

РЕШЕНИЕ

№ 5256

гр. София, 14.02.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 12 състав, в публично заседание на 25.11.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Наталия Ангелова

при участието на секретаря Цонка Вретенарова, като разгледа дело номер **122** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство е по реда на чл.156 и следващите от ДОПК.

Делото е образувано по жалба от „ЕРА 6“ ООД, ЕИК[ЕИК], със седалище в [населено място], с ЕИК[ЕИК], чрез А. Д. Н., в качеството на управител, срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221420005259-091-001/ 06.08.2021г., издаден от М. А. К. - орган, възложил ревизията, и А. Л. И. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1730/11.11.2021г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, в частта за установени допълнителни задължения за корпоративен данък и лихви за 2018г. в резултат на непризнати разходи за закупуване на живи диви охлюви през 2018г. и непризнати разходи за фири през 2019г. съответно извършено увеличение на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО във връзка с чл. 10, ал. 1 и ал. 4 от ЗКПО на счетоводния финансов резултат за 2018 г. със сумата от 724 784,00 лв., и за 2019г. по ЗКПО - 33 132,40 лв.

С жалбата се иска отмяната на ревизионния акт в оспорената част. Данъчната основа е определена неправилно, а извода за абсолютна симулация на доставките с предмет охлюви - недоказан при преценката на доказателствата в съвкупност и съобразно доказателствената тежест. Дружеството положило грижата на добрия стопанин и предприело всички мерки за да не бъде въвличано в данъчни измами. Проучването на доставчиците можело да бъде извършвано единствено чрез възможните публично достъпни източници - Търговски регистър и от сайта на НАП за "Длъжници и издирвани лица" и Публичен бюлетин на фирмите, регистрирани по ДДС, доколкото в

тях своевременно се отразявали промените в статуса на фирмите. Изтъква, че доставчиците са регистрирани по Търговския закон и не са включени в списъците на длъжниците и на издирваните лица, а публичен регистър на лица с т.н. "рисков профил" нямало. Неподаването на декларации по чл.92 ЗКПО не съставлявало доказателство, че липсват доставки, срокът за декларация бил до 31.март следващата година, т.е. последващ факт и не можело да се предполага или знае при извършване на самите доставки. Счита за неотносим и факта на прекратяване на данъчната им регистрация. Изтъква и довод, че фактурите за доставки и плащанията по тях са отразени в счетоводството на дружеството чрез надлежни и хронологични счетоводни записвания по счетоводните сметки и регистри. Претендира, че при ревизията са представени изисканите доказателства, както и пълен достъп до счетоводството. За 2019г. също неправилно не са признати разходи за фири, позовава се на протоколи за претеглянето им и установеното намаление на живото им тегло. Претендира несъобразяване с чл.1 от Протокол 1 към КЗПЧОС, както и чл.14 от нея, Директива 2006/112, цитира практика на Съда на ЕС относно данъчните измами в областта на ДДС.

Пред съда жалбата се поддържа изцяло, а в ход по същество чрез дв. К. се претендира и основателността ѝ въз основа на допълнително събраните в хода на съдебното производство доказателства - заключенията на вещите лица по съдебно-техническата и съдебно-икономическата експертизи.

Ответникът - директорът на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - С., чрез юрк. Н., оспори жалбата изцяло, като в ход по същество и в писмена защита претендира неоснователността ѝ, както и законосъобразното установяване на допълнителните задължения с РА. Поддържа изводът на органите по приходите, че издателите на фактурите за доставки не можело да се легитимират като действителни доставчици, тъй като не можели да докажат произхода на стоките "диви охлюви", предмет на прехвърлителните сделки, нямало данни за притежавани от доставчиците имот - складове и др., транспортни средства, липсвали данни по-голямата част от доставчиците да са разполагали с персонал по трудови и извънтрудови правоотношения, не били представени ведомости за заприходяване на стоките и други. Ревизираното дружество не давало информация за конкретните обекти, на които са приемани и предавани охлювите, за МПС, с които са транспортирани, критерии за избора на доставчиците и причинете, довели за последователното им фактуриране. При прегледа на оригиналните търговски и счетоводни документи било установено изцяло разплащане в брой, но при справка в информационната система на НАП било установено, че никое от дружествата не е издало документ от регистрирано в НАП фискално устройство. с дистанционна връзка, което регулярно да подава в НАП данни за реализираните обороти. Така за дружествата: "Р. строй 2011", "Е. конструктор", "С. логистик", "Щ. метал", "Я. 63" и "Би Еф Ди" е установено, че нямат регистрирани ЕКАФП, а останалите дружества доставчици са имали регистрирани такива, но са с изтекла регистрация в НАП през предходни периоди, т.е. към момента на отчитане на плащанията са с незаконна регистрация. Тези обстоятелства счита за потвърдени от приетата съдебно-икономическа експертиза и от допълнително събраната информация от ТД на НАП - С.. В хода на съдебното производство не се събрали доказателства, които да оборят изводите на органите по приходите. Що се касае до непризнатите разходи за фири излага аргументи, че не са представени и утвърдени фирмени стандарти за признаване на

фири в посочените размери, липсвали кантарни бележки, издадени от пункт, регистриран в РИОСВ, удостоверяващи замерените количества охлюви преди и след констатираните фири. Наличието единствено на счетоводни регистри и фактури само в счетоводството на ревизираното дружество, черпещо изгода от това, не доказвало по безспорен начин основателността на отчетените разходи. Експертизата не можело да докаже измервания и да определи достоверно отчетените фири през 2019г., нямало конкретни относими данни за стоката.

Юрк. Н. претендира и присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

По делото са приети доказателствата, събрани в хода на ревизионното производство и допълнителни такива за доставчиците, във връзка с установеното от справки в регистрите в хода на ревизионното производство, изслушани за заключения на вещи лица по счетоводно-техническа и биологична експертиза и съдебно-икономическа експертиза.

Административен съд София, Първо отделение, 12-ти състав, като обсъди доказателствата по делото, взе предвид доводите и възраженията на страните, от фактическа и правна страна приема за установено следното:

По допустимостта на жалбата:

Решение №1730/11.11.2021г. на директора на ДОДОП - С., е издадено в срока по чл.155, ал.1 ДОПК, предвид, че жалбата срещу РА по административен ред е подадена на дата 13.09.2021г.

Решението е връчено на дружеството на дата 18.11.2021г. (удостоверение за извършено връчване по електронен път - л. 15 от делото), а жалбата по делото е от дата 01.12.2021г., с оглед на което е и подадена в срок.

По издаването на РА от компетентен орган, спазването на изискванията за съдържание и форма на РА, на процесуалните правила

РА е издаден в рамките на законосъобразно образувано ревизионно производство със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221420005259-020-001/01.09.2020г., с която е възложена ревизия на „АЕРА 6“ ООД за установяване на задължения по ЗКПО за данъчни периоди от 01.01.2018 до 31.12.2019г. ЗВР е издадена от М. К., на длъжност началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП С.. За компетентността ѝ да възлага ревизии, е представена Заповед № РД-01-128/18.02.2020г. на директора на ТД на НАП, представена по делото на л.16. ЗВР е последващо изменена със заповед от 16.12..2020г., относно срока за завършване на ревизията –първоначално определен на три месеца от връчването на ЗВР (23.09.2020г.), впоследствие удължен до 23.02.2021г. с последната заповед. ЗВР и за изменението ѝ са издадени като електронни документи от органа по възлагане и връчени електронно на ревизираното дружество.

За резултатите при ревизията е издаден Ревизионен доклад (РД) № Р-22221420005259-092-001 от 25.03.2021 г. от органите по приходите, на които е възложено извършването на ревизията А. И. - гл. инспектор, ръководител на ревизията и А. С. - гл. инсп. по приходите., член на екипа. РД също е издаден като електронен документ, връчен на ревизираното лице, а срокът за подаване на възражение е удължен с Уведомление от дата 19.04.2021г. по искане на дружеството. На дата 17.05.2021г. от страна на дружеството е представено възражение, прието за неоснователно при издаването на РА.

Процесният Ревизионен акт /РА/ №Р-22221420005259-091-001/ 06.08.2021г., издаден от М. А. К. - орган, възложил ревизията, и А. Л. И. - ръководител на ревизията, следователно е издаден от компетентни органи. Издаден е също като електронен документ и връчен електронно на ревизираното лице, което е упражнило правото си на жалба срещу акта по административен ред.

ЗВР и заповедта за изменение на ЗВР, РД и РА са издадени като електронни документи, което се установява и от представянето им по делото в електронен вид на магнитен носител и възпроизведени на хартиен носител. В ЗВР и за изменението й, в РД и РА след съдържанието им е посочено, че: „Настоящият документ е издаден чрез ИС „Контрол“ като електронен документ, подписан с електронен подпис от:.....“- посочени са издателите на документите и длъжността и дата на подписването му.

Видно от представени и приети по делото като възпроизведени на хартиен носител електронни документи, по реда на чл. 184, ал.1 ГПК, вр. пар.2 на ДР на ДОПК, в това число с данни относно проверката на електронния подпис за валидността на сертификата и за вида на подписа. Видно е, че в хода на ревизионното производство актовете на органите по приходите са връчвани електронно, в хода на съдебното производство по реда на същата разпоредба не е направено искане от страна на жалбоподателя да бъдат представени оригиналните електронни документи. От визуализацията на екрана за проверка на сертификата и за сроковете му на валидност, идентични с представените разпечатки на хартиен носител и от вида на подписа В-gust Operational Qualified CA BORICA AD се установява, че е вид квалифициран електронен подпис, с доставчик „Борика“ АД - дружество, доставчик на електронни удостоверителни услуги, вписано от Комисията за регулиране на съобщенията в националния доверителен списък доставчици на квалифицирани удостоверителни услуги, съгласно чл. 22 от Регламент (ЕС) № 910/2014 и обявен от комисията на електронен адрес <https://crc.bg/bg/rubriki/560/elektronni-udostoveritelni-uslugi>. Следователно, ЗВР и за изменението й, РД и РА, като подписани с квалифицирани електронни подписи, които съответстват на изискванията на Регламент (ЕС) № 910/2014, съответстват на изискването да съдържат подписи на издателите им.

Изложеното обосновава извод, че издадените актове от органите по приходите в хода на процесното ревизионно производство, на първо място са издадени от местно компетентни органи, и второ, са издадени в съответствие с изискванията за съдържание и форма, съответно за ЗВР – по чл. 113 ДОПК, за РД по чл.117 ДОПК и за РА по чл.120, ал.1 ДОПК.

По връченото на дружеството Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ), същото е представило писмени доказателства на дата 02.11.2020г., на дата 25.11.2020г. и от дата 26.02.2021г., извършен е преглед на счетоводната и търговска документация на дружеството и съставен протокол от 04.03.2021г. Извършени са насрещни проверки на доставчиците по спорните фактури, изготвените ИПДПОЗЛ са връчени по реда на чл.32 ДОПК поради неоткриването им на декларираните адреси за кореспонденция, както и на 12 физически лица, резултатите от проверките са обективирани също в протоколи по чл.50 ДОПК.

Следователно, в хода на ревизионното производство не са допуснати нарушения на процесуалните правила и способности за събиране на доказателства, доколкото актовете на органите по приходите са връчвани на представител на дружеството, извършени са насрещни проверки и са връчени искания за представяне на документи и писмени

обяснения о задължени лица. На основание чл. 45 от ДОПК са инициирани насрещни проверки на контрагенти на ревизирия субект. За резултатите са съставени протоколи за извършени насрещни проверки, установени са обстоятелства, обосновавали мотивите и предмет на преценка за материална законосъобразност на РА. По тези съображения, събраните от ревизиращите органи в допустимо ревизионно производство и по предвидените в ДОПК способности доказателства, представени с административната преписка, следва да бъдат ценени от съда. Предвид изложеното, РА е издаден от компетентен орган и не са налице основания за обявяването му за нищожен.

По материалната законосъобразност на РА съдът приема следното:

1) По извършеното увеличение на финансовия резултат за 2018г.

За 2018г. са установени допълнителни задължения за корпоративен данък задължение за корпоративен данък за довносяне 72 596,29 лв. и лихви за просрочие в размер на 18 758,54 лв., като РА се оспорва само в частта за извършено увеличение на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО във връзка с чл. 10, ал. 1 и ал. 4 от ЗКПО на счетоводния финансов резултат за 2018 г. със сумата от 724 784,00 лв., представляващи отчетени разходи за закупуване на живи диви охлюви по фактури през м. 05 и 06.2018г., издадени от "Шарк Мобиле БГ" ЕООД, „Транс - Строй 2011“ ЕООД, „Ес Кей Транс“ ЕООД, „Релакс строй“ ООД, „Тротор голд груп“ ЕООД, „Лоджистикс груп БГ“ ЕООД, „Енерджи конструктор“ ЕООД „Спийд логистик“ ЕООД, „Янев 63“ ЕООД, „Щал метал“ ЕООД, „Ай ди дизайн студио“ ЕООД, „Попов консулт 64“ ЕООД, „Вла Нед“ ЕООД, „Ан ком дизайн“ ООД, „Елтех инженеринг“ ООД, „Би еф ди“ ЕООД и „Билд строй 88“ ЕООД.

Така на спорното по делото увеличение на отчетения финансов резултат съответстват допълнителни задължения за корпоративен данък в размер на 72 478,40 лв. (10% върху 724 784,00 лв.), а съответстващите лихви са в размер на 18 728,80 лв., които задължения са предмет на съдебен контрол. Разликата до пълния установен размер на задълженията за 2018г. по ЗКПО не е предмет на спора.

Спорните фактури от доставчиците към "ЕРА 6" ООД са с предмет живи охлюви, които през ревизираните периоди са продадени извън територията на страната - износ към Б. и Х.. За осъществяване на дейността дружеството е разполагало със сезонно наети хладилни камери и складови площи, находящи се в пет различни населени места на територията на страната, и е разполагало с назначени служители. - 2 лица общ работник и административен секретар и ръководител търговска експлоатация. Също през 2018г. и 2019г. дружеството е изплатило доходи по извънтрудови правоотношения на две лица, а през 2019г. - на 31 лица. в това число на 28 лица за доходи от горско стопанство по чл.29, ал.1, т.2, б. а) ЗДДФЛ. Дружеството няма регистрирани касови апарати.

През 2018г., месеците май и юни, в счетоводството на "ЕРА 6" ООД са отразени фактури за покупки на диви охлюви по сметка 302 "Материали", за които от страна на дружеството са представени фактури, издадени от "Шарк Мобиле БГ" ЕООД, „Транс - Строй 2011“ ЕООД, „Ес Кей Транс“ ЕООД, „Релакс строй“ ООД, „Тротор голд груп“ ЕООД, „Лоджистикс груп БГ“ ЕООД, „Енерджи конструктор“ ЕООД „Спийд

логистик“ ЕООД, „Янев 63“ ЕООД, „Щал метал“ ЕООД, „Ай ди дизайн студио“ ЕООД, „Попов консулт 64“ ЕООД, „Вла Нед“ ЕООД, „Ан ком дизайн“ ООД, „Елтех инженеринг“ ООД, „Би еф ди“ ЕООД и „Билд строй 88“ ЕООД. Всички фактури са с предмет на доставка живи диви охлюви, на обща стойност (данъчна основа) 724 784,00лв., с която стойност органите по приходите приемат, че е намален счетоводния финансов резултат за 2018г.

Вещото лице по приетото заключение - конкретно т. 1 и т.2 от същото, изцяло потвърждава констатираното от органите по приходите до тук. Така вещото лице за отговора по т.1 е посочило, че общата стойност на издадените фактури от доставчиците през м. май и юни 2018г. са в размер на 724 784,00лв., отразени по гр. 30 - Материални запаси и с/ка 2302 Стоки, и като разход в сметка 601 Разходи за закупени стоки. Вещото лице е категорично, че с посочената сума - стойността на получените доставки по всички фактури, участва при формиране на декларирания резултат на жалбоподателя за 2018г. по ЗКПО и в подадената ГДД за същата година.

Що се касае по въпроса, какви документи са представени, вещото лице също е категорично след съпоставяне и анализ на всички доказателства по делото - 10 приложения от 17-те доставчици, при отговора по задача 5 от заключението, вещото лице е констатирало, че по три фактури е извършено частично плащане - издадени съответно от Е. К. ЕООД (по фактура № 50..0873/08.06.2018г.) е извършено плащане с 1000 лв. по-малко; по фактура № 0..1023/30.06.2018г. издадена от "Релакс Строй" ООД на стойност 5 275,20 лв., няма приложен касов бон или платежно нареждане за плащане от жалбоподателя; по фактура № 20...1341/10.05.2018г. на стойност 3 195,00 лв. няма приложен касов бон или платежно нареждане за плащане от жалбоподателя. Общият размер на издадените фактури за покупки от всички 17 доставчици е в размер на 7 24 784,00лв., а общият размер на констатираните плащания по фактурите е 715 313,80лв. При отговора на 6-ти въпрос вещото лице също е констатирало, че по посочените фактури няма приложен касов бон или платежно нареждане за плащане.

С изключение на посоченото за плащанията, по останалите фактури от доставчиците "Шарк Мобиле БГ" ЕООД (с обща стойност на фактурите **44 969,40лв.**), „Транс - Строй 2011“ ЕООД (с обща стойност на фактурите **37 666,80лв.**), „Ес Кей Транс“ ЕООД (с обща стойност **40 667,40лв.**), „Релакс строй“ ООД (с обща стойност **42 896,00лв.**), „Тротор голд груп“ ЕООД (с обща стойност **30 789,00лв.**), „Лоджистикс груп БГ“ ЕООД (с обща стойност **49 329,00лв.**), „Енерджи конструктор“ ЕООД (с обща стойност **41 175,80лв.**), „Спийд логистик“ ЕООД (с обща стойност **32 525,40лв.**), „Янев 63“ ЕООД (с обща стойност **45 210,00лв.**), „Щал метал“ ЕООД (с обща стойност **42 907,50лв.**), „Ай ди дизайн студио“ ЕООД (**35 696,70лв.**), „Попов консулт 64“ ЕООД (с обща стойност **39 618,90лв.**), „Вла Нед“ ЕООД (с обща стойност **48 927,20лв.**), „Ан ком

дизайн“ ООД (с обща стойност **40847,40лв.**), „Елтех инженеринг“ ООД (с обща стойност **48 508,60лв.**), „Би еф ди“ ЕООД (с обща стойност **41 477,40лв.**) и „Билд строй 88“ ЕООД (с обща стойност **46 100,70лв.**), вещото лице при отговора на първи въпрос от заключението, е достигнало од следните изводи:

1) към всяка от фактурите има издадена кантарна бележка с номер и дата на издаване, количеството на стоките по кантарната бележка, съответства на количеството по фактурата, т.е. данните между двата документа кореспондират. Изключение правят само две фактури, към които няма издадена кантарна бележка.

2) издадените фактури са с нулева ставка на ДДС на основание чл.113, ал. 9 ЗДДС

3) всяка фактура е платена изцяло от "Ера -6" ООД в брой, имало издадени касови бонове.

4) касови бележки, всички данните стойностите са приложени

В отговор на третата поставена задача, според вещото лице, всички фактури от процесните доставчици, подробно описани в заключението му, съдържали всички задължителни реквизити по Закона за счетоводството.

По четвърти въпрос вещото лице също е категорично, че е налице последваща реализация на доставките, предмет на спорните фактури и представляват разходи, свързани с основаната му дейност. Жалбоподателят е реализирал продажби на охлюви чрез износ през 2018 и 2019г. до дружество "Студен Про" ООД в Бостна и Х.. За 2018г. са реализирани продажби от износ общо в размер на 1 388 647,03 лв., или 710 003,95 евро, транспортирани са с посочено в документите МПС. Издадените фактури за продажби са отразени по дебита на сметка 413 Клиенти по търговски кредити по съответната фактура, срещу Кредита на сметка 702 Приходи от продажба на стоки по сътов. фактура, и втора кореспонденция между сметките за отразяване на разходите по продажбите - дебита на с/ка 702 срещу кредитиране на сметка 302 Стоки. С този тип счетоводни операции жалбоподателят е отразявал приходите от продажби и изписвал закупените охлюви от склада - сметка 302 и по фактурите от доставчиците, посочени при отговора на задачите по т.1 и т.2 от заключението.

По шести въпрос от заключението, вещото лице е достигнало до извод, че всички доставчици са имали фискални устройства, от които са издадени фискалните бонове, номерата на фискалните устройства също са описани подробно. Вещото лице при отговора на този въпрос не е взело предвид дали тези фискални устройства са регистрирани или имат връзка с НАП. Съдът е допуснал по искане на жалбоподателя събирането на доказателства от досиетата на 17-те доставчици от ТД на НАП - С., с оглед потвърждаване или отричане на констатираното от органите по приходите. Следва да се посочи, че всички констатирани обстоятелства при извършените насрещни проверки и от информационната система на НАП, описани в РД, са потвърдени, а именно: относно данните за подадена или не ГДД по чл.92 ЗКПО за 2018г., за регистрирани фискални устройства, данни за действащи или не трудови договори. Така за всяко от дружествата се установява следното:

1. За доставчика "Шарк Мобиле БГ" ЕООД, видно от писмо от 04.12.2023г., л. 304 от делото, дружеството няма подадена ГДД по чл.92 ЗКПО, няма данни за регистрирани фискални устройства през 2018г. и търговски обекти, няма данни за регистриран Z - отчет, няма регистрирани трудови договори и липсват данни за изплатени суми на физически лица с подадени справки по чл.73 от ЗДДФЛ за периода 2018г. Дружеството е дерегистрирано по ЗДДС през 2016г., същото през 2017г. е включено в списъка на длъжниците по чл.182 ДОПК. При справка в Търговския регистър за този доставчик: няма публикуван годишен финансов отчет. Няма данни управителят на дружеството И. Г. да е осигуряван чрез "Шарк Мобиле БГ" ЕООД през 2018г., същият е осигуряван от друго дружество и с код 1 - за работници и служители, осигурени за всички осигурителни рискове само при един работодател.

2. За доставчика „Транс - Строй 2011“ ЕООД, видно от писмо от дата 07.12.2023г. - л. 323 от делото, от делото, дружеството няма подадена ГДД по чл.92 ЗКПО, няма регистрирани ЕКАФП и търговски обекти, няма регистрирани трудови договори и липсват данни за изплатени суми на физически лица с подадени справки по чл.73 от ЗДДФЛ за периода 2018г. Дружеството е дерегистрирано по ЗДДС през 2015г. При справка в Търговския регистър - дружеството няма публикуван годишен финансов отчет. През 2011г. е прекратена регистрацията му по ЗДДС. Няма данни управителят на дружеството Д. А. да е осигуряван през 2018г., в това число и чрез „Транс - Строй 2011“ ЕООД.

3.За доставчика „Ес Кей Транс“ ЕООД, съгласно писмо от 06.12.2023г. - лист 313 от делото, е подадена ГДД по чл.92 ЗКПО за 2018г. с деклариран код на основна дейност 7830 Други дейности по предоставяне на работна сила - л. 314 от делото, като видно от данните от същата е деклариран счетоводен финансов резултат загуба. При анализ данните за декларираните приходи от дейността е видно, че те са в размер на **20 972,53лв.** - л. 316 от делото, а издадените фактури от този доставчик към жалбоподателя са на стойност **40 667,40лв.,** което не е и спорно и се установява от данните за издадените фактури. Следователно, не може да се счита, че при формиране на счетоводния финансов резултат за 2018г. по ГДД са взети предвид издадените от „Ес Кей Транс“ ЕООД към оспорващия фактури. Няма данни управителят И. К. да е осигуряван чрез „Ес Кей Транс“ ЕООД.

Има данни за 2 регистрирани фискални устройства, едно от които с валидност през процесните периоди на издаване на фактурите, но за него не са подавани данни за Z-отчети за 2018г., няма данни за подадени справки за получени доходи по чл.73 ЗДДФЛ за 2018г. При справка в Търговския регистър - последният публикуван годишен счетоводен отчет е за 2015г. Има данни за регистрирани трудови договори за периода м. 05 и м.06.2018г., съгласно приложена справка се касае за 13 броя трудови договори, касае се за назначени лица на длъжности шофьор, товарач, общ работник, хигиенист, товарач, но декларираните като дължими осигурителни вноски не са внесени.

4.За доставчика „Релакс строй“ ООД, видно от писмо от дата 07.12.2023г. - л. 323 от делото, от делото, дружеството няма подадена ГДД по чл.92 ЗКПО, има 1 регистриран ЕКАФП през 2014г., за 2018г. няма данни за за Z-отчети в НАП, няма регистрирани трудови договори и липсват данни за изплатени суми на физически лица с подадени справки по чл.73 от ЗДДФЛ за периода 2018г. Дружеството е deregистрирано по ЗДДС през 2015г. При справка в Търговския регистър - дружеството няма публикуван годишен финансов отчет. През 2011г. е прекратена регистрацията му по ЗДДС. Няма данни управителите на дружеството през 2018г. да са осигурявани чрез „Релакс строй“ ООД, управителят Д. В. е осигуряван по код 1 от двама други работодатели през 2018г., а управителят П. У. не е осигуряван през 2018г.

5.За доставчика „Тротор голд груп“ ЕООД, видно от писмо от дата 07.12.2023г. - л. 323 от делото, дружеството няма подадена ГДД по чл.92 ЗКПО, има 1 регистриран ЕКАФП през 2013г., за 2018г. няма

данни за подадени Z-отчети в НАП, няма регистрирани трудови договори и липсват данни за изплатени суми на физически лица с подадени справки по чл.73 от ЗДДФЛ за периода 2018г. Дружеството е deregистрирано по ЗДДС през 2015г. При справка в Търговския регистър - последният публикуван от дружеството годишен финансов отчет е за 2011г. През 2013г. е прекратена регистрацията му по ЗДДС. Няма данни управителят на дружеството през 2018г. да е осигуряван чрез „Тротор голд груп“ ЕООД, Х. В. е осигуряван от "Акварал ООД с код 1 - за работници или служители, осигурени за всички осигурителни рискове само при един работодател.

6.За „Лоджистикс груп БГ“ ЕООД, видно от писмо от дата 07.12.2023г. - л. 323 от делото, дружеството няма подадена ГДД по чл.92 ЗКПО, няма регистрирани ЕКАФП и търговски обекти, няма регистрирани трудови договори и липсват данни за изплатени суми на физически лица с подадени справки по чл.73 от ЗДДФЛ за периода 2018г. Дружеството е deregистрирано по ЗДДС през 2015г. , включено е в публичния списък по чл.182, ал.3, т.2 ДОПК през 2016г. поради задължения в особено големи размери. При справка в Търговския регистър се потвърждават и установените данни за този доставчик в мотивите на РД: последният публикуван годишен финансов отчет от дружеството - ГФО е за 2013г. Няма данни управителят на дружеството през 2018г. да е осигуряван чрез , управителят О. К. е осигуряван през 2018г. от "Д.М. Секюрити Груп" ООД с код 1 - за работници или служители, осигурени за всички осигурителни рискове само при един работодател.

7.За доставчика „Енерджи конструкторън“ ЕООД, видно от писмо от дата 07.12.2023г. - л. 323 от делото, дружеството не е подало ГДД по чл.92 ЗКПО, няма регистрирани ЕКАФП и търговски обекти, има три а регистрирани трудови договори за периода на процесните фактури - м. 05 и м.06.2018г. (за длъжностите работник строителство, работник товаро-разтоварна дейност), липсват данни за изплатени суми на физически лица с подадени справки по чл.73 от ЗДДФЛ за периода 2018г няма данни за регистрирани трудови договори и подадени справки за получени доходи по чл.73 ЗДДФЛ за 2018г. При справка в Търговския регистър - няма публикуван годишен финансов отчет. Управителят К. К. не е осигуряван през 2018г., в това число и от „Енерджи конструкторън“ ЕООД.

8.За доставчика „Спийд логистик“ ЕООД, видно от писмо от дата

07.12.2023г. - л. 323 от делото, дружеството няма подадена ГДД по чл.92 ЗКПО, няма регистрирани ЕКАФП и търговски обекти, има регистрирани 14 действащи трудови договори за длъжностите: технически ръководител строителство, работник строителство, зидаро.-мазач, арматурист, зидар сгради и др., но няма подаден декларации обр.1 и обр. 6 за лицата, за които са регистрирани трудовите договори, няма деклариран и внесени задължителни осигурителни вноски; Липсват данни за изплатени суми на физически лица с подадени справки по чл.73 от ЗДДФЛ за периода 2018г. Дружеството е дерегистрирано по ЗДДС през 2011г. При справка в Търговския регистър - няма публикуван годишен финансов отчет от дружеството. Управителят В. Н. не е осигуряван през 2018г., в това число и от „Енерджи конструкшън“ ЕООД.

9. За доставчика „Янев 63“ ЕООД, видно от писмо от 04.12.2023г. л. 300 от делото, дружеството няма подадена ГДД по чл.92 ЗКПО, няма регистрирани ЕКАФП и търговски обекти, има регистрирани и действащи 5 трудови договори през м. 05и м.06.2018г., - длъжност работник в строителството, но няма подаден декларации обр.1 и обр. 6 за лицата, за които са регистрирани трудовите договори, няма деклариран и внесени задължителни осигурителни вноски; липсват данни за изплатени суми на физически лица с подадени справки по чл.73 от ЗДДФЛ за периода 2018г. Дружеството е дерегистрирано по ЗДДС през 2011г. При справка в Търговския регистър - няма публикуван годишен финансов отчет от дружеството. Няма данни управителят на дружеството П. У. да е осигуряван, в това число и чрез "Янев 63" ЕООД.

10.За доставчика „Щал метал“ ЕООД, видно от писмо от дата 07.12.2023г. - л. 323 от делото, дружеството няма подадена ГДД по чл.92 ЗКПО, няма регистрирани ЕКАФП и търговски обекти, няма регистрирани и действащи трудови договори, липсват данни за изплатени суми на физически лица с подадени справки по чл.73 от ЗДДФЛ за периода 2018г. Дружеството е дерегистрирано по ЗДДС през 2011г. При справка в Търговския регистър - няма публикуван годишен финансов отчет от дружеството. Управителят К. К. не е осигуряван през 2018г., в това число и от „Щал метал“ ЕООД.

11.За доставчика „Ай ди дизайн студио“ ЕООД, видно от писмо от 05.12.2023г. - л. 306 от делото, дружеството няма подадена ГДД по чл.92 ЗКПО, има регистриран 1 ЕКАФП през 2012г., но през 2018г. не са

подавани данни в НАП за Z- отчети, няма регистрирани и действащи трудови договори, липсват данни за изплатени суми на физически лица с подадени справки по чл.73 от ЗДДФЛ за периода 2018г. Дружеството е deregистрирано по ЗДДС през 2016г. При справка в Търговския регистър - няма публикуван годишен финансов отчет от дружеството. Управителят А. Я. не е осигуряван през 2018г., в това число и от „Ай ди дизайн студио“ ЕООД.

12.За доставчика „Попов консулт 64“ ЕООД, видно от писмо от 05.12.2023г. - л. 306 от делото, дружеството няма подадена ГДД по чл.92 ЗКПО, има регистрирани 2 ЕКАФП през 2012г., но през 2018г. не са подавани данни в НАП за Z- отчети, няма регистрирани и действащи трудови договори, липсват данни за изплатени суми на физически лица с подадени справки по чл.73 от ЗДДФЛ за периода 2018г. Дружеството е deregистрирано по ЗДДС през 2015г. При справка в Търговския регистър - че последният публикуван годишен финансов отчет от дружеството е за 2013г. Управителят М. П. не е осигуряван през 2018г., в това число и чрез „Попов консулт 64“ ЕООД.

13.За доставчика „Вла Нед“ ЕООД, съгласно писмо от 30.11.2023г. л. 286 от делото, няма данни за подадена ГДД по чл.92 ЗКПО за 2018г., има един регистриран ЕКАФП през 2015г., но през 2018г. не са подавани данни в НАП за Z- отчети и няма данни за отчетени обороти за периода от м. 01 до м. 07.2018г., няма данни за регистрирани и действащи трудови договори за периода м. 05 и м.06.2018г., няма данни за подадени справки за получени доходи по чл.73 ЗДДФЛ за 2018г. Дружеството е deregистрирано по ЗДДС през 2016г. При справка в Търговския регистър - че последният публикуван годишен финансов отчет от дружеството е за 2013г. Няма данни през 2018г. за осигуряване на управителя на дружеството А. Н., в това число и чрез "Вла Нед" ЕООД.

14.За доставчика „Ан ком дизайн“ ООД, съгласно писмо от 04.12.2023г. л. 290 от делото, няма данни за подадена ГДД по чл.92 ЗКПО за 2018г. има един регистриран ЕКАФП през 2016г., но за 2018г. не са подавани данни в НАП за Z- отчети и отчетени обороти за периода от м. 01 до м. 07.2018г., има данни за 17 регистрирани и действащи трудови договори за периода м. 05 и м.06.2018г. на длъжност "сервитьор", но няма данни за нямат подадени декларации обр.1 и обр. 6 за лицата, за които са регистрирани трудовите договори, няма декларирани и внесени задължителни осигурителни вноски; няма данни за подадени справки за

получени доходи по чл.73 ЗДДФЛ за 2018г. Дружеството е deregистрирано по ЗДДС през 2017г. При справка в Търговския регистър - че последният публикуван годишен финансов отчет от дружеството е за 2015г. Няма данни през 2018г. за осигуряване на управителя на дружеството К. К. чрез "Анком дизайн"ООД, лицето е осигурявано чрез друго дружество - "Строителство и Ремонти 50" ЕООД с основание по код 1 - работници и служители осигурени за всички осигурителни рискове при един работодател.

15.За доставчика „Елтех инженеринг“ ООД, видно от писмо от 29.11.2023г. - л. 283 от делото, дружеството няма подадена ГДД по чл.92 ЗКПО, има два регистрирани ЕКАФП през 2014г., но за 2018г. не са подавани данни в НАП за Z- отчети и отчетени обороти, няма регистрирани трудови договори и действащи през 2018г., липсват данни за изплатени суми на физически лица с подадени справки по чл.73 от ЗДДФЛ за периода 2018г. Дружеството е deregистрирано по ЗДДС през 2015г. При справка в Търговския регистър - че последният публикуван годишен финансов отчет от дружеството е за 2012г. Няма данни през 2018г. за осигуряване на управителя на дружеството Л. Я. чрез „Елтех инженеринг“ ООД, лицето е осигурявано чрез друго дружество - "Баумонт" ООД с основание по код 1 - работници и служители осигурени за всички осигурителни рискове при един работодател.

16.За доставчика „Би еф ди“ ЕООД, съгласно писмо от 30.11.2023г. л. 286 от делото, няма данни за подадена ГДД по чл.92 ЗКПО за 2018г. , няма данни за регистрирани фискални устройства и отчетени обороти за периода от м. 01 до м. 07.2018г., няма данни за подадени справки за получени доходи по чл.73 ЗДДФЛ за 2018г. Има данни за регистрирани трудови договори за периода м. 05 и м.06.2018г.,съгласно приложена справка се касае за 5 броя трудови договори, всички сключени още през 2008г., но няма данни за подадени декларации обр.1 и обр. 6 за лицата, за които са регистрирани трудовите договори, няма деклариращи и внесени задължителни осигурителни вноски; Дружеството е deregистрирано по ЗДДС през 2010г. При справка в Търговския регистър - няма публикуван годишен финансов отчет от дружеството. Няма данни през 2018г. за осигуряване на управителя на дружеството П. М., в това число и чрез „Би еф ди“ ЕООД,

17.За доставчика „Билд строй 88“ ЕООД. видно от писмо от 04.12.2023г. л. 290 от делото, дружеството няма подадена ГДД по чл.92

ЗКПО, има един регистриран ЕКАФП през 2014г., но за 2018г. не са подавани данни в НАП за Z- отчети за отчетени обороти за 2018г., липсват данни за изплатени суми на физически лица с подадени справки по чл.73 от ЗДДФЛ за периода 2018г. Има данни за 5 регистрирани трудови договори за периода м. 05 и м.06.2018г., но няма данни за подадени декларации обр.1 и обр. 6 за лицата, за които са регистрирани трудовите договори, няма деклариращи и внесени задължителни осигурителни вноски. Дружеството е deregистрирано по ЗДДС през 2014г. При справка в Търговския регистър - няма публикуван годишен финансов отчет от дружеството. Няма данни през 2018г. за осигуряване на управителя на дружеството В. В. чрез „Билд строй 88“ ЕООД, лицето е осигурявано едва през м.11 и м.12 през 2018г. но като наето в религиозна организация.

Изготвените ИПДПОЗЛ за доставчиците при насрещните проверки са връчени по реда на чл.32ДОПК на всички доставчици - поради неоткриване на лице на деклариращия адрес, като никой от тях не е представил изискваните му документи. Също органите по приходите в РД са се позволили и на публично обстоятелство от сайта на НАП, че са многократно издирвани - бюлетин на издирваните от НАП лица по чл.32 ДОПК конкретно в архив за свалени съобщения, публикувани след 2016г. Съгласно дадените обяснения от управителя на дружеството-жалбоподател, контактите с доставчиците на охлюви са от предишна отчетна година, но не са посочени телефони за контакт, електронни адреси, адреси на обекти - магазини, складове, офиси на доставчиците, лицата от страна на доставчиците, с които са контактували и участвали в изпълнението на доставките. Също не е представена информация за проучване на доставчиците, доказателства за коректност.

Всички фискални бонове към фактурите са от датата на фактурите, но никой от доставчиците не е издал фискален бон от регистрирано в НАП фискално устройство, което подава в НАП данни за реализирани обороти, на всички регистрирани фискални устройства, дистанционната им връзка с НАП е прекратена преди 01.01.2018г., т.е. към момента на издаване на фактурите, не са регистрирани в НАП съгласно изискванията на закона, тъй като нямат дистанционна връзка с НАП. По тези причини, и на основание чл.10, ал.4 ЗКПО, липсата на фискален бон от фискално устройство с дистанционна връзка с НАП, когато е налице задължение за издаването им, е самостоятелно основание за непризнаване на счетоводен разход. В РД е посочено също, че в конкретния случай се касаело по-скоро за симулативно съставяне на фактури за продажба, без да са извършени от посочените във фактурите доставчици, а издаването на

фактура с невярно съдържание и използването ѝ от получателя с цел данъчно предимство, може да се счита за данъчна измама с цел отклонение от данъчно облагане. На основание, че съгласно чл.10, ал.1 ЗКПО разходът се признава само ако е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по Закона за счетоводството, отразяващ вярно стопанската операция. След като не са представени документи и не е установено предаване на родово определени вещи и прехвърляне на собствеността върху тях, не е установена и идентичност на стоките, с които са извършени последващи продажби и са осчетоводени приходи. Прието е също за недоказано, осчетоводените приходи от продажби на токи от същия вид в ревизирания период да са възникнали по повод на фактурите, по които не се признава разход. Същевременно, ревизиращият екип е посочил изрично, че не оспорва придобиването и последващата продажба на стоките, но липсвали доказателства за придобиването на стоките от точно посочените във фактурите доставчици.

При данните в бюлетина на лицата по чл.32 ДОПК и данните в Търговския регистър към 2018г., то дружеството-жалбоподател не обосновава с добросъвестно положена дължима грижа при избора си доставчиците, а освен това и не установи по делото, че доставчиците действително са издали процесните фактури, както и, че предметът на същите има връзка с постигнати действителни договорености и осъществявана икономическа дейност.

Доводите на оспорващия, че по всяка от фактурите са съставени изискващите се документи, както и извода на вещото лице в същия смисъл е формален относно вида на документите и еднаквост на вида на стоките, количествата и страните, но е неправилен при преценката както на доказателствата - фискалните бонове и кантарните бележки сами за себе си, така и в съвкупност с всички останали данни, в това число и дори само тези от Търговския регистър за непубликувани въобще или значително преди 2018г. Годишен финансов отчет за икономическата дейност на всеки от доставчиците. Към м.05.06.2018г. жалбоподателят не може да се позове на сигурни данни за икономическа дейност на нито един от доставчиците, не е представил и доказателства - търговска кореспонденция или друго - договори, протоколи, спецификации или други равностойни, от които да се направи извод, че процесните фактури съставляват израз на действителни договорености и съответно действително осъществени доставки - в това число за срок на доставка, място на доставка, транспорт и още повече за цени.

Така правилно органите по приходите в РД и издателите на РА и в

решението си ответника са достигнали до извод, че кантарните бележки не отразяват предаване на стоките, същите са съставени за измерване неясно къде и не съдържат данни за лицето, което физически е предало стоките, нито за мястото на предаването и други съпътстващи обстоятелства при такъв вид продажба - на стоки, определени само по своя вид. Видно от данните за всеки от доставчиците, не може да се приеме, че същите, дори и да са разполагали с работници, са осъществили доставките, няма данни за каквито и да е обстоятелства, които да бъдат проверени и при съвкупната им преценка да се достигне до извод, че действително, всеки от доставчиците е предал посоченото във фактурите количество и вид охлюви.

От обстоятелството, че стоките - живи диви охлюви и в количествата по спорните фактури, действително са изнесени, респективно е осъществен митнически контрол, не е равнозначно на извод, че стоките действително са доставени от доставчиците по спорните фактури и и обективизираната в същите стопанска операция е действително осъществена.

Обсъдените до тук доказателствата не опровергават установеното още в хода на ревизията, че приложените към фактурите фискални бонове не са издадени от фискално устройство, регистрирано и функциониращо съгласно нормативноустановените изисквания.

Всяко лице е длъжно да регистрира и отчита извършваните от него продажби на стоки или услуги във или от търговски обект чрез издаване на фискална касова бележка от ФУ или касова бележка от ИАСУТД, освен когато плащането се извършва чрез внасяне на пари в наличност по платежна сметка, кредитен превод, директен дебит или наличен паричен превод, извършен чрез доставчик на платежна услуга по смисъла на Закона за платежните услуги и платежните системи, или чрез пощенски паричен превод, извършен чрез лицензиран пощенски оператор за извършване на пощенски парични преводи по смисъла на Закона за пощенските услуги – чл.3 ал.1 в приложимата през 2018г. редакция от Наредба Н-18 от 13 декември 2006 г. за регистриране и отчитане на продажби в търговските обекти чрез фискални устройства – след ДВ бр.76/2017г. Съгласно чл.7, ал.2 от същата Наредба, не се допуска извършване на продажба на стоки и услуги от задължените за това лица без функциониращи ФУ/ИАСУТД, освен в случаите, посочени в тази наредба (ал.2), не се допуска работа с ФУ/ИАСУТД от тези лица без изградена дистанционна връзка с НАП, освен в случаите, посочени в тази наредба. В казуса по делото към предмета на фактурите не е приложимо нито едно от предвидените изключения по Наредбата, по силата на които не се следва отчитане на продажбите по процесните фактури чрез

фискално устройство с изградена връзка с НАП.

Доказателство, че такава връзка не е изградена, респективно не е функционирала, е установено по делото, че за нито една от процесните продажби не е подаден отчет в НАП (Z-отчет). По делото са допуснати всички доказателствени искания по този въпрос, но от ТД на НАП- С. за всички доставчици отговорите са еднозначни – през данъчни периоди м. 05 и 06.2018г. – времето на издаване на всички фискални бонове по процесните фактури, не е подаван или въобще за 2018г. Z-отчет за регистрирани обороти от продажби.

Органите по приходите са се позовали и на данни за изтичане на договора за техническо обслужване и ремонт с регистрирана от БИМ сервизна фирма, неоспорени и неопровергани от другите доказателства по делото, като същите са от значение за спазване на изискването, че при промяна на сервизната фирма, последната издава ново свидетелство за регистрация по предвидения в Наредбата ред (чл.17, ал.3 и чл.19 от Наредбата).

Изискването за притежание на фискална касова бележка от фискално устройство, регистрирано и функциониращо съобразно изискванията на Наредбата, е необходимо условие за признаване на счетоводен разход за данъчни цели, императивно е предвидено в чл.10, ал.4 ЗКПО. От посоченото изискване няма изключение и са без значение причините, поради които изискването не е спазено - фактурите не са придружени от фискален бон, издаден от доставчика или издаденият такъв не отговаря на императивни изисквания на закона. Неспазването на чл.10, ал.4 ЗКПО определя разхода като документално необоснован, и като правна последица на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО - преобразуване на финансовия резултат като с непризнатия разход се увеличи декларирания финансов резултат и върху увеличението се определи допълнително задължение за корпоративен данък. В съответствие със закона с РА на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО във връзка с чл. 10, ал. 1 и ал. 4 от ЗКПО е извършено увеличение на счетоводния финансов резултат за 2018 г. със сумата от 724 784,00 лв и определено съответстващото на увеличението допълнително задължение за корпоративен данък и лихви за просрочие за 2018г., а жалбата в тази част е неоснователна.

2) По извършеното увеличение на финансовия резултат за 2019г. с отчетени разходи за фири

С РА за 2019г. на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО. във връзка с чл.10, ал.1 от ЗКПО отчетените от дружеството разходи за фири при износ на живи охлюви в размер на 33 132,40 лв. не са признати за данъчни цели, със същата сума е увеличен декларирания финансов резултат. След

извършеното преобразуване на счетоводния финансов резултат за 2019 г., е определено задължение за корпоративен данък в размер на 6 243,49 лв. при деклариран данък в размер на 2 930,01 лв. След приспадане на внесен данък в размер на 2 930,01 лв. е установено задължение за корпоративен данък за довносяне 3 313,48 лв. и лихви за просрочие в размер на 370,03 лв.

През 2019 г. по сметка 609 „Други разходи“ са отчетени разходи за фири при износ на живи охлюви в размер на 33 132,40 лв. и общо 27 371 кг. до 31.07.2019 г., в която връзка са представени протоколи от 01.05.2019 г. и от 01.07.2019 г., не е представено искане за изписване на материални запаси №02 от 31.07.2019 г., във връзка с което е отчетен разхода по дебитата на сметка 609, изискан изрично още при ревизията

От приетото заключение на вещото лице по съдебно-техническата експертиза, изготвено от вещо лице биолог - Й., се установява следното: На вещото лице са предоставени документи, отразени в сметка 304 "Стоки" в счетоводството на жалбоподателя, през 2019г. и 2020г. В заключението вещото лице е представило кратка характеристика на клас охлюви (коремоноги), мекотели, които населяват сушата, блатата и реките, сухоземните диви охлюви са най-разпространеният вид по нашите ширини - в градините, влажните полета и блатата, средна продължителност на живот 7-8 години. Охлювите се хранят с листа, стъбла, плодове, мъхове и корени на растения, нападат плодове и зеленчуци, а самите охлюви са храна за човека - деликатес.

Според вещото лице Й. дружеството-жалбоподател подбирало региони из страната "за събиране" на мекотели с добри екологични фактори. Съгласно физиологичните данни и протичащите биохимични процеси, охлювите, които се събират от полетата в периода 10 май до 30 юни, първо се събуждат от летаргия, тъй като се повишава температурата на въздуха, чувствителни са на температурни колебания, влажност и дори промяна на вятъра. През април - май животното се събужда, тъй като температурата се повишава, най-добрите условия за растеж на охлюви 22 - 28 градуса, хранят се през нощта, тъй като влажността е голяма, при силен вятър, спират храненето, при температури 0-4 градуса изпада в летаргия, слънчевата светлина активирала репродуктивните им функции, при валежи и подходяща температура, охлювите набирали тегло и следвал процес на размножаване. Вещото лице е проследило представената документация и констатирало, че през 2019г. са закупени бели охлюви 52,232 х.кг, изнесени 44, 245 х.кг, установената окончателна фира е 7,987 х.кг или 15,3%. Идентично, от обстоятелството, че през 2019г. са изкупени черни охлюви 137,478 х. кг и изнесени 118,094 х.кг е

прието, че установената фира е в размер на 19,384 кг - 14,10%. Вещото лице е направило идентична съпоставка за белите и черните охлюви през 2020г. и установило, че окончателната фира за белите охлюви е в размер на 14,7 %, а за черните охлюви - 12,7%.

Събирането на охлювите ставало от 20 май или първите дни на юни всяка година, което било видно от кантарните бележки Транспортирането и експедицията, посочени в представената документация дава информация, че престоят на охлювите и тяхната манипулация траели 10-12 дена. Според вещото лице Й. при събирането и предаването на охлювите фирата се формирала от следните фактори:

- при събирането на мекотелите в найлонови чували и престой на полето и тяхното транспортиране - рязко се нарушават физиологичните функции и естествени процеси на охлювите.

- престоят в пункта за събиране на стоката и измиването в специализирана машина за отделяне на кал, листа и други отпадъци, драстично намалява теглото на стоката;

- при престоя в хладилните камери при температура от 0-4 градуса мекотелите пренастройвали организма си към летаргия, физиологичните процеси се забавят и животните бързат да се освободят от телесните течности и отделят вода, престоят в хладилната камера 5-10 дена драстично намалява телесното тегло на дивите охлюви;

- мекотелите, пострадали при транспортирането, претеглянето и измиването със счупени черупки умират;

- охлювите в естествена среда са носители на паразити, а при ограничаване на храната на охлювите, паразитите унищожавали гостоприемника.

Вещото лице Й. е посочило, че **средните фири** при изкупуване на диви охлюви, свързани с процеса на тяхното събиране, обработка и съхранение, продажба, отговаряли на фира 15,65 за белите охлюви и 14,5% за черните охлюви. Според вещото лице, фирите, посочени в материалите по делото, съответствали на декларираните за 2019 и 2020г.

Заклучението се основава на справки от дружеството за движението на стоките- счетоводни в количествено и стойностно изражение и цитираните по-горе протоколи - копие на протокол за установена фира от 01.07.2019 и от 09.05.2019г. като в във втория протокол се съдържа писмено изявление за разлика в замерване на охлювите на 01.05.2019г. и на 09.05.2019г. в идентичен смисъл на посоченото от вещото лице - за причините за намаляване на теглото; протоколите са подписани само от А. Н. И. и Е. Н. И. - управител и наето лице в дружеството -жалбоподател; счетоводна справка за подробно движение на сметка 304

"Стоки".

В заверено копие от адв. К. са представени и приети писмени доказателства по делото във връзка с отчетените фири (л. 272 от делото и следващите): Сертификация за инспекция № 20-02-471 от дата 20.06.2002г., за установена фира за живи охлюви 10% фира за два дни съхранение в склад при нормални за животните условия и 6,7% транспортна фира. Също е посочено в сертификата, че след почистване на примеси, фекалии, и извършено ново измерване, е установена 12,9% фира, а в периода на съхранение - 5 дни, охлювите не били хранени. Общо разликата между първоначалното и крайното тегло в по-малко е 29,6%. Сертификата за инспекция е издаден от Булсървей ЕООД на "СНЕЙЛС" ЕООД

Вещото лице е дало заключението си въз основа на това какви манипулации се извършват със събраните живи диви охлюви за да бъдат подготвени за износ. Видно е, че същото е направило изчисленията си само въз основа на предоставени справки от страна на дружеството-жалбоподател – взетите записвания и съставен протокол за измерени фири, които се и оспорват, в това число от ответника се твърди, че протоколът от 01.05.2019г. е антидатиран, тъй като бил съставен на 01.09.2019г, а съдържал данни за 09.05.2019г. Този протокол съдържа данни за две дати - 01.05.2019г. и 09.05.2019г., като последната дата е посочена като дата на съставянето му, поради това не е предварително изготвен и поради това антидатиран, както се претендира от ответника.

От дружеството –жалбоподател не са утвърдени нито технологични правила за процеса на подготовка на охлювите за износ, за начина на съхранението им, за мястото и с какви уреди се извършват замервания с цел установяване на фири, отговорните лица от дружеството, които следва да спазват приетите правила за работа. Също така, като е имало задължение по силата на чл. 11., а.1 ,т 6 от Закона за счетоводството, дружеството не е включило в счетоводната си политика методика за определяне и счетоводно отразяване на фири. В индивидуалния сметкоплан на дружеството, утвърден от ръководството, няма сметка за отчитане на липси/ фири.

Разходите поради промяна на физикохимичните свойства, установени с нормативен акт или с фирмени стандарти, когато не е налице нормативен акт, и в обичайните за съответната дейност размери, се признават на разход по арг. от чл.28, ал.3, т.2 ЗКПО и като изключение от общото правило по ал.2 от същата разпоредба, че не се признават за данъчни цели липси и брак на материални запаси. Не е достатъчно обаче да се установи, че отчетените разходи са в рамките на обичайните, а следва да

съществуват годни доказателства, които установяват промяната в количеството по смисъла на цитираната разпоредба. По делото обаче не са представиха писмени доказателства за промяната в количествата, която е обоснована само с промяна във физико-химични свойства, дружеството не се е позовало на стандарти, които установяват обичаен размер на промяната. Такива доказателства не са представени и в хода на ревизията. Изводът на вещото лице за среден размер на “фирите“, не може да се вземе за действителен такъв в конкретния случай, тъй като не е обоснован с надлежни писмени доказателства, нито съответства на изискването по чл.28, ал.3 , т.2 ЗКПО. Следва да се подчертае, че в случая за да бъдат признати разходите за фири, дружеството –жалбоподател следваше да установи кумулативно две предпоставки:

-установените количествени разлики, стойностно отразени като разходи за фири, са резултат само от промяната на физико-химични свойства на стоките -и второ кумулативно дадено условие –тези разлики не надхвърлят обичайните такива за дейността

т.е. с разпоредбата не се въвежда признаване на обичайни разходи от промяната на физико-химични свойства на стоките, а количествените изменения на стоките в намаление следва действително да са настъпили и да бъдат доказани. В конкретния случай това е особено валидно, тъй като при определени условия на съхранение, както е посочило вещото лице, охлювите могат и да се размножават, т.е. да увеличат първоначалното количество.

Заповедта от дата 09.05.2019г. за разпореденото, заготовката на охлювите да се извърши в пластмасови каси с капаци, като се почистват от кал и примеси през електрическо сито, няма характер на правила за работа и фирмен стандарт за определяне на липси по чл.28 ЗКПО. Видно от „Протокол за установена фира“ от 01.07.2019г. съдържа съпоставка само между количества изкупени и изнесени охлюви, т.е. само по счетоводни документи и които стойности не доказват липси поради промяна на физикохимични свойства на стоката. Протоколът от 01.05.2019г. съдържа идентични данни , че при събирането им от природата съдържат и полепнала пръст и други примеси, които намаляват теглото при закупуването им.

Така установената разлика в протокола не съответства и на разлики в количествата поради промяна на физико-химичните свойства на стоката по съображение, че описаните процеси от вещото лице Й. – почистване на охлювите от кал и примеси, т.е. те са закупени с такива примеси, намалението на теглото не се дължи на естествени процеси на самата стока.

Установените разлики счетоводно между закупените и продадените охлюви по представените протоколи, не съответстват на изискването по чл.28, ал.3, т.2 ЗКПО – да са в резултат само на физико-химични процеси. Намаления на количеството на краткотрайни актови поради физико-химични свойства, съответстват на понятието за естествени фири по чл.1 от Наредба № 13а-10403 за пределните размери на естествените фири, брака и липсите на стоково-материални ценности при съхраняването и транспортирането им, дефинирано по-конкретно чрез определянето на кои количествени намаления не се включват: „Към естествените фири не се отнасят количествените намаления на теглото на стоково-материалните ценности, явили се от: а) отпадъците при почистването на стоките; б) разваляне, бракуване, амбалаж и пр.; в) всякакъв род повреди и загуби, които произлизат от неправилно и недобросъвестно манипулиране; г) от изкуствено предизвикани процеси - преработка, рандемани и др.“. Видно и от заключението по делото, вещото лице Й. е обсъдило именно изключващите фактори за количествено намаление, такива фактори са взети предвид и в представения сертификата за инспекция – л. 272 от делото.

Дори да се приеме, че представените протоколи за фири съставляват първичен счетоводен документ по смисъла на чл.6, ал.3 от Закона за счетоводството, то данните в същите не отразяват вярно стопанската операция, за да бъдат признати като съставени при спазване на принципа за документална обосновааност по чл.10, ал.1 ЗКПО. Това е така, тъй като протоколите от 01.07.2019г. – л. 258 и от 09.05.2019г., не съдържат данни за измерване на действителните количества – само разлики по първия протокол в изкупените и продадени количества по документи, а протоколът от 01.05 и 09.05. съдържа измерване само на 400 кг охлюви – измерени на дата 01.05.2019г. и измерени след почистването им – на 09.05.2019г. след почистването им през електрическо сито.

За да бъдат признати разходите за фири за данъчни цели по протоколите, същите следва да съдържат реквизитите, регламентирани в чл. 6, ал. 3 от Закона за счетоводството - факти и обстоятелства, които недвусмислено доказват основанието за признаване на естествени фири, които обстоятелства в процесния случай не са налице. От чл.4 от НАРЕДБА № 13а-1040 следва, че прилагането на нормите за естествени фири става само в случаите, когато след проверка се окаже недостиг – липса, а чл.5 от същата въвежда изискване за признаване на фирите само по действителните им размери, които не може да превишават пределните такива, предварително приспадане на фири не се допуска. Посочените принципни правила са приложими и в процесния случай на основание

чл.2, буква а) от НАРЕДБА № 13а-1040 – прилага се и за при изкупуването на стоки - за всички фази до момента на предаването ѝ за транспортиране за продажба, в това число по време на съхраняване в складове и хладилници. Съгласно чл. 7 от НАРЕДБА № 13а-10403 нормите за естествените фири не се признават, когато приемането, превозването и продажбата на стоково-материалните ценности е станало без претегляне, т.е. само по документи. Липсват доказателства за претеглянето на конкретните стоки – живи диви охлюви на различните етапи от изкупуването до транспортирането им за износ, както е посочено в сертификацията за инспекция на л.272 от делото, , извършена в конкретен склад на търговец. Видно от справките за движението - по сметка 304 за 2019г., по кредита са изписани фири и обороти от продажби – количествено и стойностно общо и относими към всички изкупени количества охлюви по складови разписки и само въз основа на две искания, а в забележка до количеството на фирите е посочено фира на живи охлюви съгласно протокол. Изписването на фирите за процесните стоки не се основава на конкретно претегляне – проверка на количествата на всеки етап от процеса. Измерване при изкупуване, след като са оставане на съхранение в склад при нормални условия за живот на охлювите; измерване след транспортирането им – транспортна фира, измерване след почистването им от примеси. Следователно, така отчетените разходи за фири – на бели и черни охлюви, не са обосновани документално, тъй като няма данни, че отразяват действителни количества на естествени фири, установени чрез претегляне на всеки етап от процесите от изкупуване до продажбата, в съответствие с изискванията за признаване на такъв разход по Наредбата и по чл.28, ал.3, т.2 ЗКПО.

Следователно, по делото остана недоказано предвидено в закона основание за признаване на отчетените през 2019г. по сметка 609 разходи за фири при продажбата на живи диви охлюви, двата протокола от 01.07.2019г. и 09.05.2019г. не отговарят на изискванията за документ, който вярно отразява такъв вид стопанска операция по чл.10, ал.1 ЗКПО, поради което законосъобразно на основание чл.26, т.2 ЗКПО отчетените от дружеството разходи за фири при износ на живи охлюви в размер на 33 132,40 лв. по сметка 609 от дружеството не са признати за данъчни цели, със същата сума е увеличен декларирания счетоводен финансов резултат и е определено допълнително задължение за корпоративен данък в размер на 6 243,49 лв. при деклариран данък в размер на 2 930,01 лв., и след приспадане на внесен данък в размер на 2 930,01 лв. е установено задължение за корпоративен данък за довносяне 3 313,48 лв. и лихви за

просрочие в размер на 370,03 лв. , съответни на извършената корекция. Жалбата и в тази част е неоснователна и следва да бъде отхвърлена.

В заключение, доводите в жалбата за несъответствие с Директива 2006/112 са изцяло неотнормирани, тъй като не става въпрос за ДДС, а за данък върху доходите от печалбите, правилата за установяването му са изцяло в компетентността на държавите –членки. Освен това, цитираната в жалбата съдебна практика, касаеща борбата с данъчните измами в областта на ДДС, изискваща добросъвестност на търговеца за да бъде признато правото му на приспадане на данъка, съобразно критериите на съда води до извод, че дружеството-жалбоподател не доказва именно добросъвестността си в казуса по делото. Същото не само не е отчело обстоятелства за доставчиците от публичните регистри, които не сочат на активен икономически субект, но не и предоставило данни за представители на доставчиците или каквито и да е други подробности за обстоятелства, относими към фактическото извършване на доставките – така остана напълно неясно за доставките по процесните фактури как точно е станало индивидуализирането на стоките по смисъла на чл.24, ал.2 от ЗДДС за да се приеме, че фактурите съответстват на действително осъществена стопанска операция, кантарните бележки към всяка от фактурите са неподписани, съответно законодателят е предвидил санкция по чл.10, ал.4 ЗКПО при документална необоснованост на плащането, както и по чл.10, ал.1 ЗКПО – при документална необоснованост на стопанската операция, които без съмнение способстват за борба с данъчните измами чрез намаляване на облагаемия доход с несъответни на закона разходи. Не се засяга имуществото на дружеството по смисъла на чл.1 от Протокол 1 към Конвенцията за защита на правата на човека и основните свободи, тъй като чрез прилагането на чл.10, ал.1 и ал.4 вр. чл.26 т.2 ЗКПО се постига предвидена в закона и легитимна цел – правилното определяне на данъчните задължения на задължените лица, в който случай предимство има публичния интерес.

При този изход на делото, и при своевременно направено искане от ответника, следва да бъдат присъдени разноски съобразно материалния интерес – на основание чл.160, ал.2 ДОПК, като аргумент за определянето им са минималните размери по вр. чл.8, ал.1 и чл.7, ал.2 от наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения, както и предвид процесуалните действия по делото – броя на проведените съдебни заседания и изразени становища. Така в полза на НАП следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 8 253 лв.

На основание изложеното и чл.160, ал.1 ДОПК, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „ЕРА 6“ ООД, ЕИК[ЕИК], със седалище в [населено място], с ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт №Р-22221420005259-091-001/ 06.08.2021г., издаден от М. А. К. - орган, възложил ревизията, и А. Л. И. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1730/11.11.2021г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, в частта за установени допълнителни задължения на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО във връзка с чл. 10, ал. 1 и ал. 4 от ЗКПО, и установени допълнителни задължения за:

- 2018г. за корпоративен данък в размер на 72 478,40 лв. и лихви за просрочие в размер на 18 728,80 лв.,
- 2019г. за корпоративен данък в размер на 33 132,40 лв. и лихви за просрочие в размер на 370,03 лв.

ОСЪЖДА „ЕРА 6“ ООД, ЕИК[ЕИК], да заплати по бюджета на Националната агенция за приходите, Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. при Централно управление на агенцията, сума в размер на 8 253 (осем хиляди двеста петдесет и три) лева за разноси.

Решението може да бъде обжалвано пред Върховен административен съд с касационна жалба, подадена в 14-дневен срок от съобщаването му.

Съдия: