чакаха да излезе закона, за да може едва ли не на другия ден да започнат издаването на квалифициран подпис.“.

При така установеното от фактическа страна, съдът обосновава следните правни изводи:

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща

право и интерес от оспорването. Същата е допустима с оглед обстоятелството, че се твърди незаконосъобразност на РА, потвърден от решаващия орган, като издаден от некомпетентен орган, т.е. твърди се неговата нищожност.

Разгледана по същество жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Спорът между страните е сведен до обстоятелството дали издадените в хода на ревизията документи са подписани с валидни електронни подписи - ЗВР № Р-2222-10140-00768-020-01 от 15.09.2014 г., ЗИЗВР № Р-2222-10140-00768-020-02 от 26.11.2014 г., ЗИЗВР № Р-2222-10140-00768-020-03 от 06.01.2015 г., ИПДПОЗЛ с изх. № Р-2222-10140-00768-040-01 от 04.12.2014 г. и изх. № Р-22221014000768-040-02 от 15.01.2015 г. и РА № Р-2222-10140-00768-091-001 от 25.05.2015 г., на своите издатели - органи по приходите от ТД на НАП С. град.

Не е спорно, че посочените документи са издадени в периода от 15.09.2014 г. до 25.05.2015 г., откриване на производството с издаването на ЗВР и издаването на РА. Според изискването на чл. 141 АПК, в приложимата за процесния период редакция, пред съда могат да бъдат представяни електронни документи, подписани с квалифициран електронен подпис, по реда на *ЗЕДЕП*. През целия процесен период, през който са издавани оспорените електронни документи, е имало изискване същите да са подписани с КЕП, за да са валидни. С 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.) са въведени единни изисквания за електронните подписи. Същият е пряко приложимо законодателство за България и с чл. 1, б. "в" от същия се предвижда, че с него се установява правна рамка за ел. подписи. Според чл. 3, т. 12 от Регламента, "квалифициран електронен подпис" означава усъвършенстван ел. подпис, който е създаден от устройство за създаване на КЕП и се основава на квалифицирано удостоверение за ел. подписи. Точка 15 от същата норма сочи, че "квалифицирано удостоверение за ел. подпис" означава удостоверение за ел. подписи, което се издава от доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги и отговаря на изискванията, предвидени в Приложение I. Съгласно чл. 52, т. 2 от Регламента - "Влизане в сила". Регламентът се прилага от 01 юли 2016 г., с изключение на разпоредбите, посочени в букви а) б) и в). Доколкото относимите в случая разпоредби от Регламента не попадат в това изключение, следователно са в сила от 01.07.2016 г.

По тази причина, относно действителността на положените електронни подписи върху всички оспорени документи приложение следва да намери нормата на чл. 141 АПК (редакция в сила от 01.07.2011 г.), както и нормите на

Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги (ЗЕДЕУУ), в редакцията до изменението с ДВ бр. 85/24.10.2017 г. Съгласно чл. 3, ал. 1 ЗЕДЕП в редакцията до изменението с ДВ бр. 85/2017 г., електронен документ е електронно изявление, записано върху магнитен, оптичен или друг носител, който дава възможност да бъде възпроизведено. Писмената форма се смята за спазена, ако е съатвен електронен документ (чл. 3, ал.2 ЗЕДЕП). Според чл. 13, ал. 4 ЗЕДЕП, КЕП има силата на саморъчен подпис. Чл. 16 от ЗЕДЕП в приложимата му редакция дава определение за КЕП - квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който е придружен от издадена от доставчик на удостоверителни услуги удостоверение за квалифициран електронен подпис, отговарящо на изискванията на чл. 24 и удостоверяващо връзката между автора и публичния ключ за проверка на подписа, и е създаден посредством устройство за сигурно създаване на подписа. Изискванията към алгоритмите за създаване и проверка на квалифицирания електронен подпис се определят с наредба на Министерския съвет (чл. 16, ал. 2 ЗЕДЕП). Чл. 24 ЗЕДЕП в приложимата редакция, към който препраща чл. 16 и който се отнася за удостоверенията за КЕП, гласи следното: удостоверението е електронен документ, издаден и подписан от доставчика на удостоверителни услуги, който съдържа: 1. указание, че удостоверението е издадено за квалифициран електронен подпис; 2. наименованието и адреса на доставчика на удостоверителни услуги, както и указание за държавата, в която е установил своята дейност; 3. името или псевдонима на автора на електронния подпис; 4. особени атрибути, свързани с автора, ако удостоверението се издава за конкретна цел, както и ако доставчикът поддържа политика за издаване на удостоверения с вписване на такива атрибути; 5. публичния ключ, съответстващ на държания от автора частен ключ за създаване на квалифицирания електронен подпис; 6. усъвършенствания електронен подпис на доставчика на удостоверителни услуги; 7. срока на действие на удостоверението; 8. ограниченията на действието на подписа по отношение на целите и/или на стойността на сделките, ако удостоверението е издадено с ограничения на удостоверителното действие; 9. уникалния идентификационен код на удостоверението; 10. указание за акредитацията на доставчика, когато той е акредитиран.

В случая от всички събрани по делото доказателства се установява, че оспорените документи, са подписани с КЕП, относно които са приложими разпоредбите на ЗЕДЕП и които отговарят на всички изисквания, посочени в чл. 16 вр. чл. 24 от ЗЕДЕП - положеният ел. подпис е усъвършенстван такъв, придружен е от удостоверение за КЕП, издадено от доставчика на удостоверителни услуги "ИНФОНОТАРИ" ЕАД, което удостоверение отговаря на изискванията на чл. 24 от същия закон и удостоверява връзката между автора и публичния ключ за проверка на подписа.

Този извод е направен в приетата по делото и оспорена от жалбоподателя съдебнотехническа експертиза, изготвена от вещо лице Д. К. при отговора му

на въпрос 2 и е потвърден с констатациите в експертното заключение по приетата тройна съдебно-компютърна експертиза, изложени на лист 19 до лист 21. Но той се потвърждава и от тройната СТЕ.

Актуалният към датата на подписване на съответните документи доставчик на удостоверителни услуги на НАП „ИНФОНОТАРИ“ ЕАД е удостоверил изрично валидността на издадените от него ел. подписи в писмо с вх. №11-01-#2/21/02.2023 г. по регистъра на дирекция ОДОП С. и приложения, депозирани по делото.

Следва да се подчертае, че в действащия към актуалните дати на подписване на документите ЗЕДЕП няма изискване относно валидността на удостоверението за КЕП. да бъде посочен ЕГН или друг индивидуализиращ белег на титуляра на сертификата, както твърди жалбоподателя. Освен това, в сертификатите се съдържат достатъчно данни за притежателя, за да бъде същият еднозначно и несъмнено определен - посочени са пълните имена на физическото лице на латиница, посочен е служебен имейл адрес на лицето, посочено е учредението, към което се издава сертификатът - ТД на НАП - С.. При това положение, изобщо не може да се приеме, че би могло да има каквото и да било съмнение относно идентификацията на притежателя на този сертификат, а оттам - и относно авторството на положения чрез него електронен подпис, който притежава абсолютно всички реквизити, за да отговаря на условията на квалифициран такъв.

Аналогично, съобразно утвърдената практика на ВАС, липсата на положен "времеви печат" при подписване на документите не е неизпълнение на нормативно установено изискване към КЕП, като същественото е, че от приетите заключения по допуснатите съдебни експертизи не се установява промяна в съдържанието на изследваните електронни документи след тяхното създаване.

Установеният с тройната експертиза факт, че изследваните електронни подписи са придружени с удостоверения на доставчика на удостоверителни услуги, който все още не бил квалифициран, не прави подписите невалидни, нито ги лишава от статута им на „квалифицирани“. Както беше уточнено в съдебно заседание разликата е в сертифициращия орган.

По изложените съображения жалбата е неоснователна, а оспореният РА е издаден от компетентен орган при валиден електронен подпис, поради което не е нищожен. В този смисъл е и практиката на ВАС - решение № 8141от 01.07.2024 г., постановено по адм. дело № 3363 по описа за 2024 г. на ВАС, Осмо отделение, решение № 1734 от 23.02.2022 г., постановено по адм. дело № 7056 по описа за 2021 г. на ВАС, Първо отделение и други.

При този изход на спора, извършените процесуални действия на ответника, на основание чл. 161, ал.1 ДОПК във връзка с чл. 8, ал.1 вр. чл. 7, ал.2, т. от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения с оглед материалния интерес в размер на 63 129,47 лв. (главница и лихви по РА), следва да му се присъди юрисконсултско

възнаграждение в размер на 5 700,00 лв.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160, ал. 1, предл. последно от ДОПК, Административен съд – София град, III – то отделение, 8-ми състав,

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на “МОУШЪН“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] срещу ревизионен акт № Р – 2222 – 10140 - 00768 – 091 – 001 от 25.05.2015 г., издаден от А. Г. М., на длъжност началник сектор – възложил ревизията и И. М. Р., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с решение № 1168 от 03.08.2015 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“.

ОСЪЖДА “МОУШЪН“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно осигурителна практика“ – С. юрисконсултско възнаграждение в размер на 5 700,00 (пет хиляди и седемстотин) лева.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му.

СЪДИЯ: