

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

№ 316

град Велико Търново, 22.06.2022 година

Административен съд – Велико Търново, VI - ти състав, в закрито съдебно заседание на двадесет и втори юни през две хиляди двадесет и втора година, в състав:

ПРЕДСЕДАТЕЛ: Росен Буюклиев

като разгледа докладваното от председателя адм.дело № 355 по описа на Административен съд – Велико Търново за 2021 г., за да се произнесе, взе предвид следното:

Производството по настоящото дело е образувано по жалба на търговското дружество „Б.В. Трейд“ ООД със седалище и адрес на управлението град Велико Търново, ***** против ревизионен акт №Р-04000420003747-091-1/13.01.2021 година на органи по приходите при ТД на НАП – Велико Търново, потвърден в обжалваната му пред съда част с решение №49 от 17.05.2021 година на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – Велико Търново. С него е установено задължение за корпоративен данък в размер от 682 863, 40 лева и лихва в размер от 192 770, 62 лв. Едно от основните оплаквания срещу този потвърден от директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – Велико Търново ревизионен акт е за неговата недействителност /нищожност/ поради обстоятелството, че той нее надлежно подписан с квалифициран електронен подпис от издателите му.

В хода на произнасяне по същество по повдигнатия спор, съдът намира, че за правилното му решаване следва да се разтълкуват авторитетно разпоредби на Общностното право, във връзка с което счете за необходимо с оглед на служебното начало, да отправи преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз по реда на чл.267, параграф 3 от Договора за функциониране на Европейския съюз.

I. Страни по делото:

1. Жалбоподател по делото е търговското дружество „В.Б.Трейд“ ООД със седалище и адрес на управление град Велико Търново, ***** , което дружество е данъчно задължено лице за корпоративен данък.

2. Ответник по делото е директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – Велико Търново, който а задължителна административна инстанция при обжалването на актове като процесния и според националното право се конституира като ответник по дела, чиито предмет е законосъобразността на ревизионни актове, издадени от органи на приходната администрация.

II. Предмет на делото:

3. Ревизионен акт №Р - 04000420003747-091-1/13.01.2021 година на органи по приходите при ТД на НАП – Велико Търново, потвърден в обжалваната му пред съда част с решение №49 от 17.05.2021 година на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – Велико Търново.

III. Фактическа обстановка:

4. От преписката се установява, че началото на ревизионното производство е поставено с издаването на заповед за възлагане на ревизия №Р - 04000420003747-020-001 от 24.06.2020 година, връчена електронно, и изменена със заповед за възлагане на ревизия № Р - 04000420003747-020 – 002 от 30.09.2020 година и впоследствие със заповед

за възлагане на ревизия № P- 04000420003747- 020 – 003 от 29.10.2020 година. Съставен е ревизионен доклад под номер P - 04000420003747-092-1 от 15.12.2020 година, а впоследствие е издаден и процесният пред съда акт.

5. Всички по-горе посочени актове представляват електронни документи, подписани от издателите им чрез квалифицирани електронни подписи.

6. Тези квалифицирани електронни подписи са твърдени като положени от лицата В.А.Н., И.Х.К., А.К.А. и Р.И.М., като всички те имат качествата на органи по приходите по смисъла на националното законодателство.

7. По делото е безспорно, че В.А.Н. според публичния регистър, поддържан от доставчика на удостоверителни услуги В – Trust е притежавал валиден квалифициран електронен подпис за периода от 5.06.2020 година до 5.06.2021 година, в рамките на който период е издал и подписал с такъв подпис заповед за възлагане на ревизия №P - 04000420003747-020-001 от 24.06.2020 година, заповед за възлагане на ревизия № P- 04000420003747- 020 – 003 от 29.10.2020 година и спорния ревизионен акт.

8. Безспорно е и, че И.Х.К. според същият регистър е притежавал квалифициран електронен подпис за периода от 5.06.2020 година до 5.06.2021 година, в рамките на който период е издал заповед за възлагане на ревизия № P - 04000420003747-020 – 002 от 30.09.2020 година.

9. Безспорно е по делото, че А.К.А. според същият регистър е притежавала квалифициран електронен подпис за периода от 3.01.2020 година до 2.01.2021 година, в рамките на който е подписала ревизионен доклад под номер P - 04000420003747-092-1 от 15.12.2020 година.

10. Най – сетне, безспорно е по делото и, че според регистъра на доставчика на удостоверителни услуги Р.И.М. е притежавала квалифициран електронен подпис за периода от 3.01.2020 година до 2.01.2021 година, в рамките на който период е подписан от нея в качеството и на издател спорния ревизионен акт.

11. В хода на настоящото производство дружеството – жалбоподател чрез представителя си е оспорило всички електронни документи, съдържащи квалифицирани електронни подписи, включително и заповедите за възлагане на ревизионното производство и ревизионния акт.

12. С оглед на това оспорване, процесуалният представител на дружеството е поискал от съда да бъде допусната и изслушана съдебно компютърно-техническа експертиза. Към експертите са поставени следните задачи, както следва: а/ кои лица са подписали електронните документи с посочване на пълните им длъжностни характеристики и месторабота; б/ установява ли се конкретно поле от документите, където са интегрирани подписите; в/ подписалите лица притежавали ли са валидни удостоверения за квалифицирани електронни подписи към датата на издаването на оспорените документи и от къде е видно това; г/ да се поясни кой е общоприетият стандарти след преобразуване, при използването на този стандарт да се обясни значението на буквено-цифровите комбинации, обективирани в полетата за подпис на намиращите се по делото възпроизведени на хартиен носител на оспорените документи; д/ чрез чие базово удостоверение са издадени оспорените електронни подписи; е/ хартиените носители, върху които доставчикът на удостоверителни услуги е вписал първоначалният персонален идентификационен номер на електронните документи, създадени ли са в т.н. частни стаи, т.е. дали са били фабрично запечатани в оптично непропусклив плик в отсъствието на хора или не; е/ налице ли са всички изискуеми специфични данни за самоличността на физическите лица, посочени като авторите на електронни подписи; на какъв език са въведени тези данни, фигурира ли ЕГН, свързани ли са по уникален начин с автора на подписа и възможно ли е посредством тях да бъде еднозначно идентифициран техният автор; Тези данни дават ли ниво на осигуреност по смисъла на чл.24, параграф 1 от Регламент /ЕС/ №910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 година относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции във вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, равностойно на физическо присъствие по отношение на надеждността и потвърдено от орган оценяване на съответствието; з/във връзка с отговор на предходния въпрос спазени ли са изискванията за електронна идентификация на авторите на електронни подписи по смисъла на посочения по – горе Регламент, и в частност по отношение на изиск-

ванията на чл.11, т.1, букви „в“ и „г“ от Приложението във връзка с чл.12, параграф, във връзка с параграф 1, във връзка с чл.7, буква „е“ и чл.9, параграф 1 от същия Регламент; ж/ установява ли са датата и часа на подписване за процесните документи и кои са те за всеки един от тях; съдържа ли се електронен времеви печат или генерираните дата и час се извличат от локалната компютърна система или от информационната система „Контрол“, поддържана от НАП; и/ извършено ли е квалифицирано валидиране по смисъла на чл.32 и 33 от посочения Регламент, от издателя на електронните подписи към датата на подписването на всеки от оспорените документи и какъв е резултата от него; в частност изпълнени ли са изискванията на чл.32, параграф 1 буква „а“ в с букви „б“, „д“, „е“, „з“ и „и“ от Приложение 1 към Регламента, чл.32, параграф 1, буква „г“ и „з“ във връзка с чл.26, буква „г“ от него; й/възможно ли е да бъде извършено квалифицирано валидиране, т.е. са бъде извършена проверка на валидността на оспорените подписи по автоматизиран и надежден начин, чрез системите на други квалифицирани доставчици на електронни удостоверителни услуги и с оглед отговорите на тези въпроси да се заключи дали са изпълнени всички технически изисквания, за да се направи обоснован извод за наличие на валидно подписани с квалифициран електронен подпис на оспорените документи.

IV.Приложими нормативни разпоредби:

Национално право:

12. В настоящият казус приложими са разпоредбите на Данъчно осигурителния процесуален кодекс, Гражданския процесуален кодекс и на Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги.

А/ Според разпоредбата на чл.113, ал.1, т.2 от ДОПК „Със заповедта за възлагане се определят ревизиращите органи по приходите и ръководителят на ревизията;“.

Б) Според разпоредбата на чл.117, ал.2, т.10 от ДОПК „Ревизионният доклад трябва да съдържа подписи на органите по приходите, съставили доклада.“.

В) Според разпоредбата на чл.120, ал.1, т.8 от ДОПК „Ревизионният акт се издава в писмена форма и съдържа подписи на органите по приходите, издали ревизионния акт.“.

Г) Според разпоредбата на §2 от ДР на ДОПК „За неуредените с този кодекс случаи се прилагат разпоредбите на [Административнопроцесуалния кодекс](#) и [Гражданския процесуален кодекс](#).“.

Д) Според разпоредбата на чл.184, ал.2 от ГПК „Ако съдът не разполага с технически средства и специалисти, даващи възможност възпроизвеждането на електронния документ и надлежната проверка на електронния подпис да бъдат извършени в съдебната зала в присъствието на явилите се страни, електронни копия на документа се предоставят и на всяка от страните по делото. В този случай истинността на електронния документ може да бъде оспорена в следващото съдебно заседание.“.

Е) Разпоредбата на чл.193, ал.1 от ГПК предвижда следното: „Заинтересованата страна може да оспори истинността на документ най-късно с отговора на съдопроизводственото действие, с което той е представен. Когато документът е представен в съдебно заседание, оспорването може да бъде направено най-късно до края на заседанието.“.

Ж) Според разпоредбата на чл.2, ал.1 от ЗЕДЕУУ „Електронно изявление е словесно изявление, представено в цифрова форма чрез общоприет стандарт за преобразуване, разчитане и представяне на информацията.“.

З) Според разпоредбата на чл.4 от ЗЕДЕУУ „Автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление.“.

И) Според чл.13, ал.1 от ЗЕДЕУУ „Електронен подпис е електронен подпис по смисъла на [чл. 3, т. 10 от Регламент \(ЕС\) № 910/2014](#).“.

Й/ Според чл.13, ал.3 от ЗЕДЕУУ „Квалифициран електронен подпис е електронен подпис по смисъла на [чл. 3, т. 12 от Регламент \(ЕС\) № 910/2014](#).“.

Приложимо Общностно право:

13. 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 /Регламентът за лаконичност/.

А/ Според Съображение 22 от Регламента „С цел да се допринесе за общото им трансгранично използване, удостоверителните услуги следва да се допускат като доказателство при съдебни производства във всички държави членки. Правната сила на удостоверителните услуги се определя от националното право, освен ако в настоящия регламент не е предвидено друго.“.

Б/ Според Съображение 23, изречение първо от Регламента „Доколкото настоящият регламент създава задължение за признаване на удостоверителна услуга, тази удостоверителна услуга може да бъде отхвърлена само ако носителят на задължението не може да я прочете или провери поради технически причини извън неговия пряк контрол.“.

В/ Според Съображение 49 от Регламента „С настоящия регламент следва да се установи принципът, че правната сила на електронен подпис не може да бъде оспорена на основание, че той е в електронна форма или че не отговаря на изискванията за квалифицирания електронен подпис. Правната сила на електронните подписи обаче се определя от националното право, с изключение на включените в настоящия регламент изисквания квалифицираният електронен подпис да има същата правна сила като саморъчния подпис.“.

Г/ Според Съображение 51 от Регламента „Следва да се предостави възможност титулярят на електронния подпис да възлага обслужването на устройства за създаване на квалифицирани електронни подписи на трета страна, при условие че са въведени подходящи механизми и процедури, гарантиращи, че титулярят разполага с едноличен контрол върху използването на данните, свързани със създаването на електронния му подпис, и че при използването на устройството са изпълнени изискванията по отношение на квалифицирания електронен подпис.“.

Д/ Според Съображение 57 от Регламента „С цел да се осигури правна сигурност относно валидността на подписа от съществено значение е да се уточнят подробно компонентите на квалифицирания електронен подпис, които следва да се подложат на оценяване от доверяващата се страна, извършваща валидирането. Освен това, чрез уточняването на изискванията към доставчиците на квалифицирани удостоверителни услуги, които могат да предоставят квалифицирана услуга по валидиране на доверяващи се страни, които не желаят или не са в състояние да извършват сами валидиране на квалифицирани електронни подписи, следва да се стимулират инвестициите в подобни услуги от страна на частния и публичния сектор. Двата елемента следва да направят валидирането на електронни подписи лесно и удобно за всички страни на равнището на Съюза.“.

Е/ Според предвиденото в чл.3, параграф 9 от Регламента „титуляр на електронен подпис“ означава физическо лице, което създава електронен подпис;“.

Ж/ Разпоредбата на чл.3, параграф 10 от Регламента предвижда, 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 титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва;“.

З/ Според нормата на чл.3, параграф 11 от Регламента „усъвършенстван електронен подпис“ означава електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в [член 26](#);“

И/ Разпоредбата на чл.3, параграф 12 от Регламента предвижда, че „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;“.

Й/ Според чл.10, параграф 41 от Регламента „валидиране“ означава процеса на проверка и потвърждаване на валидността на електронен подпис или печат.“.

K/ Разпоредбата на чл.25, параграф 1 от Регламента предвижда следното: „Правната сила и допустимостта на електронния подпис като доказателство при съдебни производства не могат да бъдат оспорени единствено на основание, че той е в електронна форма или че не отговаря на изискванията за квалифицирани електронни подписи.“.

Л/ Според чл.25, параграф 2 от Регламента „Правната сила на квалифицирания електронен подпис е равностойна на тази на саморъчния подпис.“.

V. Съдебна практика.

14. Национална съдебна практика:

Във връзка с възникналите пред настоящата съдебна инстанция въпроси по тълкуване на нормите на Регламента няма релевантна национална съдебна практика.

15. Практика на Съда на Европейския съюз:

Настоящата юрисдикция не констатира релевантна практика по прилагането на посочените по-горе норми на Регламента.

VI. Доводи на страните.

16. Във връзка с процесуалния въпрос, на плоскостта на който настоящата юрисдикция се нуждае от тълкуване на Общностни норми, жалбоподателят не поддържа някаква специфична процесуална позиция или конкретен довод. Всъщност имплицитно от процесуалното му поведение следва, че разпоредбите на чл.25, параграф 1 и 2 от Регламента не представляват процесуална пречка за прилагането на националния процесуален закон, който позволява иначе допустими според национална, а и според общностна разпоредба доказателства да бъдат оспорени като недововерни, неистински и прочие.

17. Ответникът, чрез своя представител поддържа пред съда, че оспорването на качеството на квалифицирания електронен подпис е недопустимо съгласно разпоредбите на Регламента /вж. становището му в откритото съдебно заседание, проведено на 8.11.2021 година/. В този контекст той оспорва и допустимостта на доказателственият способ за опровергаването на качеството „квалифициран“ на положените в електронните документи електронни подписи, след като в България, като страна – членка на Съюза е разработен от техническа гледна точка инструментариум, позволяващ валидиране на всеки подписан електронен документ вкл. и чрез квалифициран електронен подпис.

VII. Мотиви за отправяне на преюдициалното запитване.

18. В този конкретен случай настоящата юрисдикция не се нуждае от тълкуване на Общностни правни разпоредби във връзка с основния спорен по делото материално правен въпрос. За да приложи правилно материалният закон обаче, съдът следва да е сигурен в допустимия процесуалния инструментариум, посредством който установява онези факти и обстоятелства, чиято съвкупност води до разкриването на обективната истина. Такъв релевантен факт безспорно представлява и меродавното подписване на електронните документи, каквито от правно-техническа страна представляват заповедите за възлагане на ревизията и за изменението и, ревизионният доклад и процесният ревизионен акт. Както се констатира вече по-горе, претендира се от приходната администрация, че тези електронни документи са подписани с квалифицирани електронни подписи по смисъла чл.3, параграф 12 от Регламента. В хода на съдебното производство, чрез искането си за изслушване на експертно заключение, жалбоподателят се стреми да опровергае обстоятелството, че подписите имат това качество, което се установява от въпросите, които се поставят пред експерта. Всъщност експертизата е по-

искана по повод оспорването на автентичността, която според разбирането на жалбоподателя е функция на техническите аспекти, които определят подписа под посочените документи като квалифициран електронен подпис. Това разбиране черпи основанието си от императивната, но не и ограничаваща според настоящата юрисдикция разпоредба на чл.25, параграф 2 от Регламента. Следователно, ако тази сила бъде опровергана, то не е налице автентично подписан електронен документ според националното право. Тази неавтентичност би означавала наличието на сериозно опорочени от формална страна документи, един от които е ревизионният акт, като този порок може да доведе според националния закон до недействителността му.

19. От друга страна, от структурата на разпоредбата на чл.25, параграф 1 от Регламента следва, че тя има процесуален характер и урежда допустимостта на електронния подпис и правната му стойност в доказателствен аспект. Дали забраната за оспорване на тази правна сила и допустимост като доказателство обаче преодолява и доколко преодолява принципа на процесуална автономия, позволяващ различните процесуални системи на различните страни членки да опровергават доказателствената сила и стойност на доказателствата чрез уредено в тяхното национално законодателство производство по оспорването им, и в каква степен разпоредбата влияе на проявлението на този принцип?

20. В този контекст процесуалната възможност на националния съд за опровергаване на авторството на квалифициран електронен подпис има съществено процесуално значение. Според настоящата инстанция от граматическото тълкуване на разпоредбата на чл.21, параграф 1 на Регламента в логическа връзка със съображение 22 от него следва недвусмислено, че подписан чрез квалифициран /и не само с квалифициран/ електронен подпис документ представлява допустимо за всички видове съдебни производства, с което юрисдикциите на държавите – членки следва да се съобразяват, като в тази му част институтът на чл.25, параграф 1 от Регламента преодолява и дезавуира общия принцип на процесуална автономия и оттам процесуалните правила, които страните членки са въвели в областта на доказването чрез формулиране на допустимите доказателствени средства и способности за доказване.

21. Извън посоченото в предходния параграф обаче следва да се отбележи, че за настоящата инстанция не е напълно ясно от самия текст на разпоредбата какъв е точният смисъл и какви са правните параметри на израза „правна сила на електронния подпис като доказателство ...“, съдържащ се в нормата на чл.25, параграф 1 на Регламента. От една страна изразът „правната сила“ на такъв електронен подпис може да се разбира като признатата от националната правна система на всяка държава – членка доказателствена стойност или доказателствена сила на подписа, включително и на саморъчния подпис, положен от лицето, при което квалифицирания електронен подпис сочи автора на съответния документ, като това съображение се извлича от съображение 49, изречение второ на Регламента. От друга страна самият Регламент в чл.25, параграф 2 приравнява правната сила единствено на квалифицирания електронен подпис на правната сила на саморъчния подпис.

22. Означава ли при това положение изразът „правната сила на електронния подпис като доказателство“, че е налице единен общностен процесуален инструмент, задължаващ съдилищата на държавите – членки да приемат, че щом формално са налице или никой не оспорва предпоставките на чл.3, параграфи 10, 11 и 12 от Регламента, то соченото авторство, респ. наличие на такъв подпис трябва *arguendi* да се приема като несъмнено или, че щом са налице предпоставките на тези разпоредби съдилищата следва *arguendi* да констатират единствено, че е налице доказателствена стойност на квалифицирания електронен подпис, равнозначна на доказателствената стойност на саморъчния подпис, но само в рамките на предвиденото в националния правен/процесуален режим?

23. Извън горното настоящата изпитва съмнения по отношение на истинският смисъл и вложената правна логика в израза „не може да бъде оспорена при съдебни производства ...“, съдържащ се в нормата на чл.25, параграф 1 от Регламента. Означава ли това ограничение абсолютна забрана за всички национални съдилища да се използват предвидените в техните правни системи процесуални възможности за оспорване на доказателственото значение на предвидената в Регламента правна сила на елек-

тронния подпис или забраната е относителна, като разпоредбата позволява да се опровергават предпоставките, съдържащи се в нормите на чл.3, параграфи от 10 до 12 включително съобразно приложимия национален процесуален инструментариум, и оттам да се опровергава тази доказателствена сила на електронния подпис, включително и на квалифицирания такъв?

При така изложените по-горе доводи и съображения, Великотърновския административен съд, шести състав, на основание чл.631, ал.1 от ГПК вр. с чл.144 от АПК

О П Р Е Д Е Л И:

ОТПРАВЯ преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз съгласно член 267, първи параграф, буква „б“, предложение второ от Договора за функционирането на Европейския съюз със следните въпроси:

- 1) Следва ли изразът „Правната сила на електронния подпис като доказателство...“, съдържащ се в разпоредбата на чл.25, параграф 1 от РЕГЛАМЕНТ (ЕС) No 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, да се тълкува в смисъл, че разпоредбата задължава съдилищата на страните – членки да приемат, че щом са налице или не се спорят предпоставките на чл.3, параграфи 10, 11 и 12 от този Регламент, то наличието и соченото авторство на такъв подпис трябва *arguere* да се приемат като несъмнени и безспорно установени, и трябва ли да се тълкува в смисъл, че щом са налице предпоставките на тези разпоредби, съдилищата на страните - членки са длъжни да признаят, че е налице доказателствена стойност/сила на квалифицирания електронен подпис, равнозначна на доказателствената стойност/сила на саморъчния подпис единствено в рамките, която съответният национален правен режим предвижда за този саморъчен подпис?
- 2) Изразът „не може да бъде оспорена при съдебни производства ...“, съдържащ се в разпоредбата на чл.25, параграф 1 от този Регламент следва ли да се тълкува като разпореждащ абсолютна забрана за националните съдилища на държавите – членки да използват предвидените в техните правни системи процесуални възможности за оспорване на доказателственото значение на предвидената в Регламента правна сила на електронния подпис, или следва да се тълкува в смисъл, че разпоредбата не съставлява пречка да се опровергават предпоставките, съдържащи се в нормите на чл.3, параграфи 10, 11 и 12 от същия Регламент, като се ползват от националните съдилища на държавите - членки приложимия според техните процесуални закони инструментариум, като по този начин се даде възможност на страните по повдигнат пред съд определен правен спор да опровергават предвидената доказателствена сила и стойност на електронния подпис?

СПИРА на основание член 631, алинея 1 от Гражданския процесуален кодекс производство по делото до произнасяне на Съда на Европейския съюз.

ОПРЕДЕЛЕНИЕТО не подлежи на обжалване.

ПРЕДСЕДАТЕЛ: