

РЕШЕНИЕ

№ 10089

гр. София, 27.06.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 60 състав,
в публично заседание на 04.04.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Георги Терзиев

при участието на секретаря Паола Георгиева, като разгледа дело номер **1322** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурително процесуалния кодекс (ДОПК).
Производството е образувано по жалба на „Енерджи Пауър“ ЕООД – в несъстоятелност, ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], бл. 0, вх. 0, ет. 0, ап. 0, представлявано от Е. Т., временен синдик, с адрес за призоваване на синдика: [населено място], [улица], ет. партер, против Ревизионен акт /РА/ № Р-22002220003500-091-001/26.07.2021 г., издаден от Ф. С. Й., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място] – орган, възложил ревизията и Т. Н. В., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП, [населено място] – ръководител на ревизията, мълчаливо потвърден от Директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на Национална агенция по приходите /Дирекция ОДОП [населено място], ЦУ при НАП/.

Жалбоподателят оспорва РА, относно установените му задължения:

- за корпоративен данък за 2018 г. в размер на 970 484.66 лв., ведно с начислените лихви за забава в размер на 173 159.12 лв.;
- задължения за данък добавена стойност /ДДС/ за периодите м. Август 2018 г., м. Септември 2018 г. и м. Октомври 2018 г. в общ размер на 39 013.65 лв.;
- неначислена и незаплатена законна лихва, дължима от НАП към датата на възстановяване на ДДС, установен с РА № Р-22221018006568-091-001/12.02.2020 г., поправен с Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт /РАПРА/ №

П-22221020036687-003-001/25.02.2020 г., представляващо според жалбоподателя нарушение на чл. 92, ал. 10 от ЗДДС и Решение № 809/15.05.2020 г. на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място]. С РА № Р-22002220003500-091-001/26.07.2021 г. на „Енерджи Пауър“ ЕООД са установени задължения за корпоративен данък за 2018 г. в размер на 970 484.66 лв., от които са приспаднати прихванати в предходно ревизионно производство 376 694.36 лв. от ДДС за възстановяване, при което дължимата сума за корпоративен данък за 2018 г. за довносяне е в размер на 593 790.30 лв. Изчислените лихви върху задължението за корпоративен данък са на стойност 173 159.12 лв., от които са приспаднати прихванати в предходно ревизионно производство 33 277.33 лв. от ДДС за възстановяване, при което дължимата сума за лихви за довносяне е 139 881.79 лв. След извършено прихващане на надвнесени или недължимо внесени/прихванати суми на обща стойност 670 394.52 лв., дължимият корпоративен данък е изцяло погасен /определен за внесен/, като е определена дължима за довносяне сума за лихви в размер на 63 277.57 лв.

В жалбата са изложени твърдения за незаконосъобразност, неправилност и необоснованост на издадения РА. Подателят ѝ намира, че фактическите констатации на органите по приходите не се подкрепят от събраните в хода на ревизията доказателства. Подробни съображения в тази насока излага в жалбата. Претендира отмяната на РА. В съдебно заседание жалбоподателят редовно уведомен, не се явява, представлява се от адвокат П. и адвокат М., които молят Съда да уважи депозираната жалба, като отмени оспорения ревизионен акт. Претендират сторените по делото разноси, за което се представя списък.

Ответният административен орган – Директор на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП-С., редовно уведомен се представлява от юрисконсулт К., която излага становище за неоснователност и недоказаност на жалбата, моли Съда да я остави без уважение, като остави в сила оспорения ревизионен акт. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура, редовно уведомена, не изпраща представител.

Административен съд-София град обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, намери следното:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл. 156, ал. 1 вр. ал. 4 от ДОПК. Жалбата е депозирана от ревизираното дружество в несъстоятелност, чрез временния му синдик против издаден срещу него ревизионен акт, обжалван по административен ред съгласно чл. 156, ал. 2 от ДОПК, без да е отменен по чл. 156, ал. 3 от ДОПК. При данните за оспорване по реда на чл. 152 от ДОПК на РА се установява, че същият е връчен на ревизираното лице на 16.08.2021 г., срокът за произнасяне на ответника, броен от 30.08.2021 г., изтича на 30.10.2021 г. Жалбата до Съда е депозирана на 22.11.2021 г. чрез административния орган, видно от поставения върху същата вх. № 53-04-952/22.11.2021 г. от надлежна страна и при наличието на правен интерес, поради което същата е процесуално допустима.

От фактическа страна, Съдът приема за установено:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22002220003500-020-001/12.06.2020 г., издадена от Ф. С. Й., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място], е възложено извършването на ревизия на „Енерджи Пауър“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] за следните видове задължения:

- Корпоративен данък за данъчен период от 01.01.2017 г. до 31.12.2018 г.

- Данък върху добавената стойност за данъчен период от 01.07.2018 г. до 31.10.2018 г. Заповедта за възлагане на ревизия е връчена на жалбоподателя по електронен път на 19.06.2020 г., като е определен срок за извършване на ревизията – до три месеца от връчване на заповедта. За ревизиращи органи са определени Т. Н. В., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП, [населено място] - ръководител на ревизията и Д. Н. Овнорова – старши инспектор по приходите /л.28-30/.

Заповедта за възлагане на ревизия е изменена със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия /ЗИЗВР/ № Р- Р-22002220003500-020-002/16.09.2020 г., издадена от Ф. С. Й., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място]. Със ЗИЗВР е определено ревизията да завърши до 19.11.2020 г. ЗИЗВР е връчена по електронен път на 25.09.2020 г. /л.31-33/.

ЗВР е издадена като електронен документ, подписана с професионален КУКЕП от Ф. С. Й., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място], оправомощена като орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед № РД-01-2253/07.12.2018 г. на Директор на ТД на НАП [населено място] /л.2336-2325,П..2/.

За резултатите от извършената ревизия е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22002220003500-092-001/29.01.2021 г., връчен на ревизираното лице по електронен път на 16.08.2021 г. /л.40-67, л.2288,П..2/. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК от страна на ревизираното лице не е подадено писмено възражение срещу съдържащите се в РД констатации.

Ревизионният акт, предмет на настоящето производство, с № Р-22002220003500-091-001/26.07.2021 г. е издаден от Ф. С. Й., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място] – орган, възложил ревизията и Т. Н. В., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП, [населено място] – ръководител на ревизията, връчен е на временния синдик на ревизираното лице на 16.08.2021 г. /л.2288,П..2/.

С него са приети изложените в РД факти и обстоятелства, направените фактически и правни изводи и основанията за тях. РА съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК. С оспорвания РА на дружеството са определени задължения за корпоративен данък за 2018 г. в размер на 970 484.66 лв., ведно с лихва за забава в размер на 173 159.12 лв. задължения за данък добавена стойност /ДДС/ за периодите м. Август 2018 г., м. Септември 2018 г. и м. Октомври 2018 г. в общ размер на 39 013.65 лв. С издадения РА № Р-22002220003500-091-001/26.07.2021 г. относно установения за 2018 г. дължим корпоративен данък в размер на 970 484.66 лв. са приспаднати прихванати в предходно ревизионно производство 376 694.36 лв. от ДДС за възстановяване, при което е определена дължимата сума за корпоративен данък за 2018 г. за довносяне в размер на 593 790.30 лв. Изчислените лихви върху задължението за корпоративен данък са в размер на 173 159.12 лв., от които са приспаднати прихванати в предходно ревизионно производство 33 277.33 лв. от ДДС за възстановяване, поради което с издадения РА е определена дължимата сума за лихви за довносяне в размер на 139

881.79 лв. След извършено прихващане на надвнесени или недължимо внесени/прихванати суми на стойност 670 394.52, видно от таблицата на РА, дължимият корпоративен данък е изцяло погасен, определен за внесен. С РА е определена дължимата за довносяне сума за лихви в размер на 63 277.57 лв. /таблица 3/. При ревизията е установено, че „Енерджи Пауър“ ЕООД е вписано в Търговски регистър, Агенция по вписвания на 02.09.2013 г. Със съдружници: А. Н., Д. М., К. Б. и управител А. Н.. На 06.06.2017 г. е вписано решение на общото събрание на съдружниците с дата 15.05.2017 г. относно прехвърляне на дружествени дялове. Със съдружници: К. Г., П. Г. и управител – К. Г.. На 12.10.2018 г. е вписано прехвърляне на дружествени дялове. Управител и едноличен собственик на капитала – К. Г.. Установено е, че на 14.11.2018 г. е вписана молба за откриване на производство по несъстоятелност. На 07.10.2020 г. е вписано Решение № 260112/06.10.2020 г. за открито производство по несъстоятелност на „Енерджи Пауър“ ЕООД, ЕИК: 202718713, и е обявена неплатежоспособността на същото, като е определена начална дата на неплатежоспособността – 18.09.2018 г. Назначен е синдик – Е. Т. /органи на управление на ревизираното дружество: К. Г. – управител и Е. Т. - синдик/. Констатирано е, че ревизираното дружество няма клонове, както и данни за следните свързани лица с него: „Енерджи Газ Пауър“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК]; „Е. Ю.“, ЕИК:[ЕИК]; Сдружение „Спортен клуб по бокс, кикбокс, карате, джудо, таекуондо Т.“, ЕИК:[ЕИК]; Сдружение „Асоциация на свободните зони в България“, ЕИК:[ЕИК]; „Енергоекспорт“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК]; „Евро Логистика“ ООД, ЕИК:[ЕИК] и „Грийн Енерджи Пауър“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК].

Установено е, че основната дейност на жалбоподателя през ревизирания период е търговия с електрическа енергия, покупко-продажба в страната и чужбина на електрическа енергия. През ревизирания период дейността на ревизираното лице е упражнявана в следните обекти: нает офис, находящ се на адрес в [населено място], [улица], съгласно договор за наем, сключен с „Престиж Билд Инвест Груп“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК]. В хода на ревизията е установено, че на посочения адрес към датата на издаване на РД липсва офис на ревизираното дружество.

Ревизираното дружество е регистрирано по ЗДДС на 11.10.2013 г. – регистрация по избор, независимо от облагаемия оборот и дерегистрирано по ЗДДС на 06.10.2020 г. – задължителна при прекратяване на юридическо лице – търговец, със или без ликвидация. Констатирано е, че ревизираното лице притежава лицензия за търговия с електрическа енергия № Л-488-15/12.04.2017 г., издадена от Комисията за енергийно и водно регулиране на основание чл. 39, ал. 1, т. 5 вр. чл. 21, ал. 1, т. 1 от Закон за енергетиката, както и Удостоверение за регистрация № ВГ005800S0109/01.08.2017 г., издадено от Агенция „Митници“ за регистрация по чл. 57, ал. 1, т. 2 от Закон за акцизните и данъчните складове /ЗАДС/ за търговия с електрическа енергия. Установено е още, че считано от 06.10.2018 г. притежаваната лицензия е отнета на дружеството и същото е подадена молба за откриване на производство по несъстоятелност – с дата на вписване 14.11.2018 г.

Констатирано е, че ревизираното лице прилага национални счетоводни стандарти, счетоводното му обслужване се осъществява от „Камен Каменов“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК], както и че същото не подлежи на одиторска заверка и одиторски доклад. Установено е, че ревизираното лице прилага двустранна форма на счетоводно записване, което съответства на изискванията на чл. 106 от ЗДДС, съгласно която норма регистрираните по ЗДДС лица прилагат задължително двустранна форма на

счетоводно записване. Ревизираното лице разполага със задължително регистри – Дневник на покупки и Дневник на продажби, съгласно изискванията на чл. 125 от ЗДДС.

На „Енерджи Пауър“ ЕООД е извършена предходна ревизия, в чиито обхват са включени следните видове задължения по данъчни периоди: Корпоративен данък за данъчен период от 01.01.2017 г. – 31.12.2018 г. и ДДС за данъчен период от 01.07.2018 г. до 31.12.2018 г. Тази ревизия е приключила с РА № Р-22221018006568-091-001/12.02.2020 г. и Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт /РАПРА/ № П-22221020036687-003-001/25.02.2020 г. От страна на „Енерджи Пауър“ ЕООД е депозирана жалба срещу РА № Р-22221018006568-091-001/12.02.2020 г. С Решение № 809/15.05.2020 г., издадено от Директор на Дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика" [населено място] /Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място]/ при Централно управление на Национална агенция по приходите, РА № Р-22221018006568-091-001/12.02.2020 г. е отменен, като ревизионната преписка е върната за възлагане на нова ревизия /л.347-361/. С отменителното решение на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място] са дадени следните указания:

1. По отношение на увеличението на ФР на основание чл. 26, т. 11 от ЗКПО за 2017 г., решаващият административен орган е приел, че неоснователно органите по приходите са приели, че изплатените по-високи трудови възнаграждения от обичайните такива в идентични дружества на управителя на дружеството по договор за управление и контрол – К. Г. и финансовият директор – П. Г. /съдружник към периода на ревизията/, е извършено скрито разпределение на печалба, респективно отклонение от данъчно облагане и са приложили нормите на чл. 26, т. 11 от ЗКПО. Акцентирано е, че не е без значение фактът, че всички възнаграждения са изплатени на Д. Г. и П. Г., и върху тях са начислени и внесени данък и осигуровки. Административният орган е приел, че след като не е доказано наличието на „скрито разпределение на печалба“, неправилно на основание чл. 26, т. 11 от ЗКПО е извършена корекция на финансовия резултат за 2017 г. и 2018 г., поради което РА № № Р-22221018006568-091-001/12.02.2020 г., поправен с РАПРА № П-22221020036687-003-001/25.02.2020 г. е отменен като незаконосъобразен в тази част;

2. По отношение на прилагането на чл. 28, ал. 2 от ЗКПО за преобразуване на ФР в увеличение със сумата от 4 142 332.48 лв. за 2017 г. с установените липси на материални запаси, административният орган е установил следното: от страна на органите по приходите е посочено, че се касае за разлика от 53 490.86 MWh, която разлика е остойностена от тях, като е взета борсовата цена на електрическата енергия + надбавка от 1.24 лв. Административният орган е счел този подход за неправилен. От негов страна е изложен мотив, че дори да се приеме, че въпросната електрическа енергия е продадена, като за нея не са отчетени приходи, не може да бъде прието, че нейната цена е борсовата такава поради многобройните фактори, влияещи върху нейното определяне, а и тогава основанийето за облагане няма как да бъде по чл. 28 от ЗКПО. Счетено е, че предвид характера на търговията с електрическа енергия, характерът на стоката, не е възможно да има остатък по Счетоводна сметка 304, дори към края на всеки календарен месец. Отделно от това е акцентирано, че от страна на ревизиращите органи не е изследван произходът на допълнителна енергия /53 490.86 MWh/, заприходена по Счетоводна сметка 304. Установено е, че в РД и РА липсват

констатации за нереални доставки, а ревизиращите приемат, че действително е закупена електрическа енергия в по-големи количества, макар с неуточнен произход. В тази връзка от страна на решаващия административен орган е посочено, че не неотчетените продажби не могат да се предполагат, а следва да бъдат установени безспорно и тежестта на доказването е за приходните органи. В тази връзка, решаващият административен орган е направил извод, че в случая от страна на ревизиращите органи не е доказано наличие на неотчетени продажби през 2017 г., респективно, че в тази връзка не е доказано основанийето по чл. 122, ал. 1, т. 2 от ДОПК за определяне за основата на облагане с корпоративен данък за 2017 г. по особения ред на провеждане на ревизия. Посочено е, че в процесния случай заприходените в повече по счетоводната сметка количества енергия и неналични към 31.12.2017 г., са приети от страна на ревизиращия екип като липси и в тази връзка от тяхна страна на основание чл. 28, ал. 2 от ЗКПО е извършено преобразуване на финансовия счетоводен резултат в посока увеличение. Акцентирано е, че съгласно нормата на чл. 28, ал. 2 от ЗКПО – не се признават за данъчни цели счетоводните разходи от липси и брак на материални запаси, а в процесния случай няма счетоводен разход за липса на материални запаси. Посочено е, че за да бъде приложена нормата на чл. 28, ал. 2 от ЗКПО, е следвало първо от ревизираното дружество да бъде отчетен разход за липси, и за да се пристъпи към непризнаване на същия и преобразуване за данъчни цели. От страна на административния орган е установено, че в РД и РА липсват констатации, че по Счетоводна сметка 604 – Други разходи са осчетоводени разходи.

При тези мотиви, административният орган е отменил РА в тази част и е върнал преписката за възлагане на нова ревизия с указания относно частта на преобразуването на финансовия резултат в увеличение със сумата от 4 142 332.28 лв. за 2017 г. за установени липси на материални запаси. Дадено е указание в хода на новата ревизия да бъде извършен анализ на произхода на допълнителната енергия, заприходена в Счетоводна сметка 304. Да бъдат изследвани всички покупки от дружеството за периода, да се изискат обяснения за това разминаване. В хипотезата на евентуалност, при установяване на неотчетени приходи, следва да бъде възложена експертиза за определяне на цената на електрическата енергия, предвид спецификата и факторите, влияещи върху нея.

3. По отношение на увеличението на финансовия резултат в размер на 397 782.17 лв. за 2017 г. и в размер на 7 428 894.51 лв. на основание чл. 78 вр. чл. 16, ал. 1 от ЗКПО – непризнаване на разход на таксите на „ЕСО“ ЕАД за изнесена електрическа енергия на Alpiq E. SE, П. Т. – С. и „П. И.“ – М.. В хода на първата ревизия от страна на органите по приходите е посочено, че в представените „външни графици“, подавани от „ЕСО“ ЕАД са регистрирани като клиенти на електрическа енергия - Alpiq E. SE – Ч., „П. Т. Б.“ – С. и „П. Интертрейд“ ДОО – С.. Съгласно определените с нормативен акт размер на таксите за достъп и пренос, „ЕСО“ ЕАД е регистрирало MWh за „външни“ графици на „Енерджи Пауър“ ЕАД, в качеството му на издател на фактури с дати и стойности, отчетени в счетоводните регистри на ревизираното лице по Счетоводна сметка 602.13 – „Разходи за външни услуги“ с доставчик „ЕСО“ ЕАД, както следва: за 2017 г. размер на отчетени разходи по фактури /вкл. в Дневник покупки с ДДС/ е 397 782.17 лв. и за 2018 г. размер на отчетени разходи по фактури /вкл. Дневник покупки с ДДС/ е 7 428 894.51 лв. След извършен анализ на счетоводни сметки 702 от счетоводните регистри на „Енерджи Пауър“ ЕООД, от страна на ревизиращия екип е констатирано, че разходите за достъп и пренос не са намерили отражение, няма счетоводна следа същите да са

включени в цената на електрическата енергия към външните крайни клиенти.

От страна на решаващия административен орган е прието, че непризнаването на определени разходи под формата на цени за пренос и достъп до електропреносната мрежа, събирани от „Електроенергийния системен оператор“ ЕАД при износ на електрическа енергия с произход България, както и разхода за закупени преносни способности /капацитети/, за да премине тази енергия границата, е несъобразено с действащите нормативни правила за търговия с електрическа енергия, а и не кореспондира посочените правни основания – чл. 78 от ЗКПО вр. чл. 16, ал. 1 от ЗКПО вр. § 1, т. 14 от ЗКПО. Посочено е, че в процесния случай не е спорно, че определените с нормативен акт размер на таксите за достъп и пренос са регистрирани от „ЕСО“ ЕАД като MWh за „външни“ графици. Не е спорно и че цената за пренос и достъп до електропреносната мрежа, законово определена от „ЕСО“ ЕАД и заплащана от „Енерджи Пауър“ ЕООД за изнесената електрическа енергия, представлява такса с равностоен на мито ефект, като разходът е отчетен по Счетоводна сметка 602.13 – „Разходи за външни услуги“ с доставчик „ЕСО“ ЕАД.

От страна на решаващия административен орган е счетено, че ревизиращите органи неправилно са определили обичайни разходи за дейността като разходи, отчетени в нарушение на счетоводното законодателство и от тяхна страна неоснователно са извършени увеличения на финансов резултат със сумите от 397 782.17 лв. за 2017 г. и 742 884.51 лв. за 2018 г. В тази част РА е приет за необоснован. Дадени са указания в хода на новата ревизия да бъдат проследени стандартни счетоводни записвания и да бъде направен необходимия анализ на изнесената електроенергия. Установено е, че износителят на стоки /ревизираното дружество/ е отразил счетоводно разходите за реализация, които са за негова сметка по Счетоводна сметка 602 „Разходи за външни услуги“. Посочено е, че следва да бъдат анализирани дебитирането на Счетоводна сметка 611 „Разходи за основна дейност“ и кредитирането на Счетоводна сметка 702 „Приходи от продажба на стоки“ и кредитирането на Счетоводна сметка 611 – „Разходи за основна дейност“.

4. По отношение на сделките между „Енерджи Пауър“ ЕООД и „ЕЛПРО България“ ЕООД, решаващият административен орган е приел, че РА е издаден при неизяснена фактическа обстановка. Установено и не е спорно, че през ревизирия период „ЕЛПРО България“ ЕООД се намира в търговски взаимоотношения с „Енерджи Пауър“ ЕООД, произтичащи от Рамково споразумение за доставка и приемане на електроенергия на Европейската федерация на търговците на енергия /EFET/, предназначено за използване на територията на Република България – Формуляр за избор на вариант от 14.07.2017 г. От страна на решаващия административен орган са обсъдени всички сключени между страните 39 индивидуални договора. Прието е, че сключените договори между „Енерджи Пауър“ ЕООД и „ЕЛПРО България“ ЕООД, в качеството им на търговци на електрическа енергия, притежаващи необходимите лицензи, са договори за продажба на електрическа енергия по свободни договорени цени, съобразени с пазарните такива към датата на сключване на сделките. В тази връзка е прието, че изводът на ревизиращите органи, че между „Енерджи Пауър“ ЕООД и „ЕЛПРО България“ ЕООД, са уговорени условия на доставки на електрическа енергия, чието изпълнение води до отклонение от данъчното облагане чрез прикриване на действителния размер на приходите от продажбата на електрическа енергия, намаляване на счетоводната печалба, респективно задълженията за намаляване на корпоративния данък и избягване плащането на ДДС, е неправилен. На първо място в отменителното решение на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място], е посочено, че РА е неправилен и грешен при избора на „пазарна цена“ от ревизиращия екип за определяне на данъчната основа по чл. 26, ал. 2 от ЗДДС, а именно – борсовата цена

за периода, плюс надценка от 1.24 лв. Прието е, че по този начин количествата, получени от „ЕЛПРО България“ ЕООД към продадените на „ЕЛПРО България“ ЕООД ще се нетират. Извършена е съпоставка /Приложение № 2 от РД/, в която е определена разликата между единичната цена по фактурите и определената /борсовата + 1.24 лв./, като умножената по количества електрическа енергия се определя данъчната основа на доставката /електрическа енергия/, съгласно нормата на чл. 26, ал. 2 от ЗДДС. Решаващият административен орган е посочил, че ревизиращите органи неправилно са „нетирали“ покупките и продажбите от и към „ЕЛПРО България“ ЕООД, като всички продадени количества от ревизираното лице, по които договорената и фиксирана цена е по-ниска от борсовата за периода са остойностили на цена /борсова + 1.24 лв./, а разликата е определена като отклонение от данъчно облагане, както и за основа за облагането по чл. 26, ал. 2 от ЗДДС. Акцентирано е, че в този случай е следвало да бъде назначена експертиза за определяне на „пазарната цена“ на електроенергия към определените периоди, предвид спецификата и многобройните компоненти и фактори, определящи цената на електроенергията.

Посочено е още, че в случая не става ясно защо от страна на органите по приходите не са нетирани и количествата електроенергия, когато фиксираната цена е била по-висока от борсовата. В тази връзка РА е отменен и преписката е върната за възлагане на нова ревизия и в частта на увеличението финансов резултат със сумата в размер на 541 240.26 лв. за 2017 г. и в размер на 1 560 416.35 лв. за 2018 г., както и в частта на допълнително начисления ДДС в общ размер на 270 881.27 лв. за отделните данъчни периоди от м. Ю. 2018 г. до м. Октомври 2018 г.

Дадени са указания в хода на новата ревизия, след правилното определяне на „пазарната цена“ и анализирането на всички покупни и продажни фактури и счетоводни записвания би могло да бъде прието или не, че между участниците са се развили нормални търговски взаимоотношения, или са уговорени условия на доставки на електрическа енергия, които водят до отклонение от данъчното облагане.

В случая възложената ревизия е повторна.

В хода на проведената ревизия са предприети редица процесуални действия, подробно описани в констативната част на РД/РА. С цел установяването на факти и обстоятелства от значение за коректното определяне на данъчните задължения на дружеството и на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното дружество е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ № Р-22002220003500-040-001/01.07.2020 г., връчено му по електронен път, с което от страна на ревизиращите органи във връзка с указанията, дадени с Решение № 809/15.05.2020 г., издадено от Директор на ОДОП, ЦУ на НАП [населено място] са изискани: доказателства за произход на заприходените в повече по Счетоводна сметка 304 количества електрическа енергия и неналични към 31.12.2017 г. и подробна справка за стоков поток, съдържаща данни за закупени количества на електрическа енергия и доставчик, и съответно за продадени количества и клиент. Предвид, че в хода на предходното ревизионно производство са установени липси при сравняване на заприходените количества по Счетоводна сметка 304/4 стоки – електрическа енергия и получените данни от „Есо“ ЕООД в размер на 53 490 MWh, е изискано от ревизираното лице да се представят писмени обяснения за установеното разминаване, включително и писмени доказателства. От ревизиращия екип е изискано ревизираното лице да посочи има ли осчетоводени разходи по липси по дебита на Счетоводна сметка 609 „Други разходи за ревизирания период“, писмени доказателства за това, както и да се представи хронология по години за ревизирания период на взетите счетоводни операции по

отношение на разходите за достъп до електропреносната мрежа и пренос при износ на електрическа енергия с произход България и хронологичен регистър на счетоводните записи по Счетоводна сметка 602 „Разходи за външни услуги“, Счетоводна сметка 611 „Разходи за основната дейност“ и Счетоводна сметка 702 „Приходи от продажби на стоки“. Поради това, че в хода на предходното ревизионно производство е установено, че разходите за достъп и пренос не са намерили отражение и няма счетоводна следа същите да са включени в цената на електрическата енергия към външните крайни клиенти, от страна на ревизираното лице да се представят писмени обяснения за счетоводното отчитане на таксите на „Есо“ ЕАД и формирането на цената на изнесената електрическа енергия за С. и М., ведно с писмени доказателства за това. Изискани са още справка относно сделките между „Енерджи Пауър“ ЕООД и „Елпро България“ ЕООД. Във връзка с извършено в предходното ревизионно производство „нетиране“ на покупките и продажбите между двете дружества и по отношение на продадените количества, по които цената е по-ниска от борсовата, е преостойностена и за разликата са извършени корекции в облагането по реда на ЗКПО и ЗДДС, е изискано от ревизирания субект да се представят писмени обяснения относно установените несъответствия по отношение на разминаване на цената при покупка и продажба, касаеща един вид стока /електрическа енергия/ в един и същи ден, и писмени доказателства за това. Изискани са още Справки СД-41; СД-42; СД-43; СД-44; СД-45; СД-46 и справка за лично ползване на активи, неразделна част от искането.

В законоустановения срок чрез ЕУ на НАП с Придружително писмо за представяне на документи с вх. № Р-22002220003500-ПРД-001-И/03.08.2020 г., съдържащо три файла са представени: Счетоводна сметка 205 „Транспортни средства“; Счетоводна сметка 206 „Офис обзавеждане“ и Счетоводна сметка 304, съдържаща информация относно осчетоводявания по Счетоводна сметка 3044 „Стоки/Електроенергия“; Счетоводна сметка 7024 „Приходи от продажби на електроенергия“ и Счетоводна сметка 4011 „Доставчици“ /аналитично/.

До ревизираното лице е изпратено ИПДПОЗЛ № Р-22002220003500-040-002/25.08.2020 г., връчено му по електронен път, с което са изискани повторно доказателствата по ИПДПОЗЛ № Р-22002220003500-040-001/01.07.2020 г. В законоустановения срок чрез ЕУ на НАП с Придружително писмо за представяне на документи с вх. № Р-22002220003500-ПРД-002-И/25.08.2020 г., са представени два файла: Счетоводна сметка 304 2017 година, съдържаща информация за дебитни и кредитни обороти по Счетоводна сметка 3044 „Стоки/Електроенергия“ и писмени обяснения. С писмените обяснения е декларирано, че доколкото ревизираното дружество извършва търговия с електроенергия, а не производство, същото счита, че разходите за заплати, осигуровки и разходите за достъп до електропреносната мрежа и пренос при износ на електроенергия имат административен характер, а не производствен, съответно не следва да се калкулират към стойността на закупената стока /електроенергия/, а да се признават като текущи в намаление на финансовия резултат на дружеството. Посочено е, че данъчната основа /крайната цена/ на електроенергията както при нейното придобиване така и при нейната продажба в сключените със съответните контрагенти договори, се определя съгласно пазарните условия и не зависи от извършените от дружеството разходи. Акцентирано е, че е известно, че търговията с електроенергия се извършва на силно регулиран пазар – КЕВР, Агенция „Митници“. Поради това, според ревизираното дружество неправилно приходната администрация счита, че същото не е калкулирало себестойност при определяне на крайната цена на стоката – електрическа енергия, тъй като в процесния случай себестойността не е ценообразуващ фактор. Посочено е, че е честа практика в този

тип търговия, дори в договарянето на продажна цена, преди да се договори цената, по която ще се закупи енергията. В тази връзка е обърнато внимание и на т. 7.2 от Н. 2 – Отчитане на стоково-материалните запаси, съгласно която: в стойността на стоково-материалните запаси не се включват следните разходи: в/ административните разходи, които не са свързани с довеждането на стоково-материалните запаси до сегашното им място и състояние; г/разходите от продажбата. Посочено е, че годишните счетоводни отчети на дружеството подлежат на одит и са одитирани по регламентирания в закона ред. Същите са заверявани без забележки. Допълнителен контрол върху тях е посочено, че се упражнява и от Комисия по финансов надзор, като пряк достъп до счетоводството на дружеството има и Агенция „Митници“.

Акцентирано е, че установените от ревизиращите органи различия в покупни и продажни цени с контрагент „ЕлПро България“ ЕООД се дължат на пазарната конюнктура, както и на факта, че договарянето им твърде често се осъществява в различни диапазони от време и при различни пазарни условия. Относно липсите на количества електроенергия е посочено, че според счетоводните записи на ревизираното лице не липсва електрическа енергия, както е видно и от подробна справка на Счетоводна сметка 304. Всяко едно доставено количество електроенергия е заприходено в счетоводните регистри и съответно продадено. Посочено е, че всички възможни справки и документи, обяснения за всички контрагенти /клиенти и доставчици/, сметки, договори, декларации, обяснения и т.н. са представени по повод предходни искания до ревизираното дружество – от дати 18.07.2018 г., 24.07.2018 г., 01.08.2018 г., 20.08.2018 г., 23.08.2018 г., 16.10.2018 г., 05.11.2018 г., 27.11.2018 г., 05.12.2018 г., 20.12.2018 г., 02.01.2019 г., 15.01.2019 г., 01.02.2019 г. и 20.05.2019 г. и други.

До ревизираното лице е изпратено ИПДПОЗЛ № Р-22002220003500-040-003/28.10.2020 г., връчено му по реда на чл. 32 от ДОПК на 23.11.2020 г. Със същото ревизираното дружество е уведомено, че от предоставената справка на Счетоводна сметка 304 - 2017 г. са установени записи по Счетоводна сметка 001 „Отваряне на баланс“ и 3044 електроенергия по „вътрешни документи“. Посочено е от страна на ревизиращите органи, че липсва информация и обяснения по отношение на взетите счетоводни операции и основания за тях. От страна на ревизиращите органи е посочено още, че от представените счетоводни регистри и справки се установи, че дружеството с оглед на извършваната икономическа дейност не е формирало и няма счетоводна следа за калкулиране на себестойност при определяне на крайната цена на стоката – електрическа енергия. Относно доставчик и клиент „ЕлПро България“ ЕООД е посочено, че е установено е, че цените на закупената електрическа енергия в едни и същи часови пояси е по-висока от фактурираните към клиента и не са представени доказателства как е определена продажната цена на електрическа енергия. В тази връзка ревизираното лице е уведомено, че установените факти и анализирани доказателства оказват влияние върху възможността за точното установяване на данъчната основа и всички други относими към отчетността обстоятелства. В законоустановения срок от страна на ревизираното лице не са депозираны изисканите му документи и писмени обяснения.

От страна на ревизиращите органи са извършени посещения на посочения адрес за кореспонденция на ревизираното лице, обективирани в съответните протоколи - 1. Проверка в производствен, търговски или друг обект на ЗЛ - № АА0858218; 2. Проверка в производствен, търговски или друг обект на ЗЛ - № АА0854944 и 3. Проверка в производствен, търговски или друг обект на ЗЛ - № АА0854946.

В хода на повторната ревизия с Протокол КД-73 за присъединяване на документи от

друго производство № Р-22002220003500-П.-001/20.10.2020 г., са приобщени доказателства от контролно производство с УИН № Р-22221018006568. Приобщени са предоставените от ревизираното лице доказателства в предходно ревизионно производство, включително и доказателствата и констатациите в хода на извършени насрещни проверки, както следва:

Протокол за извършена насрещна проверка /ЛИНП/ № П-29002919097197-141-00/16.09.2019 г. на „Българска независима енергийна борса“ ЕАД:

В хода на извършената насрещна проверка от страна на ревизиращите органи са извършени следните действия, като са констатирани следните факти и обстоятелства:

На „Българска независима енергийна борса“ ЕАД е връчено по електронен път ИЗПДПОЗЛ № П-29002919097197-040-001/26.07.2019 г.

В указания срок от „Българска независима енергийна борса“ ЕАД /БНЕБ ЕАД/ са връчени следните документи: Писмени обяснения относно доставчици и клиенти на „Енерджи Пауър“ ЕООД спрямо искането за информация и разделението им на покупки и продажби, добавени са две колони „Регистриран на БНЕБ“, в която с „Да“ или „Не“ е посочени дали дружеството е регистрирано на БНЕБ, както и „Дата на регистрация“, в която е посочена датата на сключване на договор за участие на пазарен сегмент „Ден напред“ между БНЕБ и съответното дружество. По отношение за въпроса за сключените сделки от ревизираното лице преди 08.01.2018 г., е посочено, че следва да се счита, че същите са били сключени извън борсовия пазар, организиран от БНЕБ. Относно решенията на независимия регулатор КЕВР е посочено, че се отнасят за регулирания сегмент на пазара за електроенергията в Република България и нямат пряко отношение към дейността на БНЕБ. Заявено е още, че те не влияят пряко на цените на пазар „Ден напред“, но и в тях се определят квотите на регулираните държавни дружества за свободен пазар и за регулиран пазар, както и цените на мрежовите компоненти за енергията на свободен пазар – такса „Пренос“ и такса „Достъп“. Тези такси е посочено, че са дължими впоследствие и не влизат в цената на енергията, постигана в резултат на търговските сесии, провеждани от БНЕБ на пазар „Ден напред“.

Представена е информация като допълнителен файл, в който е посочена и исканата информация, свързана с цените на пазарен сегмент „Ден напред“ за всеки отделен час от 2017 г. и 2018 г. Акцентирано е, че за периода след 08.01.2018 г. част от сделките на ревизираното дружество са сключени чрез платформата на БНЕБ, но и че е ясно, че освен тях има и сделки по двустранни договори, за които БНЕБ не може да предостави информация, тъй като не разполага с такава. Представена е информация относно всички сключени сделки с ревизираното лице, както и информация относно елементите, включени в цената на електрическата енергия – на първо място – цената, определяна на тръжните сесии на пазар „Ден напред“ е само и единствено чиста цена на енергията. Посочено е, че в същата не се включват никакви други елементи като такси, ДДС, акциз и мрежови компоненти. Тези елементи се начисляват на следващ етап и в тях влизат фактурите, издавани от БНЕБ ЕАД към участниците, но не са част от цената, която борсовият оператор публикува на страницата си след всеки дневен търг.

Представени са още: Ц. на IBEX за всеки отделен час за периода 2017 г. и 2018 г., като е представена съответната информация; Размер на такса оборот, определен от БНЕБ ЕАД за периода 2017 г. и 2018 г. – в зависимост от избраната от участника Тарифа /I и II/ за пазарен сегмент „Ден напред“: 0.14 лв. /при годишна такса 24 000.00 лв./ или 0.32 лв. /без годишна такса/; Размер на такса сетълмент, определен от БНЕБ ЕАД за периода 2017 г. и 2018 г.- 0.02 лв./МВтч, без значение от избраната от

участника тарифа; Размер на такса посредничество, определен от БНЕБ ЕАД за периода 2017 г. и 2018 г. – БНЕБ не събира такава такса; Други задължителни такси – Такса за участие – дължима еднократно при регистрация на БНЕБ: 12 000.00 лв. и такса за докладване на данни по REMIT – 100.00 лв./месец. Уточнено е, че борсовата цена е задължителна единствено за участниците, сключили сделка през борсата за съответния час на доставка, както и че, ако участниците са сключили сделка помежду си извън борсата, тя е по определена между тях цена, която може да не е борсовата. Заявено е, че борсовият оператор регистрира /номинира/ сключените в следствие на дневната борсова сесия сделки към системния оператор /Е. ЕАД/ след приключване на борсовата сесия /обикновено около 14:00 часа/ и преди крайния срок, обявен от Е. ЕАД за изпращане на номинационни файлове /15:30 часа всеки ден/; Задължения на ревизираното дружество към БНЕБ ЕАД и Хронологична справка за всички издадени фактури към ревизираното дружество, включително и плащанията.

ПИНП № П-29002919097190-141-001/16.09.2019 г. на „Електронен системен оператор“ ЕАД.

В хода на извършената насрещна проверка от страна на ревизиращите органи са извършени следните действия, като са констатирани следните факти и обстоятелства:

От страна на „Електронен системен оператор“ ЕАД в хода на ревизията са представени: Писмени обяснения, че в Приложение № 1 на електронен носител е предоставена почасова информация за покупките и продажбите на ревизираното дружество по контрагенти за 2017 г. и 2018 г.; Писмени обяснения, съгласно които в системата за администриране на пазара М. търговските участници изпращат почасови графици за покупка и продажба на електрическа енергия към своите контрагенти, които се валидират и регистрират от Е. ЕАД. Посочено е, че има насрещни графици между двама търговски участници, в които те са едновременно и продавачи, и купувачи. В реално време всеки търговски участник с физически обекти се стреми да произведе или консумира количество електрическа енергия, близко до количествата по регистрираните графици. Заявено е още, че системата не проследява физическия пренос на електрическата енергия. В системата се въвеждат измерените количества за всеки пряк член, или агрегирана информация за група обекти. За всеки период на сетълмент, който е един час, се определят отклоненията от регистрираните графици, които са в посока енергиен излишък или енергиен недостиг. Регистрираните на борсата участници подават заявки за покупка или продажба на борсов пазар до 13:00 часа за пазарен сегмент „Ден напред“ и до 60 минути преди часа на търговия, за пазарен сегмент „в рамките на деня“. След публикуване на резултатите от борсовите сесии, БНЕБ ЕАД изпраща към платформите на Е. ЕАД търгуваните количества, които се регистрират в системата за администриране на пазара. Покупко-продажбата на електрическа енергия между търговските участници е предмет на договори, сключени между тях, по които Е. ЕАД няма отношение. Всички търговци и координатори на балансиращи групи, регистрирани на пазара на електрическа енергия, сключват с Е. ЕАД договор за балансиране, който е обезпечен с гаранционно обслужване или депозит. За посочения период движението по депозитната сметка на ревизираното дружество е посочено в Приложение № 2, като за посочения период от страна на „ЕлПро България“ ООД е предоставена банкова гаранция в размер на 20 000.00 лв.

Представени са като приложение справки за гаранционните обезпечения на ревизираното дружество към Е. ЕАД за период от 01.01.2017 г. до 31.12.2018 г. – Приложение № 2. Уточнено е, че последната издадена фактура към Е. ЕАД с получател ревизираното лице е с № [ЕГН]/31.10.2018 г. на стойност 852 328.07 лв. с ДДС и с предмет на доставка: „Балансираща енергия недостиг“. Същата тази фактура

е погасена частично с усвоено гаранционно обезпечение в размер на 491 560.61 лв. и протокол за прихващане на вземания и задължения № 222/15.11.2018 г. за сумата от 560.66 лв. За остатъка от задължението по цитираната фактура, е уточнено, че ревизираното дружество е цедирало на Е. ЕАД свои вземания съгласно договори за цесия. Към момента на извършваната непогасеното задължение на Е. ЕАД е в размер на 178 717. 51 лв., ведно с дължимите лихви и разноси. Посочено е още, че за два от договорите за цесия с цедент ревизираното лице са образувани съдебни дела, като при неприятен изход на същите, за Е. ЕАД ще са налице задължения на ревизираното дружество към Е. ЕАД. Във връзка с посочените факти, Е. ЕАД с писмо изх. № ЦУ-ЕСО6257/23.10.2018 г. уведомява НАП за финансовите задължения на ревизираното лице, с отправено предложение за сключване на тристранно споразумение за уреждане на задълженията, в случай, че администрацията установи ДДС за възстановяване на ревизираното дружество. Цените на сделките, сключени на борсовия пазар са публични и са публикувани на сайта на БНЕБ ЕАД, и поради тази причина Е. ЕАД не разполага с информация за цените на извънборсовите сделки. Посочено е, че КЕВР регулира цените на мрежовите услуги и цените, по които Общественият доставчик изкупува електрическата енергия в рамките на определените квоти за регулирания пазар, и продажбите на Обществения доставчик към Крайните снабдители, съответно от Крайните снабдители към Крайни клиенти, присъединени към мрежи НН.

ПИНП № П-22221019097187-141-001/19.09.2019 г. на „ЕлПро България“ ЕООД.

В хода на извършената насрещна проверка от страна на ревизиращите органи са извършени следните действия, като са констатирани следните факти и обстоятелства и от дружеството са представени следните доказателства:

Писмени обяснения, с които е посочено, че за проверявания период „ЕлПро България“ ЕООД се е намирало в търговски отношения с ревизираното дружество, произтичащи от сключено между тях Рамково споразумение за доставка и приемане на електроенергия на Европейската федерация на търговците на енергия /EFET/, предназначено за използване на територията на Република България – Формуляр за избор на вариант от 14.07.2017 г., представено в приложение. Уточнено е, че рамковото споразумение представлява договор, който урежда отношенията между страните във връзка със сключването на индивидуални договори за покупко-продажба на електрическа енергия. Посочено е, че на основание чл. 3, ал. 1, индивидуалните договори са сключвани само в писмена форма и са правно обвързващи, като в тях са конкретизирани условията /количества, цени, периоди и интервали на доставки, обезпечения и др./, при които се сключват отделните сделки за покупко-продажба на електрическа енергия. Същите са неразделна част от Р. договор. В периода на действие на рамковото споразумение между страните са сключени 39 броя индивидуални договора/ Анекс № 2А – Потвърждение на индивидуален договор за покупко-продажба на електрическа енергия, по които ревизираното лице е страна Продавач, а „ЕлПро България“ ЕООД е страна – Купувач или, по които ревизираното дружество е страна Купувач, а „ЕлПро България“ ЕООД е страна Продавач. Всички договори за периода на проверка са представени на ревизиращите органи чрез системата на ИС Контрол. Уточнено е, че отделно от гореописаните договори между ревизираното дружество като страна Продавач и „ЕлПро България“ ЕООД като страна Купувач е сключен Договор за доставка на електрическа енергия от 20.09.2017 г., представен като приложение. Заявено е, че всички договори между „ЕлПро България“ ЕООД и ревизираното дружество са сключени при спазване на нормативната рамка за търговия с електрическа енергия в Република България – Закон за енергетиката и Правила за търговия с електрическа енергия, издадени от Държавна комисия за енергийно и водно регулиране /КЕВР/.

Съгласно Раздел II на същите – Пазар на електрическа енергия чрез двустранни договори, чл. 4, ал. 1, регламентира, че търговските участници по чл. 1, ал. 2 сключват сделки с електрическа енергия по свободно договорени цени и/или регулирани цени за всеки отделен интервал на доставка, равен на един час. Посочено е, че съгласно ал. 2, известяването на графици на независимия преносен оператор по сделките по ал. 1 се извършва в деня преди доставката и/или в рамките на деня на доставка. Съгласно чл. 15, ал. 3, т. 3, б. „б“, договорите по свободно договорени цени се сключват между търговците на електрическа енергия, от една страна и други търговци на електрическа енергия. Акцентирано е, че съгласно чл. 191, КЕВР, независимият преносен оператор и оператора на борсовия пазар извършва мониторинг на пазара на електрическа енергия. Операторът изготвя и предоставя на комисията регулярни отчети, обхващащи месечни, тримесечни и едногодишни периоди от дейността на пазара, и извънредни отчети, поискани от комисията и съдържащи информация за: търговски участници на пазара и търгувани от тях количества енергия по свободно договорени цени. От друга страна в сектора има специфична, регулаторна рамка за наблюдение на пазара на електроенергия REMIT /Регламент /ЕС/ № 1227/2011 на Европейския парламент и на Съвета от 25.11.2011 г. относно интегритета и прозрачността на пазара за търговия на едро с енергия/. Според чл. 8, ал. 1 от REMIT, всички участници на пазара или лице или орган, действащи от тяхно име, предоставят на Агенцията за сътрудничество между регулаторите на енергия /ACER/ отчет за сделките на пазарите за търговия на едро с енергия, включително нарежданията за търгуване. В съответствие с чл. 6 от Регламент за изпълнение, участниците на пазара или трети страни, действащи от тяхно име, докладват подробни данни за договорите за търговия на едро с енергийни продукти, посочени в чл. 3 на Регламента, които са сключени извън организирания пазари. Информацията, която се докладва, включва точно посочване на закупените и продадените на едро енергийни продукти, договорената цена и количество, датите и времето на изпълнение, страните по сделката и всяка друга относима информация. В изпълнение на горното е уточнено, че „ЕлПро България“ ЕООД има сключен договор с Българска независима енергийна борса ЕАД, за което е представено копие на същия договор.

Представен е Договор от 14.04.2016 г. за докладване на данните, съгласно чл. 8 от Регламент /ЕС/ № 1227/2011 г. на Европейския парламент и на Съвета от 25.10.2011 г. Уточнено е, че Службата за наблюдение на енергийните пазари към Главна дирекция „Енергетика“ на Европейската комисия изготвя и публикува тримесечни доклади, в които подробно анализира пазара на електроенергия и предоставя информация за цените на европейските енергийни борси и цените на едро. Информацията е общодостъпна.

По договорите, по които „ЕлПро България“ ООД е страна ПРОДАВАЧ, изрично е посочено как се формира цената по всеки договор. С отговор на изх. № П-22221018195533-040-001/05.11.2018 г. по описа на НАП, подробно от страна на дружеството е дадено писмено обяснение как е формирана цената и са представени сканирани по месеци имейлите /период 01.07.2018 г. - 30.09.2018 г., заедно с прикачените към тях файлове (графици в табличен вид) за заявени количества ел. енергия за покупка от ревизираното лице. Към тях, в табличен вид са дадени справки с номерата на фактурите, дата на издаване, тотал на количествата и данъчната основа за всеки един ден на доставка. В потвърждение на описаното е представена Справка за почасовите графици за междусистемен обмен на електроенергия от Е. ЕАД за продадените количества на „Енерджи Пауър“ ЕООД за периода 01.07.2018 г. - 30.09.2018 г., /ИПДПОЗЛ т. III/, от която е видно, че фактурираните количества електроенергия от „ЕлПро България“ ООД на „Енерджи Пауър“ ЕООД отговарят

напълно на регистрираните в Е. ЕАД графици за заявени такива от „Енерджи Пауър“ ООД.

Представени са и допълнителни писмени обяснения, с които е пояснен принципът, на който е подчинена търговията с електрическа енергия в страната. Уточнено е, че съгласно чл. 91, ал. 2 от Закона за енергетиката, сделките с електрическа енергия се извършват при спазване разпоредбите на закона и правилата за търговия с електрическа енергия. По всички договори, по които „ЕлПро България“ ООД е страна ПРОДАВАЧ, количествата търгувана електрическа енергия са съгласно регистриран график в „Електроенергиен системен оператор“ ЕАД (Е. ЕАД) и цена - цената на Българската независима енергийна борса (IBEX) за всеки отделен час, плюс сервизна такса, включваща минимално такса сетълмент и такса оборот на IBEX, място на доставка е Мрежа високо напрежение (България), а фактурирането на продажната цена на доставеното количество електроенергия е на ежедневна база, съгласно реално доставеното количество електроенергия по регистрираните и одобрени графици за доставка в Е., съответно плащането на продажната цена е ежедневно, на база издадена фактура. Всеки търговец на електрическа енергия освен юридическо лице получило лицензия от КЕВР с право да извършва търговски сделки е и координатор на стандартна балансираща група. Балансиращата група наподобява виртуален портфейл, в който се миксират всички потоци на електрическа енергия закупени и продадени от съответния търговец. Всеки търговец (балансиращата му група) получава уникален идентификационен код от Е. – EIC С.. Р. на координаторите на балансиращи групи е публичен и е достъпен на уеб сайта на „Електроенергиен системен оператор“ ЕАД, а именно:

<http://eso.bg/?did=26#%D0%A1%D0%BF%D0%B8%D1%81%D1%8A%D1%86%D0%B8%20%D0%B8%20%D1%80%D0%B5%D0%B3%D0%B8%D1%81%D1%82%D1%80%D0%B8>

Посочено е, че при справка в него може да се установи, че EIC кода на „Елпро България“ ООД е 32X001100101088G, а този на „Енерджи Пауър“ ООД е 32X0011001012491. Всеки търговец на електроенергия на територията на България, при регистрацията си на пазара пред Е., получава този EIC номер и достъп до системата за администриране на пазара M. M. S. (M.). Чрез нея се осъществява и администрира абсолютно цялата търговия на електроенергия в страната, износ и внос на енергия от и за България. Сделките с електрическа енергия се сключват за интервал на доставка от 1 астрономически час. Така например за сделка за доставка на електроенергия за един календарен ден се правят 24 отделни доставки.

Уточнено е, че при договор за покупко-продажба на електрическа енергия между търговци (обмен на електроенергия между балансиращи групи) страните по сделката договарят: Товар (мощност) на доставката (например по 1 мегават на час), като е възможно да уговорят всеки час от денонощието да е с различен товар; Мястото на доставка (винаги е мрежа високо напрежение на България). Тоест, смяната на собствеността на стоката електроенергия се случва след потвърждение на насрещните графици /на продавача и купувача/ от страна на Е. във виртуална среда - системата M.; Цената на електрическата енергия. Цената на един мегават може да е еднаква за всички часове на доставката. Също така, цената може да бъде различна за всеки отделен месец, ден или конкретен час на доставка. Съгласно чл. 91, ал. 1 от Закона за енергетиката, страните могат да уговорят и цена на доставката за всеки час равна на цената получена се на Българска независима енергийна борса за съответния час, каквато е договорена цена по договорите. За пример е посочено, че в Анекс № 2а/29.11.2017г. - договорената цена е цената на Българската независима енергийна борса (БНЕБ/IBEX), плюс комисионна за посредничество; Срок на договора, като за посочения по-горе индивидуален договор Анекс № 2а/29.11.2017г.

периода е от 01.12.2017 г. до 31.12.2018 г.

След като страните са договорили горните параметри пристъпват към изпълнение на сделката. Е. като администратор на пазара е определило образец на търговския график, който регистрираните търговците на електроенергия попълват и чрез достъпа си до системата М. изпращат и публикуват в Е. в електронен вариант.

Така всеки купувач на електроенергия изпраща до Е. график за покупка като изрично в него посочва: кой е продавача, кой е идентификационният му код /EIC C./, какво е количеството електрическа енергия за всеки час на доставка за следващия/следващите ден/дни. От своя страна продавачът изпраща реципрочен график до Е./М.. В този график продавачът сочи кой е купувача, кой е идентификационният му код /EIC C./, какво е количеството електрическа енергия за всеки час на доставка за следващия/следващите ден/дни. След като двете страни са изпратили уведомленията си/графиците/, Е. ги проверява и сравнява. Графикът за покупка и графикът за продажба трябва да съвпадат напълно. След като провери и установи еднаквостта на графиците Е. потвърждава сделката в системата за М.. В съответния акаунт на продавача, и този на купувача статуса на сделката се променя на „Потвърдена“. В момента, в който статуса на сделката в М. се отрази като потвърдена означава, че сделката /покупко- продажбата на електроенергия/ вече е финализирана и собствеността на електрическата енергия е преминала от продавача на купувача. Графиците за обмен /TPS files/ се изпращат към системата М. съгласно изискванията на Глава Шеста, Раздел Втори от Правилата за търговия с електрическа енергия (ПТЕЕ), в срок до 15:30 ч. в деня преди доставката /D-1/, като могат да бъдат въведени директно в системата М. или да бъдат изпратени по електронна поща на адрес: mmsbgschedules@,eso.bg. По силата на чл. 79, ал. 4 от ПТЕЕ, независимият преносен оператор проверява допустимостта на изпълнение на графиците за обмен и при пълно съответствие на подадената в тях информацията от страна на двете балансиращи групи съответно ги потвърждава. Заявено е, че този принцип е валиден за всички сделки в периода 01.01.2017 г. - 31.12.2018 г. и следва нормативната рамка за търговия с електрическа енергия в България. Правила за търговия с електрическа енергия са в сила от 26.07.2013 г., издадени са от ДКЕВР не са променени. Валидни и непроменени са и Глава шеста „Правила за предоставяне и утвърждаване на графици за производство, графици за потребление и графици за обмен на електрическа енергия“, Раздел II. Графици за обмен на електрическа енергия - чл. 79, ал. 1./Ценовата формула, по която „ЕлПро България“ ООД работи е представена на ревизиращите органи в отговор на отправено ИПДПОЗЛ с изх.№ П-22221018195533 -040-001/05.11.2018 г. Заявено е, че „Елпро България“ ООД не купува електрическа енергия директно от БНЕБ, а ползва услугите на посредник, тъй като таксите за директно участие на Борсата са икономически неефективни за Дружеството.

Посочено е, че цената се формира по следния начин: „Ц. на IBEX за всеки отделен час + сервизна такса“, където „Ц. на IBEX за всеки отделен час“ се обявява на сайта на "БЪЛГАРСКА НЕЗАВИСИМА ЕНЕРГИЙНА БОРСА" ЕАД /<http://www.ibex.bg/bgA> в пазарен сегмент "ДЕН НАПРЕД" (<http://www.ibex.bg/bg/> -> Начало -> Данни за пазара -> Пазар "ден напред" -> Цени и количества/. Единичните цени на електрическата енергия за всеки отделен час се умножават по закупеното количество електрическа енергия (по зададения от клиента график с количества за всеки час/ и се добавя „сервизна такса“, която такса включва „Такса оборот“ /определена и дължима по тарифа на „Българска Независима Енергийна Борса“ ЕАД/, „Такса сетълмент“ /определена и дължима по тарифа на „Българска Независима Енергийна Борса“ ЕАД), и „Такса посредничество“. Тези такси са договорени и дължими към нашия контрагент, чрез който закупуваме енергията от БНЕБ. Към тях се добавя таксата на

„ЕлПро България“ ЕООД за посредничество към „Енерджи Пауър“ ЕООД, която формира брутната печалба на дружеството.“

Представени са още: Месечни и Годишни оборотни ведомости за 2017 г. и 2018г; Главни книги за период 01.01.2017 г. - 31.12.2017 г. и 01.01.2018 г. - 31.12.2018 г.; Договори, анекси и протоколи за прихващане по фактури с „Енерджи Пауър“ ЕООД за периода 01.01.2017 г. - 31.12.2018 г.; Хронологични аналитични справки на Счетоводни сметки 602 за 2017 г. и 2018 г.; Хронологични аналитични справки на Счетоводна сметка 501 за 2017 г. и 2018 г.; Аналитични и хронологични разпечатки на всички банкови сметки за 2017 г. и 2018 г.

ПИНП № П-22221019168286-141-001/13.11.2019 г. на „Енергопроект Ютилитис“ ООД.

В хода на извършената насрещна проверка от страна на ревизиращите органи са извършени следните действия, като са констатирани следните факти и обстоятелства и от дружеството са представени следните доказателства: Копия на Фактура № 6807/31.05.2017 г. и копие на Фактура № 6919/03.07.2017 г. Посочено е, че поради спецификата на дейността, а именно търговия с електрическа енергия, в дружеството не се подържат складови наличности. Представени са още - копия от банкови извлечения от дати: 09.06.2017 г., 21.06.2017 г., 30.06.2017 г, удостоверяващи разплащането между контрагентите; Информация относно цената на електрическата енергия може да бъде получена от договорите за покупка и/или продажба на електрическа енергия. Приложени договори: Договор от дата 03.05.2017 г., сключен с "Енерджи Пауър" ООД, Договор от дата 03.05.2017 г., сключен с „Алпик Е. СЕ“, Договор от дата 30.06,2016 г., сключен с „ЧЕЗ Трейд България“ ЕАД; Електрическата енергия като стока, не може да бъде съхранявана и подлежи на незабавно потребление; Копие от ф[ЕИК] / 15,05.2017 г. с доставчик "Алпик Е. СЕ", Копие на Фактура №[ЕИК]/21.05.2017 г. с доставчик "Алпик Е. СЕ", копие от ф 8430 /30.06.2017г. с доставчик „Ч. Т. България“ ЕАД. Копие от банкови извлечения от дати: 29.05.2017 г., 21.06.2017 г., 20.07.2017 г., удостоверяващи разплащанията по изброените фактури; Хронологични справки по сметки от група 41, група 70 и група 50; копия от: Договор от дата 03.05.2017 г., сключен с „Енерджи Пауър“ ООД, Договор от дата 03.05.2017 г., сключен с „Алпик Е. СЕ“, Договор от дата 30.06.2016 г., сключен с „ЧЕЗ Трейд България“ ЕАД. Договорите са подписани от лицата, представляващи дружествата; Аналитични регистри по партидите на „Енерджи Пауър“ ООД /клиент/, „Алпик Е. СЕ“ /доставчик/, „ЧЕЗ Трейд България“ ЕАД /доставчик/; Оборотна ведомост и главна книга, отразяващи счетоводно фактурите за продажби; А. план за 2017 г.; Договор за наем на офис, сключен с „Енергопроект“ АД от дата 01.08.2011 г.; Справка за осчетоводяване на договора за наем на офис; Предмет на дейност - Търговия с електрическа енергия, енергоносители и права за вредни емисии, след получаване на лиценз, финансиране, информационно прочуване координиране на балансирани групи на пазара на електроенергия, проектиране, строителство, ремонт, реконструкция и експлоатация на обекти в сферата на енергетиката и продажба на електрическа и/или топлинна енергия, след получаване на лиценз, както и всякаква друга дейност, незабранена от закона; Оборотна ведомост за период от 01.05.2017 г, до 31.12.2017 г.

Представено е копие на Фактура №[ЕГН]/31.05.2017 г. с данъчна основа 248 908.80 лева и ДДС в размер на 49 781.76 лева с предмет на доставка – електрическа енергия за 04.05.2017 г. -31.05.2017 г., количество 3360 МWh с единична цена 74.08 лева, като е посочено, че тя не е включена в дневник продажби и СД по ЗДДС нито в съответния период, нито в последващи периоди от ЗЛ.

ПИНП № П-22221019168289-141-001/13.11.2019 г. на „МАД Груп“ ЕООД.

В хода на извършената насрещна проверка от страна на ревизиращите органи са

извършени следните действия, като са констатирани следните факти и обстоятелства и от дружеството са представени следните доказателства: Оригинал /копие/ на Договор и анекси към него: предоставени Комисионен договор № 455/04.12.2017 г., който е в основата на сделката. Посочено е, че издадената фактура касае комисионно възнаграждение за извършване на услуга по продажба на електроенергия за един клиент: „Юнит Енерджи“ ООД, ЕИК[ЕИК]; Място и дата на извършване на услугата - [населено място]. Няма конкретна дата на извършване на услугата, а период. Издадената фактура е за заявено количество електроенергия за периода от 01.01. - 31.10.2018 г. / в тази връзка от страна на ревизиращите органи е прието, че заявяването на количествата става в началото на всеки месец, т.е. няма противоречие между датата на фактурата и периода, за който се отнася/.

Посочено е, че няма оригинал на Приемо-предавателен протокол за предадени от страна на възложителя материали, продукти и други, поради неприложимост в конкретната сделка. Не е представен оригинал или копие на приемо-предавателен протокол за предаване на завършената услуга. В тази връзка от дружеството е заявено, че в конкретния случай, такъв се явява Констативен протокол от 08.10.2018 г., съдържащ следната информация: наименование „Констативен протокол“; означение, че протоколът е издаден по Комисионен договор № 455/04.12.2017 г.; име на крайния клиент, за който се отнася /„Юнит Енерджи“ ООД, ЕИК:[ЕИК]); колона „период“ - месецът, за който се отнася информацията на реда; колона "MWh" - мегават часове заявена електроенергия от въпросния клиент за съответния месец; за следващите 3 колони (Електроенергия, Задължения към обществото и Акциз), имащи всяка по 2 подколони, озаглавени „Единична цена“ и „Сума“, може лесно да изведе от заглавието идея за съдържанието им, единствено трябва да подчертая, че сумите са без ДДС; последната колона „Комисионна“ е сумата без ДДС на моето възнаграждение за посредническа дейност; Крайната сума за моето възнаграждение е 25 264.84 лв. без ДДС, но с Комитента е направена договорка да бъде закръглена на 25 000.00 лв. без ДДС; Информация за начина на калкулиране на цената; Комисионното ми възнаграждение се определя по следния начин: Комитентът определя праг на цена за електроенергия в левове без ДДС, а „МАД Груп“ ЕООД търси клиенти за продажба на електроенергия на цена по-висока от прага и разликата се явява

комисионното възнаграждение на „МАД Груп“ ЕООД . В приложение № 3, единствено в колона „Електроенергия“, подколони „Единична цена“ се изчислява комисионна на „МАД Груп“ ЕООД /колони „задължения към обществото“ и „акциз“ са нейни производни и върху тях не ми се полага възнаграждение/. Посочено е, че определеният на „МАД Груп“ ЕООД от Комитента за продажба на електроенергия е 94.75 лв. без ДДС за 1 MWh, а на намерения от „МАД Груп“ ЕООД клиент /„Ю. Е.“/ продажбата се извършва на 97.00 лв. без ДДС за 1 MWh, т.е. комисионната на „МАД Груп“ ЕООД е 2.25 лв. без ДДС за всеки мегават час. В колоната „Комисионна“ на Приложение № 3 за м. януари 2018 г. посредническото възнаграждение на „МАД Груп“ ЕООД е изчислено, както следва: 1176.949 MWh x 2.25 лв. без ДДС = 2 648.14 лв. без ДДС. В тази връзка като доказателство е представен имейл кореспонденция между „МАД Груп“ ЕООД /Комисионер/ и Комитент – „Енерджи Пауър“ ЕООД. Като лице извършило услугата е посочено - ЕГН-А. М.. Заявено е, че възнаграждението за сделката е като приход за дружеството. В тази връзка е приложено банково извлечение от банковата сметка на дружеството в Банка „П.“, откъдето е виден полученият превод от „Енерджи Пауър“ ЕООД на 09.10.2018 г., чието основание за плащане е именно Фактура № 450 / 09.10.2018 г. За място на извършване на услугата е посочено – офисът на дружеството. Уточнено е, че основният предмет на дружеството „МАД Груп“ ЕООД е Код по К.: 35.14 - Търговия с електрическа енергия.

Представени са Хронологични справки за начина на осчетоводяване на фактурата, обратна ведомост за периода на фактурата и хронология на дневник на клиента до настоящия момент . За „начина на осчетоводяване на фактурата" и „хронологията на дневник на клиента до настоящия момент", са представени Главна книга за периода 01.10.2018 г. до 30.11.2019 г. За обратна ведомост за периода, е представена Обратна ведомост за м.Октомври 2018 г. /вж. Приложение № 9/. Посочено е, че от „МАД Груп“ ЕООД не са използвани никакви активи във връзка с осъществяването на сделката, както и че дружеството не е ползвало услугите на подизпълнител, нито, че са наемани обекти във връзка с осъществяването на сделката.

ПИНП № П-22221919168290-141-001/15.11.2019 г. на „БМ Вижън“ ЕООД.

В хода на извършената насрещна проверка от страна на ревизиращите органи са извършени следните действия, като са констатирани следните факти и обстоятелства и от дружеството са представени следните доказателства: Копия на приходни фактури с номера: 26,31, 33, 34, 37,41,43,44,47,49, 51, 52, 53, 56, към фирма „Енерджи Пауър“ ЕООД; копие на Договор за посредничество между „Енерджи Пауър“ ЕООД и „БМ Вижън“ ЕООД; Писмени обяснения от управителя на „БМ Вижън“ ЕООД; Обратни ведомости за периода от 01.06.2017г. до 31.10.2018 г.; Извлечение на Счетоводна сметка 703 за периода от 01.06.2017 г. до 31.10.2018 г.; Извлечение на Счетоводна сметка 411 за периода от 01.06.2017 г. до 31.10.2018 г.; Извлечение на Счетоводна сметка 5031 за периода от 01.06.2017 г. до 31.10.2018 г.;

От страна на дружеството е декларирано, че основният му предмет на дейност се състои в посреднически услуги, консултантска дейност, разработване на продукти с виртуална и добавена реалност, маркетинг и др. От негова страна е посочено, че се представят копия на издадените фактури и договор за посредничество между „Енерджи Пауър“ ЕООД и „БМ Вижън“ ЕООД. Уточнено е, че към сключения договор няма приемо-предавателни протоколи поради естеството на договора. Мястото на извършване на услугата е [населено място]. Относно начина на калкулиране на цената на услугата, има заложен договорена ставка на комисионно възнаграждение на MW/h консумирана енергия от краен потребител. Цената се формира, като се умножи количеството консумирана енергия по цената на заложената комисионна ставка. За извършването на услугата не са използвани наети или собствени активи, не са използвани подизпълнители, не са отчитани командировъчни и др. разходи, свързани с извършването на услугата. Това е така, поради естеството на договорните отношения.

В хода на повторната ревизия с Акт за възлагане на експертиза № Р-22002220003500-01-001/11.11.2020 г. е възложено извършването на експертиза на лицензиран оценител. В хода на ревизията е представена ЕКСПЕРТИЗА, заведена в деловодството на ФО „И.“ с Вх.№ 24-00-1057 #10/29.12.2020 г. В същата от страна на вещото лице е посочено, че за определяне на пазарната стойност на електроенергия към определени периоди е направен анализ на фирми, членуващи в Асоциация на търговците на електроенергия в България. Въз основа на анализа са селектирани фирми, които не извършват сделки между свързани лица и които осъществяват сделки на свободния пазар с неговите клиенти: „Камчия" ЕАД, „Енекод" АД, „Стомана Индъстри" АД, „Проакт" ООД, „ЕлПро България" ООД, „АЛС България" ЕООД, БНЕБ ЕАД, „Асарел-Медет" АД, ALPIQ ENERGY SE, „Пилко" ЕООД, „Огняново-К" АД, „Аурубис България" АД в периода 2017 г. – 2018 г. Експертизата е установила, че плащанията са извършвани, както следва: два пъти месечно - „Стомана Индъстри " АД и „Аурубис България“ АД; всекидневно – БНЕБ ЕАД и веднъж месечно - останалите фирми.

Всички установени данни по отношение на средномесечната цена за заплащане на електрическата енергия от всяка фирма, средна пазарна стойност, изведена на база

средномесечната цена на отделните фирми и диапазона на цената на електрическата енергия по месеци са подробно описани в таблица 1 от експертизата, отразена и в РД. Отделно от вещото лице са отразени и установените пазарни стойности на електрическата енергия към датите на съответните фактури, с посочване, че изведените стойности са без ДДС /л.11-17 от РД/.

I. В частта по ЗКПО:

Във връзка с отменителното Решение № 809/15.05.2020 г. на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място] по отношение на увеличението на финансовия резултат на основание чл. 26, т. 11 от ЗКПО с размер на установеното отклонение, съгласно изготвената експертиза за възнагражданията по ДУК и трудов договор, РА е отменен в тази си част: Увеличение на финансовия резултат за 2017 г. в размер на 268 659.48 лв. и увеличение на финансовия резултат за 2018 г. в размер на 1 539 585.00 лв.

Относно останалите преобразувания на финансовия резултат, съобразно дадените задължителни указания с Решение № 809/15.05.2020 г. на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място], в хода на повторната ревизия са установени следните факти и обстоятелства:

1. Относно приложението на чл. 28, ал. 2 от ЗКПО за преобразуване на финансовия резултат в увеличение със сумата от 4 142 332.28 лв. за 2017 г. с установени липси на материални запаси в първоначалното ревизионно производство:

В хода на повторната ревизия са изискани данни по отношение на установените липси, като от страна на ревизираното дружество първоначално е представена Справка на Счетоводна сметка № 304, като е установено, че от същата не са видни всички счетоводни операции и оборотите не съвпадат с тези, вписани в оборотната ведомост. В хода на ревизията е представена втора справка от страна на ревизирувания субект. Извършен е анализ на Сметка 304 – 2017 г., подробно извършен на стр.18-21 от РД. Констатирано е, че в подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО с № 2214И0255660/29.03.2018 г. е извършено увеличение на финансовия резултат с разходи, непризнати за данъчни цели, съгласно чл. 26 от ЗКПО, в т.ч: Разходи, несвързани с дейността и/или, които не са документално обосновани /чл. 26, т. 1 и т. 2 от ЗКПО/ - 7 840.73 лв. и Разходи за начислени глоби, конфискации, санкции и лихви за просрочие /чл. 26, т. 6 от ЗКПО/ - 4 249.91 лв.

От представената справка е установено, че видно от данните в нея за разходите, които не се признават за данъчни цели, ревизираното лице е преобразувало финансовия резултат. Приходната администрация не е установила счетоводни статии Дт 609/Кт 304. Констатирано е, че Счетоводна сметка 609 е приключена със Счетоводна сметка 611. Сумата в размер на 36 785.28 лв. е установено, че е отнесена в дебита на Счетоводна сметка 611 – Разходи за основна дейност. От страна на ревизираното дружество са представени освен описаните счетоводни справки, но и писмени обяснения, съгласно които – *„относно липси количества електроенергия, според счетоводните записи на ревизираното лице не липсва електрическа енергия, което е видно и от подробна справка на Счетоводна сметка 304. Всяко едно доставено количество електроенергия е заприходено в счетоводните регистри и съответно продадено“*.

От страна на ревизиращия екип са изискани допълнителни данни по отношение на вътрешните обороти, включително и доказателства за тези счетоводни операции, но не са представени. В тази връзка са направени следните изводи: в предходното ревизионно производство на основание чл. 28, ал. 2 от ЗКПО е преобразуван финансовия резултат в посока увеличение със сумата в размер на 4 142 332.28 лв. за 2017 г. с установени липси на материални запаси, а в хода на повторната ревизия не

са установени фактически и правни основания за извършване на увеличение на финансовия резултат на основание чл. 28, ал. 2 от ЗКПО за 2017 г. От предоставената и приобщена информация към 31.12.2017 г. по счетоводни данни е установено, че Счетоводна сметка 304 е с крайно дебитно салдо – 3 235.11 лв. /43.600 MWh/. Посочено е, че цитираното количество се явява продадена и неотчетена електрическа енергия. Установено е, че същото се отнася и по отношение на счетоводно отразените /закупени/ - 1 382.54 MWh, за които данни е акцентирано, че липсват в представената справка от Е.. Констатирано е общо неотчетено количество – 1 426.14 MWh, средна цена – 74.1995. лв. Изчислено е, че общият размер на неотчетените приходи, с които следва да бъде коригиран счетоводният финансов резултат за 2017 г. на основание чл. 78 от ЗКПО е 105 818.87 лв. В заключение е направен извод, че в хода на повторната ревизия са установени фактически и правни основания за извършване на увеличение на финансовия резултат на основание чл. 78 от ЗКПО за 2017 г. със сумата в размер на 105 818.87 лв.

2. Относно прилагане увеличение на финансовия резултат в увеличение със сумата от 397 782.17 лв. за 2017 г. и 7 428 894.51 лв. за 2018 г. на основание чл. 78 вр. с чл. 16, ал. 1 от ЗКПО – непризнаване на разход на таксите на „ЕСО“ ЕАД за изнесена ел. енергия на Alpiq E. SE, П. Т. – С. и „П. И.“ – М. в предходната ревизия:

Констатирано е, че в представените „външни“ графици, подавани от „ЕСО“ ЕАД, са регистрирани като клиенти на ел. енергия Alpiq E. SE – Ч., „П. Т. Б.“ – С. и „П. Интертрейд“ ДОО – С.. От определените с нормативен акт размер на таксите за достъп и пренос, „ЕСО“ ЕАД е регистрирало MWh за „външни“ графици на „Енерджи Пауър“ ЕООД, като същото е издател на фактури с дати и стойности, отчетени в счетоводните регистри на ревизираното лице по Счетоводна сметка 602.13 – „Разходи за външни услуги“ с доставчик „ЕСО“ ЕАД, както следва:

- за 2017 г., размерът на отчетените разходи по фактури, издадени от „Електроенергиен системен оператор“ ЕАД – 397 782.17 лв.

По счетоводни данни дебитни обороти по Счетоводна сметка 602 – „Разходи за външни услуги“ – 618 959.99 лв. Установено е, че сметката е кредитирана/приключена със Счетоводна сметка 611 – Разходи за основната дейност. В Счетоводна сметка 611 са натрупани и другите разходи по икономически елементи и приключена със сметки от група 70, подробно описани в таблица на стр.21-22 от РД.

- за 2018 г. размерът на отчетените разходи по фактури, издадени от „Електроенергиен системен оператор“ ЕАД: 7 428 894.51 лв. /аналитично 602.13/ и 210.00 лв. /аналитично 602.10/, подробно описани в таблица на стр.22-23 от РД. Установено е, че по счетоводни данните дебитни обороти по Счетоводна сметка 602 „Разходи за външни услуги“ са 7 892 407.25 лв., както и че сметката е кредитирана/приключена със Счетоводна сметка 611 – Разходи за основната дейност. В хода на ревизията е установено, че в Счетоводна сметка 611 са натрупани и другите разходи по икономически елементи и приключена със сметки от група 70, подробно описано в таблица на стр. 23 от РД.

От страна на ревизираното дружество в хода на повторната ревизия са представени писмени обяснения – *„доколкото „Енерджи Пауър“ ЕООД извършва търговия с електроенергия, а не производство, смятаме, че разходите за заплати, осигуровки и разходите за достъп до електропреносната мрежа и пренос при износ на електроенергия имат административен характер, а не производствен, съответно не следва да се калкулират към стойността на закупената стока /електроенергия/, а да се признават като текущи в намаление на финансовия резултат на дружеството. Данъчната основа /крайната цел съгласно ваш текст/*

на електроенергията както при нейното придобиване, така и при нейната продажба в сключените със съответните контрагенти договори се определя съгласно пазарните условия и не зависи от извършените от дружеството разходи. Известно е също така, че търговията с електроенергия се извършва на силно регулиран пазар – КЕВР, Агенция „Митници“. Поради това от ревизираното лице е сметено, че неправилен изводът на ревизиращите – че, дружеството не е калкулирало себестойност при определяне на крайната цена на стоката – електрическа енергия, тъй като в случая себестойността не е ценообразуващ фактор. Честа практика в този тип търговия дори е договарянето на продажна цена, преди да се договори цената, по която ще се закупи енергията. Обръщаме внимание и на т.7.2 от Н. 2 – „Отчитане на стоково-материални запаси. Годишните счетоводни отчети на дружеството, подлежат на одит и са одитирани по регламентирания в закона ред. Същите са заверявани без забележки. Допълнителен контрол върху тях упражнява и Комисията за финансов надзор. Пряк достъп до счетоводството има и Агенция „Митници“.

След извършения анализ на счетоводни сметки 702 от счетоводните регистри на „Енерджи Пауър“ ЕООД, от страна на ревизиращите органи е установено, че разходите за достъп и пренос не са намерили отражение, няма счетоводна следа същите да са включени в цената на ел. енергията към външните крайни клиенти. Елементите като такси, ДДС, акцизи и мрежови компоненти е посочено, че следва да бъдат начислени на следващ етап и да влязат във фактурите, издавани от „Енерджи Пауър“ ЕООД към участниците на пазара явяващи се клиенти на задълженото лице.

С оглед установеното е направен следният извод – в предходното проведено ревизионно производство е увеличен финансовият резултат със сумата от 397 782.17 лв. за 2017 г. и 7 428 894.51 лв. за 2018 г. на основание чл. 78 вр. чл. 16, ал. 1 от ЗКПО – непризнаване на таксите на „ЕСО“ ЕАД за изнесена ел. енергия на Alpiq E. SE, П. Т. – С. и „П. И.“ – М.. В хода на повторната ревизия са установени фактически и правни основания за извършване на увеличение на финансовия резултат на основание чл. 78 вр. чл. 16, ал. 1 от ЗКПО – увеличение на финансовия резултат със сумата от 397 782.17 лв. за 2017 г. и 7 428 894.51 лв. за 2018 г. В хода на повторната ревизия от страна на приходната администрация е извършен анализ и на получени авансови плащания от чуждестранни дружества – „Пан Интертрейд“ ООД – С. и „П. И. - С.“ – М..

При прегледа на събраните в хода на повторната ревизия доказателства е установено следното:

Във връзка с извършваните доставки на електроенергия към дружество „Пан Интертрейд“ ООД – С., ревизираното дружество получава аванси за бъдеща доставка на електроенергия, като за текущия месец фактурира поръчаното количество от сръбското дружество за следващия месец и издава фактури с нулева ставка на данъка. В края на всеки отчетен период /едномесечен/ от страна на ревизираното дружество е издадена фактура с действително доставеното количество енергия на „Пан Интертрейд“ ООД – С., като във всяка една от фактурите, подробно е описано доставеното количество в МВТч и единичната МВТч. С фактурата по всяка една от фактурираните авансово доставки се приспада аванс, като издадените фактури в края на месеца са с изцяло приспаднал аванс и са с нулеви стойности. Установено е от дневниците за продажби на ревизираното дружество и от представените фактури за продажба, че за данъчен период м. Ю. е фактурирано изцяло доставеното количество енергия, като изцяло са приспаднали авансовите плащания по издадените фактури за м. Юни 2018 г., по същия начин са извършвани фактуриранията на ел. енергия и за м. Август 2018 г. през периода м. Септември 2018 г., ревизираното дружество е фактурирало получените авансови плащания за

бъдещи доставки на ел. енергия към „Пан Интертрейд“ ООД – С. за м. Октомври 2018 г. Издадените фактури, са описани подробно на стр.24-25 от РД. С оглед установената методика е прието, че ревизираното дружество е следвало да достави и фактурира описаните количества ел. енергия в края на м. Октомври 2018 г., които са във връзка с вече получени плащания през м. Септември 2018 г. за бъдещи доставки.

От описаните количества и стойности в таблицата на стр.24-25 от РД, е посочено, че видно от същата единствената доставка, по която е фактурирана посочената цена на МВТч е тази с Фактура № 1...125/18.09.2018 г. за авансово плащане за доставка на 10004 МВТч ел. енергия при цена за МВТч от $55.36 \text{ евро}/108.274749 = 55.36 \times 1.95583$. С оглед извършената съпоставка е посочено, че от страна на ревизираното дружество е доставено единствено 4 320 МВТч ел. енергия при цена от 108.2747 лв./МВТч. Посочено е, че в дневниците за продажби за м. Октомври 2018 г., а и следващите не са издадени кредитни известия, с които да са кредитирани известията, респективно, че липсват връщания на платените суми по фактури за авансови плащания. В РД на стр.25-26 е посочено, че дружеството не е извършило фактуриране на следните количества ел. енергия, като са подробно изброени и фактурите. Същевременно е установено, че по тези фактури е получено авансово плащане за доставката.

Относно „П. И. - С.“ – М. в хода на повторната ревизия е установено, че от дружеството е подаден сигнал, представен в НАП с вх. № 90-00-245/17.10.2019 г., към който са представени документи, договори и плащания за недоставена, но платена електроенергия за сумата от 1 212 460.60 евро. От сигнала и приложените към него документи е установено, че от страна на „П. И. - С.“ към ревизираното дружество са разплатени общо 1 706 697.40 евро, като подробно са изброени номерата на фактурите и са приложени банкови извлечения. За периода от 01.10.2018 г. до 05.10.2018 г. е доставена електроенергия на стойност 494 236.80 евро, като е посочено, че не е доставена електроенергия на стойност 1 212 460.60 евро.

От страна на ревизиращите органи е извършена справка в ИС на НАП, относно вписвания и заличавания на ревизираното дружество, при която е установено, че от страна на управителя на „Енерджи Пауър“ ЕООД е подадена молба за откриване на производство по несъстоятелност, с която е поискано откриване на производство по несъстоятелност, поради свръхзадълженост и невъзможност за разплащане с кредиторите. С Решение № 260112/06.10.2022 г. е открито производство по несъстоятелност на „Енерджи Пауър“ ЕООД и е обявена неговата неплатежоспособност, като е определена начална дата на неплатежоспособността 18.09.2018 г. Назначен е синдик – Е. Т..

От събраните в хода на ревизията доказателства, ревизиращите са приели, че „Енерджи Пауър“ ЕООД не разполага с активи и налични парични средства, с които да възстанови задълженията си по получени авансови вноски. Като допълнителен аргумент в тази насока е акцентирано, че от страна на ревизирувания субект не са издадени кредитни известия по фактурите, респективно не са извършени и връщания на сумите. В тази връзка е прието, че посочените суми представляват извънредни приходи, които няма да бъдат възстановени от чуждестранното юридическо лице. Прието е, че описаните приходи имат необичаен и извънреден характер.

Направен е извод, че с оглед установеното, счетоводният финансов резултат следва да бъде коригиран – увеличен на основание чл. 78 от ЗКПО с размер на неотчетените извънредни приходи, получени от следните клиенти: „Пан Интертрейд“ ООД – С. – 5 736 639.77 лв. и „П. И. - С.“ – М. – 2 371 366.22 лв. Общият размер на неотчетените приходи, с които следва да бъде коригиран счетоводния финансов резултат за 2018 г. на основание чл. 78 от ЗКПО е определен на 8 108 006.59 лв.

В хода на повторната ревизия е извършен анализ и на получавани авансови плащания от български дружества. От данните в оборотната ведомост към 31.12.2018 г. по Счетоводна сметка 412 /Клиенти по аванси/ е установено, че е с крайно салдо в размер на 8 753 049.70 лв., в т.ч. цитираните аванси от чуждестранни клиенти в размер на 8 108 006.59 лв. Посочено е, че изводите на ревизиращите органи са аналогични и по отношение на тези аванси, а именно, че сумите, получени авансово от българските дружества в размер на 645 043.11 лв. представляват извънредни разходи.

Въз основа на установеното на основание чл. 78 от ЗКПО е извършено увеличение на финансовия счетоводен резултат с размера на неотчетените извънредни приходи в размер на 645 043.11 лв.

3. Относно сделките между „Енерджи Пауър“ ЕООД и „ЕЛПРО България“ ЕООД и прилагането на увеличение на финансовия резултат със сумата 541 240.26 лв. за 2017 г. и 1 560 416.35 лв. за 2018 г. на основание чл. 78 вр. чл. 16, ал. 1 от ЗКПО вр. § 1, т. 8 от ДР на ДОПК:

В хода на повторната ревизия е установено следното: „Енерджи Пауър“ ЕООД е с предмет на дейност – търговия с ел. енергия. След 08.01.2018 г. част от сделките на ревизираното лице са сключени чрез платформа на БНЕБ, но сделките, сключени с „ЕЛПРО България“ ЕООД не са сключени на енергийната борса /дружеството, не е регистрирано в БНЕБ/. За целият ревизиран период има заявени и закупени количества енергия, и заявени и продадени количества от и към „ЕЛПРО България“ ЕООД. Разплащанията по доставките са по банки и голяма част са извършени по Протоколи за извършени прихващания на вземания и задължения между контрагентите.

В тази връзка до БНЕБ е изготвено и изпратено ИПДПОЗЛ, като са представени копия на фактури, справки, данни и писмени обяснения. Насрещната проверка е обективизирана в ПИНП № П-29002919097197-141-002/16.09.2019 г. В хода на тази проверка е констатирано, че „ЕЛПРО България“ ЕООД – не е регистрирана в БНЕБ. Представена е информация като допълнителен файл, приложен към искането, в който е предоставена исканата информация, свързана с цените на пазарен сегмент „Ден напред“ за всеки отделен час на 2017 г. и 2018 г. Представена е информация относно всички сключени сделки с търговски участник „Енерджи Пауър“ ЕООД, както и информацията относно елементите, включени в цената на електрическата енергия – на първо място, цената определяна на тръжните сесии на пазар „Ден Напред“ е само и единствено чиста цена на енергията. В нея не се включват никакви други елементи като такси, ДДС, акциз и мрежови компоненти. Тези елементи се начисляват на следващ етап и влизат във фактурите, издавани от БНЕБ ЕАД към участниците, но не са част от цената, която борсовият оператор публикува на страницата си след всеки дневен търг. Ц. на IBEX за всеки отделен час за периода 2017 г. и 2018 г., дадена информация/приложение към НП. Размер на такса оборот, определен от БНЕБ ЕАД за периода 2017 г. и 2018 г. – в зависимост от избраната от участника Тарифа /I и II/ за пазарен сегмент „Ден Напред“: 0.14 лв. /при годишна такса 24 000.00 лв./ или 0.32 лв. /без годишна такса/. Размер на такса сетълмент, определен от БНЕБ ЕАД за периода 2017 г. и 2018 г. – 0.02 лв./МТВч, без значение от избраната от участника тарифа. Размер на такса посредничество, определен от БНЕБ ЕАД за периода 2017 г. и 2018 г. – БНЕБ не събира такава такса. Други задължителни такси – Такса участие – дължима еднократно при регистрация на БНЕБ: 12 000.00 лв. и такса за докладване на данни по REMIT – 100.00 лв./месец.

Изготвено е ИПДПОЗЛ до „Електроенергиен Системен Оператор“ ЕАД, насрещната проверка е обективизирана в ПИНП № П-29002919097190-141-001/16.09.2019 г. В хода на проверката е установено, че в системата на администриране на пазара на М.,

търговските участници изпращат почасови графици за покупка и продажба на електрическата енергия към своите контрагенти, които „ЕСО“ ЕАД валидира и регистрира. Има насрещни графици между двама търговски участници, в които те са едновременно и продавачи и купувачи. В реално време всеки търговски участник с физически обекти се стреми да произведе и консумира количество електрическа енергия, близко до количествата по регистрираните графици. Системата не проследява физическият пренос на електрическата енергия. В системата се въвеждат измерените количества за всеки пряк член, или агрегирана информация за група обекти. За всеки период на сетълмент, който е един час, се определят отклоненията от регистрираните графици, които са в посока енергиен излишък или енергиен недостиг. Регистрираните на борсата участници подават заявки за покупка или продажба на борсов пазар до 13:00 часа за пазарен сегмент „Ден Напред“, и до 60 минути преди часа на търговия за пазарен сегмент „в рамките на деня“. След публикуване на резултатите от борсовите сесии, БНЕБ ЕАД изпраща към платформите на „ЕСО“ ЕАД търгуваните количества, които се регистрират в системата за администриране на пазара. Всички търговци и координатори на балансиращи групи, регистрирани на пазара на електрическа енергия към контрагентите. В годишен аспект същите могат да бъдат обобщени по входящ и изходящ поток и количества. При ревизията е извършена съпоставка на декларираните количества подадена ел. енергия, декларирана в счетоводните регистри на задълженото лице и сумите, отразени в получения отговор от „ЕСО“ ЕАД, като са установени повече заприходени количества ел. енергия в 2017 г. в счетоводните регистри на дружеството от данните на „ЕСО“ ЕАД. „Енерджи Пауър“ ЕООД има сключени договори с „Електроенергиен Системен Оператор“ ЕАД – Договор за балансиране № В.-007/14.06.2017 г. и Договор за достъп № D.-006/19.09.2017 г. „Електроенергиен Системен Оператор“ ЕАД е издател на фактури както за достъп и пренос на такси, касаещи „външните графици“ на MWh ел. енергия, така и балансираща ел. енергия към „Енерджи Пауър“ ЕООД.

Изготвено е ИПДПОЗЛ до „ЕЛПРО България“ ЕООД, като във връзка със същото са представени копия на фактури, справки, данни и писмени обяснения. Насрещната проверка на „ЕЛПРО България“ ЕООД е обективизирана в ПИНП № П-22221019097187-141-001/19.09.2019 г. В хода на същата е установено, че „ЕЛПРО България“ ЕООД не купува директно ел. енергия директно от БНЕБ, а ползва услугите на посредник, тъй като таксите за директно участие на борсата са икономически неефективни за дружеството. Цената е формирана по следния начин: „Ц. на IBEX за всеки отделен час + сервизна такса“, където „Ц. на IBEX за всеки отделен час“ се обявява на сайта на БНЕБ /www.ibex.bg/ в пазарен сегмент „Ден Напред“. Единичните цени на електрическата енергия за всеки отделен час се умножават по закупеното количество електрическа енергия /по зададения от клиента график с количества за всеки час/ и се добавя „сервизна такса“, която такса включва „Такса оборот“ /определена и дължима по тарифа на БНЕБ ЕАД/, „такса сетълмент“ /определена и дължима по тарифа на БНЕБ ЕАД/, и „такса посредничество“. Съгласно писмените обяснения – *„Тези такси са договорени и дължими към нашия контрагент, чрез който закупуваме енергията от БНЕБ ЕАД. Към тях се добавя нашата такса за посредничество към „Енерджи Пауър“ ЕООД, която формира brutната печалба на дружеството.“*

Въз основа на представените копия на фактури и писмени обяснения от „ЕЛПРО България“ ЕООД, от страна на ревизиращите органи е прието за установено, че цената на ел. енергията, фактурирана към „Енерджи Пауър“ ЕООД е средната борсова цена за 24-часа и към нея всеки час се прибавя 1.24 лв. /общо такси/.

Изготвено е ИПДПОЗЛ до „Мад Груп“ ЕООД, като във връзка със същото са

представени копия на фактури, справки, данни и писмени обяснения. Насрещната проверка на „Мад Груп“ ЕООД е обективирана в ПИНП № П-22221019168289-141-001/13.11.2019 г. В хода на същата е установено, че издадената фактура касае комисионно възнаграждение за извършване на услуга по продажба на електроенергия за един клиент – „Юнит Енерджи“ ООД, ЕИК:[ЕИК]. Издадената фактура е за заявено количество електроенергия за периода от 01.01.2018 г. – 31.10.2018 г. Определеният праг от Комитента за продажба на електроенергия е 94.75 лв. без ДДС за 1 MWh, а на намерения клиент /„Юнит Енерджи“ ООД/ продажбата се извършва на 97.00 лв. без ДДС за 1 MWh, в тази връзка като доказателство е представен имейл кореспонденция между комисионера и комитента /„Енерджи Пауър“ ЕООД/.

Изготвено е ИПДПОЗЛ до „БМ Вижън“ ЕООД, като във връзка със същото са представени копия на фактури, справки, данни и писмени обяснения. Насрещната проверка на „БМ Вижън“ ЕООД е обективирана в ПИНП № П-22221919168290-141-001/15.11.2019 г. В хода на същата е установено, че предмет на доставката по фактурите с издател „БМ Вижън“ ЕООД за изработване на таблици и графици, и комисионна по договора. Не са представени доказателства, фирмена и търговска кореспонденция относно калкулацията на комисионната като резултат на консумирана енергия от краен потребител. Не са посочени кои потребители /клиенти/ на „Енерджи Пауър“ ЕООД са предмет на фактурираните комисионни, както и количеството енергия.

От страна на ревизиращите органи е посочено, че от „Енерджи Пауър“ ЕООД не са представени доказателства относно стойноснокалкулационна сметка за определяне на продажната цена на ел. енергия към „ЕЛПРО България“ ЕООД. Представени са единствено писмени обяснения от ревизираното лице – *„В качеството си на управител на „Енерджи Пауър“ ЕООД, декларирам, че сделките, извършвани между „Енерджи Пауър“ ЕООД и дружествата „Alpiq E. SE“ – Ч. и „Elpetra E. L.“ – К., се извършват на Свободния пазар за електроенергия. Посочените фирми са регистрирани в страни на ЕС, като на тази база са получили лицензи от КЕВР за търговия с електроенергия в Република България, както и са надлежно са регистрирани на Борсовия пазар за електроенергия. Тъй като „Alpiq E. SE“ – Ч. и „Elpetra E. L.“ – К. са търговци на електрическа енергия и нямат постоянни обекти на територията на Република България, то за „Енерджи Пауър“ ЕООД това са доставки с място на изпълнение извън територията на страната /съгласно чл. 19, ал. 1 от ЗДДС/. В случаите, когато „Енерджи Пауър“ ЕООД купува електрическа енергия от посочените фирми, то тези сделки се извършват на Борсовия пазар на електроенергия по борсова цена плюс надбавка.“*

В хода на повторната ревизия са представени всички приходни фактури с издател „Енерджи Пауър“ ЕООД, получател „ЕЛПРО България“ ЕООД и предмет на доставка – електроенергия. Установено е, че във всяка фактура има – предмет на доставката, както тя е или авансово плащане или продажба на електроенергия; посочен е периодът, за който се отнася доставката; посочена е единичната цена в лева; има ли количеството ел. енергия в MWh, като за авансово плащане количествата са по фактурите на доставката на стоката. Акцентирано е, че всички фактури са анализирани и обобщени в Приложение № 2 към издадения в предходното ревизионно производство РД, приобщен в хода на повторната ревизия, като в него има графа, където е изчислена за съответния период на фактуриране средната борсова цена /от предоставената информация от БНЕБ/ + 1.24 лв. такси /колкото са фактурирани доставките от доставчик „ЕЛПРО България“ ЕООД/.

От страна на ревизиращите органи е прието за установено, че между „Енерджи Пауър“ ЕООД и „ЕЛПРО България“ ЕООД са уговорени условия на доставки на ел.

енергия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане чрез припокриване на действителния размер на приходите от продажбата на ел. енергия, намаляване на счетоводната печалба, респективно задълженията за корпоративен данък и избягване плащането на ДДС.

Относно доставките на електрическа енергия към „ЕЛПРО България“ ЕООД, от страна на ревизиращите са направени следните изводи: Въз основа на представените в ревизионното производство доказателства, е прието, че „Енерджи Пауър“ ЕООД купува ел. енергия на цена по-висока от цената, на която връща ел. енергията към „ЕЛПРО България“ ЕООД в един и същи часови пояс /ден,час/. Системата не проследява физическия пренос на електрическата енергия, което потвърждава извода за „нетирание“ н потоците от и към „ЕЛПРО България“ ЕООД с цел избягване на отклоненията от данъчно облагане. Като потвърждение за наличие на отклонение от данъчното облагане е посочено и обстоятелството, че „ЕСО“ ЕАД фактурира недостиг на балансираща енергия на цени, определени в края на всеки период към „Енерджи Пауър“ ЕООД, т.е планирани са количества ел. енергия, която се връща към „ЕЛПРО България“ ЕООД, а същевременно има недостиг на ел. енергия. Цените на балансиращата ел. енергия са: за м. Ю. 2018 г. – 150.53 лв. за MWh; за м. Август 2018 г. – 171.44 лв. за MWh; за м. Септември 2018 г. – 213.40 лв. за MWh; за м. Октомври 2018 г. – 228.53 лв. за MWh. Посочено е, че са налице неоспорими данни, че „Енерджи Пауър“ ЕООД определя праг за продажба на електроенергия в размер на 94.75 лв. без ДДС за 1 MWh, а има клиент /„Ю. Е.“/, към който продажбата се извършва на 97.00 лв. без ДДС за 1 MWh.

В хода на повторната ревизия от страна на „Енерджи Пауър“ ЕООД са представени писмени обяснения: *„Установените от Вас различия в покупни и продажни цени с контрагент „ЕЛПРО България“ ЕООД“ са дължат на пазарната конюнктура, както и на факта, че договарянето им твърде често се осъществява в различни диапазони от време и при различни пазарни условия“.*

В хода на повторната ревизия е възложено извършване на експертиза със задача – определяне на „пазарна цена“. Същата е обсъдена от ревизиращите органи, като е направен извод, че от предоставената експертна оценка не са установени отклонения от пазарните стойности по отношение на продажните цени към „ЕЛПРО България“ ЕООД за 2017 г. В РД на стр.30-31 са подробно посочени приходните фактури, с издател „Енерджи Пауър“ ЕООД към клиент /и доставчик/ „ЕЛПРО България“ ЕООД с предмет на доставка – ел. енергия. На стр.31-36 от РД са посочени за финансовата 2018 г. приходни фактури, с издател „Енерджи Пауър“ ЕООД към клиент /и доставчик/ „ЕЛПРО България“ ЕООД с предмет на доставки – ел. енергия.

Въз основа на установеното в хода на повторната ревизия са направени следните изводи: В предходното ревизионно производство е увеличен финансовият резултат със сумата в размер на 541 240.26 лв. за 2017 г. и 1 560 416.35 лв. за 2018 г. на основание чл. 78 вр. чл. 16, ал. 1 от ЗКПО – неотчетени приходи от „ЕЛПРО България“ ЕООД. В хода на повторната ревизия са установени фактически и правни основания за извършване увеличение на финансовия резултат на основание чл. 78 във вр. с чл. 16, ал. 1 от ЗКПО – за неотчетени приходи „ЕЛПРО България“ ЕООД през 2017 г. в размер на 1 029.60 лв. Акцентирано е, че в хода на повторната ревизия са установени фактически и правни основания за извършване на увеличение на финансовия резултат на основание чл. 78 вр. чл. 16, ал. 1 от ЗКПО – за неотчетени приходи на „ЕЛПРО България“ ЕООД през 2018 г. в размер на 284 854.66 лв.

В обобщение за 2017 г. е установено, че е подадена ГДД за финансовата 2017 г. с вх. № 2214И255660/29.03.2018 г. с деклариран финансов резултат счетоводна загуба в размер на 1 592 979.89 лв. и формиран данъчен резултат – данъчна загуба в размер на 1 580 889.25 лв. Установено е увеличение на финансовия резултат: на основание

чл. 78 от ЗКПО, разходи и приходи, отчетени в нарушение на счетоводното законодателство, декларирания счетоводен резултат за 2017 г. е увеличен от ревизиращия екип с 109 818.87 лв. На основание чл. 78 вр. чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, поради установени разходи и приходи, отчетени в нарушение на счетоводното законодателство, то от страна на ревизиращия екип е увеличен декларирания финансов резултат за 2017 г. с 397 782.17 лв. На основание чл. 78 вр. чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, поради установени разходи и приходи, отчетени в нарушение на счетоводното законодателство, то от страна на ревизиращия екип е увеличен декларирания финансов резултат за 2017 г. с 1 029.60 лв. За 2017 г. е установен годишен корпоративен данък в размер на 0.00 лв. Посочено е, че в хода на предходното ревизионно производство е извършено прихващане на установения корпоративен данък в размер на 376 912.50 лв. и лихви в размер на 71 514.40 лв. от ДДС за възстановяване.

За 2018 г. е установено, че е подадена ГДД за финансовата 2018 г. с вх. № 2210И0611516/28.03.2019 г. със счетоводен финансов резултат данъчна загуба в размер на 6 761 952.25 лв. След извършеното преобразуване на финансовия резултат от ревизиращия екип, финансовият резултат за 2018 г. е променен на данъчна загуба, като на дружеството са установени задължения за корпоративен данък за 2018 г. в размер на 970 484.66 лв., ведно с начислените лихви за забава в размер на 173 159.12 лв. или общ размер на 1 143 643.78 лв.

II. В частта по ЗДДС:

Във връзка с отменителното Решение № 809/15.05.2020 г. на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място] и дадените с него задължителни указания, в хода на повторната ревизия е извършен анализ и е възложена Експертиза за определяне на пазарна цена и съпоставката и с цените, фактурирани от „ЕЛПРО България“ ЕООД.

В хода на повторната ревизия от страна на ревизиращия екип е счетено, че между „Енерджи Пауър“ ЕООД и „ЕЛПРО България“ ЕООД са уговорени условия на доставки на ел. енергия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане чрез прикриване на действителния размер на приходите от продажбата на ел. енергия, намаляване на счетоводната печалба, респективно задълженията за корпоративен данък и избягване плащането на ДДС.

С оглед дадените задължителни указания с Решение № 809/15.05.2020 г. на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място], в хода на повторната ревизия е възложено изготвянето на експертиза на лицензиран експерт – оценител. Количествата, получени от „ЕЛПРО България“ ЕООД към продадените на „ЕЛПРО България“ ЕООД са „нетирани“ в хода на първата ревизия. При направена съпоставка е определена разликата между единичната цена по фактурите и определената от експерт, като умножена по количествата ел. енергия се определя данъчната основа на доставката /ел. енергия/ на основание чл. 26, ал. 2 от ЗДДС. Дължимият ДДС, установен в хода на ревизията е определен като за ДО от страна на органите по приходите е взета разликата от цената на ел. енергията, определена по периоди във фактури на „Енерджи Пауър“ ЕООД към „ЕЛПРО България“ ЕООД и цената е определена на база данни от изготвената експертна оценка + 1.24 такса – умножена по 20 % данъчна ставка. Въз основа на експертната оценка от страна на органите по приходите е извършено „нетиране“ на основание чл. 86, ал. 2 от ЗДДС. За данъчен период м. Август 2018 г. е извършено нетиране на установен приход към „ЕЛПРО България“ ЕООД в размер на 63 720.00 лв. и е определен дължим ДДС в размер на 12 744.00 лв. За данъчен период м. Септември 2018 г. е извършено нетиране на установен приход към „ЕЛПРО България“ ЕООД в размер на 66 576.25 лв. и е определен дължим ДДС в размер на 13 315.25 лв. За данъчен период м. Октомври

2018 г. е извършено нетиране на установен приход към „ЕЛПРО България“ ЕООД в размер 64 772.01 лв. и е определен дължим ДДС в размер на 12 954.40 лв.

В хода на повторната ревизия е установено, че от страна на ревизирувания субект са декларираны доставки на услуги, стоки и материали от български дружества, регистрирани по ЗДДС и на основание чл. 69 от ЗДДС е прието, че е налице основание за приспадане на данъчен кредит. Установени са и декларираны доставки без право на приспадане на данъчен кредит – от страна на ревизиращите е посочено, че в хода на ревизията не са установени различия от декларираните. Констатирано е, че обемът за декларираните доставки без право на данъчен кредит за ревизирувания период са в незначителни размери спрямо останалия оборот. Относно естеството на разхода – самолетни билети, такси, такси поща, членски внос, такса Американски университет, куриерски услуги, нотариус, В. на стоки от страни в ЕС. Установени са декларираны придобивания, като не са установени данни, различни от декларираните. За ревизирувания период ревизираното дружество няма деклариран внос от доставчици на територията на трети страни.

По време на повторната ревизия не са установени фактически и правни основания за извършване на корекции по декларираните данни. В хода на ревизионното производство и след проверка на първични счетоводни документи, ведомости, справки, съпоставки по декларираны данни в ИС на НАП, банкови сметки, не са установени факти и обстоятелства различни от декларираните от задълженото лице. Посочено е, че няма данни за ограничения на правото на приспадане на данъчен кредит по доставки за ревизирувания период. За данъчен период м. Ю. 2018 г. в хода на ревизията не са установени различия с декларираните от ревизираното дружество.

За данъчен период от 01.07.2018 г. до 31.07.2018 г. е установена подадена от „Енерджи Пауър“ ЕООД СД с вх. № 22142219616/14.08.2018 г. с резултат ДДС за възстановяване в размер на 1 315 653.70 лв. След извършени корекции в хода на първата ревизия е възстановен ДДС в размер на 1 314 029.38 лв.

За данъчен период от 01.08.2018 г. до 31.08.2018 г. е установена подадена от „Енерджи Пауър“ ЕООД СД с вх. № 22142231781/14.09.2018 г. с резултат за възстановяване в размер на 1 412 811.48 лв. След извършени корекции в хода на първата ревизия е възстановен ДДС в размер на 1 351 606.20 лв.

За данъчен период от 01.09.2018 г. до 30.09.2018 г. е установена подадена от „Енерджи Пауър“ ЕООД СД с вх. № 22142237028/08.10.2018 г. с резултат за възстановяване в размер на 1 754 103.66 лв. След извършени корекции в хода на първата ревизия е възстановен ДДС в размер на 1 605 585.66 лв.

За данъчен период от 01.10.2018 г. до 31.10.2018 г. е установена подадена от „Енерджи Пауър“ ЕООД СД с вх. № 22103535278/14.11.2018 г. с резултат за възстановяване в размер на 859 312.00 лв. След извършени корекции в хода на първата ревизия е възстановен ДДС в размер на 809 678.33 лв. В заключение е определен дължим ДДС в общ размер на 39 013.65 лв., ведно със съответните лихви за забава за данъчни периоди от 01.08.2018 г. до 31.10.2018 г.

С РА № Р-22002220003500-091-001/26.07.2021 г. на „Енерджи Пауър“ ЕООД са установени задължения за корпоративен данък за 2018 г. в размер на 970 484.66 лв., от които са приспаднати прихванати в предходно ревизионно производство 376 694.36 лв. от ДДС за възстановяване, при което дължимата сума за корпоративен данък за 2018 г. за довносяне е в размер на 593 790.30 лв. Изчислените лихви върху задължението за корпоративен данък са на стойност 173 159.12 лв., от които са приспаднати прихванати в предходно ревизионно производство 33 277.33 лв. от ДДС за възстановяване, при което дължимата сума за лихви за довносяне е 139 881.79 лв.

След извършено прихващане на надвнесени или недължимо внесени/прихванати суми на обща стойност 670 394.52 лв., дължимият корпоративен данък е изцяло погасен /определен за внесен/, като е определена дължимата за довносяне сума за лихви в размер на 63 277.57 лв.

Недоволен от издадения РА, жалбоподателя го е оспорил по административен ред пред Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място], който в законоустановения срок не се е произнесъл, поради което РА е мълчаливо потвърден.

В хода на съдебното производство е допусната съдебно-икономическа и оценителна експертиза, с вещо лице магистър ик. В. Г. П., която е даде заключение по следните задачи, формулирани в т. II и т. III в молба на жалбоподателя:

т. II. Молим да бъде допуснато извършването на съдебно-оценителска експертиза, която да даде заключение по следните въпроси:

1. Да се определи пазарната цена на електроенергия към съответните периоди 01.10.2017 г. – 31.12.2018 г. при продажбата на „Енерджи Пауър“ ЕООД – в несъстоятелност към „ЕЛПРО България“ ЕООД. При определяне на пазарната цена да бъдат взети предвид спецификата и компонентите и факторите, определящи цената на електроенергията, между лицензирани търговци на електрическа енергия, търгуващи на свободния пазар на електрическата енергия чрез двустранни договори, сключени извън борсовия пазар на електрическа енергия в България 2017 г., 2018 г.?
т. III. Молим да бъде допуснато извършването на съдебно-икономическа експертиза, която да даде заключение по следните въпроси:

1. Да извърши проверка на Р. договор, сключен между „Енерджи Пауър“ ЕООД и „ЕЛПРО България“ ЕООД, както и сключените към него 39 индивидуални договора и направи преценка за съответствието на договорените цени с пазарните такива към датата на сключване на съответните сделки?;

2. Да извърши проверка на договорите и фактурите с чуждестранни клиенти – лицензирани търговци на електрическа енергия Alpiq E. SE, „ПАН Интертрейд“ ООД С. и „ПАН Интертрейд“ ООД – М. и да определи как е договорена продажната цена, коя е точката на доставка на изнасяната електрическа енергия, както и да даде заключение „цената за достъп до електропреносната мрежа“ и „цената за пренос на електрическа енергия през електропреносната мрежа“, дължими на „ЕСО“ ЕАД от износителя „Енерджи Пауър“ ЕООД, представляват ли отделен компонент или се съдържат в договорената продажна цена?

По отношение на първата задача в т. II, въз основа на извършените анализи и изчисления, дадени подробно по пункт В от заключението, от страна на вещото лице са определени пазарни цени на електрическата енергия за различните периоди, относими към рамковото споразумение и индивидуалните договори, сключени между „Енерджи Пауър“ ЕООД и „ЕЛПРО България“ ЕООД, подробно описани в Таблица № Г.1. В Таблица № Г.2 са определени среднопретеглени цени на краткосрочни продукти по периоди.

Цените са определени при използване на данните от платформа Търгове по Двустранни договори на БНЕБ, групирани условно според времевите им характеристики – периоди на доставка. Вещото лице е посочило, че следва да се има предвид обстоятелството, че при търговията на борсата възникват допълнителни разходи /такси за борсата/, каквито няма при прякото договаряне, и е допустимо и очаквано договорените цени между търговци да са по-ниски от реализираните цени по търгове на БНЕБ.

По отношение на другите задачи, формулирани в т. III:

По Задача № 1 – Експертизата след извършен анализ установява, че Рамково

споразумение за доставка и приемане на електроенергия, е подписано между „Енерджи Пауър“ ЕООД - Продавач и „ЕЛПРО България“ ЕООД – Купувач на 14.07.2017 г. В същото са дефинирани основни термини, правата и задълженията на страните, като за предмета на споразумението е предвидено сключване на отделни договори в писмена форма. Към това споразумение има подписани: 1 бр. Договор за продажба на електрическа енергия от 20.09.2017 г. – за дългосрочна доставка на 5 М. за периода 01.10.2017 г. – 31.12.2018 г. или количество 54 845 М. за целия период; 9 броя Анекса № 2а – потвърждение на индивидуален договор, за дългосрочни доставки 01.01.2018 г. – 31.12.2018 г., 01.02.2018 г. – 31.12.2018 г., 01.07.2018 г. – 30.06.2019 г., 01.04.2018 г. – 30.06.2018 г.; 23 броя Анекса с № 2а – потвърждение на индивидуален договор, за краткосрочни доставки – месечни, двумесечни, по – малко от един месец, основно в периода 2017 г. и м. Януари 2018 г. Подробно описание на индивидуалните договори към рамковото споразумение с техните товари, периоди на доставка, количества, цени на електрическа енергия, и пазарни цени, относими към конкретна сделка, са дадени в Приложение № 3 към заключението.

Предвид наличието на сделки, по които „Енерджи Пауър“ ЕООД е купувач, а „ЕЛПРО България“ ЕООД – продавач, за които също са били подписани индивидуални договори към рамковото споразумение с № 2а, са дадени отделно в Приложение № 3а към експертизата.

При извършеното сравнение на договорните цени и пазарните цени, определени с експертизата, вещото лице установява отклонения между +5% ч -9% на договорната спрямо пазарната цена за сделките, по които „Енерджи Пауър“ ЕООД е продавач /Приложение № 3/ и + 20% ч -3% за сделките, по които дружеството е купувач. Акцентирано е, че следва да се има предвид, че в цените на проведените търгове по Двустранни договори с БНЕБ са включени и такси за борсата, поради което е допустимо отклонение надолу при цените по пряко договаряне между търговци извън борсата, като за всяка сделка следва да се отчита както датата на сключването, така и периода на доставка /доколкото е отдалечен във времето и колко е продължителен/. На база установеното, от страна на вещото лице е направен извод, **че отклоненията между договорната и пазарната цена за сделките, по които „Енерджи Пауър“ ЕООД е продавач, са в допустими граници.**

Относно издадените фактури от „Енерджи Пауър“ ЕООД като продавач, е посочено, че следва да се отчете към кой индивидуален договор се отнасят същите, респективно дали се фактурира дългосрочен или краткосрочен продукт, чиито цени се различават. Изчислените отклонения в Приложения № 3 и № 3а са подробно описани в Таблица № Г.3.

По Задача № 2, експертизата установява следното – До 01.07.2019 г. в Република България се прилага „експортна такса“ – включваща цените за пренос и достъп за електроенергията за износ с произход Република България. Начисляването на такса върху износа на електроенергия под формата на цена за „достъп до електропреносната мрежа“ и цена за „пренос на електрическа енергия през електропреносната мрежа“ е предвидено в чл. 12, ал. 2, т. 4; чл. 13, ал. 2, т. 4 и чл. 30, ал. 1 и ал. 2 от ПТЕЕ.

Размерът на цените за пренос и достъп се определят с Решение на КЕВР, които за периода до 30.06.2019 г. и съгласно заключението същите са: от 01.11.2015 г. до 30.06.2016 г., цена пренос лв./МВтч – 7.36 и цена достъп лв./ МВтч – 1.17; от 01.07.2016 г. до 07.04.2017 г., цена пренос лв./МВтч – 7.32 и цена достъп лв./ МВтч – 1.13; от 07.04.2017 г. до 30.06.2017 г., цена пренос лв./МВтч – 7.34 и цена достъп лв./ МВтч – 1.13; от 01.07.2017 г. до 30.06.2018 г., цена пренос лв./МВтч – 8.15 и цена достъп лв./ МВтч – 1.09; от 01.07.2018 г. до 30.06.2019 г., цена пренос лв./МВтч – 8.45 и цена достъп лв./ МВтч – 1.39.

Задължението на „Енерджи Пауър“ ЕООД като търговец – износител на електрическа енергия, за заплащане на „цена за достъп до електропреносната мрежа“ и „цена за пренос на електрическата енергия през електропреносната мрежа“ на „ЕСО“ ЕАД, съгласно заключението, произтичат от нормативно установеното със Закон за енергетиката /чл. 104, ал. 1/ и Правилата за търговия с електрическа енергия /ПТЕЕ – в сила до 30.08.2018 г., чл. 12, ал. 2, т. 4; чл. 13, ал. 2, т. 4 и чл. 30, ал. 1 и ал. 2/.

Вещото лице посочва, че такъв е и сключеният договор между „ЕСО“ ЕАД и „Енерджи Пауър“ ЕООД – Договор за достъп № D.-006/19.09.2017 г. Предметът на сключения договор е предоставянето на услуга от „ЕСО“ ЕАД – достъп до електропреносната мрежа и пренос на електрическата енергия на количествата, съгласно регистрираните „външни графици“. За предоставените услуги „Енерджи Пауър“ ЕООД заплаща на „ЕСО“ ЕАД цена /възнаграждение/, която се определя от утвърдените от КЕВР, приложена към количествата електрическа енергия съгласно регистрираните „външни графици“ за износ на електрическа енергия с произход Република България. Извършен е анализ на клаузите по Общото споразумение и Индивидуалните договори с „Енерджи Пауър“ ЕООД – продавач и „Алпик Е. СЕ“ – купувач, като е направен извод, че точката на доставка е коя да е гранична точка от електропреносната мрежа на Република България, с оператор „Електроенергиен системен оператор“ ЕАД, с някои от съседните държави, в зависимост от конкретните капацитетни възможности на националната и регионалните преносни мрежи /високо напрежение/. Следователно и въз основа на записаното в § 6, т. 7 от Общото споразумение, договорната цена по всеки Индивидуален договор включва всички разходи и такси за доставка на договореното количество до Точката на доставка, в т.ч. цени за достъп до и пренос през електропреносната мрежа /високо напрежение/ и други разходи, ако има такива.

С обвързващото споразумение /„Енерджи Пауър“ ЕООД – продавач и „Пан Интертрейд“ ООД – С. – купувач / страните са се договорили незабавно да договорят и да сключат възможно най-скоро „Рамково споразумение за доставката и приемането на електричество“ във формата на Европейската федерация на търговците на енергия /ЕФТЕ/, условията на което ще ръководят договорите между страните. Заключението установява, че до този момент страните са се съгласили да бъдат обвързани разпоредбите на Р. споразумение, публикувано от ЕФТЕ по отношение на опциите. В обвързващото споразумение са договорени: график на доставките с периоди, капацитет, количество, единична цена и стойност на енергията; Точка на доставка /търговска зона/: DAF, граница България – М., Македонска страна /Права за трансграничен капацитет, осигурени от Купувача/, Ниво на напрежение: HV /високо напрежение/.

Вещото лице прави следният извод: Анализът на клаузите на Обвързващото споразумение между „Енерджи Пауър“ ЕООД – продавач и „Пан Интертрейд“ ООД – С. – купувач, води до извода, че Точката на доставка е гранична точка между електропреносната мрежа на Република България с оператор „ЕСО“ ЕАД, и електропреносната мрежа на Република С. М.. Следователно договорната цена за всяка конкретна доставка включва всички разходи и такси за доставката на договореното количество до Точката на доставка, в т.ч. цени за достъп до и пренос през електропреносната мрежа /високо напрежение/ и други разходи, ако има такива. Обсъдено и изследвано е Обвързващото споразумение за покупко-продажба на електричество между „Енерджи Пауър“ ЕООД – продавач и „Пан Интертрейд“ ООД – Б. – купувач, 3 броя, подписани на 17.09.2018 г. С обвързващото споразумение страните са се договорили незабавно да договорят и да сключат възможно най-скоро „Рамково споразумение за доставката и приемането на електричество“ във формата на Европейската федерация на търговците на енергия /ЕФТЕ/, условията, на което

ще ръководят договорите между страните. До този момент страните са се съгласили да бъдат обвързани разпоредбите на Р. споразумение от ЕФТЕ, по отношение на опциите. В обвързващото споразумение са договорени: График на доставките с периоди, количество, единична цена и стойност на енергията; Точка на доставка /търговска зона/: граница България – Република С., като Правата за трансграничен капацитет се осигуряват от Купувача; Ниво на напрежение: HV /високо напрежение/.

Анализът на клаузите на Обвързващото споразумение между „Енерджи Пауър“ ЕООД – продавач и „Пан Интъртрейд“ ООД – Б. – купувач, води до извод, че Точката на доставка е гранична точка между електропреносната мрежа на България с оператор „ЕСО“ ЕАД и електропреносната мрежа на Република С.. Следователно договорната цена за всяка конкретна доставка включва всички разходи и такси за доставката на договореното количество до Точката на доставка, в т.ч. цени за достъп до и пренос през електропреносната мрежа /високо напрежение/ и други разходи, ако има такива.

В хода на съдебното производство е допусната допълнителна съдебно-икономическа и оценителна експертиза, с вещо лице магистър ик. В. Г. П., която е даде заключение по следните задачи, формулирани в молба на жалбоподателя от 24.10.2023 г.:

1. Какви фактори влияят на разликата между покупната и продажната цена при извършените между „Енерджи Пауър“ ЕООД и „ЕЛПРО България“ ЕООД сделки за покупка и/или продажба на електрическа енергия по съответните между страните покупка и/или продажба на електрическа енергия по съответните между страните договори? Има ли значение при определяне на цената датата на договаряне, срока/периода, за който се договаря, както и обемите договорени количества/договорен товар?;

2. Има ли данни и може ли да бъде направен извод дружеството „Енерджи Пауър“ ЕООД да е купувало на цена по-висока от цената, която „връща“ електроенергия към „ЕЛПРО България“ ЕООД? Може ли да бъде направен извод за „връщане“ на електрическа енергия или за отклонения в посока недостиг или излишък? Има ли т.нар. „*нетиране на потоците*“?

По първата задача, експертизата установява, че сделките за покупко-продажба на електрическа енергия и цените, които се договарят, се влияят от множество фактори, които са валидни и за сделките, сключени между „Енерджи Пауър“ ЕООД и „ЕЛПРО България“ ЕООД:

а/ Качеството на купувача – търговец или потребител на електрическата енергия /обичайно цените между търговци са по-ниски от цените за клиенти, поради повече условно наречени – ангажименти и отговорности на търговеца, когато клиентът е потребител на електрическата енергия/;

б/ Срокът и периодът на доставка: начална дата на доставката – на какво отстояние във времето е начална дата на доставката по отношение на датата на сключване на сделката; периодът, в който ще се достави договореното количество – краткосрочен или дългосрочен; времеви диапазон на товара – в коя част на денонощието се извършва доставката – пиков или извънпиков товар;

в/ Количеството на електрическата енергия, което зависи от договорения товар на час и периода на доставка.

По втората задача, заключението установява: Сделките, по които „Енерджи Пауър“ ЕООД е било продавач, а „ЕЛПРО България“ ЕООД – купувач през разглеждания период са дадени в Приложение № 3 към приетата по делото основна СИОЕ. Сделките, по които „ЕЛПРО България“ ЕООД е било продавач, а „Енерджи Пауър“ ЕООД – купувач, са дадени в Приложение № 3а.

От извършената съпоставка на сключените договори и условията по тях вещото лице установява:

а/ Първите сделки с продавач „ЕЛПРО България“ ЕООД са сключени на 19.10.2017 г.,

24.10.2017 г. и 31.10.2017 г. – Приложение № 3а, с идентичност на периода на доставка и договорен товар с тези позиции 28, 29 и 30 в Приложение № 3, по които продавач е „Енерджи Пауър“ ЕООД. Договорената цена като формулировка и начин на определяне няма разлика и тя е: Ц. на БНЕБ за всеки отделен час + еднаква надбавка;

б/ Четвъртата сделка в Приложение № 3а с продавач „ЕЛПРО България“ ЕООД от дата 29.11.2017 г. не съвпада със сделка от Приложение № 3;

в/ Останалите четири сделки с продавач „ЕЛПРО България“ ЕООД и „Енерджи Пауър“ ЕООД – купувач в Приложение № 3а, са сключени в периода м. Май 2018 г. – м. Юни 2018 г., а последните сделки в Приложение № 3 с продавач „Енерджи Пауър“ ЕООД са от м. Януари 2018 г.

Въз основа на установеното е направен извод, че няма сделки сред разгледаните от експертизата, по които „Енерджи Пауър“ ЕООД да е договорило да закупи електрическа енергия от „ЕЛПРО България“ ЕООД по цена по-висока от цената, по която е договорило да продаде електрическа енергия на същото дружество в един и същи период.

Съгласно допълнителната СИОЕ, отклонения недостиг и излишък се наблюдават, когато има разлика между подаваните предварително графици за електрическа енергия, която ще бъде подадена в мрежата, съответно потребена от мрежата, и реално отчетените количества. „*Нетирание на потоци*“ може да има вътре в балансираща група между членовете и, така че крайният небаланс /излишък и недостиг/, спрямо независимия преносен оператор, който е администратор на балансиращия пазар, намалява. „*Нетирание на потоци на електрическа енергия*“ може да се случи и между търговци, когато едновременно са в качеството си на продавач и купувач в един и същи период на доставка, тъй като всеки от тях се е задължил да продаде, съответно да закупи определено количество електрическа енергия на договорена цена.

В хода на съдебното производство е допусната съдебно-икономическа експертиза без отговори по т. 13, с вещо лице дипломиран експерт – счетоводител д-р П. Д. К., която е даде заключение по следните задачи, формулирани в молба на жалбоподателя:

1. Да бъде извършена проверка на количествата закупена и количествата продадена електрическа енергия за 2017 г. и за 2018 г. от „Енерджи Пауър“ ЕООД – в несъстоятелност, включително въз основа на получени данни от „ЕСО“ ЕАД, включително чрез проверка на счетоводните регистри на счетоводни сметки 304 – Стоки – Електроенергия и 702 – Приходи от продажби;
2. Да даде заключение съдържа ли справката на „ЕСО“ ЕАД за 2017 г. количествата балансираща енергия, продадената от „ЕСО“ ЕАД на „Енерджи Пауър“ ЕООД по Договор за балансиране;
3. Да даде заключение налице ли са заприходени в повече количества електрическа енергия за 2017 г., за които няма документална обоснованост;
4. Да определи размер на приходите от продажба на електроенергия /в количествено и стойностно изражение/ за 2017 г. и 2018 г. на „Енерджи Пауър“ ЕООД – в несъстоятелност, като бъде взето предвид и крайно салдо на сметка 304/4 Стоки в края на 2017 г.;
5. Да съпостави количествата закупена с количествата продадена електрическа енергия за 2017 г. и 2018 г. и да даде заключение продадена ли е от „Енерджи Пауър“ ЕООД – в несъстоятелност, всичката закупена електрическа енергия през 2017 г. и 2018 г., в това число закупената от „ЕСО“ ЕАД балансираща енергия. Ако констатира остатък /крайно салдо/ на електрическа енергия към 31.12.2017 г. да извърши

проверка реализиран ли е същият през 2018 г.;

6. Да бъде извършен анализ на стандартните счетоводни записвания във връзка с на изнесената от „Енерджи Пауър“ ЕООД – в несъстоятелност електрическа енергия в периода 2017 г. и 2018 г., спазени ли са изискванията на Н. за признаване на приход, както и за признаване на разход на платените от „Енерджи Пауър“ ЕООД на „ЕСО“ ЕАД, законово дължими „цена за достъп до електропреносната мрежа“ и „цена за пренос на електрическата енергия през електропреносната мрежа“, отчетени по Счетоводна сметка № 602 с доставчик „ЕСО“ ЕАД;

7. Да бъде извършена проверка на счетоводното отразяване на разходите за реализация на „Енерджи Пауър“ ЕООД – в несъстоятелност по Сметка № 602 Разходи за външни услуги, дебитирането на сметка № 611 Разходи за основна дейност и кредитирането на сметка № 602 Разходи за външни услуги, както и дебитирането на сметка № 702 „Приходи от продажба“, както и кредитирането на сметка № 611 „Разходи за основна дейност“;

8. Отчетени ли са в нарушение на Н. обичайните приходи и разходи за дейността на „Енерджи Пауър“ ЕООД – в несъстоятелност за периода 2017 г. и 2018 г.;

9. Да бъде извършена проверка и анализ на издадените от „Енерджи Пауър“ ЕООД – в несъстоятелност фактури през м. Септември и м. Октомври 2018 г. на „Пан Интертрейд“ ООД, С. и „Пан Интертрейд“ ООД М. за аванс за доставка на електрическа енергия, както и на получените плащания по издадените фактури за аванси. Проверката и анализът да бъдат извършени и на база банкови извлечения, авиза и счетоводни записвания на сметки от група 50 и група 41;

10. Да бъде извършена проверка и анализ на сметка 412 „Клиенти по аванси“ – крайно салдо към 31.12.2018 г. – по клиенти, по сума на платения аванс и издаден документ. Да даде заключение за салдото по сметка 412 „Клиенти по аванси“ към 31.12.2018 г., има ли български фирми, клиенти, с крайно салдо към 31.12.2018 г., точният размер на платения от българските фирми аванс, дата на плащане, основание и издадената от „Енерджи Пауър“ ЕООД – в несъстоятелност фактура за полученото авансово плащане;

11. Да даде заключение относно начина, по който следва да бъде извършено счетоводното третиране на сумата, посочена в издадена фактура за аванс, по която не е извършено плащане от страна на получателя на фактурата и представлява ли същата сума „извънреден приход“ по смисъла на Н. и счетоводното законодателство;

12. Да бъде извършена проверка на начина на определяне на допълнително начислен приход за целите на облагане по ЗКПО и данъчна основа за начисляване на ДДС за приходите за м. Август, м. Септември и м. Октомври 2018 г. и даде заключение дали допълнително начисления приход и данъчна основа, определена от данъчната администрация в таблица на стр. 17-28 на РА № Р-22002220003500-091-001/26.07.2021 г., издадени от „Енерджи Пауър“ ЕООД – в несъстоятелност, кредитни известия към част от фактурите, описани в нея. До какъв резултат води включването им и сторниране на количества, по които е приложено допълнително начислен приход за облагане;

13. Да извърши проверка и даде заключение относно определянето на данъчната основа, определена като разлика от цената на ел. енергия, посочена по периоди във фактурите на „Енерджи Пауър“ ЕООД – в несъстоятелност към „ЕЛПРО България“ ЕООД и пазарната цена въз основа на експертна оценка + 1.24 такса.

По въпрос 1, нещата лице е извършило проверка, като подробно е установено какво количество ел. енергия е закупена от жалбоподателя за 2017 г., респективно какво количество ел. енергия е продадено от него през 2017 г.; респективно за 2018 г. /л.23-24 от заключението/.

По втората задача, експертизата установява, че съгласно справката на „ЕСО“ ЕАД,

„Енерджи Пауър“ ЕООД е закупило 294 271.21 MWh електрическа енергия. Съгласно констатациите в т. 1 на заключението – в частта относно 2017 г. следва, че общото количество закупена електроенергия, което е отразено по дебита на Счетоводна сметка 3044 възлиза на 347 762.071 MWh електрическа енергия, от което като се елиминират вътрешните обороти по сметката /които са в резултат от прехвърляне между отделните аналитични партии на електрическа енергия/ - същите са в размер на 52 108.22 MWh електрическа енергия, се получава резултат, че закупената и заведена в Счетоводна сметка 3044 електрическа енергия през 2017 г. е 295 653.851 MWh, от които продадени през 2017 г. са 295 610.149 MWh, т.е с изключение на наличните като крайно салдо към 31.12.2017 г. – 43.60 MWh, всички останали закупени и счетоводно заведени количества електрическа енергия са продадени и от тях са отчетени от продажбата им.

По третата задача, с оглед установеното в отговорите по задачи 1 и 2, вещото лице установява, че не са заприходени в повече количества електрическа енергия за 2017 г., за които има документална обосноваване

По четвъртата задача, вещото лице подробно в заключението е установило какви количества електроенергия са продадени от жалбоподателя за 2017 г. и 2018 г. /стр.25/.

По петата задача, експертната установява, че закупената и заведена в счетоводна сметка 3044 електрическа енергия през 2017 г. е 295 653.851 MWh, от които продадени през 2017 г. са 295 610.149 MWh, т.е с изключение на наличните като крайно салдо към 31.12.2017 г. – 43.60 MWh, всички останали закупени и счетоводно заведени количества ел. енергия са продадени и от тях са отчетени приходи от продажбата им. Остатъкът от 43.60 MWh е част от продадената електрическа енергия през 2018 г., като в края на 2018 г. към 31.12.2018 г. няма налични количества електрическа енергия, заведени по счетоводна сметка 3044 и цялото закупено количество е и продадено.

По шестата задача, от прегледаните данни, вещото лице установява, че във връзка със счетоводните записвания във връзка с изнесената от „Енерджи Пауър“ ЕООД – в несъстоятелност електрическа енергия в периода 2017 г. – 2018 г. са спазени изискванията на Н. за признаване на разход на платените от „Енерджи Пауър“ ЕООД на „ЕСО“ ЕАД, законово дължими „цена за достъп до електропреносната мрежа“ и „цена за пренос на електрическа енергия през електропреносната мрежа“, отчетени по Счетоводна сметка № 602 с доставчика „ЕСО“ ЕАД.

По седмата задача, вещото лице препраща към описаното в т. 7 от Констативно – съобразителната част на заключението, като е направен извод, че от същото следва, че счетоводните записвания, които са взети при жалбоподателя са в съответствие с характеристиките на счетоводните сметки № 602 „Разходи за външни услуги“, № 611 „Разходи за основна дейност“ и № 702 „Приходи от продажба“.

По осмата задача, вещото лице посочва, че от прегледаните счетоводни записвания не се установява нарушение на Н. при отразяване на обичайните приходи и разходи за дейността от „Енерджи Пауър“ ЕООД – в несъстоятелност за периода 2017 г. и 2018 г.

По деветата задача, съгласно експертното заключение – издадените фактури не са за платените авансово суми за бъдещи доставки, а за всички доставки, които е следвало да извърши „Енерджи Пауър“ ЕООД в м. Октомври 2018 г. за „Пан Интертрейд“ ООД – С. и „Пан Интертрейд“ ООД – С..

Относно „Пан Интертрейд“ ООД – С. вещото лице установява, че по описаните фактури на стр. 10 от РА са постъпили следните две суми: на 20.09.2018 г. – 1 206 621.44 Е., като плащане по Проформа фактури 203, 204, 205, 206, 207 и 207 и на 01.10.2018 г. – 190 000 Е., като частично плащане по проформа фактури 217 и 218.

Или от общо фактурираните суми по фактурите за авансови доставки м. Октомври 2018 г. в размер на 3 172 252.54 Е./ 6 204 386.69 лв. са постъпили само 1 396 621.44 Е. с левова равностойност 2 731 554.11 лв. и не са постъпили/ не са платени суми за 1 791 231.10 Е./ 3 503 343.52 лв.

Относно „Пан Интъртрейд“ ООД – С. - издадените фактури за авансови доставки м. Октомври 2018 г. са на стойност 2 066 526.70 Е./ 4 041 774.91 лв., от които платени 1 706 697.40 Е./3 338 009.07 лв.: на 20.09.2018 г. – 1 355 258.90 Е.; на 21.09.2018 г. – 96 243.20 Е.; на 01.10.2018 г. – 58 800 Е. и на 03.10.2018 г. – 196 395.30 Е., **или неплатените суми, съгласно експертизата, по издадените фактури са в размер на 359 829.30 Е./ 703 764.94 лв.** В тази връзка от вещото лице е направен извод, че установеното с оспорения РА, че издадените авансови фактури за доставки са платени от клиентите, **не отговаря на фактическата обстановка.**

По десетата задача, от страна на вещото лице са изследвани записванията по Счетоводна сметка 412 „Клиенти по аванси“ за периода 01.10.2018 г. – 31.12.2018 г., от които е установено, че крайното салдо към 31.12.2018 г. по счетоводната сметка е със следните остатъци, описани в таблица към отговора по задача 10, стр.27 от заключението. Въз основа на установеното от страна на вещото лице е направен извод, че за формиране на салдото по Счетоводна сметка 412 – Клиенти по аванси към 31.12.2018 г., няма български фирми, клиенти по аванси.

По единадесетата задача, експертизата установява, че са издадени фактури за авансови вноски, осчетоводени по Счетоводна сметка 412 „Клиенти по аванси“, независимо от това дали са платени или неплатени от получателите им, дали са върнати или не от доставчика, не могат да бъдат определени по никакъв начин като „извънредни приходи“. Отчитането на приходите и разходите на предприятията трябва да бъде в съответствие с правилата на Закон за счетоводството / ЗСЧ/ и приложимите счетоводни стандарти. Счетоводен стандарт 18 „Приходи“, определя правилата за счетоводното третиране на приходите, получени от определени видове сделки и в определени случаи, както и тяхното признаване.

По дванадесетата задача, експертизата установява, че допълнително начисления приход и данъчна основа, определена от данъчната администрация в таблицата на стр. 17-28 на РА № Р-22002220003500-091-001/26.07.2021 г. води до двойно начисляване на приход за облагане и съответно води до неправилно изчисление на данъчна основа за облагане с ДДС. Таблицата на стр. 17-28 на РА № Р-22002220003500-091-001/26.07.2021 г. не включва издадени от „Енерджи Пауър“ ЕООД – в несъстоятелност, кредитни известия към част от фактурите, описани в нея. Това води до изкривяване на резултата поради това, че не са взети предвид сторнираните количества.

В хода на съдебното производство е допусната допълнителна съдебно-икономическа експертиза, с вещо лице дипломиран експерт – счетоводител д-р П. Д. К., която е даде заключение по следната допълнителна задача, формулирана в молба на жалбоподателя /т.13/:

Да бъде извършена проверка относно механизма на определяне в РД и РА на:

- допълнителен „неотчетен приход“ в размер на 1 029.60 лв. за 2017 г. и в размер на 284 854.66 лв. за 2018 г., както и на

- данъчната основа, определена в РД и РА като разлика в цената на електрическата енергия, посочена по периоди във фактурите, издадени от „Енерджи Пауър“ ЕООД към „ЕЛПРО България“ ЕООД /издадени за продадена електрическа енергия по фиксирани цени, в изпълнение на подписани между страните договори/ и пазарната цена, определена въз основа на експертна

оценка, извършена в ревизионното производство плюс 1.24 такса.

Експертизата установява, че видно от л.2258-гръб на делото, представляващ стр. 36 от РД, се констатира, че „... на основание чл. 78 вр. чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, разходи и приходи, отчетени в нарушение на счетоводното законодателство, декларираният счетоводен финансов резултат за 2017 г. следва да бъде увеличен с 1 029.60 лв. /приходи –ЕЛПРО на „ЕСО“ ЕАД, т. 3 от анализа/. Начинът на изчисление на сумата 1 029.60 лв. е следният /представен на л.2258-гръб от делото или стр.30 от РД в табличен вид/: Издадени са приходни фактури с издател „Енерджи Пауър“ ЕООД към клиент/и доставчик/ „ЕЛПРО България“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] и предмет на доставка електрическа енергия, по които проверяващите от НАП са изчислили следните разлики, респективно преизчислили прихода на ревизираното дружество. Механизмът на изчислението е описан подробно в т. 1 от констативно – съобразителната част на експертното заключение. Общо преизчислената стойност на прихода за 2017 г. от 1 029.60 лв., представлява сбора на преизчислените разлики на стр. 3 от експертизата = 633.60 лв. + 396.00 лв.

Аналогично според вещото лице и видно от л.2254-гръб на делото, представляващ стр. 38 от РД, е установено, че „...на основание чл. 78 вр. чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, разходи и приходи, отчетени в нарушение на счетоводното законодателство, декларираният счетоводен финансов резултат за 2018 г., следва да бъде увеличен с 284 854.66 лв.“ /приходи - „ЕЛПРО България“ ЕООД – т. 3 от анализа/. Начинът на изчисление на сумата 284 854.66 лв. /представен на л.2259 от делото, представляващ стр.31 от РД в табличен вид/: Издадени са приходни фактури с издател „Енерджи Пауър“ ЕООД към клиент/и доставчик/ „ЕЛПРО България“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] и предмет на доставка електрическа енергия, по които проверяващите от НАП са изчислили следните разлики, респективно преизчислили прихода на ревизираното дружество. Механизмът на изчислението е описан подробно в т. 1 от констативно – съобразителната част на експертното заключение. Общо преизчислената стойност на прихода за 2018 г. от 284 854.66 лв., представлява сбора от преизчислените разлики на стр.3-9 от заключението = 8136+4536+8136+4536+11558.40+10836+12312+8712+8712+12312+4650+2340+1488+2250+9540+10440+2250+10788+9858+4650+2250+720+2496+2340+2250+10802.50+9871.25+2250+720+2406.25+770+4500+9540+10440+4500+2406.25+1440+2340+5947.15+6438+9756+6461.40+2922.15+9996+8102.06+7459.65+7689.60 лв.

Относно извършената проверка относно механизма на определяне в РД и РА на данъчната основа, експертизата установи следното:

Видно от л.2258-гръб на делото, представляващ стр.36 от РД, е установено, че „... на основание чл. 78 вр. чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, разходи и приходи отчетени в нарушение на счетоводното законодателство, декларирания счетоводен финансов резултат за 2017 г. следва да бъде увеличен с 1 029.60 лв.“

Аналогично и видно от л.2254-гръб, представляващ стр.38 от РД, експертизата установява, че „...на основание чл. 78 вр. чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, разходи и приходи, отчетени в нарушение на счетоводното законодателство, декларираният счетоводен финансов резултат за 2018 г. следва да бъде увеличен с 284 854.66 лв.

Съдът ще коментира приетите и неоспорени експертни заключения в хода на настоящето съдебно производство при излагане на правните си изводи.

Към доказателствения материал по делото се приобщиха като **писмени доказателства**:

Представени от ответника:

1. Ревизионна преписка, приключила с Ревизионен акт № Р-22221018006568-091-001/12.02.2020 г. и Ревизионен акт за поправка на ревизионен

акт /РАПРА/ № П-22221020036687-003-001/25.02.2020 г., ведно с издаден ревизионен доклад, събрани в хода на първоначалната ревизия доказателства, респективно извършени процесуални действия от страна на приходната администрация. Същите да бъдат представени под опис в хронологичен и изряден вид;

2. Решение № 809/15.05.2020 г., издадено от Директор на Дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика" [населено място], с което ревизионната преписка е върната за възлагане на нова ревизия;

3. Ответникът да даде писмени обяснения, приобщени ли са всички събрани доказателства в хода на първоначалната ревизия, приобщени по време на повторната ревизия с Протокол КД-73 за присъединяване на документи от друго производство № Р-22002220003500-П.-001/20.10.2020 г., както и по отношение на приобщени доказателства от контролно производство с УИН Р-22221018006568.

4. Доказателства за компетентност на органът възложил първоначалната ревизия – а, именно съответната заповед за оправомощаване, издадена от Директор на ТД на НАП [населено място], включително и доказателства за валиден КУКЕП на органите, издали всички документи в хода на първоначалната ревизия;

5. Доказателства за компетентност на Ф. С. Й., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място], орган възложил повторната ревизия, приключила с оспорения в настоящето съдебно производство ревизионен акт - а, именно съответната заповед за оправомощаване, издадена от Директор на ТД на НАП [населено място] и доказателства за валиден КУКЕП на ревизиращите органи, издали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА.

6. Доказателства за датата на връчване на Ревизионен акт № Р-22002220003500-091-001/26.07.2021 г. и доказателства за връчване на Ревизионен доклад № Р-22002220003500-092-001/29.01.2021 г. на ревизираното дружество.

При така установената фактическа обстановка, Съдът достига до следните правни изводи:

По силата на чл. 160, ал. 2 от ДОПК, Съдът преценява законосъобразността и обосноваността на РА, както и валидността на акта, независимо дали са изрично релевирани доводи за нищожност на РА в обжалваната му част, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му, дори и да не са наведени доводи за неговата нищожност. За валидността на акта Съдът следи служебно и в тази връзка намира следното:

В хода на настоящето съдебно производство се установи, че в случая ревизията се явява повторна в изпълнение на отменителното Решение № 809/15.05.2020 г. на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място], с което е бил отменен предходно съставения РА № Р-22221018006568-091-001/12.02.2020 г., издаден от Ф. С. Й., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ при отдел „Ревизии“, Дирекция „Контрол“, ТД-НАП [населено място] – орган възложил ревизията и С. А. К., на длъжност Главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията и РАПРА № П-22221020036687-003-001/25.02.2020 г., издаден от Ф. С. Й., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ при отдел „Ревизии“, Дирекция „Контрол“, ТД-НАП [населено място] – орган възложил ревизията и С. А. К., на длъжност Главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията.

В този смисъл следва да се има предвид, че при повторната ревизия не започва нова такава, а се възстановява висящността на производството по отменения РА. Аргумент в тази подкрепа може да бъде извлечен от нормата на чл. 155, ал. 6 от ДОПК, съгласно която производството по издаване на новия акт започва от първото незаконнообразно действие, послужило за отмяната на акта. С оглед на това

ревизионното производство започва от първата заповед за възлагане на ревизия като производството е висящо до влизане в сила на постановления РА. Втората заповед за възлагане на ревизия по чл. 155, ал. 6 от ДОПК не изменя обстоятелството, че производството е висящо.

От представената ревизионна преписка, включително и представената ревизионна преписка по първоначалната ревизия след отмяна на ход по същество по делото с Определение № 2710/13.03.2024 г., постановено по административно дело № 1322/2022 г. по описа на АССГ, 60-ти състав, Съдът установява следното:

Със ЗВР № Р-22221018006568-020-001/31.10.2018 г., издадена от А. Г. М., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ при отдел „Ревизии“, Дирекция „Контрол“, ТД-НАП [населено място] – орган възложил ревизията, в качеството и на заместник на Б. Н. Н., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ при отдел „Ревизии“, Дирекция „Контрол“, ТД-НАП [населено място], на основание Заповед № РД-84-2200-1127/22.10.2018 г. за времето от 31.10.2018 г. до 02.11.2018 г., издадена от Директор на ТД на НАП [населено място] във връзка със Заповед № РД-01-1859/22.12.2017 г. на Директор на ТД на НАП [населено място] /л.321-328/, е възложена ревизия на жалбоподателя „Енерджи Пауър“ ЕООД за определяне на задължения за ДДС за данъчни периоди от 01.07.2018 г. до 30.09.2018 г. /л.148-152,П..8/8/

Със ЗИЗВР № Р-22221018006568-020-002/09.11.2018 г., издадена от Б. Н. Н., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ при отдел „Ревизии“, Дирекция „Контрол“, ТД-НАП [населено място], орган възложил ревизията, съгласно със Заповед № РД-01-1859/22.12.2017 г. на Директор на ТД на НАП [населено място], и поради деклариран от дружеството ДДС за възстановяване за м. Октомври 2018 г. в размер на 859 312.00 лв. е разширен обхватът на ревизията /л.175-177,П..8/8/.

Поради прекратяване на служебното правоотношение на Б. Н. Н., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ при отдел „Ревизии“, Дирекция „Контрол“, ТД-НАП [населено място], със Заповед № РД-01-2257/07.12.2018 г., издадена от Директор на ТД на НАП [населено място] за изземване разглеждането и решаването на конкретен въпрос/преписка, правомощията за издаване на заповеди за изменение на ЗВР на основание чл. 113, ал. 3 от ДОПК, за издаване на заповеди за спиране на производствата /или отказ за спиране/ по чл. 34, ал. 3 от ДОПК и възобновяването по чл. 35 от ДОПК, както и да изпълнява правомощията на орган, възложил ревизията по чл. 119, ал. 2 от ДОПК, са възложени на Ф. С. Й., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ при отдел „Ревизии“, Дирекция „Контрол“, ТД на НАП [населено място] за определени ревизионни производства, описани в заповедта, включително и това на „Енерджи Пауър“ ЕООД /л.218-227,П..8/8/.

Със ЗИЗВР № Р-22221018006568-020-003/12.12.2018 г., издадена от Ф. С. Й., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ при отдел „Ревизии“, Дирекция „Контрол“, ТД на НАП [населено място] е удължен срокът на ревизията до 31.01.2019 г., като е включен нов член в ревизиращия екип /л.228-234,П..8/8/.

Във връзка с деклариран ДДС за възстановяване за периода от м. Октомври 2018 г. до м. Декември 2018 г. в размер на 878 849.30 лв. е разширен обхватът на ревизията със ЗИЗВР № Р-22221018006568-020-004/17.01.2019 г., издадена от Ф. С. Й., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ при отдел „Ревизии“, Дирекция „Контрол“, ТД на НАП [населено място] /л.321-323,П..8/8/.

Със ЗИЗВР № Р-22221018006568-020-005/25.01.2019 г. е продължен срокът на ревизията до 29.03.2019 г., издадена от Ф. С. Й., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ при отдел „Ревизии“, Дирекция „Контрол“, ТД на НАП [населено място] /л.324-333,П..8/8/.

Със Заповед № Р-22221018006568-023-001/26.03.2019 г., издадена от Ф. С. Й., на

длъжност Началник на сектор „Ревизии“ при отдел „Ревизии“, Дирекция „Контрол“, ТД на НАП [населено място], на основание чл. 34, ал. 1, т. 2 от ДОПК е спряно ревизионното производство спрямо „Енерджи Пауър“ ЕООД. Тази заповед е оспорена от „Енерджи Пауър“ ЕООД, като с Определение № 4667/20.06.2019 г., постановено по административно дело № 4444/2019 г. по описа на АССГ, жалбата е отхвърлена като неоснователна /л.334-345,П..8/8/.

Поради смяна на членове от ревизиращия екип – смяна на ръководител ревизията, съгласно Решение за изземване разглеждането и решаването на конкретен въпрос/преписка № Р-22221018006568-098-001/25.04.2019 г., от страна на Ф. С. Й., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ при отдел „Ревизии“, Дирекция „Контрол“, ТД на НАП [населено място] е издадена ЗИЗВР № Р-22221018006568-020-006/25.04.2019 г. /л.355-362,П..8/8/.

Във връзка с отпадане на обстоятелствата по чл. 34, ал. 1, т. 2 от ДОПК, след получени отговори по отправени искания за обмен на информация с други държави – членки, ревизионното производство е възобновено със Заповед за възобновяване на ревизионно производство № Р-22221018006568-143-001/13.05.2019 г. на основание чл. 35 от ДОПК /л.363-367,П..8/8/.

Със ЗИЗВР № Р-22221018006568-020-007/13.05.2019 г., издадена от Ф. С. Й., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ при отдел „Ревизии“, Дирекция „Контрол“, ТД на НАП [населено място], е разширен обхватът по видове задължения и периоди, като е включено и определянето на задължения по ЗКПО за 2017 г. и 2018 г. /л.368-374,П..8/8/

Със ЗИЗВР № Р-22221018006568-020-008/14.05.2019 г., издадена от Ф. С. Й., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ при отдел „Ревизии“, Дирекция „Контрол“, ТД на НАП [населено място], е удължен срокът на ревизията до 13.08.2019 г. Тази заповед е издадена въз основа на Заповед за удължаване на срока № Р-22221018006568-ЗИД-001/13.05.2019 г., издадена от Изпълнителен директор на НАП /л.375-385,П..8/8/.

Със ЗИЗВР № Р-22221018006568-020-009/13.08.2019 г., издадена от Ф. С. Й., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ при отдел „Ревизии“, Дирекция „Контрол“, ТД на НАП [населено място] е удължен срокът на ревизията до 13.11.2019 г. Тази заповед е издадена въз основа на Заповед за удължаване на срока № Р-22221018006568-ЗИД-002/12.08.2019 г., издадена от Изпълнителен директор на НАП /л.468-479,П..8/8/.

Издаден е Ревизионен доклад № Р-22221018006568-092-001/10.12.2019 г., издаден от С. А. К., на длъжност Главен инспектор по приходите – Ръководител ревизия и Л. П. С., на длъжност главен инспектор по приходите, връчен по електронен път на ревизираното лице на 17.12.2019 г. От страна на ревизирувания субект в срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е подадено възражение.

Издаден е РА № Р-22221018006568-091-001/12.02.2020 г. от Ф. С. Й., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ при отдел „Ревизии“, Дирекция „Контрол“, ТД на НАП [населено място] – орган, възложил ревизията и С. А. К., на длъжност Главен инспектор по приходите – Ръководител ревизия. Същият е поправен с РАПРА № П-22221020036687-003-001/25.02.2020 г., издаден от Ф. С. Й., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ при отдел „Ревизии“, Дирекция „Контрол“, ТД-НАП [населено място] – орган възложил ревизията и С. А. К., на длъжност Главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията. РА № Р-22221018006568-091-001/12.02.2020 г. е оспорен по административен ред, като с Решение № 809/15.05.2020 г. на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място], е отменен и преписката е върната за възлагане на нова ревизия със задължителни указания по тълкуване и прилагане на закона.

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП и чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в кръга на определените им правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/. Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. В тази връзка по делото са представени Заповед № РД-01-1859/22.12.2017 г., издадена от Директор на ТД на НАП [населено място], с която на основание чл. 11, ал. 1, т. 1 от ЗНАП и с цел повишаване ефективността на работата на сектори „Ревизии“ при отдел „Ревизии“, Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП [населено място], считано от 02.01.2018 г. е утвърден списък за разпределение на органи по приходите, ръководители екипи „Ревизии“ и началници на сектори „Ревизии“ при Дирекция „Контрол“, неразделна част от заповедта; Заповед № РД-84-2200-1127/22.10.2018 г., издадена на основание чл. 84, ал. 2 от ЗДСл, с която е наредено А. Г. М., на длъжност Началник сектор „Ревизии“, отдел „Ревизии“, Дирекция „Контрол“, ТД на НАП [населено място] за времето от 31.10.2018 г. до 02.11.2018 г., вкл. да изпълнява задълженията на Б. Н. Н. /л.321-328/. Впоследствие поради прекратяване служебното правоотношение на Б. Н. Н., със Заповед № РД-01-2257/07.12.2018 г., издадена от Директор на ТД на НАП [населено място] за изземване разглеждането и решаването на конкретен въпрос/преписка, правомощията за издаване на заповеди за изменение на ЗВР на основание чл. 113, ал. 3 от ДОПК, за издаване на заповеди за спиране на производствата /или отказ за спиране/ по чл. 34, ал. 3 от ДОПК и възобновяването по чл. 35 от ДОПК, както и да изпълнява правомощията на орган, възложил ревизията по чл. 119, ал. 2 от ДОПК, са възложени на Ф. С. Й., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ при отдел „Ревизии“, Дирекция „Контрол“, ТД на НАП [населено място] за определени ревизионни производства, описани в заповедта, включително и това на „Енерджи Пауър“ ЕООД /л.218-227,П..8/8/. С оглед представените доказателства законосъобразно е иззета преписката от Б. Н. Н., поради прекратяване на служебното му правоотношение, издаден е нарочна заповед на основание чл. 113, ал. 3 от ДОПК от Директор на ТД на НАП [населено място], с която преписката е възложена на Ф. С. Й., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ при отдел „Ревизии“, Дирекция „Контрол“, ТД на НАП [населено място].

Представени са доказателства относно законосъобразната смяна на член от ревизиращия екип – смяната на ръководител ревизия, а именно Решение за изземване разглеждането и решаването на конкретен въпрос/преписка № Р-22221018006568-098-001/25.04.2019 г., издадено от страна на Ф. С. Й., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ при отдел „Ревизии“, Дирекция „Контрол“, ТД на НАП [населено място] във връзка, с което е издадена и ЗИЗВР № Р-22221018006568-020-006/25.04.2019 г. /л.355-362,П..8/8/.

Срокът на ревизията е удължен на основание чл. 114, ал. 4 от ДОПК, съгласно която разпоредба, когато сроковете по ал. 1 и ал. 2 от ДОПК се окажат недостатъчни поради особена фактическа и правна сложност на конкретния случай, срокът може да бъде продължен общо с до не повече от три години със заповед за удължаване срока на ревизията на Изпълнителния директор на НАП, издадена въз основа на мотивирано искане на Териториалния директор. В този смисъл следва да се има предвид, че законодателят съзнателно е предоставил възможността за удължаване на срока за извършване на ревизията над 5-те месеца по, ал. 1 и, ал. 2 на Изпълнителния директор на НАП и то само при наличието на особена фактическа

сложност на конкретния случай. Съдът намира, че процедурата по издаване на оспорения ревизионен акт е съобразена с приложимите в случая процесуални норми на ДОПК и не са налице съществени процесуални нарушения, засягащи неговата законосъобразност в цялост. Спазени са сроковете за извършване на ревизията и издаване на РД по чл. 114, ал. 2 и чл. 117, ал. 1 от ДОПК.

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП и чл. 119, ал. 2 от ДОПК, в кръга на определените им правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/. Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. Оспореният Ревизионен акт съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила.

определяне на компетентен орган по реда на старата редакция чл. 119, ал. 2 от ДОПК /в сила до 31.12.2012 г./, тъй като първоначалната ревизия е възложена на 31.10.2018 г., при действието на чл. 119, ал. 2 от ДОПК /Изм., ДВ, бр.82 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г./, а повторната е възложена през Юни 2020 г. След изменението на посочената разпоредба, ревизионният акт се издава съвместно от двама органи – органът, възложил ревизията, и ръководителят на ревизията.

Съгласно разпоредбата на чл. 112, ал. 2 от ДОПК, ревизията може да се възлага от: т. 1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция или т. 2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. Според нормата на чл. 7, ал. 1, т. 3 от Закон за Националната агенция по приходите (ЗНАП), органи по приходите са директорите на дирекции, началниците на отдели и сектори в НАП. Това е така, защото, безспорно в чл. 7, ал. 1, т. 3 от ЗНАП, като органи по приходите са определени началниците на отдели, каквато длъжност заемат издателите на ЗВР, ЗИЗВР. Предвид представените по делото заповеди, описани по-горе в настоящето съдебно решение, следва изводът, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са издадени от компетентен за целта орган на приходната администрация, както и че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. Предвид отразяванията в титулните им части относно авторството им, заповедите за възлагане на ревизия и за изменението на ЗВР, също са издадени от компетентен орган, в кръга на неговите правомощия. Съставителите на РД и издателите на РА, ЗВР, ЗИЗВР са материално-компетентни, с оглед изискванията на чл. 112, ал. 2, т. 1, чл. 113, ал. 1, т. 2 и ал. 6 от ДОПК и цитираната заповед на директора на ТД на НАП – [населено място].

Съдът констатира, че Ревизионният акт е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Във връзка с това и с оглед разпоредбата на чл. 16, ал. 1, т. 1 от ЗЕДЕУУ, по делото са представени заверени копия на електронни съобщения за издаването на КЕП на служителите, подписали електронни документи, издадени във връзка с приключилото ревизионно производство № Р-22221018006568-091-001/12.02.2020 г. спрямо „Енерджи Пауър“ ЕООД. Видно от същите, а и от справка в публичния регистър <https://www.b-trust.bg/queries/certificate-search>, се установява, че към датите на

издаване на ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, органите по приходите са разполагали с валиден КУКЕП. Същото се отнася и до издателите на ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА в повторната ревизия спрямо „Енерджи Пауър“ ЕООД, за които също са представени заверени копия на електронни съобщения за издаването на КЕП на служителите, подписали електронните документи /л.90-96, л.330-346/.

В процедурата по извършване на ревизията не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, доказателствата са събрани по предвидени в ДОПК способи - чрез ИПДПОЗЛ, приобщени са по съответния ред, регламентиран в закона и доказателствата, събрани в хода на предходното ревизионно производство, мотивите изцяло са основани на преценката по реда на чл. 37, ал. 4 от ДОПК на събраните в хода на ревизията писмени доказателства за установени положителни факти. Видно от мотивите на издадените РА и РД, е изпълнено изискването по чл. 115, ал. 2 от ДОПК, ревизиращите органи да установят всички факти, от значение за резултатите от ревизията и непосредствено да се запознаят с всички доказателства.

Съгласно чл. 3 от Закон за електронния документ и електронни удостоверителни услуги/ заглавието е изменено-преди Закон за електронния документ и електронния подпис/Изм. - ДВ, бр. 85 от 2017 г./, Електронен документ е електронен документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент /ЕС/ № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО /ОВ, L 257/73 от 28.08.2014 г./, наричан по-нататък „Регламент /ЕС/ № 910/2014“./2/Доп. - ДВ, бр. 85 от 2017 г./ Писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ съдържащ електронно изявление. В редакцията, действаща към момента на издаване на ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, електронен документ е електронно изявление, записано върху магнитен, оптичен или друг носител, който дава възможност да бъде възпроизведено/. Писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ.

Съгласно чл. 4 от ЗЕДЕУУ, автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. По силата на чл. 13 от ЗЕДЕУУ /Изм. - ДВ, бр. 100 от 2010 г., в сила от 01.07.2011 г./, Електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл. 16. Електронният подпис по ал. 3 има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал. 1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

В конкретния случай, ЗВР, ЗИЗВР, РД, както и РА, са създадени като електронни документи по смисъла на чл. 3, ал. 1 от ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал. 2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронни документи, подписани от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, те са връчени на ревизираното лице по реда на чл. 30, ал. 1 от ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред със съответната разписка. С оглед разпореденото от законодателя в чл. 184, ал. 1 от ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са

представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на чл. 13, ал. 1 от ЗЕДЕУУ, електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство. Квалифициран електронен подпис, съгласно ал. 3 и ал. 4 е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл. 16 и именно той има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, следователно е необходимо да е спазено изискването на чл. 16, ал. 1, т. 1 от ЗЕДЕУУ /Изм. - ДВ, бр. 100 от 2010 г., в сила от 01.07.2011 г./, според което той трябва да е придружен от издадено от доставчик на удостоверявателни услуги удостоверение за КЕП, отговарящо на изискванията на чл. 24 и удостоверяващо връзката между автора и публичния ключ за проверка на подписа. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Автентичността на всеки един документ/частен свидетелстващ и официален свидетелстващ или диспозитивен/ може да бъде оспорена по реда на чл. 193 от ГПК и в този случай, Съдът е длъжен да провери дали този документ действително материализира изявление, направено от лицето /органа/, сочен като негов автор или не.

По делото са представени доказателства за валидност на притежаваните от органите по приходите електронни подписи, анализът на които обосновава извод за това, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в ал. 4 на чл. 13 от ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис. От друга страна, Съдът съобрази и това, че всички доставчици на удостоверявателни услуги на територията на Република България в изпълнение на изискването на чл. 28 от ЗЕДЕУУ се поддържат публични регистри на издадените удостоверения за електронни подписи, публикувани на техните интернет-страници. Проверките в тях се осъществяват по име на автор на подписа, следователно не се изискват специални знания и умения, както и да се разполага с конкретния подписан електронно документ. Във всеки един от тези регистри, видът на подписа е указан с търговско наименование, но при преглед на предлаганите от същия доставчик удостоверявателни услуги /публичнодостъпна информация/ се установява дали съответното търговско наименование е за квалифициран електронен подпис. Посочената информация се съдържа и в обявените политики за предоставяне на удостоверявателни услуги от съответните доставчици, както и в Наръчник на потребителя, където е указан и конкретният цифров идентификатор за съответния доставчик, който се съдържа в удостоверението за квалифициран електронен подпис.

От така представените преписи на хартиен носител, включително и от извършените справки в публичния регистър <https://www.b-trust.org>, се установява, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, издадени като електронни документи са подписани с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията – Ф. С. Й., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ при отдел „Ревизии“, Дирекция „Контрол“, ТД на НАП [населено място], орган възложил ревизията и Т. Н. Вукина, на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията.

Не са допуснати нарушения на изискванията за форма при издаването на актовете, като са спазени изискванията за съдържание съответно по чл. 113, ал. 1 от ДОПК за издадената ЗВР и ЗИЗВР, по чл. 117, ал. 2 от ДОПК за РД и по чл. 120, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК за РА.

Актовете на органите по приходите са връчвани на ревизираното лице и същото е могло своевременно да защити правата си като представи доказателства. Предвид на изложеното, не са допуснати нарушения на изискванията за компетентност, съдържание, форма и процесуални правила при издаването на РА.

Предвид гореизложеното, настоящият съдебен състав приема, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентен орган с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма и е постановено в рамките на преклузивния срок по чл. 109 от ДОПК. В тази връзка неоснователни се явяват доводите за нищожност на оспорения РА.

Правният спор се свежда до приложението на материалния закон.

Съдът намира изводите на органите по приходите за неправилни и незаконосъобразни, съображенията в тази насока са следните:

I. В частта по ЗКПО:

1. Относно преобразуване на финансовия резултат в посока увеличение на основание чл. 78 от ЗКПО, приходи и разходи, отчетени в нарушение на счетоводното законодателство, с увеличаване на декларирания счетоводен финансов резултат за 2017 г. със сумата в размер на 109 818.87 лв. /дебитно салдо на Счетоводна сметка 304 и незасечка с „ЕСО“ ЕАД:

От доказателствата по делото, включително и от приетите по делото основни и допълнителни експертни заключения, Съдът намира, че така извършеното увеличение на декларирания счетоводен резултат за 2017 г. е извършено при неизяснена фактическа обстановка, липса на събрани доказателства и неизпълнение на задължителните указания дадени с Решение № 809/15.05.2020 г. на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място].

В процесния случай, приходните органи са стигнали до извод за „продадена и неотчетена електрическа енергия“ предвид представена от „ЕСО“ ЕАД справка, както и въз основа на данните от регистрираните графици, че от страна на ревизирания субект е закупено количество електрическа енергия общо за 2017 г. – 294 271.21 MWh, а съгласно счетоводни данни закупената и заприходена електрическа енергия по Счетоводна сметка 3044 е 295 653.749 MWh /стр.18-21 от РД/. В тази връзка установената разлика от 1 382.539 MWh е приета като заприходена в повече електрическа енергия в дебитните обороти на Счетоводна сметка 3044, заедно с крайното материално по счетоводната сметка към 31.12.2017 г. 43.60 MWh електрическа енергия са приети от ревизиращите органи за „продадена и неотчетена електрическа енергия“.

Съдът намира за основателни възраженията на дружеството-жалбоподател, че оспорения РА е издаден при взаимно изключващи се и противоречиви констатации и мотиви. От една страна приходната администрация приема, че данните, предоставени от „ЕСО“ ЕАД са определящи за количеството закупена електрическа енергия от ревизираното дружество, като това количество е с 1382.539 MWh по-малко от счетоводно заприходените по Счетоводна сметка 3044, представляващо по своята същност извод за нереалност на доставките на заведените в повече по счетоводни данни количества, а от друга страна в РА е прието, че това заприходено в повече количество електрическа енергия е било реализирано без да е отчетен приход от него. Следователно е налице противоречие във формираните от ревизиращия екип изводи при наличие на две взаимно изключващи се хипотези и при липса на изяснена фактическа обстановка, респективно доказателства в подкрепа на тези изводи.

От събраните по делото доказателства, включително и експертните заключения, преценени по отделно и в съвкупност, и по-конкретно Счетоводна сметка 702 „Приходи от продажби“, се установи, че за 2017 г. от страна на дружеството-жалбоподател са отчетени приходи от продажба на 295 610.149 MWh електрическа енергия. Това води до извод, че с изключение на тези 43.60 MWh електрическа енергия, налични към 31.12.2017 г. всички закупени и счетоводно заведени количества електрическа енергия са продадени, респективно за тях са

отчетени приходи от продажбата.

В случая от страна на ревизиращите органи не са събрани доказателства относно установената разлика между данните, съдържащи се в представената справка в „ЕСО“ ЕАД и счетоводно заведени закупените количества електрическа енергия. От извършеното сравнение по делото се установи, че основна част от общата разлика от 1 382.539 MWh съставлява количеството балансираща енергия – 1 128.34 MWh, която е фактурирана на дружеството-жалбоподател от издателя на справката „ЕСО“ ЕАД. От приетата по делото Съдебно-счетоводна експертиза, се установява, че за 2017 г. общото количество закупена електроенергия, отразено по дебитата на Счетоводна сметка 304 възлиза на 347 762.071 MWh електрическа енергия, от което след като се изключат вътрешните обороти на счетоводната сметка /същите са в резултат на прехвърляне на отделните аналитични партии на електрическа енергия/ - същите в размер на 52 108.22 MWh електрическа енергия, то е налице резултат, че закупената и заведена в Счетоводна сметка 3044 електрическа енергия през 2017 г. е 295 653.851 MWh, от които продадени през 2017 г. са 295 610.149 MWh, т.е с изключение на наличните като крайно салдо към 31.12.2017 г. – 43.60 MWh, всички останали закупени и счетоводно заведени количества електрическа енергия са продадени и от тях са отчетени приходи за продажбата им. Нещо повече, видно от констативно-съобразителната част на основната ССЧЕ е, че не са заприходени в повече количества електрическа енергия за 2017 г. от тези, за които има документална обосноваване.

Съгласно експертното заключение, закупената и заведена в Счетоводна сметка 3044 електрическа енергия за 2017 г. е 295 653.851 MWh, от които продадени през 2017 г. са 295 610.149 MWh, т.е с изключение на наличните като крайно салдо към 31.12.2017 г. – 43.60 MWh, всички останали закупени и счетоводно заведени количества ел. енергия са продадени и от тях са отчетени приходи от продажбата им. Остатъкът от 43.60 MWh е част от продадената електрическа енергия през 2018 г., като в края на 2018 г. към 31.12.2018 г. няма налични количества електрическа енергия, заведени по счетоводна сметка 3044 и цялото закупено количество е и продадено. От прегледаните данни, вещото лице установява, че във връзка със счетоводните записвания във връзка с изнесената от „Енерджи Пауър“ ЕООД – в несъстоятелност електрическа енергия в периода 2017 г. – 2018 г. са спазени изискванията на Н. за признаване на разход на платените от „Енерджи Пауър“ ЕООД на „ЕСО“ ЕАД, законово дължими „цена за достъп до електропреносната мрежа“ и „цена за пренос на електрическа енергия през електропреносната мрежа“, отчетени по Счетоводна сметка № 602 с доставчика „ЕСО“ ЕАД. По седмата поставена задача, вещото лице препраща към описаното в т. 7 от Констативно – съобразителната част на заключението, като е направен извод, че от същото следва, че счетоводните записвания, които са взети при жалбоподателя са в съответствие с характеристиките на счетоводните сметки № 602 „Разходи за външни услуги“, № 611 „Разходи за основна дейност“ и № 702 „Приходи от продажба“. По осмата задача, вещото лице посочва, че от прегледаните счетоводни записвания не се установява нарушение на Н. при отразяване на обичайните приходи и разходи за дейността от „Енерджи Пауър“ ЕООД – в несъстоятелност за периода 2017 г. и 2018 г.

Предвид установеното, Съдът счита, че от страна на ревизиращите органи е следвало да се има предвид, с оглед секторната регулация на търговията с електрическа енергия, че „балансиращата енергия“, с която се търгува на отделен пазар /пазар на балансираща енергия/, продадена от „ЕСО“ ЕАД на „Енерджи Пауър“ ЕООД – в несъстоятелност, е изключена от представената справка за сделките по регистрирани почасови графици за покупка на електрическа енергия между „Енерджи Пауър“ ЕООД – в несъстоятелност и другите търговски участници на свободния пазар

/Пазар на електрическа енергия чрез двустранни договори, сключени извън борсовия пазар на електрическа енергия/. Следователно „балансиращата енергия“, която е фактурирана от страна на „ЕСО“ ЕАД един път в края на всеки месец на „Енерджи Пауър“ ЕООД – в несъстоятелност, на основание сключен между тях Договор за балансиране и съгласно Правилата на търговия с електрическа енергия /ПТЕЕ/ не може да се определи като търговия с електрическа енергия /ПТЕЕ/, не може да бъде определена като липса на доставка, нереална доставка или „неотчетена електрическа енергия“. „Балансиращата енергия“ не може да бъде определена и като „непродадена електрическа енергия“, тъй като по силата на нормативна и договорна обвързаност ревизираното дружество, в качеството си на координатор на балансиращата група ежесечно разпределя балансиращата енергия от „ЕСО“ ЕАД на отделните членове в групата си по предварително известни и общовалидни принципни правила и залага тези количества във фактурите за продажба. Поради, което с начисляването на допълнителен приход от 1 128.34 MWh „балансираща енергия“, от страна на ревизиращия екип е извършено необосновано повторна продажба на вече продадена електрическа енергия.

Аналогични са изводите на Съда относно останалите разлики между данните в представената от „ЕСО“ ЕАД справка и счетоводните данни, отнасящи се до пазара на двустранни договори – общо 255.3 MWh по-малко закупени количества по справка на „ЕСО“ ЕАД от доставчик „Алпик Е. СЕ“, „ЕЛПРО България“ ООД и „Енергопроект Ютилист“ ООД, които също попадат в нормативната уредба на правилата за търговията с електрическа енергия.

Тук следва да се има предвид, че операторът на Електроенергийната система няма отношение към процеса на договаряне на почасовите покупко-продажби между търговските участници, причините за известните различни стойности в отделните периоди на сетълмент и има единствено задължение да регистрира графиците към посочения краен срок в ПТЕЕ и Графика за изпълнение на дейностите и обмен на информация в системите на администриране на пазара. В тази връзка е установено изрично, че „ЕСО“ ЕАД не променя известните от търговските участници стойности. Нормата на чл. 81, ал. 4 от ПТЕЕ определя, че при несъответствие на количества, заявени от координатори на балансиращи групи в рамките на електроенергийната система на Република България, се приема за валидна по-малката стойност. Операторът изисква корекция от координаторите единствено в случай, че открие наличие на обстоятелства, които могат да нарушат безопасността или качеството и сигурността на работа на електроенергийната система. Всички търговски участници имат право да подават нови версии на графиците за производство и търговски графици към „ЕСО“ ЕАД до съответния посочен краен срок в Графика за изпълнение на дейностите и обмен на информация в системите за администриране на пазара. От това следва извод, че при наличие на несъответствия на количествата в насрещните графици на търговските участници, в случай че от страна на „ЕСО“ ЕАД не е изискана корекция от координаторите на балансиращи групи и самите търговски участници не са направили такива в сроковете на графика, то от страна на „ЕСО“ ЕАД се приема по-ниската стойност на основание чл. 81, ал. 4 от ПТЕЕ, респективно от негова страна тази стойност се декларира при справки.

С оглед установеното и гореизложеното, Съдът намира РА в тази му част за неправилен и незаконосъобразен, и като такъв подлежи за отмяна в разглежданата част.

2. Относно увеличение на финансовия резултат със сумата от 397 782.17 лв. за 2017 г. и 7 428 894.51 лв. за 2018 г. на основание чл. 78 вр. чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, поради непризнаване на разход на таксите на „ЕСО“ ЕАД за изнесена

електрическа енергия на Alpiq E. SE, „ПАН Интертрейд“ ООД С. и „ПАН Интертрейд“ ООД – М.:

С оглед извършения анализ на счетоводните записвания във връзка с отчитане на разходите на экспортните такси, дължими по силата на нормативен акт от ревизираното лице на „ЕСО“ ЕАД за изнесена от него електрическа енергия по регистрирани „външни“ графици на Alpiq E. SE - Ч., „ПАН Интертрейд“ ООД С. и „ПАН Интертрейд“ ООД – М., включително и анализ на Счетоводна сметка 702 „Приходи от продажби на стоки“, от страна на ревизиращите органи е направен извод, че тези разходи не са намерили отражение, респективно, че липсва счетоводна следа същите да са включени в цената на електрическата енергия към външните крайни клиенти и следвало такси, ДДС, акциз и мрежовите компоненти да се начисляват на следващ етап, както и да бъдат включени във фактурите, издавани от ревизирания субект на участниците на пазара, явяващи се негови клиенти. В тази връзка с оглед направените изводи на основание чл. 78 вр. чл. 16, ал. 1 от ЗКПО, с оспорения РА е извършено преобразуване на счетоводния финансов резултат в посока увеличение със сумите на платените от „Енерджи Пауър“ ЕООД – в несъстоятелност, такси за достъп и пренос на изнесена електрическа енергия по външни графици на „ЕСО“ ЕАД.

Съдът счита, че така извършеното преобразуване на счетоводния финансов резултат в увеличение със сумата от 397 782.17 лв. за 2017 г. и със сумата от 7 428 894.51 лв. за 2018 г. за неправилно и незаконосъобразно, поради следното:

Преди всичко както се установи по делото е, че задължението на ревизираното дружество, в качеството му на търговец – износител на електрическа енергия за плащане на „цена за достъп до електропреносната мрежа“ на „ЕСО“ ЕАД, произтичат от нормативно установеното в чл. 104, ал. 1 от Закон за енергетиката /ЗЕ/ и чл. 12, ал. 2, т. 4; чл. 13, ал. 2, т. 4 и чл. 30, ал. 1 и 2 от Правила за търговия с електрическа енергия /ПТЕЕ/.

Разпоредбата на чл. 104, ал. 1 от ЗЕ определя, че ползвателите на съответната мрежа за ползване на мрежата, за достъп до мрежата и за преноса на количествата електрическа енергия уреждат взаимоотношенията си с оператора на мрежата чрез сделка. За тези сделки се сключват договори на пазара на електрическа енергия, които имат за предмет предоставянето на услуга – чл. 12, ал. 1, чл. 13, ал. 1 и чл. 14, ал. 1 от ПТЕЕ. В процесния случай такъв е сключеният между „ЕСО“ ЕАД и „Енерджи Пауър“ ЕООД – в несъстоятелност – Договор № D.-006/19.09.2017 г. Предмет на този договор е предоставянето на услуга на „ЕСО“ ЕАД – достъп до електропреносната мрежа за пренос на електрическа енергия на количествата, съгласно регистрираните „външни графици“. За предоставените услуги от страна на „Енерджи Пауър“ ЕООД – в несъстоятелност е заплащано на „ЕСО“ ЕАД цена /възнаграждение/, която се определя от утвърдените от КЕВР за съответния регулаторен период цена за достъп до електропреносната мрежа, приложена към количествата електрическа енергия съгласно регистрираните „външни“ графици за износ на електрическа енергия с произход Република България. Този факт е установен и от вещото лице, изготвило основната СИОЕ.

Не е спорно по делото, че за ревизираните периоди от страна на ревизираното дружество са изнасяни количества електрическа енергия с произход Република България за Alpiq E. SE – Ч., V. CZ28477090, „ПАН Интертрейд“ ООД С. и „ПАН Интертрейд“ ООД – М.. Не е спорно по делото, че от страна на „ЕСО“ ЕАД са издадени фактури на ревизираното лице в изпълнение на сключения Договор за достъп № D.-006/19.09.2017 г. и за предоставената от „ЕСО“ ЕАД услуга – достъп до електропреносната мрежа за пренос на електрическа енергия на количествата изнесена електрическа енергия, съгласно валидирани графици за междусистемен

обмен по определени и утвърдени от КЕВР „цени за достъп“ и „цени за пренос“. Фактурите са описани подробно на стр. 21 от РД, като за 2017 г. размерът на отчетените приходи е 397 782.17 лв., а за 2018 г. размерът на отчетените разходи е 7 428 894.51 лв.

В хода на ревизията от страна на приходните органи е извършено проследяване на счетоводните записвания във връзка с отразяване на разходите по Счетоводна сметка 602 /Аналитично 602.13/ - Разходи за външни услуги. Изрично е посочено, че не са установени нарушения на счетоводното и данъчното законодателство, обстоятелство установено и със приетата по делото ССЧЕ, а именно, че от страна на ревизираното лице са спазени изискванията на Националните счетоводни стандарти, Общи разпоредби.

Независимо от това, от страна на приходната администрация е извършено преобразуване на счетоводния финансов резултат, тъй като е прието, че от анализа на Счетоводна сметка 702 липсва счетоводна следа за тези разходи, отчетени по Счетоводна сметка 602.13 – Разходи за външни услуги с доставчик „ЕСО“ ЕАД, да са включени в цената на ел. енергия към крайните клиенти, считайки, че елементите като такси, ДДС, акциз и мрежови компоненти е следвало да бъдат начислени на следващ етап, респективно да бъдат включени във фактурите, издадени от ревизираното дружество към участниците на пазара, негови клиенти. В подкрепа на този извод, ревизиращите органи се позовават на събрано в хода на първата ревизия доказателство – че видно от представени в хода на първата ревизия фактури, издадени на „Пасищно трасе“ ЕООД, „Пропап“ ООД, „Кемфир“ ЕООД, „Арт Продакшън“ ЕООД и т.н клиенти се префактурират достъп и пренос към съответните дружества.

Безспорно от доказателства по делото е, че Alpiq E. SE – Ч., V. CZ28477090, „ПАН Интертрейд“ ООД С. и „ПАН Интертрейд“ ООД – М. не са „крайни клиенти“, за разлика от посочените „Пасищно трасе“ ЕООД, „Пропап“ ООД, „Кемфир“ ЕООД, „Арт Продакшън“ ЕООД. В случая те са търговци, получили лицензия за търговия с електрическа енергия в страната на основание чл. 39, ал. 1, т. 5 от ЗЕ, и които отговарят на условията за финансово гарантиране на сключваните от тях сделки с електрическа енергия, определени в Правилата.

В § 1, т. 27г от ДР на ЗЕ е дадена легална дефиниция на понятието „крайни клиенти“ – това са клиенти, които купуват електрическа енергия за собствено ползване. „Крайните клиенти“ са физически или юридически лица, присъединени към електроразпределителната мрежа посредством съоръженията за присъединяване. Нормативно сделките за пренос и достъп, когато същите се предоставят за Потребители и за „Крайни клиенти“, са регламентирани в ЗЕ.

Разпоредбата на чл. 104 от ЗЕ регламентира по какъв начин се уреждат сделките за достъп между оператора на мрежата и ползвателите, които не са крайни клиенти. В чл. 104а от ЗЕ, се регламентира как крайните клиенти ползват електропреносната или електроразпределителна мрежа. Изхождайки от нормативната регламентация следва да се направи разграничение между „оператор на електропреносната мрежа“ и „оператори на електроразпределителни мрежи“. „Оператор на електропреносна мрежа“ е лице, получило лицензия за пренос на електрическа енергия по чл. 39, ал. 1, т. 2 от ЗЕ, сертифицирано по реда на Глава Осма „а“, Раздел I, ЗЕ, като на територията на страната има издадена само една такава лицензия /чл. 43, ал. 1, т. 1 от ЗЕ/ и същата е на „ЕСО“ ЕАД. „Оператор на електроразпределителна мрежа“, това е лице, собственик на такава мрежа на обособена територия, лицензиран за извършване на разпределение на електрическа енергия за съответната територия по чл. 39, ал. 1, т. 3 от ЗЕ. Такъв вид лицензии за дейността „Разпределение на електрическа енергия“ са издадени на Ч.

„Разпределение България“ АД, „Електроразпределение Юг“ ЕАД, „Електроразпределение Север“ АД и „Електроразпределение Златни пясъци“ АД.

Съгласно чл. 104а от ЗЕ, операторите на електроразпределителни мрежи приемат Общи условия, които подлежат на одобрение от КЕВР. Взаимоотношенията между крайните клиенти /лицата, които купуват електрическа енергия за собствени нужди/ с операторите на електроразпределителни мрежи за предоставените мрежови услуги могат да се уреждат директно между клиента и операторите, или с търговеца, който им доставя енергия, като заплащат дължимите суми на търговеца или директно на оператора на електроразпределителни мрежи, съобразно договореност между крайния клиент и търговеца.

Нормата на чл. 20, ал. 1 от ПТЕЕ, определя предмета на договорите за комбинирани услуги /по чл. 11, т. 10/, като регламентира, че същите са за продажбата на електрическата енергия и плащането на всички използвани от крайния клиент услуги: „достъп до електропреносната и/или електроразпределителната мрежа“; „пренос на електрическа енергия през електропреносната и/или електроразпределителната мрежа“ и „отговорност за балансиране“, в случаите, когато доставчикът на електрическа енергия и координаторът на балансиращата група са едно и също лице. В тези договори се уреждат отношенията във връзка с плащането на дължимите суми за мрежови услуги за съответния ценови период. Следователно именно такива са търговските договори за продажба на електрическа енергия, сключени между ревизираното лице и „Пасищно трасе“ ЕООД, „Пропап“ ООД, „Кемфир“ ЕООД, „Арт Продакшън“ ЕООД – които се явяват „крайни клиенти“ по смисъла на ЗЕ, членове на балансираща група, координатор, на която се явява „Енерджи Пауър“ ЕООД – в несъстоятелност. Именно поради законовата регламентация, включително и договорната обвързаност във фактурите на ревизираното лице се съдържат данни за мрежовите услуги, предоставени от операторите на електроразпределителни мрежи на тези клиенти. Съгласно нормата на чл. 20, ал. 4 от ПТЕЕ, преди сключване на тези договори, следва да бъде сключен рамков договор по чл. 11, т. 13, който има за предмет уреждане на финансовите взаимоотношения, касаещи мрежовите услуги за крайни клиенти.

Безспорно по делото въз основа на представените доказателства и приетите и неоспорени от страните експертни заключения, се установи, че Alpiq E. SE – Ч., V. CZ28477090, „ПАН Интертрейд“ ООД С. и „ПАН Интертрейд“ ООД – М. са лицензирани търговци на електрическа енергия, и за които ревизираното дружество изнася електрическа енергия.

В хода на първоначалната ревизия, респективно и в хода на повторната от страна на ревизираното лице са представени на приходните органи сключените между ревизираното лице и „ПАН Интертрейд“ ООД – М. договори. В хода на ревизията въз основа на извършения преглед и анализ на всички счетоводни документи, фактури и договори, валидация на клиентите от ЕС и трети страни, е установено, че няма нарушения.

Съгласно приетото по делото експертно заключение по СИОЕ до 01.07.2019 г. в Република България се прилага „експортна такса“, която включва цените за пренос и достъп на електроенергията за износ с произход Република България. Начисляването на тази такса върху износа на електроенергия под формата на цена за „достъп до електропреносната мрежа“ и цена за „пренос на електрическа енергия през електропреносната мрежа“ е предвидено в нормите на чл. 12, ал. 2, т. 4; чл. 13, ал. 2, т. 4 и чл. 30, ал. 1 и ал. 2 от ПТЕЕ.

Съгласно основната СИОЕ, задължението на ревизираното дружество като търговец – износител на електрическа енергия за заплащане на „цена за достъп до електропреносна мрежа“ и „цена за пренос на електрическа енергия през

електропреносната мрежа“ на „ЕСО“ ЕАД, произтичат от нормативно установеното с чл. 104, ал. 1 от ЗЕ и чл. 12, ал. 2, т. 4; чл. 13, ал. 2, т. 4 и чл. 30, ал. 1 и ал. 2 от ПТТЕ /в сила до 30.08.2018 г./.

Нормата на чл. 104, ал. 1 от ЗЕ, определя, че Ползвателите на съответната мрежа, с изключение на крайните клиенти, уреждат чрез сделка взаимоотношенията с оператора на електропреносната и/или електроразпределителната или затворената електроразпределителна мрежа за ползване на мрежата, за достъп до мрежата и за преноса на количествата електрическа енергия, постъпили в мрежата или потребени от нея. За тези сделки се сключват договори на пазара на електрическа енергия, които имат за предмет предоставянето на услуга /чл. 12, ал. 1 и чл. 13, ал. 1 от ПТТЕ/. В случая такъв е и договорът, сключен между „ЕСО“ ЕАД и „Енерджи Пауър“ ЕООД – в несъстоятелност: Договор за достъп № D.-006/19.09.2017 г. Предметът на договора е предоставянето на услуга от „ЕСО“ ЕАД – достъп до електропреносната мрежа и пренос на електрическа енергия на количествата, съгласно регистрираните „външни графици“. За предоставените услуги „Енерджи Пауър“ ЕООД – в несъстоятелност заплаща на „ЕСО“ ЕАД цена /възнаграждение/, което се определя от утвърдените от КЕВР за съответния регулаторен период цени за достъп и пренос, приложена към количествата електрическа енергия съгласно регистрираните „външни графици“ за износ на електрическа енергия с произход Република България.

Общото споразумение за доставка и приемане на електроенергия, съгласно СИОЕ, е подписано между „Алпик Е. СЕ“ – страна „А“ и „Енерджи Пауър“ ЕООД – страна „Б“ на 01.08.2017 г. Предмет на споразумението е /§ 1, т. 1/ е уреждане на всички сделки, които страните сключват за закупуване, продажба, доставка и приемане на електроенергия, за които се сключват „Индивидуални договори“, които могат да бъдат в устна или друга форма на комуникация /§ 3, т. 1/. Прехвърлянето на правата на собственост се извършва като доставката се предостави в „Точката на доставка“ /§ 6, т. 3/. Продавачът носи всички рискове, свързани с, и е отговорен за всички разходи и такси, наложени или свързани с планирането, предаването и доставката по договорените количества до Точката на доставка /§ 6, т. 7/. „Точка на доставка“ означава по отношение на Индивидуален договор, точката на доставка, договорена между страните /Приложение 1 към Общото споразумение – Определение на термините/. Към Общото споразумение има сключени 4 броя договори – Търговско потвърждение за доставка на енергия по рамково споразумение с „Енерджи Пауър“ ЕООД – продавач и „Алпик Е. СЕ“ – купувач от дати 29.09.2017 г., 24.10.2017 г., 28.03.2017 г. и 23.05.2018 г. Във всеки от индивидуалните договори е посочена „Точка на доставка“ /търговска зона/: Високоволтова мрежа на България /„Е.“/, вътрешни графици, от коригиращата сметка на „Енерджи Пауър“ ЕООД към коригиращата сметка на „Алпик Е. СЕ“.

Съгласно СИОЕ, анализът на клаузите по Общото споразумение и Индивидуалните договори с „Енерджи Пауър“ ЕООД – продавач и „Алпик Е. СЕ“ – купувач, води до извод, че Точката на доставка е коя да е гранична точка от електропреносната мрежа на Република България с оператор „Електроенергиен системен оператор“ ЕАД, с някоя от съседните държави, в зависимост от конкретните капацитетни възможности на националната и регионалната преносни мрежи /високо напрежение/. Следователно на база записаното в § 6, т. 7 от Общото споразумение, договорната цена по всеки Индивидуален договор включва всички разходи и такси за доставката на договореното количество до Точката на доставка, в т.ч цени за достъп до и пренос през електропреносната мрежа /високо напрежение/ и други разходи, ако има такива.

Експертизата е направила анализ и на Обвързващото споразумение /отделен договор/ за покупко-продажбата на електричество, подписано между „ПАН

Интертрейд“ ООД – С. - купувач и „Енерджи Пауър“ ЕООД – продавач, на 08.12.2017 г. С Обвързващото споразумение страните са се договорили незабавно да договорят и да сключат възможно най-скоро „Рамково споразумение за доставката и приемането на електричество“ във формата на Европейската федерация на търговците на енергия /ЕФТЕ/, условията на което ще ръководят договорите между страните. До този момент страните са се съгласили да бъдат обвързани разпоредбите на Р. споразумение, публикувано от ЕФТЕ по отношение на опциите. В Обвързващото споразумение са договорени: График на доставките с периоди, капацитет, количество, единична цена и стойност на енергията; Точка на доставка /търговска зона/: DAF, граница България – М., Македонска страна /Права за трансграничен капацитет, осигурени от купувача/; Ниво на напрежение: HV /високо напрежение/.

Съгласно СИОЕ, анализът на клаузите по Обвързващото споразумение, подписано между „ПАН Интертрейд“ ООД – С. - купувач и „Енерджи Пауър“ ЕООД – продавач, води до извод, че Точката на доставка е гранична точка между електропреносната мрежа на Република България с оператор „ЕСО“ ЕАД, и електропреносната мрежа на Република С. М.. Следователно договорената цена за всяка конкретна доставка включва всички разходи и такси за доставката на договореното количество до Точката на доставка, в т.ч. цени за достъп до и пренос през електропреносната мрежа /високо напрежение/ и други разходи, ако има такива.

Експертизата е направила анализ и на Обвързващото споразумение отделен договор/ за покупко-продажбата на електричество, подписано между „Енерджи Пауър“ ЕООД – продавач и „ПАН Интертрейд“ ООД Б. – купувач, 3 броя, подписани на дата 17.09.2018 г. С Обвързващото споразумение страните са се договорили незабавно да договорят и да сключат възможно най-скоро „Рамково споразумение за доставката и приемането на електричество“ във формата на Европейската федерация на търговците на енергия /ЕФТЕ/, условията на което ще ръководят договорите между страните. До този момент страните са се съгласили да бъдат обвързани разпоредбите на Р. споразумение, публикувано от ЕФТЕ по отношение на опциите. В Обвързващото споразумение са договорени: График на доставките с периоди, количество, единична цена и стойност на енергията; Точка на доставка /търговска зона/: граница България – Република С., като Правата за трансграничен капацитет се осигуряват от Купувача и Ниво на напрежение: HV /високо напрежение/.

Съгласно СИОЕ, анализът на клаузите по Обвързващото споразумение, подписано между „Енерджи Пауър“ ЕООД – продавач и „ПАН Интертрейд“ ООД Б. води до извод, че Точката на доставка е гранична точка между електропреносната мрежа на Република България с оператор „ЕСО“ ЕАД, и електропреносната мрежа на Република С.. Следователно договорената цена за всяка конкретна доставка включва всички разходи и такси за доставката на договореното количество до Точката на доставка, в т.ч. цени за достъп до и пренос през електропреносната мрежа /високо напрежение/ и други разходи, ако има такива.

При така установеното, Съдът намира, че неправилно от страна на ревизиращите органи са определени обичайните разходи за дейността като разходи, отчетени в нарушение на счетоводното законодателство. Следователно при така установената неправилност и незаконосъобразност, настоящият съдебен състав намира, че неоснователно е извършена корекция в посока увеличение на счетоводния финансов резултат на ревизираното дружество със сумите от 397 782.17 лв. за 2017 г. и 7 428 894.51 лв. за 2018 г. РА в тази част следва да бъде отменен, а жалбата уважена като основателна и доказана.

3. Относно увеличение на финансовия резултат със сумата 8 753

049.70 лв. за 2018 г. на основание чл. 78 вр. чл. 16, ал. 1 от ЗКПО вр. § 1, т. 8 от ДР на ДОПК – неотчетени финансови и извънредни приходи: „ПАН Интертрейд“ ООД С. - 5 736 639.77 лв. и „ПАН Интертрейд“ ООД – М. – 2 371 366.82 лв., и български търговци – 645 043.11 лв.:

Както се установи по делото, в хода на ревизията е проследен начинът на фактуриране на доставките на електрическа енергия от ревизираното дружество към „ПАН Интертрейд“ ООД С. и „ПАН Интертрейд“ ООД – М.. Установено е, че през м. Септември 2018 г. ревизираното дружество е фактурирало получените авансови плащания на „ПАН Интертрейд“ ООД С. за бъдещи доставки на електрическа енергия през м. Октомври 2018 г., като в таблица на стр. 10 от РА са описани издадените фактури за аванси по номер, дата на издаване, клиент, предмет, стойност, МВТч, ед. цена в евро, ед. цена в лева. Констатирано е, че през м. Октомври 2018 г. ревизираното дружество е издало на „ПАН Интертрейд“ ООД С. една фактура за доставка на 4 320 MWh електрическа енергия на стойност 467 746.91 лв. В тази връзка от страна на приходните органи е прието, че ревизираното дружество е следвало да достави и фактурира посочените в авансовите фактури количества електрическа енергия в края на м. Октомври 2018 г., които били във връзка с вече получени плащания през м. Септември 2018 г. за бъдещи доставки. Предвид, което от страна на ревизиращите органи е направен извод, че от страна на „Енерджи Пауър“ ЕООД не е извършено фактуриране общо на 64 314 MWh електроенергия на 5 736 639.77 лв., стр.11 от РА.

Относно „ПАН Интертрейд“ ООД – М., от страна на приходната администрация е приет като доказателствен материал подаден в НАП сигнал срещу „Енерджи Пауър“ ЕООД с вх. № 90-00245/17.10.2018 г., ведно с приложени към същия документи – договори, фактури, платежни нареждания, съгласно които от страна на македонското дружество е преведен аванс на „Енерджи Пауър“ ЕООД за доставка на електрическа енергия през м. Октомври 2018 г. в размер на 1 706 697.40 евро, като в периода 01.10.2018 г. – 05.10.2018 г. ревизираното дружество е доставило електрическа енергия за 494 236.80 евро и от негова страна не е доставена електрическа енергия за стойността от 1 212 460.60 евро. В тази връзка ревизиращите органи правят извод, че ревизираното дружество не разполага с активни и налични парични средства, с които да възстанови авансово получените суми за неизпълнени доставки, с посочен допълнителен мотив липса на кредитни известия и невръщане на получените суми. Счетено е, че посочените суми представляват получени извънредни приходи, които няма да бъдат възстановени на чуждестранните юридически лица, поради което счетоводният финансов резултат на „Енерджи Пауър“ ЕООД следва да бъде увеличен на основание чл. 78 от ЗКПО с размера на неотчетените извънредни приходи, получени суми от „ПАН Интертрейд“ ООД С. в размер на 5 736 639.77 лв. и „ПАН Интертрейд“ ООД – М. в размер на 2 371 366.82 лв. От страна на приходната администрация са направени твърдения, че в хода на ревизията е извършен анализ и на получени авансови плащания от български дружества /стр. 9 от РА/. Посочени са данни от оборотна ведомост към 31.12.2018 г., съгласно които крайното салдо по Счетоводна сметка 412 – „Клиенти по аванси“ е 8 753 049.70 лв., в т.ч посочените аванси от чуждестранни клиенти в размер на 8 101 006.59 лв. Направен е извод, че разликата от 645 043.11 лв. е сума, получена от аванси от български дружества, и същата представлява извънредни приходи. Изложени са твърдения, че в хода на ревизията от страна на приходните органи е извършен анализ на получените авансови плащания от „ПАН Интертрейд“ ООД С. и „ПАН Интертрейд“ ООД – М.. За получените аванси от „ПАН Интертрейд“ ООД С. са били издадени фактури, които са посочени на стр. 10 от РА. В тази връзка от приходните органи е посочено, че по описаните фактури ревизираното дружество е получило плащане за бъдеща

доставка през м. Октомври 2018 г. на 68 634 MWh на стойност 3 172 252.54 евро, с левова равностойност 6 204 386.69 лв.

От приетата и неоспорена от страните по делото ССЧЕ, вещото лице установява, че издадените фактури не са заплатените авансово суми за бъдещи доставки, а за всички доставки, които е следвало да бъдат извършени от „Енерджи Пауър“ ЕООД в м. Октомври 2018 г. за „ПАН Интертрейд“ ООД С. и „ПАН Интертрейд“ ООД – М..

Съгласно експертизата, относно „ПАН Интертрейд“ ООД С., по описаните на стр. 10 от РА фактури са постъпили следните две суми: на 20.09.2018 г. – 1 206 621.44 евро, като плащане по проформа фактури 203, 204, 205, 206, 207 и 207 и на 01.10.2018 г. – 190 000 евро, като частично плащане по проформа фактури 217 и 218. Или общо фактурираните суми по фактурите за авансови доставки за м. Октомври 2018 г. в размер на 3 172 252.54 евро/6 204 386.69 лв. са постъпили само 1 396 621.44 евро с левова равностойност 2 731 554.11 лв. и не са постъпили/не са платени суми за 1 791 231.20 евро/3 503 343.52 лв.

Относно „ПАН Интертрейд“ ООД – М., ССЧЕ установява, че издадените фактури за авансови вноски м. Октомври 2018 г. са на стойност 2 066 526.70 евро/4 041 774.91 лв., от които са платени 1 706 697.40 евро/3 338 009.97 лв.: на 20.09.2018 г. – 1 355 258.90 евро; на 21.09.2018 г. – 96 243.20 евро; на 01.10.2018 г. – 58 800 евро и на 03.10.2018 г. – 196 395.30 евро или неплатените суми по издадени фактури са в размер на 359 829.30 евро/703 764.94 лв. В тази връзка вещото лице е направило извод, че констатациите на приходните органи, че издадените авансови фактури за доставки са изплатени от клиентите, не отговаря на установените по случая факти.

Относно „ПАН Интертрейд“ ООД С., след извършеното проследяване, че са фактурирани 4 320 MWh м. Октомври 2018 г. /Фактура № 1...142/31.10.2018 г./, ревизиращият екип се мотивира с констатацията, че в Дневника за продажби за м. Октомври 2018 г., а и в следващите не са били издадени кредитни известия, респективно, че липсва връщане на сумите и в тази връзка е направен извод, че ревизираното лице не е извършило фактуриране на 64 314 MWh електрическа енергия за 5 736 639.77 лв. Съдът намира този извод на приходната администрация за незаконосъобразен и в пълно противоречие с нормите на ЗСч, ЗКПО и ЗДДС. Безспорно ревизиращите органи не разполагат в случая нито с преки, нито с косвени доказателства, че доставките на 64 314 MWh електрическа енергия на стойност 5 736 639.77 лв. са извършени, за да приемат, че от страна на ревизираното дружество не е извършено фактуриране на следните количества електрическа енергия по фактури, като следва опис на издадените авансови фактури за бъдещи доставки на 64 314 MWh електрическа енергия на стойност 5 736 639.77 лв. Този извод с оглед установеното в експертното заключение е незаконосъобразен.

Аналогично и за „ПАН Интертрейд“ ООД – М., от страна на ревизиращите органи е прието, че въз основа на доказателствата, приложени към сигнала до НАП, че се касае за недоставена, но платена електрическа енергия за сумата от 1 212 460.60 евро, включително и установено, че от страна на македонското дружество към ревизираното лице са разплатени общо 1 706 697.40 евро, като са им известни фактурите и приложените към тях банкови извлечения. За периода от 01.10.2018 г. – 31.10.2018 г., от страна на приходната администрация е прието, че е доставена електроенергия на стойност 494 236.80 евро и недоставена електроенергия за 1 212 460.60 евро с левова равностойност 2 371 366.82 лв., която сума е приета от ревизията по аналогия както при „ПАН Интертрейд“ ООД С., за извънреден приход. Ревизиращите органи обосновават своя извод с данни от Оборотна ведомост на дружеството към 31.12.2018 г. и крайното салдо по Счетоводна сметка 412 „Клиенти по аванси“, което е в размер на 8 753 049.70 лв., след като бъде извадена сумата на

задълженията, които ревизиращият екип приема за установени за „ПАН Интертрейд“ ООД – М. и „ПАН Интертрейд“ ООД С., а именно, че тази разлика представлява аванси от български търговски дружества.

С оглед установеното по делото, включително и експертните заключения, Съдът споделя възражението на жалбоподателя, че този извод на приходната администрация е незаконосъобразен и необоснован, както и че от страна на ревизиращия екип не е извършен обстоен и пълен анализ, съобразно дадените указания на Директор на Дирекция ОДОП, ЦУ на НАП [населено място]. Безспорно е налице само посочване на сумата без да бъдат конкретизирани кои са точно българските дружества, липсва тяхната идентификация /ЕИК по Булстат/, основание за превод, издадена фактура, дата на документа, стойност, дата на проверка, включително в каква връзка и какви точно са авансите плащания за 645 043.11 лв.

Съгласно ССЧЕ данните от аналитичните оборотни ведомости на Счетоводна сметка 412 „Клиенти по аванси“, удостоверяват, че салдото по Счетоводна сметка 412 „Клиенти по аванси“/Подсметка 4122 – Клиенти по аванси /нормална/ е в размер на 8 753 049.70 лв., която сума представлява сбор от крайното кредитно салдо на сметката по аналитични партии за „ПАН Интертрейд“ ООД – М. и „ПАН Интертрейд“ ООД С. /5 736 639.79 лв. + 3 016 409.91 лв./.

Следователно изводът на приходната администрация, че освен авансите от чуждестранни дружества е имало и получени аванси от български дружества в размер на 645 043.11 лв., за които следва извод, че са извънредни приходи, действително не кореспондира и отговаря на действителната фактическа обстановка и доказателствата по делото, респективно заключенията по приетите експертизи.

ССЧЕ, и по-конкретно отговорът на десетата задача води до извод, че за формиране на салдото по Счетоводна сметка 412 „Клиенти по аванси“ към 31.12.2018 г. няма български дружества – клиенти по аванси. Правилен е доводът на жалбоподателя, че изводът на ревизиращия екип, че тези суми са „извънреден приход“ противоречи на относимата нормативна уредба. Не са налице основания за извършване на корекция на счетоводния финансов резултат на основание чл. 78 от ЗКПО, а извършеното такова с оспорения ревизионен акт, Съдът намира за незаконосъобразно.

Незаконосъобразен е и изводът на приходната администрация, че сумите/салдо по Счетоводна сметка „Клиенти по аванси“ няма да бъдат върнати с оглед действителното финансово положение и състояние на ревизираното дружество, респективно, че същите представляват извънредни приходи.

Съгласно т. 4.2 от Счетоводен стандарт 8 „Нетни печалби или загуби за периода“ – Извънредните статии текущо се отчитат като извънредни приходи и извънредни разходи. Т.4.3 определя, че като счетоводни статии се представят: а/ балансовата стойност на принудително отчуждените активи; б/ балансовата стойност на отписаните активи и пасиви вследствие на природни и други бедствия и в/ сумата на получените застрахователни обезщетения. Издадени фактури за авансови доставки, осчетоводени по Счетоводна сметка „Клиенти по аванси“, независимо от това дали са платени или неплатени от получателите им, дали са върнати или не от доставчика, не могат да бъдат определени по никакъв начин като „извънредни приходи“. Обсъден и разгледан съобразно СС18 „Приходи“, определящ правилата за счетоводното третиране на приходите, получени от определени видове сделки и в определени случаи, както и тяхното признаване, то Съдът намира за незаконосъобразен изводът на приходните органи. По силата на приложението към СС18, т. 2, б. „г“ „Други случаи на признаване на приходи“, приходът се признава при изтичане на давностния срок или при наличие на други основания за отписване на задълженията. Изрично е уточнено, че приходът се признава, ако сумата на прихода,

направените разходи и тези, които ще бъдат сторени по сделката, могат надеждно да бъдат оценени и е вероятно предприятието да има икономическа изгода. Вземанията са договорни права за получаване на парични средства или други активи срещу предоставени стоки, продукция, пари или услуги. От счетоводна гледна точка вземанията от клиенти по своята същност представляват финансови активи съгласно СС 32 „Финансови инструменти“, тъй като са свързани с бъдещо получаване на парични средства. Съгласно т. 11.5, б. „б“ от СС 32 „Финансови инструменти“, при отказ от правата или отмяна на задълженията – балансовата стойност на финансовия инструмент се отразява като текущ финансов разход или текущ финансов приход от отписване на финансови инструменти. Данъчното третиране на задълженията е уредено в чл. 46 от ЗКПО, като в ал. 1 на тази разпоредба е регламентирано, че при определяне на данъчния финансов резултат, счетоводният финансов резултат се увеличава със сумата на задълженията на данъчно задълженото лице /длъжника/, като увеличението се извършва в годината, в която настъпи едно от обстоятелствата, посочени изчерпателно в т.1-6.

Предвид установеното и с оглед нормативната уредба, Съдът счита, че към момента на провеждане ревизионното производство с оглед доказателствата по делото, че не е налице нито едно от цитираните обстоятелства в чл. 46, т. 1-6 от ЗКПО. Обстоятелствата по чл. 46, ал. 1, т. 1 – изтичане на три години за задълженията с тригодишен давностен срок или на пет години за задълженията с петгодишен давностен срок от момента, в който задължението е станало изискуемо.

Не е спорно по делото, че с Решение № 260112/06.10.2020 г., постановено по търговско дело № 2347/2018 г. по описа на СГС, по отношение на ревизираното дружество е открито производство по несъстоятелност. Една от основните цели на производството по несъстоятелност е да осигури справедливо удовлетворяване на кредиторите. В откритото производство по несъстоятелност вземанията на „Интертрейд“ ООД – С. и „Интертрейд“ ООД – М., възникнали в периода 20.09.2018 г. до 03.10.2018 г. са предявени. Нормата на чл. 685а от Търговски закон определя, че с предявяването на вземане в производството по несъстоятелност давността се прекъсва. Давността спира да тече, докато трае производството по несъстоятелност. Обстоятелствата визирани в чл. 46, ал. 1, т. 2 от ЗКПО – в процесния случай не са налице, тъй като в хипотезата на обявяване на несъстоятелност и прекратяване на дейността на длъжника, на основание чл. 630, ал. 2 вр. чл. 711 от ТЗ, законът изключва възможността за провеждане на оздравително производство и прилагане на предпоставките на Глава 44 от ТЗ.

Не са налице и обстоятелствата по чл. 46, ал. 1, т. 3 и т. 4 от ЗКПО - *с влязло в сила съдебно решение е постановено, че задължението или част от него е недължимо;*

кредиторът се е отказал от вземането си по съдебен ред или го е опростил; увеличението се извършва с размера на опростената сума. В случая не са ангажирани доказателства, че „ПАН Интертрейд“ ООД С. и „ПАН Интертрейд“ ООД – М. са се отказали по съдебен ред или от тяхна страна да са опростени вземанията им от ревизираното дружество, напротив техните вземания са предявени в производството по несъстоятелност. Съдът намира, че не са налице и предпоставките, визирани в чл. 46, ал. 1, т. 5 и т. 6 от ЗКПО - *5. преди изтичане на съответния срок по т. 1 задълженията са погасени по силата на закон; 6. данъчно задълженото лице е подало заявление за заличаване.*

Следователно към момента на образуването ревизионно производство с оглед установеното не са налице основания за отчитане на приход от отписване на задължение и прилагане на нормата на чл. 46, ал. 1 от ЗКПО.

Тук следва да се има предвид и отговорът по задача 11 от ССЧЕ, вещото лице

установява, че издадените фактури за авансови доставки, осчетоводени по Счетоводна сметка 412 „Клиенти по аванси“, независимо от това дали са платени или неплатени от получателите им, дали са върнати или не от доставчика, не могат да бъдат определени по никакъв начин като „извънредни приходи“. Отчитането на приходите и разходите от предприятията трябва да бъде в съответствие с правилата на Закон за счетоводството и приложимите счетоводни стандарти. СС 18 „Приходи“ определя правилата за счетоводното третиране на приходите, получени от определени видове сделки и в определени случаи, както и тяхното признаване.

Всичко изложено до тук води до извод, че извършеното на основание чл. 78 вр. чл. 16, ал. 1 от ЗКПО увеличение на счетоводния финансов резултат със сумата от 8 753 049.70 лв., неотчетени „извънредни приходи“ и установените в тази връзка допълнителни задължения за корпоративен данък, са неправилни и незаконосъобразни. Следователно РА и в тази част подлежи на отмяна.

4. Относно увеличение на финансовия счетоводен резултат със сумата в размер на 1 029.60 лв. за 2017 г. и в размер на 284 854.66 лв. за 2018 г. на основание чл. 78 вр. чл. 16, ал. 1 от ЗКПО вр. § 1, т. 8 от ДР на ДОПК – неотчетени приходи от „ЕЛПРО България“ ЕООД в резултат на сделки между „Енерджи Пауър“ ЕООД и „ЕЛПРО България“ ЕООД:

От страна на приходната администрация е прието за установено, че между „Енерджи Пауър“ ЕООД – в несъстоятелност и „ЕЛПРО България“ ЕООД са уговорени условия на доставки на електрическа енергия, чието изпълнение води до отклонение от данъчното облагане чрез прикриване на действителния размер на приходите от продажби на електрическа енергия, намаляване на счетоводната печалба, респективно задълженията за корпоративен данък и избягване плащането на ДДС. Като основен мотив в тази насока е изложено, че ревизираното дружество купува електрическа енергия на цена по-висока от цената, на която връща електрическата енергия към „ЕЛПРО България“ ЕООД в един и същ часови пояс /ден, час/. Изложен е довод, че системата не проследява физическия пренос на електрическа енергия, което потвърждава извода за „нетирание“ на потоците от и към „ЕЛПРО България“ ЕООД с цел избягване на отклоненията от данъчно облагане. В тази връзка е акцентиран фактът, че „ЕСО“ ЕАД фактурира недостиг на балансираща енергия по цени в края на всеки период към „Енерджи Пауър“ ЕООД – в несъстоятелност, т.е. планирани са количества електрическа енергия, която се връща към „ЕЛПРО България“ ЕООД, а същевременно има недостиг на електрическа енергия. Посочено е, че в случая има неоспорими доказателства, че „Енерджи Пауър“ ЕООД определя праг на праг на продажбите на електрическа енергия в размер на 94.75 лв. без ДДС за 1 MWh, а има клиент /Ю. Е./, към който продажбата се извършва на 97.00 лв. без ДДС за 1 MWh.

В хода на повторната ревизия, съобразно дадените указания с Решение № 809/15.05.2020 г., издадено от Директор на Дирекция Обжалване и данъчно-осигурителна практика" [населено място], е възложено извършване на експертиза за определяне на „пазарна цена“ на електроенергията към определени периоди при продажби към „ЕЛПРО България“ ЕООД от ревизираното дружество. С Експертиза вх. № 24-00-1057#10/29.12.2020 г. е определена пазарна стойност на електрическата енергия на база средномесечната цена на електрическа енергия, доставена от „Енерго“ ЕООД, ЕИК:[ЕИК] /лицензиран търговец на електрическа енергия/ на селектирани от експерта клиенти на дружеството, средна пазарна стойност изведена на база средномесечната цена на тези клиенти и е посочен диапазона на цената на електрическата енергия по месеци. Към определената с експертизата „средна пазарна стойност“, от страна на ревизиращите органи е

добавена такса от 1.24 лв. и е извършено сравнение между получената стойност и единичната цена на електрическата енергия, посочена във фактурите на ревизираното дружество издадени на „ЕЛПРО България“ ЕООД, като резултатът от сравнението е посочен в таблици на стр. 16-28 от РА. В случай, когато единичната цена на електроенергията по фактурите на „Енерджи Пауър“ ЕООД – в несъстоятелност издадени на „ЕЛПРО България“ ЕООД, е по-ниска от така установената „пазарна стойност“ в експертизата + 1.24 лв. такса, то от страна на приходните органи е определена разликата в лева и е умножена същата по количествата, посочени във фактурите. Така получената стойност е установена от органите по приходите като „неотчетен приход“. И по този начин от страна на ревизиращия екип е определен както следва: за 2017 г. – 1 029.60 лв. неотчетени приходи и за 2018г. – 284 854.66 лв. неотчетени приходи.

4.1. По отношение на направения извод, че ревизираното лице купува електрическа енергия на цена по-висока от цената, на която връща електрическа енергия към „ЕЛПРО България“ ЕООД:

Не е спорно, че през ревизирания период двете търговски дружества се намират в търговски отношения, произтичащи от сключено между тях Рамково споразумение за доставка и приемане на електроенергия на Европейската федерация на търговците на енергия, предназначено за използване на територията на Република България – Формуляр за избор на вариант от 14.07.2017 г. В периода на действие на това рамково споразумение, не е спорно, че между страните са сключени 38 бр. индивидуални договори /Анекс № 2а – Потвърждение на индивидуален договор/ за покупко-продажба на електрическа енергия, по които ревизираното дружество е страна „Продавач“, а „ЕЛПРО България“ ЕООД – „Купувач“ или по които „Енерджи Пауър“ ЕООД – в несъстоятелност е страна „Купувач“, а „ЕЛПРО България“ ЕООД – „Продавач“. Отделно от тези договори, сключени между двете дружества, е сключен Договор за доставка на електрическа енергия от 20.09.2017 г. Всички договори, сключени между „Енерджи Пауър“ ЕООД – в несъстоятелност и „ЕЛПРО България“ ЕООД, като търговци на електрическа енергия, притежаващи необходимите лицензи, са договори за продажба на електрическа енергия по свободно договорени цени, съобразени с пазарните такива към датата на сключване на сделките.

Съдът намира, че от страна на приходната администрация не е отчетено обстоятелството, че разликата, която се получава в определени периоди между цената, по която „Енерджи Пауър“ ЕООД – в несъстоятелност купува електрическа енергия и цената, по която продава електрическа енергия се дължи единствено на договорените условия между страните /период на доставка, място, товар, цена/. В случая ревизираното дружество не връща електрическа енергия, а я продава по силата на подписан между страните договор.

4.2. По отношение на направения извод, че „ЕСО“ ЕАД фактурира на „Енерджи Пауър“ ЕООД – в несъстоятелност, недостиг на електрическа енергия, което означава, че са налице планирани количества на електрическа енергия, която се връща към „ЕЛПРО България“ ЕООД, а същевременно има недостиг:

Видно от представените договори, сключени между двете дружества, количествата електрическа енергия, която се купува и продава, се определят точно и се залагат в М. на „ЕСО“ ЕАД. Отклонение няма и не може да има – нито в посока недостиг, нито в посока излишък. Съгласно ПТТЕЕ, отговорността за балансиране се осъществява като се въвежда принципа на формиране на балансиращи групи, което има посочените в чл. 56, ал. 1 от ПТТЕЕ цели, една от които е да бъдат агрегирани небалансите на търговските участници и да бъдат смекчени икономическите последици от цените на балансиращата енергия. Като лицензиран търговец на електрическа енергия и координатор на стандартна балансираща група, ревизираното дружество в случая

носи отговорността за балансиране на електрическата енергия за търговските участници /потребители/крайни клиенти/, членове на неговата балансираща група. Тази отговорност се реализира по следния начин:

- първо независимият преносен оператор определя небалансите за всеки период от сетълмент за цялата балансираща група с координатор ревизираното дружество и финансовата отговорност за реализираните небаланси на цялата балансираща група се поема от ревизираното лице, което заплаща разходите за това на „ЕСО“ ЕАД;
- „Енерджи Пауър“ ЕООД като координатор на балансиращата група разпределя общите разходи за образуваните небаланси на цялата балансираща група между отделните нейни членове, съобразно принципите за разпределяне на общия небаланс, предвидени в договорите по чл. 11, т. 9 от ПТТЕЕ /чл. 6, ал. 7 и ал. 8 от ПТТЕЕ/.

„Небаланс“ е налице тогава, когато има разлика между количествата потребена/произведена енергия от търговските участници и количествата, посочени в изготвените графици за доставка на електрическа енергия, като той може да бъде отрицателен – недостиг или положителен – излишък. Небалансът е отрицателен тогава, когато количеството електрическа енергия по прогнозния график за доставка е по-голямо от количеството електрическа енергия по измерения график за доставка на съответния участник. Небалансът е положителен, когато количеството електрическа енергия по прогнозния график за доставка, изпратен към координатора, е по-малко от количеството електрическа енергия по измерения график за доставка на съответния участник.

В процесния случай по делото се установи, че „ЕЛПРО България“ ЕООД не е член на балансираща група на „Енерджи Пауър“ ЕООД и всички начислени небаланси от „ЕСО“ ЕАД на „Енерджи Пауър“ ЕООД са реално неотнормими към сделките между „Енерджи Пауър“ ЕООД и „ЕЛПРО България“ ЕООД.

4.3. По отношение на направения извод, че е имало клиент, към който е извършвана продажба на електрическа енергия на 97.00 лв./1 MWh:

Съдът намира, че в този случай, сделките между „Енерджи Пауър“ ЕООД и „ЕЛПРО България“ ЕООД не са съпоставими /не са сходни/ със сделките между „Енерджи Пауър“ ЕООД и „Ю. Е.“.

В назначената в хода на ревизията експертиза за определяне на „пазарна цена“, се установи по делото, че вещото лице е използвало Метода на сравними неконтролирани цени, съгласно Наредба № Н-9/14.08.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени. Съдът счита, че така изготвената оценка е неправилна с оглед установеното от вещото лице по допуснатата в хода на съдебното производство СИОЕ. Същата е с предмет определяне на пазарната цена на електроенергия към съответните периоди 01.10.2017 г. – 31.12.2018 г. при продажба от „Енерджи Пауър“ ЕООД към „ЕЛПРО България“ ЕООД. При определяне на пазарната цена са взети предвид спецификата и компонентите и факторите, определящи цената на електроенергията между лицензирани търговци на електрическа енергия, търгуващи на свободния пазар на електрическа енергия чрез двустранни договори, сключени извън борсовия пазар на електрическа енергия в България 2017 г. и 2018 г.

Видно от приетото основно и допълнително експертно заключение по делото, и по-конкретно от извършените анализи от вещото лице по СИОЕ /пункт В/, са определени пазарни цени на електрическа енергия за различните периоди, относими към рамковото споразумение и индивидуалните договори, сключени между „Енерджи Пауър“ ЕООД и „ЕЛПРО България“ ЕООД, при използване на данните от платформа Търгове по двустранни договори на БНЕБ, групирани основно според времевите им характеристики – периоди на доставка. В тази връзка следва да се има предвид

обстоятелството, че при търговията на борсата възникват допълнителни разходи /такси за борсата/, каквито няма при прякото договаряне, и е допустимо и очаквано договорените цени между търговци да са по-ниски от реализираните цени по търгове на БНЕБ. СИОЕ установява, че Р. споразумение за доставка и приемане на електроенергия е подписано между ревизираното лице - Продавач и „ЕЛПРО България“ ЕООД – Купувач на 14.07.2017 г. В същото са дефинирани основни термини, правата и задълженията на страните, като за предмета на споразумението е предвидено сключване на отделни договори в писмена форма. Към рамковото споразумение има подписани: един Договор за продажба на електрическа енергия от 20.09.2017 г. за дългосрочна доставка ма 5 М. за периода от 01.10.2017 г. – 31.12.2018 г. или количество 54 845 М. за целия период; 9 броя Анекса № 2а – потвърждение на индивидуален договор, за дългосрочни доставки 01.01.2018 г. – 31.12.2018 г., 01.02.2018 г. – 31.12.2018 г., 01.07.2018 г. – 30.06.2019 г., 01.04.2018 г. – 30.06.2018 г.; 23 броя Анекса с № 2а – потвърждение на индивидуален договор, за краткосрочни доставки – месечни, двумесечни, по – малко от един месец, основно в периода 2017 г. и м. Януари 2018 г. Подробно описание на индивидуалните договори към рамковото споразумение с техните товари, периоди на доставка, количества, цени на електрическа енергия, и пазарни цени, относими към конкретна сделка, са дадени в Приложение № 3 към заключението.

При извършеното сравнение на договорните цени и пазарните цени, определени с експертизата, вещото лице установява отклонени между +5% ч -9% на договорната спрямо пазарната цена за сделките, по които „Енерджи Пауър“ ЕООД е продавач /Приложение № 3/ и + 20% ч -3% за сделките, по които дружеството е купувач. Акцентирано е, че следва да се има предвид, че в цените на проведените търгове по Двустранни договори с БНЕБ са включени и такси за борсата, поради което е допустимо отклонение надолу при цените по пряко договаряне между търговци извън борсата, като за всяка сделка следва да се отчита както датата на сключването, така и периода на доставка /доколкото е отдалечен във времето и колко е продължителен/. На база установеното, от страна на вещото лице е направен извод, че отклоненията между договорната и пазарната цена за сделките, по които „Енерджи Пауър“ ЕООД е продавач, **са в допустими граници.**

Съгласно приетата и неоспорена от страните по делото допълнителна СИОЕ, че сделките за покупко-продажба на електрическа енергия и цените, които се договарят, се влияят от множество фактори, които са валидни и за сделките, сключени между „Енерджи Пауър“ ЕООД и „ЕЛПРО България“ ЕООД:

а/ Качеството на купувача – търговец или потребител на електрическата енергия /обичайно цените между търговци са по-ниски от цените за клиенти, поради повече условно наречени – ангажименти и отговорности на търговеца, когато клиентът е потребител на електрическата енергия/;

б/ Срокът и периодът на доставка: начална дата на доставката – на какво отстояние във времето е начална дата на доставката по отношение на датата на сключване на сделката; периодът, в който ще се достави договореното количество – краткосрочен или дългосрочен; времеви диапазон на товара – в коя част на денонощието се извършва доставката – пиков или извънпиков товар;

в/ Количеството на електрическата енергия, което зависи от договорения товар на час и периода на доставка.

Сделките, по които „Енерджи Пауър“ ЕООД е било продавач, а „ЕЛПРО България“ ЕООД – купувач през разглеждания период са дадени в Приложение № 3 към приетата по делото основна СИОЕ. Сделките, по които „ЕЛПРО България“ ЕООД е било продавач, а „Енерджи Пауър“ ЕООД – купувач, са дадени в Приложение № 3а. От извършената съпоставка на сключените договори и условията по тях вещото лице

установява:

а/ Първите сделки с продавач „ЕЛПРО България“ ЕООД са сключени на 19.10.2017 г., 24.10.2017 г. и 31.10.2017 г. – Приложение № 3а, с идентичност на периода на доставка и договорен товар с тези позиции 28, 29 и 30 в Приложение № 3, по които продавач е „Енерджи Пауър“ ЕООД. Договорената цена като формулировка и начин на определяне няма разлика и тя е: Ц. на БНЕБ за всеки отделен час + еднаква надбавка;

б/ Четвъртата сделка в Приложение № 3а с продавач „ЕЛПРО България“ ЕООД от дата 29.11.2017 г. не съвпада със сделка от Приложение № 3;

в/ Останалите четири сделки с продавач „ЕЛПРО България“ ЕООД и „Енерджи Пауър“ ЕООД – купувач в Приложение № 3а, са сключени в периода м. Май 2018 г. – м. Юни 2018 г., а последните сделки в Приложение № 3 с продавач „Енерджи Пауър“ ЕООД са от м. Януари 2018 г.

Въз основа на установеното е направен извод, че няма сделки сред разгледаните от експертизата, по които „Енерджи Пауър“ ЕООД да е договорило да закупи електрическа енергия от „ЕЛПРО България“ ЕООД по цена по-висока от цената, по която е договорило да продаде електрическа енергия на същото дружество в един и същи период.

Съгласно допълнителната СИОЕ, отклонения недостиг и излишък се наблюдават, когато има разлика между подаваните предварително графици за електрическа енергия, която ще бъде подадена в мрежата, съответно потребена от мрежата, и реално отчетените количества. „Нетиране на потоци“ може да има вътре в балансираща група между членовете и, така че крайният небаланс /излишък и недостиг/, спрямо независимия преносен оператор, който е администратор на балансиращия пазар, намалява. „Нетиране на потоци на електрическа енергия“ може да се случи и между търговци, когато едновременно са в качеството си на продавач и купувач в един и същи период на доставка, тъй като всеки от тях се е задължил да продаде, съответно да закупи определено количество електрическа енергия на договорена цена.

В случая от страна на ревизиращите органи е определен приход за всички фактури за авансови доставки, в които е посочено какво количество авансово ще бъде доставено в следващ период от време. За същото това количество, от страна на приходните органи е повторно определен приход в описаната фактура за реализирана доставка. Следователно от страна на ревизиращия екип е извършено дублиране, двойно завишаване стойността на изчисления приход за облагане. Този извод следва пряко от приетите по делото основни и допълнителни СИОЕ и ССЧЕ. В таблиците, съставени от ревизиращите органи реално отсъстват всички кредитни известия, които са издадени от „Енерджи Пауър“ ЕООД на „ЕЛПРО България“ ЕООД за м. Октомври 2018 г. и са сторнирани авансово фактурираните количества, формирали приход за облагане. Приходните органи са включили единствено фактурите за авансови доставки в сравнителната таблица в РА, и за които противно на правната и счетоводна логика, е определен приход за облагане, и към които впоследствие са издадени кредитни известия за нереализиране на доставката. Кредитни известия не са посочени в таблиците – нито в РД, нито в РА.

Съгласно отговора по задача 12 от ССЧЕ, допълнително начисления приход и данъчна основа, определена от данъчната администрация в таблицата на стр. 17-28 на РА № Р-22002220003500-091-001/26.07.2021 г. води до двойно начисляване на приход за облагане и съответно води до неправилно изчисление на данъчна основа за облагане с ДДС. Таблицата на стр. 17-28 на РА № Р-22002220003500-091-001/26.07.2021 г. не включва издадени от „Енерджи Пауър“ ЕООД – в несъстоятелност, кредитни известия към част от фактурите, описани в нея.

Това води до изкривяване на резултата поради това, че не са взети предвид сторнираните количества.

При така установеното, следва извод, че изчисляването на суми, определени от ревизиращите органи като допълнителен „неотчетен приход“ за 2017 г. в размер на 1 029.60 лв. и за 2018 г. в размер на 284 854.66 лв. е неправилно, необосновано и незаконосъобразно. Следователно РА и в тази част подлежи на отмяна.

II. В частта по ЗДДС:

Както се установи по делото на „Енерджи Пауър“ ЕООД с оспорения РА са установени следните задължения по ЗДДС: за данъчен период м. Август 2018 г. – доначислен ДДС в размер на 12 744.00 лв., за данъчен период м. Септември 2018 г. доначислен ДДС в размер на 13 315.25 лв. и за м. Октомври 2018 г. доначислен ДДС в размер на 12 954.40 лв.

Приходните органи в случая са приели, че между „Енерджи Пауър“ ЕООД и „ЕЛПРО България“ ЕООД са уговорени условия на доставки на електрическа енергия, чието изпълнение води до отклонение от данъчното облагане чрез прикриване на действителния размер на приходите от продажби, респективно избягване плащане на дължимия ДДС и именно в тази насока с оспорения РА са извършени корекции, като на ревизираното лице е начислен допълнително ДДС. Така определените задължения за ДДС са обосновани от ревизиращите органи с разликата между единичната цена по фактурите, издадени от „ЕЛПРО България“ ЕООД и определената „пазарна цена“ на електроенергията, посочена в експертната, възложена и приета в хода на ревизията. Прието е за установено извършеното в първоначалната ревизия „нетиране“ на количествата електроенергия от и към „ЕЛПРО България“ ЕООД. Дължимият ДДС, установен от ревизията е определен, като за данъчна основа е взета предвид разликата от цената на електрическата енергия, определена по периоди във фактури на „Енерджи Пауър“ ЕООД към „ЕЛПРО България“ ЕООД и цената, определена на база на данни от изготвената експертна оценка + 1.24 лв. такса, умножена по 20 % данъчна ставка. В таблица на стр. 9 от РД, от страна на ревизиращия екип е посочено за м. Август 2018 г., м. Септември 2018 г. и м. Октомври 2018 г., определените от него суми на „нетиран“ установен приход към „ЕЛПРО България“ ЕООД и доначисления ДДС.

Предвид гореизложеното, отнасящо се до сделките между „Енерджи Пауър“ ЕООД и „ЕЛПРО България“ ЕООД, води до извод, че от страна на приходната администрация е определена една невярна и неправилно формирана данъчна основа за определяне на задължения за ДДС. Следователно при определена неправилно данъчна основа, то установеният от ревизиращите органи, като дължим ДДС е неправилно и незаконосъобразно определен. Същият е начислен без основание и в противоречие с материалноправните разпоредби.

При така установеното оспореният РА подлежи на отмяна и в тази част като неправилен и незаконосъобразен

При така установеното и въз основа на събраните по делото доказателства, обсъдени поотделно и в съвкупност, Съдът намира, че оспореният РА в цялост е неправилен и незаконосъобразен, поради което жалбата като основателна и доказана следва да бъде уважена.

При този изход на спора, заявената от жалбоподателя претенция за присъждане на съдебно-деловодни разноски е основателна. Жалбоподателят претендира разноски в общ размер на 5 235.60 лв. – 50.00 лв. за заплатена държавна такса, 500.00 лв. за заплатено адвокатско възнаграждение; разноски за вещи лица в общ размер на 4 685.60 лв.

По изложените съображения, АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-град, III-то отделение, 60-ти състав на основание чл. 160 от ДОПК,

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалба на „Енерджи Пауър“ ЕООД – в несъстоятелност, ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], бл. 0, вх. 0, ет. 0, ап. 0, представлявано от Е. Т., временен синдик, с адрес за призоваване на синдика: [населено място], [улица], ет. партер, Ревизионен акт № Р-22002220003500-091-001/26.07.2021 г., издаден от Ф. С. Й., на длъжност Началник на сектор „Ревизии“ в ТД на НАП [населено място] – орган, възложил ревизията и Т. Н. В., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП, [населено място] – ръководител на ревизията, мълчаливо потвърден от Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на Национална агенция по приходите.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на Национална агенция по приходите, да заплати на „Енерджи Пауър“ ЕООД – в несъстоятелност, ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], бл. 0, вх. 0, ет. 0, ап. 0, представлявано от Е. Т., временен синдик, с адрес за призоваване на синдика: [населено място], [улица], ет. партер съдебно-деловодни разноски в размер на 5 235.60 лв. /пет хиляди двеста тридесет и пет лева и 60 стотинки/.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: