

РЕШЕНИЕ

№ 4063

гр. София, 19.06.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 61 състав,
в публично заседание на 01.06.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Маргарита Немска

при участието на секретаря Дора Тинчева, като разгледа дело номер **725** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156-161 от Данъчно –осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.
Образувано е по жалба вх.№ 53-04-1048/29.11.2022г. по описа на ОДОП С. при ЦУ на НАП от „Юнит Енерджи“ ООД с ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя В. Т. Г. със седалище и адрес на управление – [населено място], кв.Б., [улица] срещу издаденият на дружеството Ревизионен акт № Р-22220521004102-091-001/11.05.2022г., издаден от Е. М. С. - орган, възложил ревизията и Р. Т. З. –ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1785/14.11.2022г. на Директора на Дирекция „ОДОП” - [населено място] при ЦУ на НАП.

Жалбоподателят излага аргументи за незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт като издаден при допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила и в противоречие с материалния закон. Изтъква, че не са налице основанията по чл.77 ал.1 и чл.26 т.1 от ЗКПО за определяне на допълнителни данъчни задължения за корпоративен данък. В съдебно заседание, „Юнит Енерджи“ ООД, не се представлява, излага становище в писмена молба от 01.06.2023г., с която поддържа доводите в жалбата. Не претендира разноси. Ответният административен орган – Директор на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП-С., редовно уведомен, в открито съдебно заседание не се явява и не се представлява. С писмена молба от 19.04.2023г. изразява становище за неоснователност на жалбата. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура, редовно уведомена, не изпраща представител. Административен Съд С. - град, III отделение, 61 състав, след като взе предвид наведените в жалбата доводи, изразените становища на процесуалния представител на ответника по оспорването и се запозна с приетите по делото писмени доказателства, намира за установено от фактическа и правна страна, следното:

По допустимостта на жалбата: Оспореният ревизионен акт е връчен електронно по реда на чл.29 ал.4 от ДОПК на 25.08.2022г. на жалбоподателя. Жалбата до директора на ДОДОП С. при ЦУ на НАП е подадена на 08.09.2022г. и заведена с вх. № 53-03-2467 /08.09.2022г. по регистъра на ТД на НАП С.. Решение № 1785/14.11.2022г. на директора на ДОДОП С. при ЦУ на НАП е връчено по електронен път на 15.11.2022г.

Жалба с вх.№ 53-04-1048/29.11.2022г. по описа на ДОДОП -С. и адресирана до АССГ е подадена на 29.11.2022г., т.е. в законния 14- дневен срок.

Във връзка с гореизложеното, съдът намира, че е сезиран от надлежна страна-участник в административното производство срещу акт, с който се засягат нейни права и интереси, поради което е подлежащ на оспорване, а жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

Със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22220521004102-020-001/20.07.2021г., издадена от Е. М. С., на длъжност началник сектор „Ревизи“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., определена да изпълнява функциите на компетентен орган по чл.112 ал.2 т.1 от ДОПК и чл.119 ал.2 от ДОПК със Заповед № РД-01-128 от 18.02.2020г. на Директора на ТД на НАП С. е възложена ревизия на жалбоподателя „Юнит Енерджи“ ООД за установяване на задължения за корпоративен данък за данъчен период от 01.01.2020г. до 31.12.2020г. Заповедта е връчена по реда на чл.29 ал.4 от ДОПК на 09.08.2021г. и съгласно чл.114 ал.1 от ДОПК, считано от посочената дата тече тричесечен срок за извършване на ревизията, който изтича на 09.11.2021 г. Срокът за извършване на ревизията е продължен до 19.12.2021 г., съответно до 07.01.2022 г. със Заповеди за изменение на ЗВР №Р- 22220521004102-020-002 от 08.11.2021 г. и №Р-22220521004102-020-003 от 09.12.2021 г., издадени от органа, издал първоначалната ЗВР.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22220521004102-092-001/04.03.2022 г., връчен по електронен път на 21.03.2022 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК е подадено писмено възражение срещу констатациите, отразени в РД. прието с вх. №53-00-735/04.04.2022 г., обсъдено и преценено като неоснователно. С възраженията са представени и допълнителни доказателства: копия от протоколи за извършени услуги от „ИНВАЙРЪН СЪЛЮШЪНС“ ООД с ЕИК[ЕИК]; доклади относно извършените дейности и мероприятия по договор за консултации и контрол и съдействие в областта на енергиен мениджмънт от 01.12.2013 г., сключен с „ИНВАЙРЪН СЪЛЮШЪНС“ ООД; копие от протокол за извършени услуги за периода от 15.11.2019 г. до 31.12.2019 г. от „САЙТ ФИНАНС“ ООД с ЕИК[ЕИК]; доклад относно извършените дейности и мероприятия по договор за възлагане на услуга от 13.11.2019 г., сключен със „САЙТ ФИНАНС“ ООД; копия от пътни книжки на леки автомобили с регистрационни номера СВ1466НХ, СВ5322РН и СВ3469МН.

Ревизията приключва с РА №Р-22220521004102-091-001/11.05.2022 г., издаден от Е. М. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП

С. I- орган, възложил ревизията, и Р. Т. З., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. ръководител на ревизията.

С Ревизионния акт са установени допълнителни задължения за корпоративен данък в размер на 13367,81 лева и лихви за забава в размер на 1169,78 лева.

На първо място, е спазен срокът по чл. 109 от ДОПК, с оглед надлежното упражняване на правомощието за образуване на процесното ревизионно производство, с посочената по-горе ЗВР, в рамките на 5-годишния срок, поради което проведеното ревизионно производство е допустимо.

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.

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 и приетите по делото Заповед № РД-01-128/18.02.2020г. на Директора на ТД –НАП С., с която са определени служителите, които да изпълняват функции на компетентен орган по чл.112 ал.2, т.1 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/. Съгласно чл.119, ал.2 ДОПК ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията в 14-дневен срок от подаването на възражение или от изтичането на срока за подаване на възражение. Решение № 1785/14.11.2022г. също е издадено от компетентен орган –директор на Д“ОДОП“ –С. при ЦУ на НАП при условията на заместване съгласно Заповед № ЗЦУ-1891/21.05.2021г. на изпълнителния директор на НАП и представени доказателства за обективната невъзможност на директора на ОДОП – С. да изпълнява длъжността си на 14.11.2022г. болничен лист № Е20221713104.

Компетентността на органа, подписал посочените по-горе заповеди и оспорвания РА е установена с официални документи по смисъла на чл. 179, ал. 1 от ГПК, с обвързваща материална доказателствена сила, която не е оборена. Изложеното до тук води до извод, че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи.

Настоящата инстанция констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Съгласно чл. 3 от ЗЕДЕУУ (ред.- ДВ, бр.85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) 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 август 2014 г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ. В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като

електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 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. Това е относимо и за РД, ЗВР и ЗИЗВР. Пред настоящата съдебна инстанция не е оспорена валидността на КЕП, поради което съдът намира, че приетите писмени доказателства и тези, представени чрез СД са достатъчни, за да обосноват извод за валидност на КЕП на органите по приходите.

На следващо място, спазени са процесуалните правила за извършването на ревизията. 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. Обсъдени са възраженията на жалбоподателя, които са приети от ревизиращия екип за неоснователни. Оспореният РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. С постановеното Решение на Директора на Дирекция "ОДОП" –С., решаващият орган е приел, че допълнително представените пред решаващия орган писмени доказателства, не са достатъчни за да оборят констатациите на органите по приходите, изложени в РД и РА. Решаващият орган е възприел правните изводи на ревизиращия екип.

Търговската дейност на жалбоподателя е свързана с енергиен мениджмънт, предоставяне на енергийни и консултантски услуги, проучване, проектиране и изграждане на енергийни и енергоспестяващи съоръжения и технологии, включително инвестиционна дейност, експлоатация, поддръжка, сервиз, ремонт, настройка, мониторинг и модернизация, производство и търговия с електрическа енергия, производство, пренос и разпределение на топлинна енергия и енергия за охлаждане и др. Констатирано е още, че през 2020г. жалбоподателят е реализирал приходи основно от предоставени услуги, свързали с начислени такси енергийно управление и консултантски услуги.

В хода на ревизионното производство органите по приходите са извършили редица процесуални действия, които подробно са описани в констативната част на изготвения РД, неразделна част от РА, по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК

Констатирано е, че за 2020г. дружеството е подало годишна данъчна декларация по чл.92 ал.1 от ЗКПО с вх.№2205И0100607/24.06.2021г. с декларирана данъчна загуба в размер на 24 575,71 лева. През 2020г. „Ю. Е.“ е заплатил авансови вноски по ЗКПО общо в размер на 4000 лева, съгласно ГДД за 2019г. на основание чл.84 от ЗКПО, според който месечните авансови вноски се правят от данъчно задължени лица, чиито нетни приходи от продажби за годината преди предходната година превишават 3 000 000 лв.

След извършено от ревизиращия екип увеличение на финансовия резултат на жалбоподателя със сума в размер на 198 253,85 лева е определен данъчен финансов резултат – данъчна печалба в размер на 173 678,14 лева.

На първо място органите по приходите са преобразували финансовия резултат на дружеството за 2020г. по реда на чл.78 от ЗКПО, във връзка с чл.16 ал.2 т.3 от ЗКПО в посока увеличение със сумата от 19 159,08 лева.

Дружеството е получило кредит в резултат на сключен на 29.05.2018г. между „Българска банка за развитие“ АД от една страна и от друга „Юнит Енерджи“ ООД, Ц. Е.“ ООД и „Сайт Енерджи“ ООД, в качеството им на кредитополучатели договор за банков кредит №934/29.05.2018 г. Съгласно последният „Българска банка за развитие“ АД предоставя на горепосочените дружества банков кредит в общ размер на 10 913 000,00 евро. Кредитът е предоставен с цел да рефинансира съществуващи задължения на лицата, описани подробно на стр. 4 от РД, като срокът за връщане на средствата е 20.05.2028 г. С договора е уговорено още, че солидарни длъжници за връщане на средствата по кредита са следните лица: „Тошел Агро“ ООД; „Опицвет милк“ АД с ЕИК[ЕИК]; „Интернешънъл грийн холд“ АД с ЕИК[ЕИК]; „Царевец Агро“ ООД с ЕИК[ЕИК]; „Сайт финанс“ ООД; „Енерджи ринг“ АД с ЕИК[ЕИК]; „Ринг строй инвест“ АД; „Юнит ЕНР“ ООД; В. Т. Г.; Т. И. Г.; С. К. Д.; В. Д. Д. и М. И. Д.. Също така е констатирано, че за обезпечаване на вземанията в полза на банката са учредени и особени залози на търговските предприятия на „Юнит Енерджи“ ООД, „Царевец Енерджи“ ООД, „Интернешънъл грийн холд“ АД и „Сайт Енерджи“ ООД. В договора е уговорено още, че кредитополучателите следва да заплатят на банката лихва както следва: 3-месечен EURIBOR +4% пункта надбавка, но не по-малко от 4,5%.

Процесният заем е намерил отражение по кредита на сметка 152 „Получени дългосрочни заеми“ на оборотната ведомост на дружеството, която сметка към 01.01.2020 г. е с кредитно салдо в размер на 5 233 772,17 лв. В доклада е посочено от предоставените хронологични регистри през 2020 г. от страна на „Юнит Енерджи“ ООД не са правени погасителни вноски по процесния кредит. Едновременно с това горесцитираните парични средства са предоставени през ревизирия данъчен период като заем на трети лица /договорите за заем са описани на стр. 5-10 от РД/

Установено е, че жалбоподателят е генерирал разходи за лихви в размери значително по-високи от тези, които е отчитал като приход по предоставените от него заеми. В тази връзка ревизиращите са изтъкнали обстоятелството, че задълженото лице е отпускарло заеми на трети лица с договорени лихвени проценти под пазарните. Цената, на която заемодателят е акумулирал средствата, предоставени впоследствие като заем на трети лица е значително по-висока от договорените лихви по предоставените през периода заеми. Така от органите по приходите е посочено, че за получените от „ЮНИТ ЕНЕРДЖИ“ ООД кредити през периода от 2018 г. до 2020 г. от банкови институции и трети лица е договорено, че жалбоподателят ще дължи лихва в размер на 4.5%. В същото време през 2020 г. жалбоподателят е отпускарал заеми на свързани лица като е уговорена лихва в размер едва на 3%:

- съгласно договор за паричен заем от 08.01.2020г жалбоподателят е предоставил на В. Т. Г. /представляващ на „ЮНИТ ЕНЕРДЖИ“ ООД/ заем в размер на 5 600 000,00 лв. Срокът за връщане на заема е една година като е договорена годишна лихва от 3%, платима след изтичане на договора;

- съгласно договор за паричен заем от 12.02.2018 г. жалбоподателят е предоставил на „РИНГ СТРОЙ ИНВЕСТ“ АД заем в размер на 5 000 000,00 лв. В договора е посочено още, че заемодателя предоставя на заемателя горесцитираната сума за срок от пет години при договорена лихва в размер на 3%, платима до 30-то число на всеки календарен месец, изчислена върху непогасената част от дълга.

Предвид гореизложеното органите по приходите са приели, че има отклонение от данъчно облагане съгласно чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО, поради което и на основание чл.

78 от ЗКПО счетоводния финансов резултат на дружеството за 2020 г. е преобразуван в посока увеличение със сумата на неотчетените приходи от лихви по горечитираните заеми. Така с РА е извършено увеличение на С. на „ЮНИТ ЕНЕРДЖИ“ ООД със сума в размер на 19 159,08 лв., представляваща разликата между осчетоводените от жалбоподателя приходи от лихви за периода и приетия от ревизиращия екип като пазарен лихвен процент в размер на 4,5%. Последният е определен като е прието, че доколкото горечитираните заематели - В. Г. и „РИНГ СТРОЙ ИНВЕСТ“ АД са съдлъжници по договора за кредит от 29.05.2018 г., сключен между „БЪЛГАРСКА БАНКА ЗА РАЗВИТИЕ“ АД и „ЮНИТ ЕНЕРДЖИ“ ООД и доколкото паричните средства от този заем се ползват за предоставяне на заеми на посочените длъжници, то икономически логично е като аналог при определяне на пазарния лихвен процент да се ползва договореният с банката месечен лихвен процент в размер на 4.5%.

Възражения от жалбоподателя в тази насока не са изложени с предявената пред съда жалба. Съгласно чл.15 от ЗКПО, когато свързани лица осъществяват търговските и финансовите си взаимоотношения при условия, които оказват влияние върху размера на данъчната основа, отличаващи се от условията между несвързани лица, данъчната основа се определя и се облага с данък при условията, които биха възникнали за несвързани лица. Безспорно органите по приходите са констатирани, че жалбоподателят е предоставял заеми на свързани лица, като в представените договори за заем е уговорена лихва в размер на 3%, който размер е по –нисък от дължимият размер лихва / 4,5%/ от самият жалбоподател във връзка с получените от него кредити от банкови институции. В тази връзка несъмнено има отклонение от данъчното облагане. Според разпоредбата на чл.16 ал.2 т.3 от ЗКПО за отклонение от данъчното облагане се смята и получаването или предоставянето на кредити с лихвен процент, отличаващ се от пазарната лихва към момента на сключване на сделката, включително в случаите на безлихвени заеми или друга временна безвъзмездна финансова помощ, както и опрощаването на кредити или изплащането за своя сметка на кредити, несвързани с дейността;

Признак на несъвместимата с правомерното развитие на материалното данъчно правоотношение дейност на задълженото лице е отликата на лихвения процент по получените/предоставените кредити с пазарната лихва. Понятието за пазарна лихва е определено с § 1, т. 32 от ДР на ЗКПО. Пазарната лихва е относима и към преодоляването на последиците от отклоняването по чл. 16, ал. 1 от ЗКПО. Тя е пазарната цена на сделката, която се взема предвид при определянето на данъчната основа чрез корекцията по чл. 78 ЗКПО.

В случая органите по приходите законосъобразно и обосновано са приели, че след като паричните средства от полученият заем от жалбоподателя от „Българска банка за развитие“ АД /договор от 29.05.2018г./ са послужили за предоставяне на заем от „Юнит Енерджи“ ООД към останали съдлъжници по договора за банков кредит, то икономически логично е като аналог при определяне на пазарния лихвен процент да се ползва договореният лихвен процент с банката в размер на 4,5%. Предвид това изводите за наличие на предпоставките на чл.16 ал.2 т.3 от ЗКПО във връзка с чл.78 от ЗКПО са налице

и правилно финансовият резултат е увеличен със сумата от 19 159,08 лева.

На второ място, ревизиращият екип е преобразувал финансовия резултат на жалбоподателя за процесния период по реда на чл.43 ал.1 от ЗКПО в посока увеличение със сумата в размер на 1 426,26 лева.

Счетоводно са отчетени разходи за лихви по сметка 621 в размер на 590 085,12 лв. Същите представляват лихви по заеми, предоставени на жалбоподателя от „БЪЛГАРСКА БАНКА ЗА РАЗВИТИЕ“ АД /в размер на 295 073,96 лв./; „ЦАРЕВЕЦ ЕНЕРДЖИ“ ООД /в размер на 276 368.70 лв./ и „РИНГ СТРОЙ ИНВЕСТ“ АД /в размер 10 781,65 лв./. Констатирано е още, че процесите разходи са намерили отражение при формиране на счетоводния финансов резултат на дружеството за 2020г., но същевременно жалбоподателят не е съобразил разпоредбата на чл. 43 от ЗКПО. Предвид гореизложеното от органите по приходите са изложени аргументи, че на „ЮНИТ ЕНЕРДЖИ“ ООД не следва да се признаят за данъчни цели разходи за лихви в размер на 1 426,26 лв. /но договорите за заем с „ЦАРЕВЕЦ ЕНЕРДЖИ“ ООД И „РИНГ СТРОЙ ИНВЕСТ“ АД/, изчислени по формулата за регулиране на слабата капитализация ѝ със същите на основание чл. 43, ал. 1 от ЗКПО с увеличен декларирания счетоводен финансов резултат на дружеството за 2020 г.

Съгласно чл. 43 от ЗКПО разходите за лихви подлежат на данъчна регулация като съгласно ал. 1 от цитираната разпоредба не се признават за данъчни цели в годината на отчитането им разходите за лихви в размер, определен за текущата година по формулата: $НРЛ = РЛ - ПЛ - 0,75 \times ФРПЛ$. Регулация на слабата капитализация не се извършва в случай, че привлеченият капитал е по-малък или равен на трикратния размер на собствения капитал. Привлеченият капитал се установява като от пасивите на баланса на предприятието се приспадат само финансиранятия. В случая ревизиращите са констатирани, че през 2020 г. част от отчетените от жалбоподателя разходи за лихви не следва да бъдат признати на основание чл. 43, ал. 1 от ЗКПО и със същите е извършено преобразуване на счетоводния финансов резултат на дружеството в посока увеличение. Така ревизиращите са изчислили по формулата, разписана в ал. 1, че 1 426,26 лв. от отчетените разходи за лихви за периода по сметка 621 на оборотната ведомост не следва да бъдат признати за данъчни цели. Жалбоподателят в тази част не излага конкретни съображения относно неправилност на извършените констатации.

Въз основа на направените в хода на ревизията изчисления е установено, че привлеченият капитал превишава трикратния размер на собствения капитал, поради което обосновано и законосъобразно е приложен режимът на регулиране на слаба капитализация, определяйки размерът на непризнатите разходи за лихви по реда предвиден в чл.43 от ЗКПО

На следващо място е преобразуван финансовият резултат за 2020г. по реда на чл. 26, т. 1 от ЗКПО в посока увеличение със сума в размер на 37 724,94 лв. във връзка с отчетени по сметка 602 разходи за наем на МПС, по фактури, издадени от „ВД ПРОПЪРТИЙС“ ЕООД и „ЮНИТ ЕНР“ ООД.

Ревизиращите органи са констатирани факти, даващи основание за допълнително преобразуване на декларирания финансов резултат на дружеството за 2020 г. с непризнати разходи за наем на МПС в размер на 37 724,94 лв. Установено е, че същите са отчетени от жалбоподателя във връзка с издадени му от „ВД ПРОПЪРТИЙС“ ЕООД девет фактури и от „ЮНИТ ЕНР“ ООД осемнадесет фактури, осчетоводени по сметка 602 „Разходи за външни услуги“ на оборотната ведомост. Предмет на доставките са услуги по наем на следните МПС:

- Автомобил Л. Р. с рег. [рег.номер на МПС] , нает от „ВД ПРОПЪРТИЙС“ ЕООД, съгласно договор от 07.04.2020 г. Определената в договора месечна наемна цена е в размер на 2 100,00 лв. с ДДС;

- Автомобил А. Q е рег. [рег.номер на МПС] , нает от „ЮНИТ ЕНР“ ООД, съгласно договор от 03.04.2020 г. Определената в договора месечна наемна цена е в размер на 2 200,00 лв. с ДДС;

- Автомобил Шкода О. с рег. [рег.номер на МПС] . нает От „ЮНИТ ЕНР“ ООД.

съгласно договор от 02.04.2020 г. Определената в договора месечна наемна цена е в размер на 730,00 лв. е ДДС.

От жалбоподателя са представени писмени обяснения, че наетите автомобили са използвани за извършване на основната дейност на дружеството. Същите са управлявани от М. И. Д. за автомобил с ДК СВ1466НХ, В. Ю. за автомобил с ДК [рег.номер на МПС] и В. Г. за автомобил с ДК [рег.номер на МПС] . Твърди се, че разходите за експлоатация на автомобилите са били за сметка на наемодателите, поради което такива не са отчитани в счетоводството. В хода на ревизията не са представени от жалбоподателя други доказателства в тази връзка.

Органите по приходите са констатирани, че освен договорите за наем и обясненията на законния представител на жалбоподателя не са представени други писмени доказателства водещи до извода, че процесните МПС са използвани във връзка с осъществяваната основна дейност от дружеството. Липсват пътни книжки, застраховки, винетни такси, разходи за гориво. Констатирано е още, че М. Д. е била назначена по трудово правоотношение в „Юнит Енерджи“ ООД 8 месеца след като е сключен договорът за наем на автомобила.

Едва след констатациите на приходната администрация за липса на надлежни писмени доказателства, с възражението срещу изготвения РД от жалбоподателя са представени копия от пътни книжки на автомобилите /непредставени с административната преписка пред настоящия съдебен състав/, а пред решаващият орган ведно с адресираната до нето жалба и копие от анекс към договора за наем на МПС, сключен с „ВД Пропъртийс“ ЕООД. Въпреки представените допълнително писмени доказателства, органите по приходите и решаващият орган след задълбочен анализ не са кредитирали горесцитираните документи като годни доказателства, удостоверяващи ползването на

автомобилите за дейността на дружеството. Мотивирали са се с факта, че пътните книжки не са представени до приключване на ревизионното производство, въпреки обективната възможност на жалбоподателя, а едва след като е извършена констатация от ревизиращия екип, че липсват надлежни доказателства за целите, за които се използват наетите МПС.

Пред решаващият орган, с жалбата допълнително са приложени анекси към договорите за наем, в които е посочено че всички консумативи и разходи, свързани с ползването на МПС /гориво, ремонтни разходи и други/ са за сметка на наемодателя.

Настоящият съдебен състав също не кредитира цитираните доказателства, тъй като същите са представени след надлежни констатации на приходните органи, относно тяхната липса. Видно от анексите към договор за наем /лист 66, 67 от делото/, същите са сключени на дата 08.04.2020г. към договор от 07.04.2020г. с „ВД Пропъртийс“ ЕООД и на дата 08.02.2019г. към договор от 07.02.2019г. с „Интернешънъл Грийн Холд“ АД. От това обстоятелство, следва че анексите е могло да бъдат представени ведно със съответните договори, но това не е сторено.

Предвид това, съдът намира, че изводът на решаващия орган, че цитираните писмени доказателства са съставени единствено и само за целите на производството е обосноваван. В подкрепа на този извод е и обстоятелството, че законен представител на „ВД Пропъртийс“ ЕООД, „Интернешънъл Грийн Холд“ АД и „Юнит Енерджи“ ООД е едно и също физическо лице – В. Т. Г., което е положило подпис и под двата анекса и за наемател и за наемодател.

Допълнително решаващият орган е констатирал, че в пътните книжки за едни и същи маршрути са посочени различни изминати километри от страна на жалбоподателя. Не е изяснено и кого обслужват МПС, тъй като в част от маршрутите на движение е записано, че обслужват „ЮНИТ ЕНЕРДЖИ“ ООД, а в друга част не е посочено. Налице е и дублиране между маршрутите и посетените обекти в дните, тоест служителите на „ЮНИТ ЕНЕРДЖИ“ ООД тръгват от един и същ обект с няколко автомобила за един й същ обект. От ревизираното лице не са представени и отчети за извършената работа. Не става ясно и защо от жалбоподателя не са отчитани през периода разходи за гориво и консумативи, след като се касае за служебни автомобили.

Действително липсват данни и доказателства за извършени и отчетени разходи за гориво на автомобилите. Няма нито една фактура или фискален касов бон за закупуване на гориво. Липсва и надлежна заповед от дружеството, респективно пълномощно, въз основа на която конкретен служител да управлява точно определения в заповедта автомобил, който е нает от жалбоподателя.

Изцяло неоснователни са твърденията в жалбата, че са налице достатъчно доказателства, че разходите за наем на процесните автомобили са свързани с дейността на ревизираното дружество. Липсват всякакви данни и регламент за начина на закупуване на гориво, за вида на горивото, за средния разход на гориво за всеки един от двата автомобила, как конкретните служители, за които

се твърди, че са управлявали автомобилите са закупували гориво и начинът на отчитането му пред жалбоподателя и съответно на наемодателя.

Документалната доказаност на разходите изисква в счетоводството на дружеството да са налични първични счетоводни документи – фактури за закупено гориво, фискални касови бележки за горива, пътни листове или пътна книжка за отразяване на изминатите километри, документи доказващи разходната норма при движение на автомобила и други документи специфични за извършваната основна дейност на дружеството, въз основа на които да може да се направи извод за използването им за служебни цели.

При липса на всякакви данни за закупено и отчетено гориво не може да бъде установено количеството заредено гориво, датите на зареждане, къде е зареждано и същото съответства ли на разходната норма и изминатите километри, независимо от факта, че жалбоподателят е представил пътни книжки, които както вече бе посочено не са приложени по административната преписка. Дори и да бяха представени пред настоящия съдебен състав, наличието на пътните книжки, както и договорите за наем и анексите към тях, без да има данни за закупено и отчетено гориво, не са достатъчни за да обосноват извод за ползване на процесните автомобили за служебни цели.

По принцип доколкото лекият автомобил се използва само за дейността на дружеството, без да се използва за лични нужди на съдружниците и свързани с тях лица, счетоводните разходи за поддръжка са данъчно признат разход, когато са документално обосновани.

С оглед липсата на надлежно представени доказателства и разколебаната доказателствена стойност на представените анекси към договорите за наем и липсата на всякакви счетоводни документи за закупуване на гориво, съдът прима, че не е доказано въпросните автомобили да са използвани за дейността на дружеството. Съгласно разпоредбата на чл.26 т.1 от ЗКПО apis://base=narh&doccode=40656&topar=art26_pt1&type=201/ не се признават за данъчни цели счетоводните разходи, които не са свързани с дейността. Предвид това законосъобразно ревизиращите са увеличили счетоводния финансов резултат със сумата в размер на 37 724,94 лева.

По реда на чл.77 ал.1 от ЗКПО е преобразуван финансовия резултат на дружеството за 2020г. в посока увеличение със сума в размер на 139 943,57 лева.

През ревизирия период в сметка 602 –Разходи за външни услуги от „Юнит енерджи“ ООД са осчетоводени разходи за услуги на стойност 123 943,57 лева по фактури, издадени от „Инвайрън Сълюшънс“ ООД /подробно индивидуализирани на стр.14 от РД /и на стойност 16 000 лева по една фактура издадена от „Сайт Финанс“ ООД.

От представените от „Юнит Енерджи“ ООД фактури издадени от „ИНВАЙРЪН СЪЛЮШЪНС“ ООД е установено ,че в тях като предмет на доставка е посочено „ Консултация и контрол за м. 2, 3, 4,5,6,7,8 и 9/2019г. по договор от 01.12.201 Зг. на обект „Смесен многофункционален развлекателен център „П.

център". Представен е договор за консултация и контрол от 01.12.2013г., сключен между „ЮНИТ ЕНЕРДЖИ" ООД в качеството му на Възложител и „ИНВАЙРЪН СЪЛЮШЪНС" ООД в качеството му на Изпълнител. Предмет на договора е консултации и контрол с цел оптимизиране на извършвания от Възложителя енергиен мениджмънт на обект „Смесен многофункционален развлекателен център „П. център". Ц. по договора - месечната такса по договора се определя въз основа на изготвен доклад от Изпълнителя в рамките на последните пет дни от текущия месец за предходния период от месеца. Срокът за изпълнение по договора е по споразумение. Установено е плащане на фактурите по банков път.

Органите по приходите са констатирани, че са проведени консултации по отношение на извършване на дейности по енергиен мениджмънт от възложителя съответно предвидения контрол върху дейностите. Съгласно протоколите услугите са извършени през различни месеци на 2019г., отговарящи на месеците посочени в издадените фактури. Посочени са и стойностите на извършените услуги, съвпадащи на данъчната основа записана в издадени фактури. Видно от съдържанието на приложените към протоколите фактури, същото представлява теоретични постановки и разработки, от които не може да се обоснове извод, че се касае за реално извършени дейности, контрол върху същите, свързани с извършваната от дружеството дейност и относими към извършените през периода облагаеми доставки.

Относно фактурата, издадена от „Сайт Финанс“ ООД, предметът на доставката е записан като „услуга по договор“. Представен е договор за възлагане на услуга от 13.11.2019г., сключен между „Ю. Е.“ в качеството му на възложител и „Сайт Финанс“ ООД в качеството му на изпълнител. Предмет на договора е извършване на предварително проучване на контрагентите на възложителя консултации, относно начина на събиране на забавени плащания от клиенти, както и синхронизиране на вида, срока и размера на просрочените задължения от контрагентите на „ЮНИТ ЕНЕРДЖИ" ООД. Извършено е плащане по банков път. Жалбоподателят е представил протокол от 31.12.2019г. издаден от „САЙТ ФИНАНС ООД" ООД, в който е посочено, че през периода 15.11.2019г-31.12.2019г. са извършени консултации по отношение на начина на събиране на забавени плащания от контрагенти на възложителя, в случая „ЮНИТ ЕНЕРДЖИ" ООД, както и синхронизиране на видовете, размера и срока на просрочените задължения. В доклада приложен към протокола липсва конкретна информация. Отново същият съдържа само теоретично постановки и текстове от закони и разпоредби. Липсват конкретни данни и информация, а именно: - данни на контрагентите, които не са платили своевременно задълженията си, размер на задълженията, както и срока в който същите е следвало да се платят.

След анализ на събраните доказателства е прието, че посочените разходи в размер на 139 943,57 лв. са отчетени в нарушение на счетоводното законодателство, във връзка е което със същите на основание чл. 77, ал. 1 от

ЗКПО е извършено преобразуване на декларирания счетоводен финансов резултат за 2020 г. в посока увеличение. Органите по приходите са се мотивирали, че от жалбоподателя не са ангажирани доказателства, установяващи реалното изпълнение на услугите, нито такива удостоверяващи начина на формиране цената на услугите. Изложени са и аргументи, че в хода на ревизионното производство не са приложили и посочените в договорите доклади, които следва да са изготвяни ежемесечно от изпълнителите на доставките. В заключение е посочено и че видно от предмета на доставките, записан във фактурите, процесите услуги касаят данъчен период 2019 г., а не 2020 г. Тоест фактурираните разходи не са относими за ревизирания период. Решаващият орган също е приел, че процесните разходи не са документално обосновани по смисъла на ЗКПО, от една страна изцяло е възприел изводите на органите по приходите, а от друга е посочил че в нарушение на нормите на Закона за счетоводството са отчетени разходи, които са относими и касаят предходен данъчен период – 2019г.

В жалбата се оспорват констатациите на приходната администрация, като се твърди, че са налице достатъчно доказателства за фактически извършени услуги, поради което не следва да бъде извършена корекция на счетоводния финансов резултат. Изложените аргументи в жалбата са изцяло неоснователни.

Съгласно разпоредбата на чл.10 ал.1 от ЗСч счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на ЗСч, отразяващ вярно стопанската операция. Не се спори, че доставките от „Инвайрън Сълюшънс“ ООД и от „Сайт Финанс“ ООД са надлежно фактурирани и са извършени плащания по тях.

Независимо от представените доказателства, съществен в случая е факта, че фактурираните услуги са извършени през 2019г., от което следва че са относими към отчетния период за 2019г.

За да се приложи нормата на чл. 77, ал. 1 от ЗКПО е необходимо да се установи наличие на извършени разходи и последните да са осчетоводени в нарушение на счетоводното законодателство.

По силата на чл.3 ал.3 от Закона за счетоводството, предприятията осъществяват текущото счетоводно отчитане на основата на документална обоснованост на стопанските операции и факти при спазване изискванията за съставянето на документи по този закон.

Счетоводна сметка 602 „Разходи за външни услуги“ касае отчитане на разходи за ползвани услуги, извършени от трети лица т. е. в тази счетоводна сметка се осчетоводяват разходи за получени през периода на осчетоводяване услуги. Няма спор, а и от всички представени доказателства се установява, че услугите са използвани през 2019г.

Съгласно чл.3, ал.2 от Закона за счетоводството, предприятията осъществяват текущото счетоводно отчитане на всички стопански операции, които водят до изменения на имущественото и финансовото им състояние, финансовите резултати от дейността, паричните потоци и собствения капитал, в

хронологичен ред. Съобразно чл. 26, ал. 1, т. 4 от същия закон, предприятието изготвя финансовите си отчети, с изключение на отчетите, свързани с паричните потоци, на базата на принципа на начисляването – ефектите от сделки и други събития се признават в момента на тяхното възникване, независимо от момента на получаването или плащането на паричните средства или техните еквиваленти, и се включват във финансовите отчети за периода, за който се отнасят.

В случая е безспорно установено, че услугите са извършени в предходен отчетен период –2019г., но разходът е отчетен по сметка 602 Разходи за външни услуги в счетоводството на дружеството през 2020г., поради което правилно е прието от приходните органи, че разходът е отчетен в нарушение на счетоводното законодателство и по конкретно - чл. 3, ал. 2 и чл. 26, ал. 1, т. 4 от Закона за счетоводството, и със същия правилно е преобразуван финансовия резултат.

Правилно, при това положение, и във връзка с чл. 77, ал. 1 от ЗКПО, този разход не е признат за данъчни цели и законосъобразно е увеличен финансовия резултат на жалбоподателя за 2020 г. / В този смисъл и съдебно решение № № 4734 от 17.05.2022 г. на ВАС по адм. д. № 11769/2021 г., VIII о./. Отчитането на разходи в нарушение на счетоводното законодателство в период следващ този на извършването им е основание по чл. 77, ал. 1 ЗКПО те да не бъдат признати за данъчни цели./ Решение № 5410 от 22.05.2023 г. на ВАС по адм. д. № 8977/2022 г., I о./.

С оглед на всичко изложено независимо от обстоятелството, дали доставките на услуги от „Инвайрън Сълюшънс“ ООД и от „Сайт Финанс“ ООД са реално осъществени, то достатъчно за законосъобразното приложение на чл.77 ал.1 от ЗКПО е обстоятелството, че са отчетени разходи през 2020г., за извършени услуги през 2019г.

Съдът при изложените по –горе мотиви, приема, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган, в предвидената от закона форма, при липса на допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила и при съответствие с материално –правните разпоредби и целта на закона, поради което жалбата следва да се отхвърли като неоснователна.

С оглед изхода на делото разноски се дължат на ответника, които са своевременно поискани на основание чл.161 ал. 1 от ДОПК.

Съгласно чл.8 ал.1 т.4 от Наредба № 1 /2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения следва да бъде присъдено възнаграждение за юрисконсулт в размер на 1708,38 лв.

Водим от горното и на основание чл.160 ал.1, пр.1 и пр.4 от ДОПК, Административен съд София град, III-то отделение, 61 състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „Юнит Енерджи“ ООД с ЕИК[ЕИК], представлявано

от управителя В. Т. Г. със седалище и адрес на управление – [населено място], кв.Б., [улица] срещу издаденият на дружеството Ревизионен акт № Р-22220521004102-091-001/11.05.2022г., издаден от Е. М. С. - орган, възложил ревизията и Р. Т. З. –ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1785/14.11.2022г. на Директора на Дирекция „ОДОП” - [населено място] при ЦУ на НАП, с който е установен корпоративен данък по ЗКПО за 2020г. в размер на 13367,81 лева и начислени лихви за забава в размер на 1169,78 лева.

ОСЪЖДА „Юнит Енерджи“ ООД с ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя В. Т. Г. със седалище и адрес на управление – [населено място], кв.Б., [улица] да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно- осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП сумата от 1708,38 лева /хиляда седемстотин и осем лева и тридесет и осем стотинки/ разноски за юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на обжалване в 14- дневен срок от съобщаването му на страните пред Върховния административен съд на Република България.

СЪДИЯ: