



Представителят на Върховната административна прокуратура дава мотивирано заключение за основателност на касационната жалба.

Върховният административен съд, тричленен състав на Първо отделение, след като съобрази наведените в жалбата касационни основания, за да се произнесе, взе предвид следното:

Предмет на производството по адм. д. № 382/2018 г. по описа на АС- Велико Търново е законосъобразността на Ревизионен акт /РА/ № Р- 04000417005148-091-001/08.02.2018 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП Велико Търново, потвърден с Решение № 252/18.09.2018 г. на Директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" Велико Търново, с който за данъчни периоди м.08, 09 и 10.2014 г. на "Екофрут" ЕООД е начислен ДДС в общ размер от 30 915, 50лв., ведно със съответните лихви за забава.

За да достигне до извод за нищожност на оспорения РА, първостепенният съд е приел следното от фактическа и правна страна:

Основаната дейност на "Еврофрут" ЕООД е търговия на едро и дребно с плодове и зеленчуци в два търговски обекта - склад за продажби на едро и магазин за продажби на дребно в гр. Велико Търново.

Повторното ревизионното производство по ЗДДС е образувано със Заповед за възлагане на ревизия № Р-04000417005148-020-001/04.08.2017 г. от Б. Б. Оспореният РА е издаден от Б. Б. и М. Н. - органи по приходите при ТД на НАП- Велико Търново. И двата посочени акта са създадени като електронни документи и са подписани с електронни подписи.

В хода на съдебното производство са събрани удостоверения на електронни подписи, разпечатки от Публичен регистър на електронните подписи, разпечатки от сайтове на европейската комисия, писма от Изпълнителна агенция "Българска служба за акредитация", писма от Комисия за регулиране на съобщенията с приложени към него доклади, писма от Държавна агенция "Електронно управление", ведно с приложени към тях заповед и протокол за проверка и искания за издаване на удостоверения за квалифициран електронен подпис, въз основа на които решаващият състав е приел, че в периода 01.07.2011 г. - 24.10.2017 г., при действието на чл. 35 от ЗЕДЕП, Изпълнителна агенция "Българска служба за акредитация" не е образувала процедури за акредитация, не е предоставяла акредитация и не е издавала удостоверения на акредитирани доставчици на удостоверителни услуги.

Съобразил е още, че съгласно предоставените от Комисията за регулиране на съобщенията данни доставчикът на квалифицирани удостоверителни услуги АД "Борика" /с предишно наименование АД "Борика - Банксервиз"/ е регистриран като доставчик на удостоверителни услуги за квалифициран електронен подпис с Удостоверение № 2/25.09.2003 г., а след законовите изменения от 2017 г. и след проведен одит е вписан в националния доверителен списък като квалифициран доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги от 30.09.2017 г.

Съгласно представените от Държавна агенция "Електронно управление" писмени доказателства използваната в НАП "информационна система "Контрол" съответства с

изискванията за оперативна съвместимост и информационна сигурност от 30.05.2014 г. по отношение на постъпващите по електронен път от трети лица документи и за достъпа на органите по приходите към базата данни. Не е провеждано изследване на начина на създаване на документи в системата "Контрол" от органите по приходите, начина на полагане на електронни подписи в системата от органите по приходите и начина на обмяна на документи между органите по приходите и задължените лица.

По делото са проведени три единични, две допълнителни и една тройна съдебно-компютърни експертизи, заключенията по които изцяло кредитирани от съда като обективно и компетентно дадени с оглед неубедителността на вещите лица при изслушване на заключенията им и дадените от тях отговори на правни въпроси, за които съдът не се нуждае от специални знания.

Предвид изричното оспорване на действителността на ревизионния акт и всички електронни документи от административната преписка, първоинстанционният съд е отправил преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз относно тълкуването на разпоредби от Регламент № 910/2014., по което и постановено Решение от 20.10.2022 г. по дело C-362/2021 г.

След отговорите на СЕС решаващият състав е възложил нова съдебно-компютърна експертиза за установяване на кумулативните предпоставки за наличието на квалифициран електронен подпис върху оспорените документи, приета от страните без оспорване.

Съобразно чл. 184, ал.2 ГПК вр. с чл. 144 АПК, в съдебно заседание на 22.02.2023 г. е извършен опит за валидиране на всички оспорени документи, при който е установено, че на страницата на доставчика на удостоверителните услуги не е възможна валидация на документа, а се изписва съобщение "невалидни входни параметри". На сайта на Държавна агенция "Електронно управление" при извършване на валидация отговорът е "прикаченият документ не е подписан".

При тази фактическа установеност и съобразно тълкуването на СЕС първоинстанционният съд е приел, че електронните документи, съдържащи се в административната преписка, наред с оспорения ревизионен акт, не са подписани с квалифициран електронен подпис.

Този извод е мотивиран с неизпълнението на всички кумулативни условия, предвидени в чл.3, точка 12 от Регламент № 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.

В този аспект съдът е приел за установено, че оспорените електронни подписи са създадени от "устройство за създаване на квалифициран електронен подпис", но не е доказано наличието на усъвършенстван електронен подпис, който се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи.

Оставяйки разпоредбата на чл. 4 от Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги неприложена поради противоречието ѝ с легалното определение по чл. 3, т. 9 от Регламент 910/2014 на термина "титulary на

електронния подпис", решаващият състав е счел, че посочването на трите имена на титуляра на подписа и на електронен адрес не е достатъчно, за да се изпълнят условията електронния подпис да е свързан по уникален начин с титуляра на подписа и да може да го идентифицира. Уточнил е, че обстоятелството, че сертификатът на електронния подпис съдържа номер, който е уникален, не може да обвърже подписа с физическото лице, което е негов притежател, тъй като този номер не е известен на трети лица, а е единствено изискване по Приложение едно, буква "е" от Регламент 910/2014 г.

В допълнение решаващият състав е отбелязал, че в конкретния случай не са изпълнени и изискванията на българското законодателство относно индивидуализиране на автора на електронния подпис - посочване на юридическото лице, тъй като вписаното "ТД на НАП Велико Търново" няма такъв статус. Поради това е приел, че е налице неяснота както спрямо юридическото, така и относно физическото лице, титуляри на електронния подпис, обуславяща заключение, че не е налице условието по Регламент 910/2014 за свързаност по уникален начин между електронния подпис и неговия титуляр и възможност този титуляр да бъде идентифициран.

Наред с горното съдът е преценил, че представените по делото удостоверения за електронни подписи не представляват "квалифицирано удостоверение за електронни подписи" по смисъла на Регламент 910/2014 г., тъй като не е изпълнено условието то да съдържа данни за валидиране на електронния подпис, които съответстват на данните за създаване на електронния подпис.

В обобщение е формиран краен извод, че всички оспорени електронни документи по административната преписка не са подписани с квалифициран електронен подпис, а липсата на положени подписи на ревизионния акт води до извод за неговата нищожност.

Така постановеното решение е валидно, допустимо и правилно.

Неоснователни са доводите на касатора за допуснати от първостепенния съд съществени нарушения на съдопроизводствените правила. Решаващият състав е обсъдил поотделно и в съвкупност всички събрани относими доказателства досежно оспорената действителност на обжалвания РА, в резултат на което е достигнал до обосновани правни изводи. Той конкретно е посочил съображенията, поради които не е кредитирал заключенията на вещите лица по част от проведените преди решението на СЕС по дело С- 362/21 съдебно компютърни експертизи, включително отчитайки отговорите на експертите при изслушване на заключенията им. В съответствие с разпоредбата на чл. 170, ал.5 АПК във вр. с §2 ДР ДОПК, съдът е разпределил доказателствената тежест между страните, като им е указал, че следва да установят твърдените от тях положителни факти и обстоятелства. Действително, той не е разяснил на ответника, че следва да представи доказателства, че като титуляр на подписа по смисъла на ЗЕДЕУУ, ТД на НАП - Велико Търново е юридическо лице, но този пропуск не би могъл да се квалифицира като съществено нарушение, тъй като не е рефлектирал върху правилността на крайната воля на съда. Това следва пряко от чл.2 от Закона за Националната агенция по приходите, определящ като юридическо лице НАП, състояща се от ЦУ и териториални дирекции. Обстоятелството, че ТД на НАП - Велико Търново притежава регистрация в регистър Булстад не е основание да се приеме, че

териториалната структура има правосубектност на юридическо лице, което би могло да бъде титуляр на електронното изявление.

При преценката на действителността на оспорения РА, първостепенният съд е съобразил 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 по неговото преюдициално запитване с Решението от 20.10.2022 г. на СЕС по дело С-362/21. Същото задължава съда да провери дали са изпълнени всички кумулативни условия, предвидени в член 3, точка 12. 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, то СЕС е разяснил, че следва да бъдат доказани и трите елемента 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.

Легалното определение на "квалифицирано удостоверение за електронен подпис" е удостоверение за електронни подписи, което се издава от доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги и отговаря на изискванията, предвидени в приложение I -

а) указание най-малко във форма, подходяща за автоматизирана обработка, че удостоверението е издадено като квалифицирано удостоверение за електронен подпис;

б) набор от данни, които еднозначно представляват издалия квалифицираното удостоверение доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги, който набор включва най-малко държавата членка по установяване на доставчика и:

за юридическо лице: наименованието и, където е приложимо, регистрационния номер според официалните регистри,

за физическо лице: името на лицето;

в) най-малко името на титуляря или псевдоним; ако се използва псевдоним, той се посочва ясно;

г) данни за валидиране на електронния подпис, които съответстват на данните за създаване на електронния подпис;

д) информация за началото и края на срока на валидност на удостоверението;

е) идентификационен код на удостоверението, който е уникален за доставчика на квалифицирани удостоверителни услуги;

ж) усъвършенстван електронен подпис или усъвършенстван електронен печат на издаващия доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги;

з) място, където удостоверението, което поддържа усъвършенствания електронен подпис или усъвършенствания електронен печат, посочени в буква ж), е на разположение безплатно;

и) място на услугите, до което се отправят искания за проверка на валидността на квалифицираното удостоверение;

й) когато данните за създаване на електронен подпис, свързани с данните за валидиране на електронен подпис, се намират в устройство за създаване на квалифициран електронен подпис, това съответно се указва най-малко във форма, подходяща за автоматизирана обработка.

"Удостоверение за електронен подпис" е електронен атестат, който свързва данните за валидиране на електронен подпис с физическо лице и потвърждава най-малко името или псевдонима на това лице.

Легалното определение на "устройство за създаване на квалифициран електронен подпис" е устройство за създаване на електронен подпис, което отговаря на изискванията, предвидени в приложение II -

1. Устройствата за създаване на квалифициран електронен подпис гарантират чрез подходящи технически и процедурни средства най-малко, че:

а) поверителността на данните за създаване на електронен подпис, използвани за създаването на електронния подпис, е разумно гарантирана;

б) данните за създаване на електронен подпис, използвани за създаването на електронния подпис, на практика се срещат само веднъж;

в) данните за създаване на електронен подпис, използвани за създаването на електронния подпис, са обезпечени в достатъчна степен и не могат да бъдат извлечени, а електронният подпис е надеждно защитен срещу подправяне чрез използване на наличната към момента технология;

г) данните за създаване на електронен подпис, използвани за създаването на електронния подпис, могат да бъдат надеждно защитени от законния титуляр на електронния подпис срещу използване от други лица.

2. Устройствата за създаване на квалифициран електронен подпис не изменят данните, които ще бъдат подписвани, и не препятстват представянето им на титуляря на електронния подпис преди подписване.

3. Генерирането или управлението на данни за създаване на електронен подпис от името на титуляря на електронния подпис може да се извърши единствено от доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги.

4. Без да се засяга точка 1, буква г), доставчиците на квалифицирани удостоверителни услуги, които управляват данни за създаване на електронен подпис от името на титуляря на електронния подпис, могат да дублират данните за създаване на електронен подпис единствено с цел съхраняване на резервно копие, ако са спазени следните изисквания:

а) сигурността на дублираните набори от данни е на равнището на сигурността на оригиналните набори от данни;

б) броят на дублираните набори от данни не превишава минимума, необходим за осигуряване на непрекъснатост на обслужването.

Съгласно Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги в редакцията му до 24.10.2017 г. / приложима по време спрямо ЗВР/ електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство. Видовете електронни подписи са усъвършенстван и квалифициран, като последният е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл. 16 от закона. Изрично ал. 4, изречение първо на чл. 13 от ЗЕДЕУУ предвижда значението на квалифицирания електронен подпис на саморъчен подпис, докато електронният подпис и усъвършенстваният електронен подпис имат значение на саморъчен подпис само при съгласие на страните. Следователно обвързващо получателя и трети страни е наличието на положен квалифициран електронен подпис.

Изискванията на чл. 16 от ЗЕДЕУУ са той да 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 да е създаден посредством устройство за сигурно създаване на подписа.

В случая, правилно първоинстанционният съд е приел, че представените по делото удостоверения за електронни подписи не са "квалифицирани" по смисъла на Регламент 910/2014г. , тъй като не е изпълнено условието те да съдържат данни за валидиране на електронните подписи, които съответстват на данните за създаването им. Този факт е безспорно установен от вещите лице по проведените СКЕ, според които вписаният в сертификатите адрес е неактуален и не може да бъде извършена проверка. По аргумент от т.14 от Регламент 910/2014г., след като удостоверението за електронен подпис е електронен атестат, който свързва данните за валидиране на електронен подпис с физическото лице, то именно валидирането обуславя установяването по безспорен начин на физическото лице, титуляр на електронния подпис. След като е установено, че към 23.02.2023г. не е възможна валидация на оспорените електронни документи на посочения в удостоверението електронен адрес на доставчика на

удостоверителни услуги, то законосъобразен е изводът, че не е изпълнено условието по Приложение I , б. "г" от Регламент 910/2014г. При липсата на надлежна валидация на електронния подпис не са установени всички предпоставки по чл.3, т.12 от Регламент 910/2014г., от което следва, че положените от органите по приходите електронни подписи не са квалифицирани и спрямо тях е неприложима фикция по чл. 25, ал.2 от Регламент 910/2014г. за равностойност със саморъчен подпис.

В допълнение следва да се посочи, че по смисъла на Регламент № 910/2014 г. представените по делото удостоверения за електронни подписи на издателите на РА не могат да се определят като "квалифицирано удостоверение за електронни подписи" поради неизпълнението на изискването за индивидуализиране на автора на електронния подпис чрез посочване на юридическото лице. В сертификатите и разпечатките от Публичния регистър на електронните подписи като титуляр /по смисъла на ЗЕДЕУУ/ на електронните подписи е посочено "ТД на НАП Велико Търново", каквото юридическо лице не съществува - арг. чл. 2, ал. 2 ЗНАП. При неяснота относно юридическото лице, титуляр на електронния подпис, то не е налице условието по Регламент № 910/2014 за свързаност по уникален начин между електронния подпис и неговия титуляр и възможност този титуляр да бъде идентифициран. В тази връзка настоящият състав изцяло споделя мотивите на първоинстанционния съд, поради което не следва да преповтаря същите, а да препрати към тях на основание чл. 221, ал.2 АПК.

Гореизложеното води до крайния извод, че процесното ревизионно производство не е надлежно образувано с подписана с квалифициран електронен подпис ЗВР, нито по законоустановеният ред са определени предметът и обхватът на ревизията. При липса на издадена заповед за възлагане на ревизия поради неподписване на същата, то липсват както орган, възложил ревизията, така и ръководител на ревизията. Неподписаните ЗВР и РА обуславят извод за недопустимост на цялото ревизионно производство, както и за нищожност на издадения ревизионен акт /така и Решение № 4138 от 19.04.2023 г. по адм. д. № 4137/2021 г. по описа на ВАС, I отд. и Решение № 6396 от 14.06.2023 г. по адм. д. № 9551/2022 Г., I отд. на ВАС/. Достигайки до същото заключение, първоинстанционният съд е постановил правилно решение, което следва да бъде оставено в сила.

При този изход на спора и направеното искане, в полза на "Екофрут" ЕООД следва да бъдат присъдени осъществените в касационното производство разноски, възлизащи на сумата от 4800 лв. заплатено адвокатско възнаграждение.

Така мотивиран и на основание чл. 221, ал. 2 АПК, Върховният административен съд, състав на Първо отделение

#### **РЕШИ:**

ОСТАВЯ В СИЛА Решение № 68/30.03.2023 г. на Административен съд - Велико Търново, постановено по адм. д. № 382/2018 г.

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите да заплати на "Екофрут" ЕООД, гр. София сумата от 4800 лв., представляваща разноски за касационното производство.

Решението не подлежи на обжалване.



**Вярно с оригинала,**

**ПРЕДСЕДАТЕЛ:** /п/ МИЛЕНА ЗЛАТКОВА

**секретар:**

**ЧЛЕНОВЕ:** /п/ БЛАГОВЕСТА ЛИПЧЕВА

/п/ ПОЛИНА ЯКИМОВА