

РЕШЕНИЕ

№ 41475

гр. София, 11.12.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 62 състав, в
публично заседание на 15.05.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Даниела Гунева

при участието на секретаря Макрина Христова, като разгледа дело номер **2098** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по повод Решение № 1953/22.02.2023г. по адм.д.№ 4221/2022г. по описа на ВАС, Осмо отделение, с което е отменено решение №562/2022г. по адм.д.№3570/2017г. на АССГ и делото е върнато за ново разглеждане от друг състав на съда.

Жалбоподателят „Е Енд Джи Грип“ ООД,[ЕИК], чрез управителя Е. М. оспорва Ревизионен акт №Р-22002216002897-091-001/30.12.2016 г., издаден от Р. Р. Б. – орган, възложил ревизията и М. И. М. – ръководител на ревизията, потвърден от директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП с Решение № 380/16.03.2017 г., с който са установени данъчни задължения по ЗДДС произтичащи от непризнатото право на данъчен кредит за данъчни периоди м. 01. 2013 г. и от м. 04. 2013 г. до м. 04. 2015 г., в размер на 212 146,88 лв., по фактури, издадени от „Аскон Маш“ ЕООД с[ЕИК], „Билдър Асистънт“ ЕООД с[ЕИК], „Ол Билдър Рипеър“ ЕООД с[ЕИК], „Ай Пи Три Рестменидж“ ЕООД с[ЕИК] и „Кенанендгруп“ ЕООД с[ЕИК], включително и в частта на начислените за просрочие лихви в размер на 58 563,94 лв., като незаконосъобразен.

В жалбата се излагат съображения относно

В съдебно заседание редовно призован не се представлява.

Ответникът – Директорът на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП – С. град, редовно призован чрез юрк.С. намира жалбата за неоснователна и моли съда да я отхвърли.Претендира юрисконсултско възнаграждение.

СГП редовно уведомена, не се представлява.

От фактическа страна се установява следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия №Р-22002216002897-020-001/26.04.2016 г., връчена на 02.06.2016 г. по електронен път, изменена със Заповед №Р-22002216002897-020-002/19.07.2016 г., издадени от Р. Б.– началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., упълномощена със Заповед №РД-01-822/23.06.2015 г., издадена от директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на “Е Енд Джи Грип” ООД, за установяване на задълженията по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за данъчните периоди от 01.01.2013 г. до 31.01.2013 г. и от 01.04.2013 г. до 30.04.2015 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад №Р-22002216002897-092-001/21.09.2016 г., връчен на ревизираното лице на 21.09.2016 г. Не е направено възражение по чл. 117 ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с РА №Р-22002216002897-091-001/30.12.2016 г., издаден от Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и М. М., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията.

Като краен резултат от проведеното ревизионно производство на дружеството са установени задължения от непризнато право на данъчен кредит общо в размер на 270 710,82 лв., в т.ч., както следва: ДДС в размер на 212 146,88 лв. и лихви в размер на 58 563,94 лв.

Извършената ревизия е повторна, по реда на чл. 155 ал. 4 от ДОПК и е във връзка с Решение №549/01.04.2016 г. на директора на дирекция ОДОП С., отменящо определените с предходния РА №Р-22221415003259-091-001/05.01.2016 г. задължения за посочените данъчни периоди и даващо задължителни указания за извършване на настоящата ревизия.

Дружеството е с вписан предмет на дейност: рекламно-информационна дейност, създаване и мениджмънт на радио и телевизионни игри, рекламни клипове и филми, производство на аудио-визуални произведения, съпътстващи услуги по производство на фирми, декориране, транспортна и спедиторска дейност, продажба на стоки, търговско представителство и посредничество, както и всички други търговски дейности, незабранени със закон.

През ревизирания период осъществяваната дейност е заснемане на радио и телевизионни игри, рекламни клипове и филми, производство на аудио-визуални произведения и съпътстващите ги услуги по производство на филми, декоростроене, електро услуги, отдаване на техника под наем /кран, пантограф /и др.

Няма декларираны търговски обекти, от които да извършва независимата си икономическа дейност.

С цел събиране на доказателства за установяване на относими за дейността на дружеството факти и обстоятелства в хода на ревизионното производство са предприети процесуални действия. Органът по приходите е връчил на ревизираното лице искане за представяне на документи и писмени обяснения с изх. №Р-22002216002897-040-001/02.06.2016 г., с което е изискал първични, счетоводни и други конкретни документи, както и посочване на обстоятелства, свързани с дейността. В отговор са представени единствено оборотни ведомости. Допълнително по електронната поща е представена обяснителна записка, съдържаща информация за последващата реализация на част от закупените стоки и услуги.

С протокол №1101238/04.07.2016 г. са приобщени всички събрани доказателства в предходното производство, приключило с РА №Р-22221415003259-091-001/05.01.2016 г.

В хода на ревизията, органът по приходите е иницирал извършване на насрещни проверки на основните клиенти на ревизираното лице през ревизирания период. Това са дружествата: „Гала Филм“ ООД, „Уотърфрон“ ЕООД, „Крамер Дизайн“ ООД, „Чучков Брадърс Студио“ ООД, „Пуш Пул Продъкшън“ АД и „Камера“ ООД, осъществяващи основната си дейност в областта на

рекламата, производството на филми и телевизионни предавания. Същото е с оглед проследяване на последващата реализация на процесни услуги, за които се твърди, че са получените от „Аскон Маш“ЕООД, „Билдър Асистънт“ ЕООД, „Ол Билдър Рипеър“ЕООД, „Ай Пи Три Рестменидж“ ЕООД и „Кенанендгруп“ ЕООД. Последните имат за предмет „техническа помощ“.

В обяснителна записка ревизираното лице е посочило конкретно клиентите на придобитите от него стоки/услуги. За извършените насрещни проверки са съставени протоколи, цитирани в ревизионния доклад. Констатирано е, че в отговор на връчени искания дружествата са представили: издадени към тях фактури от „Е Енд Джи Грип“ ООД; сключени договори и анекси; приемо-предавателни протоколи; платежни документи; счетоводни регистри; писмени обяснения и др.

Органът по приходите е установил, че в сключените между страните договори, в приложенията към тях и във фактурите, като предмет на доставките са записани: грип услуги; осигуряване на фарт-майстори; кранист; наем на операторска и филмова техника; транспорт на техника и др. Към 01.09.2015 г. в предприятието е назначено 1 лице по трудови правоотношения, на длъжност - техник снимачна техника. По данни от информационния масив на НАП, лицето А. В. П., използвано като фарт-майстор, е било назначено на трудов договор в „Е Енд Джи Грип“ ООД за периода от 03.09.2011 г. до 01.09.2015 г., след което е назначено в „Максим 15“ ООД с ЕИК[ЕИК]. Другите фарт-майстори – Е. В. М. и Г. И. Г. са съдружници в ревизираното лице. Трите физически лица са посочени като изпълнители и в останалите сделки.

Органът по приходите е посочил, че според представените протоколи за приемане на услугите, доставени на ревизираното лице от доставчици „Аскон Маш“ЕООД, „Билдър Асистънт“ ЕООД, „Ол Билдър Рипеър“ЕООД, „Ай Пи Три Рестменидж“ ЕООД и „Кенанендгруп“ ЕООД, същите се изразяват основно в: „поставяне, монтаж и демонтаж на дървен подиум“, „товарене техника“, „разтоварване техника“, „демонтаж на алуминиево скеле“, „подготовка на терен за поставяне на телевизионен кран“, „поставяне на телевизионен кран“, „демонтаж на телевизионен кран“, „заравняване на терен“, „изграждане на дървена конструкция“, „подготовка на терен за релсов път“ и др. Изброените услуги от цитираните доставчици на ревизираното лице присъстват във всички приемо-предавателни протоколи и не съответстват на предмета по фактурите за последващата реализация към клиентите:

Органът по приходите е приел, че ревизираното лице е извършило услугите със собствени трудови и материални ресурси. За да стигне до този извод е установил, че ревизираното лице на практика е разполагало със собствени транспортни средства, както и с оборудване и стопански инвентар, съгласно представения инвентаризационен опис на активите. Същевременно няма други данни и доказателства да е използвало услугите на подизпълнители при извършването на доставките към клиентите си.

Ревизиращият орган е обсъдил резултатите от насрещните проверки на доставчиците: „Аскон Маш“ЕООД, „Билдър Асистънт“ ЕООД, „Ол Билдър Рипеър“ЕООД, „Ай Пи Три Рестменидж“ ЕООД и „Кенанендгруп“ ЕООД, извършени в хода на предходната ревизия. При насрещните проверки е установено, че след като са били уведомени по реда на ДОПК, „Аскон Маш“ЕООД, и „Ол Билдър Рипеър“ЕООД, не са представили изисканите от тях доказателства. Впоследствие, след срока, „Билдър Асистънт“ ЕООД е представило фактури, приемо-предавателни протоколи, ведомости за заплати и счетоводни регистри. „Ай Пи Три Рестменидж“ ЕООД също е представило, но само фактури и писмено обяснение. „Кенанендгруп“ ЕООД е представило копия на фактури и счетоводни регистри.

От страна на ревизираното лице по доставките са били представени: копия на фактури, приемо-предавателни протоколи към тях, фискални бонове и хронологични счетоводни справки, относно

осчетоводяването на доставките като разход. Съгласно приемо-предавателните протоколи, доставени са били следните услуги: „поставяне, монтаж и демонтаж на дървен подиум“, „товарене техника“, „разтоварване техника“, „демонтаж на алуминиево скеле“, „подготовка на терен за поставяне на телевизионен кран“, „поставяне на телевизионен кран“, „демонтаж на телевизионен кран“, „заравняване на терен“, „изграждане на дървена конструкция“, „подготовка на терен за релсов път“ и др. Не са представени сключени договори между страните и документи за заплащане по фактурите на „Аскон Маш“ ЕООД. Съгласно информацията в НАП за подадените Z отчети, фискалното устройство на „Ол Билдър Рипеър“ ЕООД е отчетло данни само за периода м. 01. 2014 г., но не и за останалите периоди от м. 02. до м. 06. 2014 г. Пак по информация за Z отчетите, фискалното устройство на „Ай Пи Три Рестменидж“ ЕООД не е отчетло данни за периодите от м. 07. до м. 10. 2014 г., въпреки, че са издадени касови бонове.

След проверка в информационния масив на НАП органът по приходите е констатирал, че всички доставчици са deregистрирани по ЗДДС лица, имащи задължения към бюджета в големи размери, в т. ч. по ревизионен акт на „Билдър Асистънт“ ЕООД /необжалван и влязъл в сила/ и ревизионен акт на „Ай Пи Три Рестменидж“ ЕООД, „А. Маш“ ЕООД и „Кенанендгруп“ ЕООД не са разполагали с назначени лица по трудов и граждански договор. „Билдър Асистънт“ ЕООД е имало назначени 8 лица на длъжности в строителството, продавач-консултанти, техници по поддръжка на компютри и др. „Ол Билдър Рипеър“ ЕООД е имало назначени 5 лица на длъжности в сферата на строителството, а „Ай Пи Три Рестменидж“ ЕООД е имало назначени 10 лица на длъжност „лепач“, „консерватор-реставратор“ и др. За съответните години „Аскон Маш“ ЕООД, „Билдър Асистънт“ ЕООД, „Ол Билдър Рипеър“ ЕООД, „Ай Пи Три Рестменидж“ ЕООД и „Кенанендгруп“ ЕООД, не са публикували ГФО в Търговския регистър, а „Ол Билдър Рипеър“ ЕООД и „Ай Пи Три Рестменидж“ ЕООД не са подали ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2014 г. /годината, в която са издадени спорните фактури/. Всички доставчици за съответните периоди са декларирали покупки основно от deregистрирани по ЗДДС лица, не притежаващи кадрови и технически ресурс. Така например, „Аскон Маш“ ЕООД е декларирало покупки на услуги от „Тирон Ком“ ЕООД, което пък е декларирало покупки от „Симар Строй“ ЕООД. Последното не е подало обаче дневници за покупки и продажби. „Ай Пи Три Рестменидж“ ЕООД е декларирало покупки и от „Ол Билдър Рипеър“ ЕООД. Посочено е също, че при постановленията от органите по приходите Отказ за регистрация по ЗДДС №221021500001063/06.02.2015 г. на „Ай Пи Три Рестменидж“ ЕООД, дружеството е декларирало за периодите от м. 01. 2014 г. до 31.12.2014 г. оборот само от реставрацията и консервацията на стенописи, икони и др., който не съответства на предмета на фактурираните спорни доставки.

Ревизиращият орган е стигнал до заключението, че „Аскон Маш“ ЕООД, „Билдър Асистънт“ ЕООД, „Ол Билдър Рипеър“ ЕООД, „Ай Пи Три Рестменидж“ ЕООД и „Кенанендгруп“ ЕООД не притежават материален и кадрови ресурс за извършване на фактурираните доставки на услуги. Отделно, в обяснителната записка на ревизираното дружество за стоковия поток се открива несъответствие, а именно, че голяма част от фактурите за покупка са с дати след фактурите за последваща реализация на услугите. Също така, не са представени изрично изисканите доказателства за калкулацията на цените, както и обяснения във връзка с какво точно са извършени услугите и от кого. Същевременно, от извършените насрещни проверки на клиентите на ревизираното лице се установява, че предметът по приемо-предавателните протоколи към фактурите за покупка не съответства на предмета по фактурите за последваща продажба към същите тези клиенти, на които са извършени проверки. Тоест, не се доказва, че получените процесни услуги са последващо реализирани.

Органът по приходите е направил краен извод, че по фактурите на „Аскон Маш“ ЕООД, „Билдър

Асистънт“ ЕООД, „Ол Билдър Рипеър“ЕООД, „Ай Пи Три Рестменидж“ ЕООД и „Кенанендгроуп“ ЕООД, не е налице реално извършена доставка на услуга, по смисъла на чл. 9 от ЗДДС и не е възникнало данъчно събитие, съгласно чл. 25 от с. з. Счита, че в случая е налице т. нар. „абсолютна симулация“, при която услуги въобще не са осъществени.

В резултат е издаден Ревизионен акт №Р-22002216002897-091-001/30.12.2016 г., издаден от Р. Р. Б. – орган, възложил ревизията и М. И. М. – ръководител на ревизията, с който предвид изложеното органът по приходите е отказал правото на приспадане на данъчен кредит по спорните доставки, на основание чл. 68 ал. 1 т. 1 и чл. 69 ал. 1 т. 1, във връзка с чл. 9 от ЗДДС. Ревизионния акт е връчен на 03.01.2017г.

Актът е оспорен по реда на чл. 152 ДОПК с вх. №53-06-160/12.01.2017 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. №23-22-113/20.01.2017 г. по регистъра на дирекция ОДОП С.

С Решение № 380/16.03.2017 г. директорът на Дирекция ОДОП е потвърдил обжалвания пред него РА, в частта на установения задължения по ЗДДС.

Жалбата срещу ревизионния акт, потвърден с решението на Директора на ДОДОП е депозирана на 27.03.2017 год.

В рамките на съдебното производство от страна на жалбоподателя бе поискано назначаването на съдебно-счетоводна експертиза, както и събирането на писмени доказателства.

От основното заключение на съдебно счетоводната експертиза с вещо лице П. К., прието в с. з. на 05.07.2018 г. се установява, че доставчиците „АСКОН МАШ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „БИЛДЪР АСИСТЪНТ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ОЛ БИЛДЪР РИПЕЪР“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „АЙ ПИ ТРИ РЕСТМЕНИДЖ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и „КЕНАНЕНДГРОУП“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] са включили процесните фактури, по които получател е „Е ЕНД ДЖИ ГРИП“ ООД, с изключение лицето не е включило в дневника за продажби следните процесни фактури с получател „Е ЕНД ДЖИ ГРИП“ ООД: данъчна фактура № 28/22.01.2014г.; данъчна фактура № 29/23.01.2014г.; данъчна фактура № 30/24.01.2014г.; данъчна фактура № 31/25.01.2014г.; данъчна фактура № 32/27.01.2014г.; данъчна фактура № 33/28.01.2014г. и данъчна фактура № 34/31.01.2014г., всички с предмет „услуга“.

Относно въпроса: дали са отчели доставчиците приходи по процесните фактури, експертизата дава отговор, че не може да се направи обоснован извод, дотолкова, че не е направена проверка на доставчиците, защото същите не са открити.

В отговор на въпрос 2, платило ли е „Е ЕНД ДЖИ ГРИП“ ООД облагаемата стойност и ДДС по процесните фактури и извършеното плащане осчетоводено ли е в счетоводството на жалбоподателя експерта дава следното заключение:

Всички процесни фактури са посочени в счетоводството на „Е ЕНД Джи ГРИП“ ООД, като платени по дебита на смет.с-ка 401 „Доставчици“, но няма посочено в счетоводните справки-хронология на смет.с-ка 401 „Доставчици“ дали плащането е в брой или по банков път.

В отговор на въпрос 3, спазени ли са основните счетоводни принципи при водене на счетоводствата на преките доставчици и на жалбоподателя за ревизираните данъчни периоди и налице ли е редовно двустранно заведено счетоводство, експертизата дава следното заключение:

Относно доставчиците „АСКОН МАШ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „БИЛДЪР АСИСТЪНТ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ОЛ БИЛДЪР РИПЕЪР“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „АЙ ПИ ТРИ РЕСТМЕНИДЖ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и „КЕНАНЕНДГРОУП“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] от експертизата не могат да се направят изводи по повод редовността на воденото счетоводство, дотолкова, че не можаха да се направят проверки в счетоводната им документация.

В обобщение експертизата заключава, че ВЛ е в невъзможност да направи обосновано заключение относно редовност или не на воденото счетоводство от жалбоподателя.

От допълнителното заключение на съдебно-счетоводната експертиза /л. 599-612/ с вещо лице П. К., прието в с. з. на 26.09.2019 г. ВЛ дава следното заключение, че „Е ЕНД ДЖИ ГРИП“ ООД е използвало

предмета на спорните фактури в независимата си икономическа дейност. Отчетени са последващи доставки в счетоводството на жалбоподателя с начислен ДДС. В ревизионното производство не е коригиран от проверяващите за никой от поверените месеци начисленият ДДС от страна на жалбоподателя, т.е. не са правени корекции на начисления ДДС по неговите продажби.

На въпроса: Отказано ли е правото на данъчен кредит на доставчиците „АСКОН МАШ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „БИЛДЪР АСИСТЪНТ“ ЕООД ЕИК[ЕИК], „ОЛ БИЛДЪР РИПЕЪР“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „АЙ ПИ ТРИ 7 РЕСТМЕНИДЖ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и „КЕНАНЕНДГРОУП“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], в случай, че са издадени ревизионни актове по ЗДДС, ВЛ дава следния отговор:

С представения по делото от ответника РА на л. 536 и сл. от том 2 на делото се установява, че е отказано правото на данъчен кредит на доставчиците „БИЛДЪР АСИСТЪНТ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], „ОЛ БИЛДЪР РИПЕЪР“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] и „АЙ ПИ ТРИ РЕСТМЕНИДЖ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] по предходните доставки със същия предмет, по които не е признато правото на данъчен кредит на „Е ЕНД ДЖИ ГРИП“ ООД, касаещ процесните фактури, т.е. направени са корекции на правото на данъчен кредит по неговите доставки. За „АСКОН МАШ“ ЕООД и „КЕНАНЕНДГРОУП“ експертизата не може да даде отговор.

От второто допълнителното заключение на съдебно-счетоводната експерти/ л. 672 – 677/, прието в с. з. на 23.07.2020 г. се установява следното:

През процесните данъчни периоди няма данни от счетоводството на жалбоподателя да има аналогични сделки с други доставчици с идентичен предмет на процесните доставки по фактурите, издадени от „АСКОН МАШ“ ЕООД, „КЕНАНЕНДГЛОУП“ ЕООД, „АЙ ПИ ТРИ РЕСТМЕНИДЖ“ ЕООД, „БИЛДЪР АСИСТЪНТ“ ЕООД, „ОЛ БИЛДЪР РИПЕЪР“ ЕООД.

При извършена съпоставка между всяка една от процесните /от спорните/ фактури с фактурите, издадени от „Е енд джи грип“ ООД на „Гала филм“ ООД, „У. ЕООД, „Кламер дизайн“ ООД, „Чучков Брадърс Студио“ ООД, „Пуш Пул Продъкшън“ АД и „Камера“ ЕООД във връзка с извършени от жалбоподателя последващи доставки, и като взе предвид и съпътстващите фактурите документи /договори, приемо-предавателни протоколи и др./, установи, че има съответствие между тях.

По делото е изготвено и трето допълнително заключение на извършената ССЧЕ /л. 700 - л. 737/, с което като приложение вещото лице е представило таблица, в която е отразена всяка от получените доставки от „АСКОН МАШ“ ЕООД, „БИЛДЪР АСИСТЪНТ“ ЕООД, „ОЛ БИЛДЪР РИПЕЪР“ ЕООД, „АЙ ПИ ТРИ РЕСТМЕНИДЖ“ ЕООД и „КЕНАНЕНДГЛОУП“ ЕООД. На всеки отделен ред е посочена конкретната фактура с отбелязване предмет на фактура и начин на плащане. На същия ред е посочено с коя/кои фактури за последваща Доставка от „Е ЕНД ДЖИ ГРИП“ ООД към неговите клиенти се обвързват, както и на кои дружества са издадени.

Във изпълнение на указанията, дадени в Решение № 1953/22.02.2023г. по адм.д. № 4221/2022г. по описа на ВАС, Осмо отделение е назначена и изготвена СТКЕ относно вида на електронните подписи и начина им на полагане в оспорения административен акт.

Видно от заключението на вещото лице, допълнено с друго такова е видно, че лицата Р. Р. Б., М. И. М. и К. Класиев Б. са притежавали валидни електронните подписи към момента издаване на процесните документи – ЗВР, РД, и РА. Аковете не са подписани с квалифициран електронен подпис, съгласно изискванията на Регламент /ЕС/ №910/2014г. , а електронният подпис не е положен в цифровият си вид, а е пренесен в кодирана сигнатура под съответния документ, което представлява нечетим текст, като не могат да се проверят по дигитален път за наличните метаданни и цифрови артефакти, проверяващи неговата достоверност и наличност. Не може да се установи и в самите документи дали са подписани с КЕП-усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на удостоверение за електронни подписи, което е основополагащ фактор на ЕП и КЕП. Липсват алгоритмите активиращи процедурите по верифициране на КЕП съгласно изискванията на Регламент ЕС/ №910/2014г. Електронните документи , приложени по делото на електронен носител не съдържат в себе си електронен подпис, в електронен вариант, така че при всяко следващо възпроизвеждане на електронно подписания документ да се визуализира информация за валидирането на подписа на лицето, което го е подписало към момента на подписване.

От допълнителното заключение е видно, че подписите са електронни подписи, тип Detached, отделени от

самия документ и не са КЕП към момента на полагането им. Доставчикът „Борика“ АД не е преминала одит по сертифициране за съответствие, което се случва на 09.10.2017г. , от която дата доставчикът има право да предоставя КЕП. От разпита на вещото лице в съдебно заседание е видно, че подписите не е било възможно да се отворят и да се провери съдържанието им или елементите на този подпис, ако не се разполага със специализирана програма. Данните в диска, приложен по делото съответстват на данните налични в ИС Контрол при ЦУ на НАП. Изявленията на вещото лице, свързани с правото не следва да се коментират.

Експертизата е кредитирана от съда като неоспорена от страните, пълна, изчерпателна и компетентна, съответна на доказателствата по делото.

При изложената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

РА е оспорен по съдебен ред с жалба с вх. № 53-04-243/27.03.2017 г. по описа на НАП – С. град. Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК от лице с право и интерес от оспорване – адресат на утежняващ административен акт, който подлежи на съдебен контрол, и след изчерпване на административния ред за оспорване по чл. 152 и сл. от ДОПК като абсолютна положителна процесуална предпоставка за допустимост на жалбата по аргумент от чл. 156, ал. 2 от ДОПК. С оглед на това съдът намира жалбата за процесуално допустима, поради което следва да бъде разгледана досежно нейната основателност.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обосновааност на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК в редакцията към момента на възлагане ревизията – ДВ бр. 82 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г., той се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. В настоящия случай РА е издаден от Р. Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП С., в качеството на орган, възложил ревизията, овластена със Заповед №РД-01-822 от 23.06.2015 г. /лист 27/ на и. д. директор на ТД на НАП, и М. И. М., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – в качеството му на ръководител на ревизията съгласно ЗВР, издадена от възложителя на ревизията. РА, РД и ЗВР са подписани с квалифициран електронен подпис съгласно Закона за електронния документ и електронния подпис /сега Закон за електронния документ и електронните удостоверителни услуги/, като за валидното им подписване от органите по приходите са представени писмени доказателства, приобщени към делото, които не са оспорени. С оглед на това съдът намира РА за издаден от компетентни органи, съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК и Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. по тълк. д. № 10/2016 г. на ОС на съдиите от I и II отделение на ВАС.

Въз основа на така приетите писмени доказателства и тези приложени на електронен носител, съдът счита, че РА, РД, ЗВР, ЗИЗВР не са издадени като валидно подписани електронен документи. Положените електронни подписи не съдържат изискуемите съгласно Регламент (ЕС) № 910/2014 знаци, удостоверяващи наличието на електронен подпис и свързващи по несъмнен начин електронния документ с неговия издател. Същите не отговарят и на изискванията на Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги (Загл. изм. - ДВ, бр. 85 от 2017 г.) в относимата му към момента на съставяне на процесния РА/30.12.2016/ редакция, независимо, че с него не се въвежда прякото действие на Регламент 910/2014г., който е в сила към процесния момент.

Регламентите на ЕС са правни актове, които имат общо, пряко и непосредствено действие във всички държави членки. Те стават част от националното законодателство автоматично, без да е необходимо националните парламенти да ги транспонират в местни закони. Правото на ЕС има предимство, а националните разпоредби, които противоречат на регламента, се считат за неприложими.

Съгласно чл. 3. /в приложимата му редакция/ от Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги, електронен документ е електронно изявление, записано върху магнитен, оптичен или друг носител, който дава възможност да бъде възпроизведено. Ал.2 разписва, че писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ.

Чл. 13. (Изм. - ДВ, бр. 100 от 2010 г., в сила от 1.07.2011 г.) /в приложимата редакция/, в ал.1 разписва, че електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство. Ал.2 сочи, че 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.

(3) Квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл. 16. (4) Електронният подпис по ал. 3 има значението на саморъчен подпис.

Съгласно чл. 16 /също в приложимата редакция/(Изм. - ДВ, бр. 100 от 2010 г., в сила от 1.07.2011 г.) (1) квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който: 1. е придружен от издадено 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 2. е създаден посредством устройство за сигурно създаване на подписа.

Според съдържащите се в чл. 3, т. 12 и т. 15 от Регламент (ЕО) № 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 и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО дефиниции, "квалифициран електронен подпис" означава усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на такъв подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи, а "квалифицирано удостоверение за електронен подпис" означава удостоверение за електронни подписи, което се издава от доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги и отговаря на изискванията, предвидени в приложение I на Регламента.

Както бе установено от назначената съдебно-компютърна експертиза, неоспорена от страните, издателите на оспорения РА не са притежавали квалифициран електронен подпис, нито доставчикът е можел да предостави такива услуги, т.е. да има право да създава квалифициран електронен подпис и да удостовери това, предвид липсата на преминат одит по сертифициране за съответствие. Едва на 09.10.2017г. „Борика“ АД, получава такова сертифициране и от тази дата доставчикът има право да предоставя КЕП. Липсата на удостоверение по чл. 24 от ЗЕДЕП, обосновава извод за това, че ЗВР и РА не са издадени от посочените в тях органи по приходите, тъй като не са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в ал.4 на чл. 13 от ЗЕДЕП е въведена фикция за саморъчен подпис. За да е валиден административният акт следва на първо място да е издаден от компетентен орган, т.е. от орган оправомощен за това в пределите на неговата компетентност и да е подписан валидно, по начин, че да се установява авторството на подписа, респективно обективизираната воля в акта да бъде свързана с конкретен орган. Всяка некомпетентност води до нищожност.

Независимо, че по делото ЗВР и РА са представени на хартиен носител като заверени преписи, в тях е удостоверено единствено полагането на електронен подпис от органите по приходите, но не е удостоверена валидността им от доставчика на удостоверителни услуги, съобразно изискванията на ЗЕДЕП, т.е. не съдържат валиден КЕП, приравнен на саморъчен съгласно чл. 13, ал.4 от ЗЕДЕП. Тъй като се установява подписване на процесните ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА с подпис, който не е квалифициран електронен подпис по см. на чл. 13, ал. 3 и ал. 4 от ЗЕДЕП/в приложимата редакция/, то следва да се приеме, че подписаните с друг вид електронен подпис актове на приходните органи, не представляват подписани по реда на чл. 112, чл. 117, ал. 1, т. 10 от ДОПК и чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК актове, т. е. няма как да се признае, че документите са издадени от посочените в тях длъжностни лица в кръга на службата им.

Следователно в настоящия казус по отношение процесните актове липсват обективирани в изискуемата форма за действителност волеизявления на органите по приходите, включително такива, насочени към установяване на публични задължения.

Съществуващата привидност в създадените правоотношения с процесния ревизионен акт следва да бъде отстранена и предвид установения най-тежък порок при издаването му следва да се обяви неговата нищожност.

С оглед на горното съдът намира, че оспореният от жалбоподателя РА № Р -22002216002897-091-001/30.12.2016г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП –С., потвърден с решение №

380/16.03.2016г. е нищожен.

Предвид изхода на спора и разпоредбата на чл. 161 от ДОПК, искането на жалбоподателя за присъждане на разноски по делото е осователно. Претендираният размер е за всички съдебни инстанции е възлиза на сумата от 16 427лв., от който за адв. хонорар 3360лв. за изготвяне на касационна жалба и 9800 лв. за процесуално представителство пред ВАС, останалата сума е за вознаграждения за вещи лица и държавни такси. Разноските са доказани и следва да се присъдят.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал.1 от ДОПК, Административен съд –София град

РЕШИ:

ОБЯВЯВА ЗА НИЩОЖЕН Ревизионен акт №Р-22002216002897-091-001/30.12.2016 г., издаден от Р. Р. Б. – орган, възложил ревизията и М. И. М. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 380/16.03.2017г. на Директора на ДОДОП при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - С. при ЦУ на НАП да заплати на „Енд Джи Грип“ ООД,[ЕИК], чрез управителя Е. М. разноски по делото в размер на 16 427лв /шестнадесет хиляди четиристотин двадесет и седем/.

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