

# РЕШЕНИЕ

№ 16445

гр. София, 10.09.2024 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 49 състав,**  
в публично заседание на 02.11.2023 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Маргарита Йорданова**

при участието на секретаря Милена Чунчева, като разгледа дело номер **9725** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и сл. от ДОПК.

Образувано е по жалба от „Бионлайн“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], вх.Г, ет.1, ап.2, чрез пълномощник, със съдебен адрес: [населено място], [улица], ет.2, срещу РА № Р-22220221004719-091-001/17.02.2022г., издаден от Ш. А. С.- орган възложил ревизията и Р. М. М. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1319/19.08.2022г. на директора на Дирекция „ОДОП” – [населено място], с който на дружеството са определени допълнителни задължения по ЗДДС за д.п.м. 03.2021 г. и м.06.2021г., общо в размер на 84330.94 лв. главница и лихви за забава в общо в размер на 22554.33 лв.

Жалбоподателят в жалбата си и в съдебно заседание, чрез процесуалния си представител, излага подробни съображения за незаконосъобразност на ревизионния акт и сочи, че така установените задължения с него са определени при неправилно прилагане на материалния закон и при съществени нарушения на процесуалните правила. Соочи, че в хода на ревизионното производство са представени достатъчно доказателства, обосноваващи реалното извършване на доставките, фактурирани с процесните фактури, издадени от доставчиците на дружеството. Позовава се на практиката на СЕС. Моли оспорваният ревизионен акт да бъде отменен изцяло. Не претендира разноски по делото.

Ответникът по жалбата – Директора на Дирекция „ОДОП” – [населено място], чрез процесуалния си представител, в съдебно заседание оспорва жалбата. Моли

обжалваният РА да бъде оставен в сила като правилен и законосъобразен. Претендира разноси по делото.

СГП – редовно уведомена не изпраща представител и не излага становище по същество на жалбата.

Съдът, след преценка на събраните по делото доказателства, намира за установено следното от фактическа страна:

Производството по издаване на обжалвания РА е започнало въз основа на ЗВР № Р- 22220221004719-020-001/18.08.2021г. / л.41 от делото/ издадена от Ш. А. С.- началник сектор „Ревизии“ в ТД на НАП – [населено място], за установяване на задължения за ДДС по ЗДДС за д.п.м.м.06.2021г., като срока за завършване на ревизията е 3 месеца от датата на връчване на заповедта. Същата е връчена по реда на чл. 29, ал.4 от ДОПК на 30.08.2021г.. Тази ЗВР е изменена със ЗВР № Р-22220221004719-020-002 от 31.08.2021 г., с която в обхвата на ревизията е включен и данъчен период м. 03.2021 г. и ЗИЗВР №Р-22220221004719-020-003 от 29.11.2021 г., с която е определен срок за приключване на ревизията до 30.12.2021 г./ 37-40 от делото/. Всички заповеди в хода на производството са издадени от Ш. А. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в ТД на НАП В., оправомощен със Заповед №З-ЦУ-1659/05.05.2021 г. на зам. изпълнителен директор на НАП, Заповед №РД-01-287 от 10.05.2021 г. на директора на ТД на НАП София и Заповед №З-ЦУ-2737/18.08.2021 г. на зам. изпълнителен директор на НАП. Съгласно разпоредбите на чл.117 от ДОПК Ревизионният доклад / РД/ се съставя не по-късно от 14 дни след изтичане на срока на ревизията, който срок е спазен. РД е издаден с № Р-22220221004719-092-001/13.01.2022г. /л.43-54 от адм. п-ка/. РД е връчен по реда на чл.29, ал.4 от ДОПК на 20.01.2022г. Не е постъпило възражение срещу РД. В срока по чл.119, ал.3 ДОПК е издаден РА № Р-22220221004719-091-001/ 17.02.2022г., издаден от Ш. А. С.- орган възложил ревизията и Р. М. М. – ръководител на ревизията / л.61-64 от делото/.

Процесната ревизия е първа за установяване на задължения по ЗДДС за спорните периоди.

В хода на ревизията е установено, че основната дейност на дружеството е свързана с доставки на услуги по поддръжка на уеб базирани приложения.

С цел обективното установяване на факти и обстоятелства, имащи значение за определяне на данъчните задължения на ревизираното лице, в хода на ревизионното производство са предприети процесуални действия, които са подробно описани в констативната част на изготвения РД, явяващ се неразделна част от РА, по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на дружеството са връчени Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице №Р-22220221004719-040-001/ 01.09.2021 г., ИПДПОЗЛ № Р-22220221004719-040-002/ 21.10.2021 г. и ИПДПОЗЛ №Р-22220221004719-040-003/ 15.11.2021 г., в отговор на които са представени частично документи.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на други задължени лица – доставчици на дружеството, резултатите от които са отразени в Протоколи за извършени насрещни проверки /ПИНП/, подробно описани в РД.

На основание чл. 37, ал. 5 от ДОПК са връчени Искания за представяне на документи и писмени обяснения от трети лица /ИПДПОТЛ/ на „РИ СТАРТ“ ЕООД, и на ФОНД „УСЛОВИЯ НА ТРУД“. Документи са представени само от второто лице.

С Протокол №Р-22220221004719-ППД-001/08.12.2021 г. е приобщен Протокол №П-22220221033617-073-001/16.07.2021 г., ведно с приложенията към него от извършена проверка за установяване на факти и обстоятелства.

1. В хода на ревизията е установено, че в дневника за покупки за м. 03.2021 г. ревизираното дружество е приспаднало като данъчен кредит ДДС за покупки на канцеларски материали, офис консумативи и за телекомуникационни услуги. За м. 06.2021 г. е приспаднал данъчен кредит за аналогични доставки, както и по фактури, издадени от „ФБ ГРУП“ ЕООД, както следва: №[ЕГН]/18.12.2020 г. на стойност 32 884,20 лв., ДДС – 6 576,84 лв., предмет на доставката - „изпълнение на дейности“; №[ЕГН]/04.01.2021 г. на стойност 32 678,00 лв., ДДС – 6 535,60 лв., предмет на доставката - „изпълнение на дейности“; №[ЕГН]/07.06.2021 г. на стойност 24 976,98 лв., ДДС – 4 995,40 лв., предмет на доставката - „извършени услуги“; №[ЕГН]/14.06.2021 г. на стойност 26 046,91 лв., ДДС – 5 209,38 лв., предмет на доставката - „извършени услуги“; №[ЕГН]/29.06.2021 г. на стойност 25 402,91 лв., ДДС – 5 080,58 лв., предмет на доставката - „извършени услуги“; №[ЕГН]/30.06.2021 г. на стойност 3 007,50 лв., ДДС – 601,50 лв., предмет на доставката - „извършени услуги“.

При ревизията е извършен преглед в дневниците за продажби на „ФБ ГРУП“ ЕООД, при които е установено, че през данъчен период м. 03.2021 г. дружеството е отразило три кредитни известия /КИ/ с получател „БИОНЛАЙН“ ЕООД, както следва: №[ЕГН]/01.03.2021 г. на стойност 32 678,00 лв., ДДС – 6 535,60 лв., предмет на доставката „кредитно известие“; №[ЕГН] /01.03.2021 г. на стойност 32 884,20 лв., ДДС – 6 576,84 лв., предмет на доставката „кредитно известие“; №[ЕГН]/01.03.2021 г. на стойност 32 678,00 лв., ДДС – 6 535,60 лв., предмет на доставката „кредитно известие“.

Кредитните известия не са намерили отражение в дневника за покупки на ревизираното лице за съответния данъчен период. Същите са представени от „БИОНЛАЙН“ ЕООД и е установено, че КИ №[ЕГН]/01.03.2021 г. е със стойност 20 520,00 лв. и ДДС - 4 104,00 лв., а в отчетните регистри от „ФБ ГРУП“ ЕООД е отразено с други стойности.

Съгласно констатациите на РД, на основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3 от ДОПК на „БИОНЛАЙН“ ЕООД е връчено ИПДПОЗЛ №Р-22220221004719-040-001 /01.09.2021 г., с което са изискани всички фактури за покупки за м. 03.2021 г. и м. 06.2021 г., съпроводителните документи към тях /договори, заявки, поръчки, приемо-предавателни протоколи и др. налични/, както и трите кредитни известия, издадени от „ФБ ГРУП“ ЕООД. Изискани са и фактурите, към които са издадени кредитните известия, както и разплащателни документи. На основание чл. 56, ал. 1 от ДОПК са изискани писмени обяснения относно това дали, кога и по какъв начин са получени визираните с искането кредитни известия, във връзка с кои фактури са издадени същите, има ли извършени разплащания по фактурите и кредитните известия, както и каква е причината кредитните известия да не са намерили отражение в отчетен регистър „дневник за покупки“ за данъчен период м. 03.2021 г. Изисканите документи и писмени обяснения не са представени.

Описаните по-горе документи и писмени обяснения са изискани втори път от ревизираното лице чрез връчено ИПДПОЗЛ №Р-22220221004719-040-002/ 21.10.2021 г., в отговор на което са представени следните документи: КИ №[ЕГН]/01.03.2021 г. на стойност 32 678,00 лв., ДДС – 6 535,60 лв. към фактура №52, с предмет на

доставката – „Изпълнение на дейност 4 Обновяване на работни помещения – изкърпване на стени, грундиране, шпакловане, замазки, боядисване Обект 1 Офис“, Изпълнение на дейност 5 Поставяне на нови подови настилки и окачени тавани Обект 1 Офиси и Разхода е по проект РД 13-59/22.07.2020 г.“; КИ №[ЕГН]/01.03.2021 г. на стойност 32 884,20 лв., ДДС – 6 576,84 лв. към фактура №50, с предмет на доставката – „Изпълнение по дейност 1 на санитарно битови помещения Обект 1 Офис, Изпълнение по дейност 2 подмяна на осветителни ел. инсталации Обект 1 Офиси и Разхода е по проект РД 13-59/22.07.2020 г.“; КИ №[ЕГН]/01.03.2021 г. на стойност 20 520,00 лв., ДДС – 4 104,00 лв. към фактура №51, с предмет на доставката – „Изпълнение на дейност 3 подмяна дограми и врати и Разхода е по проект РД 13-59/22.07.2020 г.“.

Към кредитните известия е приложен Констативен протокол от 01.03.2021 г., съгласно който след посещение на обект, находящ се на [улица], [населено място], представители на двете дружества са установили, че относно извършените СМР по всички дейности, съгласно сключен Договор от 24.07.2020 г. се наблюдава компрометираност в изпълнението на посочените СМР-та, подробно изброени в протокола. С протокола двете страни са се съгласили констатираните нередности да бъдат отстранени в срок от 60 дни.

Също така е представен Договор от 24.07.2020 г., сключен между „БИОНЛАЙН“ ЕООД - възложител и „ФБ ГРУП“ ЕООД /без вписан ЕИК/ - изпълнител, по силата на който изпълнителят приема да извърши срещу заплащане и на свой риск строително-монтажни работи на обект: „Сграда А с адрес: [улица], Приморско 8180“, с договорен срок на изпълнение – 08.01.2021 г., който може да се удължи при възникване на непредвидени обстоятелства, подробно изброени в договора. Договорена е цена в размер на 86 082,22 лв. без ДДС. Към договора е приложена количествено стойностна сметка /КСС/, с подробно описани в нея пет броя дейности, с конкретни видове СМР, мярка, количество, ед. цена и стойност, като общата стойност по сметката е в размер на 86 082,22 лв.

Представено е банково извлечение, от което е видно, че на 01.03.2021 г. сумите по трите кредитни известия в общ размер на 103 620,75 лв. са преведени от „ФБ ГРУП“ ЕООД по банков път.

Представени са следните фактури, към които са издадени трите кредитни известия: №[ЕГН]/18.12.2020 г. на стойност 32 884,20 лв., ДДС – 6 576,84 лв., предмет на доставката - „Изпълнение по дейност 1 на санитарно битови помещения Обект 1 Офис, Изпълнение по дейност 2 подмяна на осветителни ел. инсталации Обект 1 Офиси и Разхода е по проект РД 13-59/22.07.2020 г.“; №[ЕГН]/29.12.2020 г. на стойност 20 520,00 лв., ДДС – 4 104,00 лв., предмет на доставката - „Изпълнение на дейност 3 подмяна дограми и врати и Разхода е по проект РД 13-59/22.07.2020 г.“; №[ЕГН]/04.01.2021 г. на стойност 32 678,00 лв., ДДС – 6 535,60 лв., предмет на доставката - „Изпълнение на дейност 4 Обновяване на работни помещения – изкърпване на стени, грундиране, шпакловане, замазки, боядисване Обект 1 Офис“, Изпълнение на дейност 5 Поставяне на нови подови настилки и окачени тавани Обект 1 Офиси и Разхода е по проект РД 13-59/22.07.2020 г.“.

Към трите фактури не са представени приемо-предавателни протоколи, както и разплащателни документи.

По отношение на фактури №[ЕГН]/18.12.2020 г. и № [ЕГН] от 04.01.2021 г. е констатирано, че са намерили отражение в дневника за покупки на ревизираното

дружество за данъчен период м. 06.2021 г.

От „БИОНЛАЙН“ ЕООС са представени също така фактури №[ЕГН]/ 07.06.2021 г., №[ЕГН]/14.06.2021 г., №[ЕГН]/29. 06.2021 г. и №[ЕГН]/30.06.2021 г. /стойностите на които са описани по-горе в решението/, като във всички е вписан предмет на доставката - „разходи по проект“.

Представен е приемо-предавателен протокол от 30.06.2021 г. за предадени от изпълнителя на възложителя конкретно изброени по видове СМР, мярка, количество, ед. цена и стойност СМР за обект „Сграда А с адрес [улица], Приморско 8180“, като общата стойност на предадените и приети работи е 79 434,30 лв. Приложен е и констативен протокол от 01.06.2021 г., съгласно който след посещение от представители на двете дружества на обект, находящ се на [улица], [населено място] и след извършена проверка на място за установяване на отстраняване на компрометираните СМР, описани в Констативен протокол от 01.03.2021 г., е установено, че нередностите по дейност 1, дейност 2 и дейност 4 не са отстранени. В тази връзка в протокола е вписано, че следва възложителят да намали договорената цена по подробно описани по номера дейности, но не е вписана конкретната сума, с която договорената цена се намалява. Представен е и Анекс от 01.06.2021 г. към Договор от 27.07.2021 г., с който страните са се споразумели в раздел „Ц. и начин на плащане“ – т. 4.1 – Стойността по договора да се промени на 79 434,30 лв., без включен ДДС. Представено е и Приложение №1 към Договор за СМР от 24.07.2020 г., с подробно описани в него пет броя дейности, с конкретни видове СМР, мярка, количество, ед. цена и стойност, като общата стойност по сметката е в размер на 86 082,22 лв. Към договора е приложена количествено –стойностна сметка /КСС/ с подробно описани по вид, мярка, количество, ед. цена и обща стойност работи, всички касаещи „Обект 1 Офиси“. Общата стойност на работите по количествено-стойностната сметка е в размер на 79 434,30 лв. Представено е банково извлечение, от което е видно, че стойността на четирите фактури от м. 06.2021 г. в общ размер на 95 321,16 лв. е платена по банков път.

Въз основа на описаните документи е установено, че през 2020 г. „БИОНЛАЙН“ ЕООД, в качеството на възложител е сключило договор с „ФБ ГРУП“ ЕООД, в качеството на изпълнител за извършването на строително-ремонтни дейности на обект, находящ се в [населено място], [улица], които съгласно представените фактури от м. 12.2020 г. и м. 01.2021 г. е следвало да бъдат извършени, предадени и приети, но на 01.03.2021 г. е установено, че някои от тези дейности са били компрометирани, в резултат на което са издадени три кредитни известия. След постигнато на 01.03.2021 г. споразумение констатираните нередности да бъдат отстранени в 60-дневен срок, то на същата тази дата е установено, че нередностите по определени дейности не са отстранени, като е договорено цената на всички дейности от 86 082,22 лв. да бъде намалена на 79 434,30 лв. Едва с констативен протокол от 30.06.2021 г. дейностите са предадени и приети, като три от издадените през м. 06.2021 г. общо четири фактури са издадени с дати, преди фактическото предаване и приемане на изпълнените работи. Независимо, че установените компрометирани дейности са само част от всички дейности, то кредитните известия не са издадени само за тези дейности.

Съгласно констатациите на РД, на „ФБ ГРУП“ ЕООД е извършена насрещна проверка, документирана с ПИНП №П-22221021179121-141-001/19.11.2021 г. Според неговите констатации, на лицето е връчено ИПДПОЗЛ №П-22221021179121-040-001

от 18.10.2021 г., съдържанието на което е описано подробно на стр. 6 и 7 от РД. В отговор на същото, проверяваното лице е представило фактура №[ЕГН]/18.12.2020 г. /данните за същата са описани по-горе в решението/, ведно с Приемо-предавателен протокол от 18.12.2020 г., в който не са вписани идентификационните данни на лицата, които са го подписали и банково извличение, съгласно което разплащането по фактурата е извършено по банков път на 13.01.2021 г. Също така е представена и фактура №[ЕГН]/04.01.2021 г., ведно с Приемо-предавателен протокол от 04.01.2021 г. и банково извличение за извършено плащане на 13.01.2021 г. Съгласно представеното банково извличение по сметката има разплащане от страна на „БИОНЛАЙН“ ЕООД в размер на 24 624,00 лв., с основание за превода „по фактура №51/29.12.2020 г.“. Същата не е представена, тъй като не е изисквана от дружеството. От „ФБ ГРУП“ ЕООД са представени КИ №[ЕГН]/01.03.2021 г. към фактура №[ЕГН]/18.12.2020 г., без вписано основание за издаването му и банково извличение, от което е видно, че сумата по кредитното известие е преведена по банкова сметка на „БИОНЛАЙН“ ЕООД на 01.03.2021 г., както и КИ №[ЕГН]/01.03.2021 г. към фактура №[ЕГН]/04.01.2021 г., в което също не е вписано основание за издаването му и банково извличение, според което сумата по кредитното известие е преведена по банкова сметка на „БИОНЛАЙН“ ЕООД на 01.03.2021 г. На същата дата е преведена и сумата от 24 624,00 лв., с основание за превода „по КИ [ЕГН]/01.03.2021 г.“, което не е представено.

От проверяваното лице са представени Констативен протокол от 01.03.2021 г. и Договор от 24.07.2020 г., идентични с представените от ревизираното лице. Въпреки, че съгласно представените приемо-предавателни протоколи с дати, съответстващи на датите на издадените към тях фактури възложителят е приел, че няма претенции към изпълнителя относно предадените СМР, то на 01.03.2021 г. са установени компрометираните дейности, в следствие на което към трите фактури са издадени кредитните известия.

От страна на „ФБ ГРУП“ ЕООД са представени и издадените на ревизираното лице фактури №[ЕГН]/07.06.2021 г., №[ЕГН]/14.06.2021 г., №[ЕГН] от 29.06.2021 г. и №[ЕГН]/30.06.2021 г., както и приемо-предавателен протокол от 30.06.2021 г. Ревизиращите органи са отбелязали, че във фактурите е посочен предмет „разходи по проект“, но проект не е представен. Съгласно представено банково извличение, разплащанията по четирите фактури са извършени по банков път на 30.06.2021 г.

Проверяваното лице също е представило Констативен протокол от 01.06.2021 г., Анекс от 01.06.2021 г. към Договор от 24.07.2021 г. и Приложение №1 към Договор за СМР от 24.07.2020 г., идентични по съдържани с представените от ревизираното лице.

От представените констативни протоколи и приемо-предавателен протокол е установено, че към 01.06.2021 г. е било установено по кои нередности дейностите не са били отстранени, както и че към тази дата е била установена крайната цена на всички извършени СМР.

По отношение на материалната обезпеченост за извършване на строително-монтажните работи, дружеството е представило фактури за закупени строителни материали, повечето от тях разплатени в брой. Във връзка с кадровата обезпеченост са представени разчетно-платежни ведомости за м. 12.2020 г., м. 01.2021 г. и м. 06.2021 г. Според ведомостта за

м. 12.2020 г., дружеството е имало един кофражист, общ работник, един снабдител, един технически ръководител, както и един инспектор здраве и безопасност при работа, като почти толкова са и работниците през м. 01.2021 г. В представената ведомост за м. юни 2021 г. фигурират арматуристи, кофражисти, монтажник, технически ръководител.

След анализ на представените документи е установено, че въпреки че през м. 12.2020 г. и през м. 01.2021 г. са изготвени протоколи за предаване и приемане на СМР без забележки, то към 01.03.2021 г. е констатирано компрометирано изпълнение на някои от видовете работи, за което е представен констативен протокол от 01.03.2021 г. В следствие на това са издадени кредитни известия, касаещи всички изпълнени по договора от 24.07.2020 г. работи. С представен констативен протокол от 01.06.2021 г. е констатирано, че описаните в протокола от 01.03.2021 г. нередности не са отстранени, поради което с анекс от 01.06.2021 г. цената на услугите по договора от 24.07.2020 г. е намалена. След договореното намаляване на общата цена на СМР, в периода от 07.06.2021 г. до 30.06.2021 г. са издадени четири фактури, като във всички като предмет на доставката е вписано „разходи по проект“. Едва на 30.06.2021 г. е представен приемо-предавателен протокол за предаване и приемане на всички видове СМР, съгласно представеното приложение №1, заедно с анекса от 01.06.2021 г. От представените документи не може да се установи кога в действителност са извършени договорените между двете дружества СМР, както и това, кои конкретни видове работи се отнасят към фактурите, издадени през м. 06.2021 г.

Съгласно констатациите на РД, тъй като при проверка в имотен регистър не са установени собствени на „БИОНЛАЙН“ ЕООД недвижими имоти, чрез връчено ИПДПОЗЛ №Р-22220221004719-040-003/15.11.2021 г., от ревизираното лице са изискани документи, удостоверяващи връзката му с обект „Сграда А с адрес [улица], Приморско 8180“, вписан в договора от 24.07.2020 г., сключен с „ФБ ГРУП“ ЕООД, както и документи, удостоверяващи последваща реализация на получените услуги, предмет на фактурите, издадени от „ФБ ГРУП“ ЕООД и счетоводни справки, удостоверяващи счетоводното отчитане на последващата реализация.

В отговор на искането, ревизираното лице е представило Договор №РД-13-59 от 22.07.2020 г., сключен между ФОНД „УСЛОВИЯ НА ТРУД“, в качеството на възложител и „БИОНЛАЙН“ ЕООД, в качеството на изпълнител. По силата на същия, възложителят възлага, а изпълнителят приема да реализира проект: „Подобряване условията на труд в „БИОНЛАЙН“ ЕООД, наричан по-нататък в договора „проект“, съгласно изискванията на възложителя и одобрената от него проектна документация на изпълнителя“. Срокът за изпълнението на договора е 12 месеца, считано от датата на подписването му, като етапите, сроковете и средствата за изпълнението са посочени в Приложение №2, което е неразделна част от договора, като те трябва да са съобразени със срока по договора.

Съгласно раздела за финансовите условия, за изпълнението на всички дейности по договора ще бъдат разходвани средства в размер на 96 562,20 лв., като от тях 28 968,66 лв. се осигуряват от възложителя и 67 593,54 лв. от

изпълнителя. Към договора е представена подробна количествено стойностна сметка за предвидените дейности по образец, съдържаща данни за видовете дейности, мярка, количества, ед. цена и стойност за „Обект 1 Офиси“, като бюджетът на проекта е в размер на 96 562,20 лв. Представено е банково извлечение, от което е видно, че на 02.03.2021 г. по банкова сметка на дружеството са получени 28 968,66 лв. от ФОНД „УСЛОВИЯ НА ТРУД“, като в основанието е вписан номера на представения договор.

След преглед и анализ на клаузите, съдържащи се в представения от дружеството договор, в хода на ревизията на ФОНД „УСЛОВИЯ НА ТРУД“ е връчено ИПДПОТЛ №Р-22220221004719-041-002/23.11.2021 г., с което са изискани: Договор №РД-13-59 от 22.07.2020 г., сключен с „БИОНЛАЙН“ ЕООД, както и пълномощно, представено от Й. А. /лице, подписало договора в качеството си на пълномощник на „БИОНЛАЙН“ ЕООД/; Проект „Подобряване условията на труда в „БИОНЛАЙН“ ЕООД; Протокол на управителния съвет на ФОНД „УСЛОВИЯ НА ТРУД“ №7/30.06.2020 г.; представени от „БИОНЛАЙН“ ЕООД отчети и разходооправдателни документи във връзка с изпълнението на Договор №РД-13-59/22.07.2020 г.; представени от „БИОНЛАЙН“ ЕООД доказателства относно придобити от дружеството активи в следствие на проекта; констативен протокол за приемане на резултатите от първи етап.

В отговор на искането са представени: пълномощно, с което А. К. /собственик на капитала на ревизираното лице/ е упълномощил Й. Д. А. да представлява дружеството пред ФОНД „УСЛОВИЯ НА ТРУД“ за договаряне, подписване на договори, анекси и всички останали документи, свързани с проект „Подобряване условията на труд“; Формуляр за кандидатстване по процедура за финансиране на проекти за подобряване условията на труд, с вписан в него кандидат „БИОНЛАЙН“ ЕООД с проектно предложение „Подобряване условията на труд в Бионлайн“, като вписаната основна цел е „Осигуряване на безопасни условия на труд в ЕООД „БИОНЛАЙН“ при спазване на нормите и изискванията на законодателството по безопасност и здраве при работа, както и подобряване на работната среда, което от своя страна се очаква да подобри качеството на работните места в предприятието. Съгласно представения формуляр за кандидатстване мястото за изпълнение на проекта е „Офис помещения – 4 броя“, с адрес [улица], Приморско 8180. В документите са описани четири работни места: офис 1 – работно място – счетоводител, офис 2 – работно място – програмист уеб сайтове, офис 3 – работно място мениджър проекти и офис 4 – работно място програмист уеб сайтове. Представен е Протокол №7 от 30.06.2020 г. от заседания на УС на ФОНД „УСЛОВИЯ НА ТРУД“, с който е утвърден представен Протокол №5 на експертна комисия и представени доклади от контролни проверки. Представен е Доклад от „БИОНЛАЙН“ ЕООД, съдържащ данни за изпълнението на проекта, както и снимков материал преди и след изпълнението на проектните дейности.

Представен е Финансов отчет от 12.01.2021 г., към който са приложени фактури №[ЕГН]/15.12.2020 г., №[ЕГН]/29.12.2020 г. и №[ЕГН]/04.01.2021 г. и приемо-предавателни протоколи, в които възложителят е заявил, че няма претенции към изпълнителя относно предадените строително монтажни работи.



Според ревизиращите органи, от ФОНД „УСЛОВИЯ НА ТРУД“ не са представени документи, от които да се установи на какво основание „БИОНЛАЙН“ ЕООД кандидатства за финансиране на обекта, находящ се в [населено място], [улица].

Видно от съдържанието на РД, при търсене на информация в интернет пространството относно [населено място], [улица], ревизиращите органи са установили, че на този адрес се намира хотел „Сънрайз“. В резултат на това е извършена проверка в регистър на категоризираните места за настаняване и заведенията за хранене и развлечения към Министерство на туризма, при която е установено, че хотел „Сънрайз“ се стопанисва от „ВИП РЕЗИДЕНС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], а като собственик е вписано „РИ СТАРТ“ ЕООД. Във връзка с тази информация, на последното дружество е връчено ИПДПОТЛ №Р-22220221004719-041-001/23.11.2021 г., с което са изискани документи за собственост или наем на посочения обект, документи /договори и анекси към тях/ за отдаване под наем на обекта, фактури за продажби. Изисканите документи и писмени обяснения не са представени.

Тъй като ревизираното лице е декларирало като получени доставки на ремонтни услуги на офис помещения, находящи се в [населено място], в хода на ревизията е извършен преглед на регистрираните от „БИОНЛАЙН“ ЕООД трудови договори, при който е установено, че за периода от 01.03.2021 г. до 15.12.2021 г. от общо 6 броя действащи трудови договори, пет от тях са с код по ЕКАТТЕ 68134 /София/. Че всички служители на дружеството са с месторабота в [населено място] се потвърждава и от представените в хода на настоящата ревизия писмени обяснения и справка, съгласно които „БИОНЛАЙН“ ЕООД стопанисва под наем един обект, находящ се в [населено място], [улица], ет. 3. При извършен преглед на дневниците за покупки за периода от 01.07.2020 г. до 30.06.2021 г. е установено, че дружеството не е отразило каквито и да било доставки от „РИ СТАРТ“ ЕООД, а последното от своя страна не е отразило в дневниците си за продажби доставки с получател „БИОНЛАЙН“ ЕООД. Отделно от това, от ревизираното лице е представен Договор от 10.02.2021 г., сключен с „МАРИЯ ЕСТЕЙТ 2014“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] за изработка на ЕРП система, като местата, на които ще се инсталира тя са в [населено място], [улица].

Според отразеното в РД, при ревизията е установено, че всички изпратени за връчване по електронен път искания за представяне на документи и писмени обяснения както на „БИОНЛАЙН“ ЕООД, така и на „ФБ ГРУП“ ЕООД, са активирани от IP 78.83.67.220 от имейл [електронна поща]. По отношение на управляващия „БИОНЛАЙН“ ЕООД – Г. Господарски е извършена проверка относно регистрирани трудови договори, при която е установено, че същият е с регистриран основен трудов договор в „РИ СТАРТ“ ЕООД от 14.09.2020 г. /дружеството - собственик на помещенията в [населено място]/, сключен допълнителен трудов договор на 16.03.2021 г. с „ФБ ГРУП“ ЕООД и сключен на 11.06.2021 г. допълнителен трудов договор с „ВИП РЕЗИДЕНС“ ЕООД /дружеството, стопанисващо хотел „Сънрайз“, находящ се в [населено място], [улица]/.

Ревизиращите органи са обобщили, че по никакъв начин „БИОНЛАЙН“ ЕООД не е доказало, че е ползвало помещения, находящи се в [населено място],

[улица]. Обърнато е внимание и на това, че от една страна, според представения от 12.01.2021 г. финансов отчет пред ФОНД „УСЛОВИЯ НА ТРУД“ ремонтните дейности към тази дата са били изпълнени и приети без забележки. От друга страна, на 01.03.2021 г. са установени компрометиранни дейности, като са издадени кредитни известия и парите са възстановени, а накрая през м. 06.2021 г. отново са издадени фактури за всички видове дейности.

Според ревизиращите органи, трите дружества са действали организирано и насочено към неправомерно черпене на изгода от приспадането на ДДС за доставки на ремонтни услуги от „ФБ ГРУП“ ЕООД. Този извод се налага и от факта, че в хода на предходно контролно производство след връчена покана по чл. 103 от ДОПК, в данъчен период м. 06.2021 г. ревизираното лице доброволно е коригирало доставки за покупки на услуги, за които чрез извършени насрещни проверки е установено, че не са реално осъществени.

В обобщение на изложеното, органите по приходите приемат, че през м. 03.2021 г. „БИОНЛАЙН“ е следвало да отрази в дневника си за покупки издадените от „ФБ ГРУП“ ЕООД кредитни известия №[ЕГН]/01.03.2021 г., №[ЕГН]/01.03.2021 г. и №[ЕГН]/01.03.2021 г., още повече, че на 01.03.2021 г. сумите по тях са преведени по сметката на ревизираното. Това се налага и от разпоредбата на чл. 124, ал. 5 от ЗДДС, съгласно която регистрираното лице е длъжно да отрази получените от него кредитни известия в дневника за покупки за данъчния период, през който са издадени.

По отношение на отразени в дневника за покупки през м. юни 2021 г. 6 фактури /цитирани на стр. 17 от РД/, ревизиращият екип счита, че за тях не е налице правото на приспадане на данъчен кредит съгласно разпоредбата на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС във връзка с чл. 68, ал.1 от ЗДДС и чл. 69, ал.1 от ЗДДС, тъй като ДДС за тях е начислен без наличие на основание за това – „БИОНЛАЙН“ ЕООД не е фактически получател на тези услуги, тъй като по никакъв начин не е установено офисите в [населено място] да са ползвани за неговата дейност. Установено е, че ревизираното лице не е собственик на ремонтирания обект и няма как да е получател на извършените на обекта ремонтни дейности в качеството на собственик, а ако ги е получил в качеството си на лице, извършващо ремонтни дейности на чужд обект, липсват доказателства, същите да са префактурирани, или да са използвани за извършване на облагаеми по ЗДДС доставки.

2. В хода на ревизията е установено, че за данъчен период м. 06.2021 г. ревизираното лице е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 38 115,20 лв. по фактура №[ЕГН]/07.06.2021 г., издадена от „МАРИЯ ЕСТЕЙТ 2014“ ЕООД, с данъчна основа 190 576,00 лв. и предмет на доставката „ERP софтуерно задание, проучване и внедряване по договор“.

Във връзка с процесната доставка, от страна на ревизираното лице е представено копие на цитираната фактура, както и Договор от 10.02.2021 г., сключен между „БИОНЛАЙН“ ЕООД, в качеството на клиент и „МАРИЯ ЕСТЕЙТ 2014“ ЕООД, в качеството на доставчик. Съгласно договора, доставчикът се задължава да изработи задание за информационна ЕРП Система /софтуерен продукт/, да персонализира и настрои ЕРП Системата съгласно нуждите на клиента, да разработи предефинирани справки и

документи, интерфейси към други продукти, както са посочени в Приложение №1, да внедри ЕРП Системата при клиента на местата, посочени в Приложение №2, да тества ЕРП Системата и да предостави на клиента лиценз за използване на ЕРП Системата на местата единствено за вътрешните бизнес и организационни цели на клиента, както и лиценз да се копира ЕРП Системата единствено за целите на използването ѝ на местата и при условията, вписани в точка 2.1.1. на договора. Съгласно точка 3.1. на представения договор, работата по него се разделя на задачи и етапи, като доставчикът уведомява клиента до два дни след завършването на работата по всеки обособен етап за готовността си да предаде съответната работа. В срок от два дни след получаване на уведомлението клиентът преглежда извършената работа и приема, или отказва приемането на обособения етап от работата по договора. Доставчикът се задължава да изпълни задълженията си по договора в срок до 15.06.2021 г. Цената е определена съгласно Приложение №3 към договора, като същата е в общ размер на 97 500,00 евро /190 693,43 лв./ без ДДС. Съгласно представеното Приложение №2 към договора местата, на които ще се инсталира ЕРП Системата са: [населено място], [улица]. На представения договор и приложенията към него /№1, №2 и №3/ е поставен фирмен печат на „МАРИЯ ЕСТЕЙТ 2014“ ЕООД за възложител, като е положен подпис с вписани имена Я. П., като за „БИОНЛАЙН“ ЕООД има вписано име И. М. с положен подпис и поставен фирмен печат.

Ревизираното лице е представило приемо-предавателен протокол за „Проучване и изготвяне на ЕРП софтуерно задание и внедряване на ЕРП система за управление на счетоводството и бизнеса на „БИОНЛАЙН“ ЕООД по Договор от 10.02.2021 г. за потвърждаване предаването и приемането на софтуерното задание“, като най-отдолу на протокола е вписана дата 07.06.2021 г. На протокола са поставени фирмени печати, имена на лицата – представители за двете страни и вписани имена, както на договора. В протокола липсва информация къде точно е осъществено предаването и приемането на заданието. Представено е копие на платежно нареждане, удостоверяващо извършено разплащане по банков път на 22.07.2021 г. на сумата от 228 691,20 лв.

Съгласно констатациите на РД, с ИПДПОЗЛ №Р-22220221004719-040-002 от 21.10.2021 г., от ревизираното дружество са изискани допълнително:1. Лиценз за използване на ЕРП системата, представен от „МАРИЯ ЕСТЕЙТ 2014“ ЕООД, съгласно т. 2 на договора от 10.02.2021 г.;2. Допълнителен договор, съгласно клаузата на т. 4.1 от договора от 10.02.2021 г.;3. Документацията за архитектурата и алгоритмите за работа и помощната литература/инструкции и операции/, отнасящи се до „Софтуерния продукт“ или „ЕРП системата“;4. Списък на лицата /три имена, ЕГН и длъжност/, преминали през обучение за работа с ЕРП системата, както и датите, на които са минали през обученията;5. Документи, удостоверяващи наличието на необходимия за внедряването и работата на ЕРП системата хардуер, съгласно клаузите на договора от 10.02.2021 г.;6. Пълномощни, издадени от Г. Господарски във връзка с договора от 10.02.2021 г.;7. Документи, удостоверяващи произхода на сумата от 228 691,20 лв., преведена по банков път на „МАРИЯ ЕСТЕЙТ

2014“ ЕООД на 22.07.2021 г.;8. Хронологичен счетоводен регистър на счетоводните записвания за периодите от 01.03.2021 г. до 31.03.2021 г. и от 01.06.2021 г. до 30.06.2021 г.;9. Оборотни ведомости и главни книги за м. 03.2021 г. и м. 06.2021 г

С представени писмени обяснения дружеството обяснява следното: По отношение на изискания лиценз за използване на ЕРП системата – има подписан приемо-предавателен протокол и е необходимо технологично време за тестване на системата. По отношение на изискания допълнителен договор съгласно клаузата на т. 4.1 от договора обяснява, че „БИОНЛАЙН“ е одобрен по проект „Ваучерна схема“ за софтуерни продукти и посредством тази схема е доставчик на Софтуерния продукт или част от него – покупка на софтуерен продукт с цел реализация по Ваучерна схема. По отношение изисканата документация за архитектурата и алгоритмите за работа и помощната литература/инструкции и операции/, отнасящи се до „Софтуерния продукт“ или „ЕРП системата“ – обяснението е, че същите са предмет на представения договор. По отношение на изискания списък на лицата /три имена, ЕГН и длъжност/, преминали през обучение за работа с ЕРП системата, както и датите, на които са минали през обученията се представят данни за П. Ю. Д.- програмист уеб сайтове и Д. Д. Н., също програмист уеб сайтове. Не са представени данни за датите на проведените обучения, а за Д. Н. е установено, че е с регистриран трудов договор от 01.09.2021 г. Дружеството не представя изисканите му документи, удостоверяващи наличието на необходимия за внедряването и работата на ЕРП системата хардуер, съгласно клаузите на договора. Не са представени и изисканите пълномощни, издадени от управителя Г. Господарски на И. М.. По отношение произхода на паричните средства за заплащане по фактурата, издадена от „МАРИЯ ЕСТЕЙТ 2014“ ЕООД, е представено банково извлечение от 21.07.2021 г., съгласно което по сметката са постъпили 100 867,33 лв. от „ЕКУИПМЪНТ ЪНЛИМИТЕД“ с основание за превода „Кредитно известие № 64/15.06.2021 г.“ и 115 466,00 лв. от „ХОЛСЕЙ ЕЛЕКТРОНИКС“ с основание за превода „кредитно известие № 226/30.06.2021 г.“. Не са представени изисканите хронологичен счетоводен регистър на счетоводните записвания за периодите от 01.03.2021 г. до 31.03.2021 г. и от 01.06.2021 г. до 30.06.2021 г., оборотни ведомости и главни книги за м. 03.2021 г. и за м. 06.2021 г.

За целите на ревизията, на основание чл. 45, ал. 1 от ДОПК е извършена насрещна проверка на „МАРИЯ ЕСТЕЙТ 2014“ ЕООД, резултатите от която са отразени в ПИНП №П-22221021185232-141-001/24.11.2021 г. Съгласно неговите констатации, на лицето е връчено ИПДПОЗЛ №П-22221021185232-040-001/21.10.2021 г., в отговор на което са представени аналогични с тези от ревизираното лице доказателства, а именно: цитираната фактура, Договор от 10.02.2021 г. и приложенията към него, като е отбелязано, че в същите за „БИОНЛАЙН“ ЕООД има единствено вписано име И. М., като не е положен подпис, както и не е поставен фирмен печат. Представен е и приемо-предавателен протокол, в който от името на „БИОНЛАЙН“ ЕООД не е положен подпис и не са посочени имената на лицето, приело заданието, както и фирмен печат. В протокола липсва информация къде точно е осъществено предаването и приемането на заданието.

От страна на проверяваното лице не са представени лиценза за използване на ЕРП системата, допълнителния договор, съгласно клаузата на т. 4.1 от договора, документацията за архитектурата и алгоритмите за работа, и помощна литература /инструкции и операции/, отнасящи се до „Софтуерния продукт“ или „ЕРП Системата“, както и данни за лицата, фактически участвали в изпълнението на услугата, списък на лицата, предоставен от „БИОНЛАЙН“ ЕООД преминали през обучение за работа с ЕРП Системата.

По отношение на ресурсната обезпеченост за осъществяване на доставката по фактура №[ЕГН]/07.06.2021 г., от „МАРИЯ ЕСТЕЙТ 2014“ ЕООД е представена фактура №[ЕГН]/07.06.2021 г., издадена от „НОРТПРОМ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] на стойност 48 720,00 лв., която е с предмет на доставката - „Предоставяне на персонал съгласно договор за период 11.02.2021 г. до 07.06.2021 г.“ за 1680 часа по 29,00 лв. Не е представен договора, вписан във фактурата, нито списък на предоставения персонал.

Въпреки, че с връченото искане за представяне на документи и писмени обяснения са изискани хронологични счетоводни регистри, удостоверяващи разчетите с подизпълнители, то по отношение на „НОРТПРОМ“ ЕООД такива не са представени.

При извършена проверка в информационните масиви на НАП относно „НОРТПРОМ“ ЕООД е установено, че същото е регистрирано по ЗДДС на 08.11.2019 г., като регистрацията му е прекратена на 15.06.2020 г. по инициатива на приходната администрация и на основание установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. Тъй като същото следва да е предоставило персонал за изготвяне на софтуерно задание, при извършен преглед в информационните масиви на НАП е установено, че през периода от 11.02.2021 г до 07.06.2021 г. от това дружество са регистрирани 30 трудови договори, като съгласно подадените от него данни дейността му е с код по КИД 2008 – 4778 „Търговия на дребно с други нехранителни стоки, некласифицирани другаде“, а за всички наети лица е деклариран код по НКПД 52232001 – „Продавач консултант“. Установено е, че за наетите лица са подавани ежемесечно осигурителни декларации, но дължимите задължителните осигурителни вноски не са внасяни. Въпреки, че има подавани осигурителни декларации и за 2020 г., то за този отчетен период не е подадена годишна данъчна декларация по чл. 92 от ЗКПО. Към настоящия момент дружеството е с декларирани и невнесени задължения за ДДФЛ и задължителни осигурителни вноски в особено големи размери. Извършен е преглед относно извършени контролни действия спрямо това дружество. Установено е, че през 2021 г. има извършени две насрещни проверки, като изготвените в хода им искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице, са връчени по реда на чл. 32, ал. 6 от ДОПК. Изпратените до дружеството документи с известия за доставки чрез пощенски оператор са върнати обратно в ТД на НАП София с отметки „непознат на адреса“. От анализа на наличната информация се налага извода, че „НОРТПРОМ“ ЕООД е регистрирало фиктивни трудови договори, тъй като всички те са за лица с длъжност продавач консултант, но не е установено да има регистрирани търговски обекти.

Въз основа на събраните документи е обобщено, че „МАРИЯ ЕСТЕЙТ

2014“ ЕООД се е ангажирало да изпълни софтуерно задание, или счетоводен софтуер, но не се установява по никакъв начин това да е извършено от лица с необходимата квалификация и знания. При извършен преглед в информационните масиви на НАП е констатирано, че проверяваното дружество е отразило в дневниците за продажби за данъчен период м. 06.2021 г. фактура №[ЕГН]/07.06.2021 г. с предмет на доставката – „продажба на стока“.

Според ревизиращите органи, при насрещната проверка не е установено наличието на доставка на стока по смисъла на чл. 6 от ЗДДС, или наличието на услуга по смисъла на чл. 9 от ЗДДС, както и наличието на необходимата ресурсна обезпеченост /материална и кадрова/ по фактура №[ЕГН]/07.06.2021 г., издадена на „БИОНЛАЙН“ ЕООД.

В резултат на изложеното е формиран извод, че „МАРИЯ ЕСТЕЙТ 2014“ ЕООД е начислило ДДС по фактура №[ЕГН]/07.06.2021 в. в размер на 38 115,20 лв. без наличие на основание за това, поради което за „БИОНЛАЙН“ ЕООД не следва да възникне правото на приспадане на данъчен кредит, на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС.

3. Съгласно констатациите на РД, в хода на настоящата ревизия с Протокол №Р-22220221004719-ППД-001/08.12.2021 г. е приобщен Протокол №П-22220221033617-073-001/16.07.2021 г., ведно с приложенията към него от извършена на „БИОНЛАЙН“ ЕООД проверка за установяване на факти и обстоятелства. В хода на същата са извършени множество насрещни проверки, при които е установено, че дружеството е приспаднало данъчен кредит по фактури, издадени от „РЕКЛАМА ДЕН“ ЕООД, „КОВИТРА БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, „НЕКС ДИЗАЙН 99“ ЕООД, „ТЕКС И КО 2013“ ЕООД, „ЕКУИПМЪНТ ЪНЛИМИТЕД“ ЕООД и „ХОЛСЕЙ ЕЛЕКТРОНИКС“ ЕООД, без да е установено наличието на доставки на услуги по смисъла на чл. 9 от ЗДДС. В резултат на установеното, в хода на проверката на „БИОНЛАЙН“ ЕООД е връчена покана с №П-22220221033617-177-001/01.06.2021 г., с която на основание чл. 103 от ДОПК му е указано подробно описаните в поканата фактури да намерят отражение с отрицателен знак в дневника за покупки за данъчен период м. 04.2021 г. В отговор на връчената покана „БИОНЛАЙН“ ЕООД е уведомило, че указаните корекции ще бъдат направени през данъчен период м. 06.2021 г. В хода на ревизията е установено, че в дневника за покупки за данъчен период м. юни 2021 г. с отрицателен знак са намерили отражение фактури за покупки, по които ДДС е приспаднал в по-ранни данъчни периоди, описани в таблица на стр. 16 от РД. За неправомерно приспадания ДДС по тези фактури и предвид периода, в който ревизираното лице е извършило корекцията, при ревизията са начислени лихви на основание чл. 175, ал. 1 от ДОПК, във връзка с чл. 89, ал. 1 от ЗДДС, както следва: 920,96 лв., изчислени за периода от 15.03.2016 г. до 16.07.2021 г. върху главницата от 1 700,00 лв.; 1 226,18 лв., изчислени за периода от 15.04.2016 г. до 16.07.2021 г. върху главницата от 2 300,00 лв.; 524,22 лв., изчислени за периода от 17.05.2016 г. до 16.07.2021 г. върху главницата от 1 000,00 лв.; 9 548,91 лв., изчислени за периода от 15.06.2016 г. до 16.07.2021 г. върху главницата от 18 500,00 лв.; 1 368,44 лв., изчислени за периода от 17.01.2017 г. до 16.07.2021 г. върху главницата от 3 000,00 лв.; 1 591,24 лв.,

изчислени за периода от 15.08.2017 г. до 16.07.2021 г. върху главницата от 4 000,00 лв.; 1 832,97 лв., изчислени за периода от 15.01.2021 г. до 16.07.2021 г. върху главницата от 36 055,55 лв.

Отделно от горното, във връзка с констатациите, направени относно доставките от „ФБ ГРУП“ ЕООД и „МАРИЯ ЕСТЕЙТ 2014“ ЕООД и извършените във връзка с тях корекции, за м. 03.2021 г. е начислена лихва в размер на 1 477,87 лв., а за м. 06.2021 г. е начислена лихва в размер на 4 063,54 лв. всичко начислените с РА лихви са в размер на 22 554,33 лв.

В срока по чл.152 от ДОПК данъчно задълженото лице е обжалвало РА № Р-22220221004719-091-001/ 17.02.2022 г., издаден от Ш. А. С. – орган, възложил ревизията и Р. М. Майсторска – ръководител на ревизията, пред директора на Дирекция „ОДОП“ – [населено място], който с Решение № 1319819.08.2022Г. е потвърдил същия изцяло.

В хода на съдебното производство е изслушана и приета ССЧЕ допълнение към ССЧЕ / л.131-143 от делото/, неоспорена от страните. Вещото лице след извършена проверка на документите представени по делото, и предоставени от жалбоподателя писмени доказателства е дало заключение по поставените му въпроси.

По делото са приети писмени доказателства от жалбоподателя по които вещото лице е изготвило заключението/ л.149-322 от делото/

**С оглед установеното от фактическа страна съдът прави следните правни изводи:**

Жалбата е подадена от надлежната страна, в срока по чл.156 от ДОПК и след изчерпване възможността за обжалване по административен ред на РА потвърден с Решение № 1319/19.08.2022г. на директора на Дирекция на „ОДОП“ – [населено място], поради което същата се явява **ДОПУСТИМА** за разглеждане.

Разгледана по същество жалбата е **ОСНОВАТЕЛНА** по следните съображения:

**По валидността на акта:**

Съгласно чл. 112, ал. 1 от ДОПК ревизионното производство се образува с издаването на заповедта за възлагането на ревизия. Съгласно разпоредбата на чл. 119, ал. 2 от ДОПК, РА се издава от органа, възложил ревизията и ръководителя на ревизията. Ръководител на ревизията е този орган по приходите, посочен в заповедта за възлагане (чл. 113, ал. 1, т. 2 от ДОПК), а органът, възложил ревизията, е органът по приходите, на който са делегирани правомощията за това по реда на чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК. В Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. по т. д. № 10/2016 г. на ВАС изрично е прието, че "за да е налице валидно издаден ревизионен акт в общата хипотеза на чл. 119, ал. 2 от ДОПК, последният следва да е издаден съвместно от две лица: 1. от органа, имащ качеството на "възложил ревизията", определен за това с акт на Директора на компетентната териториална Дирекция и 2. от орган по приходите, определен за ръководител на ревизията със заповедта за възлагането на същата. Единият е определен по силата на закона и заповедта на териториалния директор чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, а другият - от първия, въз основа на заповедта за възлагане на ревизия чл. 113, ал. 1, т. 2 от ДОПК.

В конкретният случай РА № Р-22220221004719-091-001/ 17.02.2022 г., издаден

от Ш. А. С. –началник сектор „Ревизии“ в ТД на НАП – [населено място]- орган, възложил ревизията и Р. М. Майсторска – гр.инспектор по приходите -ръководител на ревизията.

Безспорно е, че горните лица изпълняват функции на органи по приходите в ТД на НАП – В. във времето на провеждане на ревизионното производство. Не е спорно също така, че ревизираното лице към същия момент е с постоянен адрес в [населено място]. На основание чл. 7, ал. 1 от ДОПК "актовете по този кодекс се издават от орган по приходите, съответно от публичен изпълнител, от компетентната териториална дирекция". На основание чл. 8, ал. 1, т. 3 от ДОПК компетентна териториална дирекция на Националната агенция за приходите относно производствата по този кодекс по отношение на ЮЛ е териториалната дирекция на НАП по седалището на местните юридически лица. Следователно компетентни да извършат ревизия на „Бионлайн“ ЕООД са органи по приходите от ТД на НАП – [населено място].

В случая със заповед № 3-ЦУ-1659/05.05.2021г./л.30-32/ на зам. изпълнителния директор на НАП, Заповед № РД-01-287/10.05.2021 г. /л.33-34 /на директора на ТД на НАП София и заповед № 3-ЦУ-2737/18.08.2021 г. на зам. изпълнителния директор на НАП, на основание заповед № 3-ЦУ-ОПР-9/21.05.2021 г. на изпълнителния директор на НАП за делегиране на правомощия по чл. 12, ал. 6 от ДОПК, са дерогирани общите правила за териториална компетентност на органите по приходите. Посочената разпоредба гласи, че "правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 не се прилагат за органи по приходите или публични изпълнители, определени от изпълнителния директор на Националната агенция за приходите или от оправомощен от него заместник изпълнителен директор".

В заповед № 3-ЦУ-2737/18.08.2021 г. на зам. изпълнителния директор на НАП,е посочено, че определени със заповед № 3-ЦУ-1659/05.05.2021г. на заместник-изпълнителния директор на НАП служители на НАП са компетентни по отношение на включени в приложение към нея данъчно задължени субекти, сред които е и „Бионлайн“ ЕООД. В последната цитирана заповед са определени органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 от ДОПК, сред които са Ш. А. С. –началник сектор „Ревизии“ в ТД на НАП – [населено място]- орган, възложил ревизията и Р. М. Майсторска – гр.инспектор по приходите -ръководител на ревизията.

Съгласно заповед № 3-ЦУ-2737/18.08.2021 г. на заместник-изпълнителния директор на НАП контролните производства следва да бъдат възложени от началниците на сектори, посочени в заповед № 3-ЦУ-1659/05.05.2021г. на заместник-изпълнителния директор на НАП и определени от директора на ТД на НАП – [населено място] със заповед № 287/10.05.2021 г. издадена на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК. Съгласно т. 1.4 от последната заповед Ш. А. С. –началник сектор „Ревизии“ в ТД на НАП – [населено място], е оправомощен с функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК.

Основен принцип при провеждането на ревизионно производство е, че процесуалните действия се извършват от органи по приходите от компетентната териториалната дирекция, в случая по постоянния адрес на физическото лице. Изключенията от това правило са изчерпателно изброени и



към тях се пристъпва при наличие на определени предпоставки. В тази връзка в чл. 10, ал. 8 от Закона за НАП е предвидено, че при необходимост за изпълнение на възложените на агенцията функции изпълнителният директор или оправомощено от него лице може със заповед да нареди служители от една териториална дирекция да преминат в друга териториална дирекция, за изпълнение на което съответният териториален директор командирова служители от поверената му дирекция при условия и по ред, определени в Кодекса на труда. Настоящият случай не покрива тази хипотеза поради липсата на представени заповеди за командироване на служители от ТД на НАП - В. в ТД на НАП - София. С изменение на закона, обнародвано в ДВ, бр. 105 от 2020 г., в сила от 01.01.2021 г., е приета нова норма в разпоредбата на чл. 10, ал. 9 от ЗНАП, която предвижда, че при необходимост за изпълнение на възложените на агенцията функции изпълнителният директор или оправомощено от него лице може със заповед да нареди служители от една териториална дирекция да осъществяват правомощията си по отношение на лица, за които съгласно правилата на чл. 8 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс компетентни са органите на друга териториална дирекция, включително за части от работното време и без промяна на мястото на работа. Във връзка с последното е предвидено изключението от общите правила за териториална компетентност на приходните органи в чл. 12, ал. 6 от ДОПК. Съгласно нормативната уредба това възлагане на органи от друга /некомпетентна спрямо общите правила/ ТД на НАП могат да сторят единствено изпълнителният директор и заместник-изпълнителните директори на НАП, като упражняващи компетентност по отношение на всички ТД на НАП, по аргумент от нормата на чл. 10, т. 1 и т. 9, вр. с ал. 2 от Закона за НАП. С оглед на гореизложената нормативна уредба и по аргумент от нормата на чл. 112, ал. 2, т. 2 ДОПК изпълнителният директор и заместник-изпълнителните директори на НАП могат да възлагат ревизии, в който случай не се прилагат правилата на чл. 8 от ДОПК (съгласно чл. 112, ал. 3 ДОПК), но нямат правомощия да оправомощават друг орган да стори това, както е сторено в настоящия случай.

С издадената заповед № 3-ЦУ-ОПР-9/21.05.2021 г. / не представена по делото, но служебно известна на съда/ на заместник-изпълнителния директор на НАП с функциите по чл. 112, ал. 2, т. 1 е оправомощен директорът на ТД на НАП – София. На основание чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК органът по приходите, който е оправомощен да възлага ревизии, следва да бъде определен от териториалния директор на компетентната ТД на НАП /ТД на НАП - София за процесния случай/, който обаче няма материална и териториална компетентност спрямо органи по приходите, които са на длъжност като такива към друга териториална дирекция /в случая ТД на НАП - В. / и съответно не са част от подчинената му ТД на НАП - София. По аргумент от чл. 11, ал. 1 от Закон за НАП директорът на ТД на НАП няма организационни и управленски правомощия по отношение на служители в различна от поверената му ТД на НАП, които не са му подчинени. В тази връзка по силата на заповед № РД-01-287/10.05.2021 г. на директора на ТД на НАП - София, с която е възложено извършването на процесната ревизия, не е предоставена надлежно компетентност за това на Ш. А. С. –началник сектор „Ревизии“ в ТД

на НАП – [населено място], тъй като директорът на ТД на НАП - София не притежава компетентност за предоставяне на такава спрямо органи по приходите от друга териториална дирекция. Същият не е оправомощен и по силата на чл. 112, ал. 2, т. 2 от ДОПК, доколкото такива правомощия са предоставени на изпълнителния директор и на заместник-изпълнителните директори на НАП, без възможност за делегирането им на други органи по приходите. В този смисъл са решения на Върховния административен съд № 26/04.01.2024 г. по адм. д. № 5816/2023 г., № 176/09.01.2024 г. по адм. д. № 6611/2023 г., № 2127/22.02.2024 г. по адм. д. № 6952/2023 г., Решение № 2781 от 07.03.2024 г. по адм. дело № 7024/2023 г. и др.

Отделно от гореизложеното, нормата на чл. 10, ал. 9 от ЗНАП, която е приложена в случая, изисква освен да се определят със заповед на изпълнителния директор на НАП компетентните органи, за които не се прилагат чл. 7 и чл. 8 от ДОПК, също така и да се обоснове причината, която налага на органи по приходите при ТД на НАП – В. да се възлага извършване на ревизия на дружество със седалище в [населено място]. Такива мотиви изцяло липсват, както в горепосочените заповеди на изпълнителния директор на НАП, така и в издадените в хода на ревизията официални документи, поради което не е спазено изискването на закона да бъде посочена необходимостта, наложила прилагането на изключението на чл. 10, ал. 9 от ЗНАП. Нормата като изключение от общия принцип следва да се тълкува стриктно, а не разширително, тоест следва да се допуска отклонение от общите правила за компетентност на органите единствено в изключителни случаи и при доказана необходимост от това. В случая липсата на такава обосновка е достатъчна, за да бъде направен извод за неизпълнение от страна на ревизиращия екип на формалното изискване на нормата на чл. 10, ал. 9 от ДОПК за отклоняване от общата териториална компетентност на органите по приходите, визирана в чл. 7 и чл. 8 от ДОПК. Това води до извод за провеждане на ревизията и издаване на РА от некомпетентни органи. В този смисъл са решения на Върховния административен съд № 4425 от 26.04.2023 г. по адм. д. № 7761/2022 г., № 2947 от 12.03.2024 г. по адм. дело № 8751/2023 г., № 2131 от 22.02.2024 г. по адм. дело № 6767/2023 г. и др. На основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК, ред. ДВ, бр. 82 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г., ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията в 14-дневен срок от подаването на възражение или от изтичането на срока за подаване на възражение. Съгласно приетото с Тълкувателно решение № 5/13.12.2016 г. по тълк. дело № 10/2016 г. на ОСС от Първа и Втора колегия на ВАС, материалната компетентност за издаване на ревизионния акт по отношение на органа, който издава заповедта за възлагане на ревизията, произтича само по силата на закона - чл. 119, ал. 2 ДОПК, а не от заповедта на териториалния директор по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК. Поради това ненадлежащото възлагане на ревизия на конкретен орган опорочава изначално материалната му компетентност да издаде РА по това конкретно ревизионно производство.

Липсата както на материална, така и на териториална компетентност, на органа е съществен порок на акта, който води до изначална липса на такъв, т. е. до нищожност. В случая се касае за порок, който не може да бъде

отстранен. За наличието му съдът следи служебно независимо от това дали жалбоподателят се е позовал на него. При констатиране на порок, водещ до нищожност на обжалвания акт, тя следва да бъде обявена с решението на съда, тъй като преценката за това е част от предметните предели на съдебната проверка - чл. 172, ал. 2 от АПК.

Основното разграничение на порочните административни актове в правната теория е разделението им на нищожни и унищожяеми в зависимост от степента на порока, от който е засегнат актът. В административното право, за разлика от гражданското право, липсва конкретна норма, която да регламентира в кои случаи съответният акт е нищожен и в кои случаи е унищожяем. Широко е застъпено в съдебната практика становището, че нищожни са тези административни актове, които поради радикални, основни и тежки пороци, се дисквалифицират като административни актове и въобще като юридически актове и се третират от правото като несъществуващи, поради което изобщо не могат да породят, изменят или погасят права. Съдебната практика приема, че нищожни административни актове са тези, при които са допуснати нарушения на изискванията за компетентност и форма. На основание чл. 168, ал. 2 от АПК, вр. с § 2 от ДР на ДОПК, съдът следи служебно за основанията за нищожност на оспорвания акт, дори да липсва изрично искане за това. Липсата на компетентност у издателя на оспорения РА прави последния нищожен, непораждащ правни последици и предполага обявяването ѝ. Нищожният ревизионен акт не поражда правни последици, което предполага обявяването и, без да се разглежда спора по същество и без да се обсъждат доводите и възраженията на страните.

Съгласно разпоредбата на чл. 160, ал. 5 ДОПК /Нова - Д. В., бр. 105 от 2020 г., в сила от 01.01.2021 г. /, при обявяване на ревизионен акт за нищожен от съда се прилага чл. 173, ал. 2 АПК. В чл. 173, ал. 2 АПК е предвидено, че извън случаите по ал. 1, както и когато актът е нищожен поради некомпетентност или естеството му не позволява решаването на въпроса по същество, съдът изпраща преписката на съответния компетентен административен орган със задължителни указания по тълкуването и прилагането на закона. Визираната разпоредба на чл. 160, ал. 5 ДОПК е процесуална и поради липсата на изрична преходна разпоредба в ДОПК, следва да бъде приложена от деня на влизането ѝ в сила - 01.01.2021 г. спрямо всички висящи спорове. Въз основа на горното административната преписка следва да бъде изпратена на компетентния орган по приходите при ТД на НАП – [населено място], който да съобрази при произнасянето си дадените по-горе указания по тълкуването и прилагането на закона. /Решение № 3411/11.04.2022 г. по адм. дело № 6876/2021 г. на ВАС, Осмо отделение/.

При този изход на спора на жалбоподателя се дължат разноски, но такива не са претендирани, нито в жалбата до съда, ни то в съдебно заседание, с оглед на което не следва да се присъждат.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд – София - град, Трето отделение, 49 състав

**Р Е Ш И:**

**ОБЯВЯВА НИЩОЖНОСТТА** на РА № Р-22220221004719-091-001/17.02.2022г., издаден от Ш. А. С.- орган възложил ревизията и Р. М. М. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1319/19.08.2022г. на директора на Дирекция „ОДОП” – [населено място], с който на „**Бιονлайн**“ **ЕООД**, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], вх.Г, ет.1, ап.2, са определени допълнителни задължения по ЗДДС за д.п.м. 03.2021 г. и м.06.2021г., общо в размер на 84330.94 лв. главница и лихви за забава в общо в размер на 22554.33 лв.

**ИЗПРАЩА** на основание чл. 173, ал. 2 от АПК, вр. чл. 160, ал. 5 от ДОПК, делото като административна преписка на Директора на Териториална дирекция на НАП– [населено място], който следва да съобрази съдържанията се в мотивите на настоящия съдебен акт задължителни указания по тълкуването и прилагането на закона.

**РЕШЕНИЕТО** подлежи на касационно обжалване, пред Върховния административен съд, по реда на АПК в 14 – дневен срок от деня на съобщаването му на страните.

**СЪДИЯ:**