



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

1000 София, бул. "Княз Александър Дондуков" № 52 Телефон: 0700 18 700 Факс: (02) 9859 3099

Изх. № 24-39-37

Дата: 03.09.2018 год.

ЗДДС, чл. 6, ал. 3;
ЗДДС, чл. 6, ал. 4, т. 4;
ЗДДС, чл. 7, ал. 4;
ЗДДС, чл. 9, ал. 3;
ЗДДС, чл. 12, ал. 1;
ЗДДС, чл. 57;
ЗДДС, чл. 82, ал. 2, 3, 4 и 5;
ЗДДС, чл. 84;
ЗДДС, чл. 114, ал. 10;
ЗДДС, чл. 116;
ЗДДС, чл. 116, ал. 2;
ЗДДС, чл. 116, ал. 4;
ЗДДС, чл. 117;
ЗДДС, чл. 117, ал. 1;
ЗДДС, чл. 117, ал. 4;
ЗДДС, чл. 142, ал. 1;
ЗДДС, чл. 144, ал. 4;
ЗДДС, чл. 161;
ЗДДС, чл. 163а;
ППЗДДС, чл. 80, ал. 6;
ЗКПО, чл. 26, т. 11;
ЗКПО, чл. 194, ал. 1, т. 2;
ЗКПО, чл. 194, ал. 2;
ЗКПО, чл. 267;
ДР на ЗКПО, §1, т. 4;
ДР на ЗКПО, §1, т. 4, б. „в“;
ДР на ЗКПО, §1, т. 5;
ДР на ЗКПО, §1, т. 5, б. „а“;
МСС 18 /Международен счетоводен стандарт/,
т. 20;
ДОПК, чл. 2;
ДОПК, чл. 3;
ДОПК, чл. 5;
ДОПК, чл. 6;
ДОПК, §1, т. 3.

ОТНОСНО: Поставени въпроси по прилагането на *Закона за данък върху добавената стойност* (ЗДДС) и *Закона за корпоративното подоходно облагане* (ЗКПО), възникнали в хода на ревизионно производство на „.....“ ЕАД, правопреемник на „.....“ ЕООД

Във Ваше писмо, постъпило в Централно управление на Национална агенция за приходите (НАП) с вх. №.....2018 г., препратено по компетентност от дирекция ОДОП и във връзка с извършвана ревизия на „.....“ ЕАД (Дружеството), правопреемник на „.....“ ЕООД, е изложена следната фактическа обстановка:

„.....“ ЕАД е еднолично акционерно дружество с общинско имущество, с едностепенна система на управление. Едноличен собственик на капитала на дружеството е община (Общината).

Съгласно представения договор от 2003 г., Общината, в качеството ѝ на възложител, възлага на Дружеството, в качеството му на изпълнител, да осъществява реализация на приходите, организация, управление, контрол, отчитане и окачествяване на пътническите превози по масов градски транспорт, възложени от Общината на транспортни оператори и се разплаща с тях в границите на утвърдена за съответния период икономическа рамка. Условието за пътуване с масовия градски транспорт (МГТ) на територията на Общината се уреждат с **Наредба за превоз на пътници** (Наредбата), приета с Решение на общински съвет №458 по Протокол №17 от 24.07.2008 г., в сила от 01.09.2008 г. За извършваната от изпълнителя дейност е определено възнаграждение (комисиона) до 8.5% от размера на централно реализираните приходи.

„.....“ ЕООД (преобразувано през 2012 г. на „.....“ ЕАД) има изключителното право да издава, зарежда и продава превозни документи за пътуване с масов градски транспорт – билети и абонаментни карти. Реализацията на превозните документи се осъществява чрез собствена мрежа от бюра и билетни каси, билетни автомати в трамваите и тролейбусите, разпространители в търговската мрежа (търговци по комисионен договор), водачи в превозни средства на МГТ. Цените на издаваните и разпространявани от Дружеството превозни документи са определени в Наредбата и всяко тяхно изменение се извършва само и единствено с решение на общински съвет. В Наредбата са регламентирани както превозните документи за преференциални пътувания (карти на намалени цени за определени категории граждани – пенсионери, учащи се, инвалиди и др.), така и редът и начините за компенсиране на преференциалните пътувания от страна на държавата и Общината, което от своя страна се извършва ежемесечно, на база продадените

преференциални карти. Получените приходи от продажби и от компенсации Дружеството разпределя между транспортните оператори – „.....“ ЕАД, „.....“ ЕАД, „.....“ ЕАД и частни дружества, извършващи автобусни превози по определени линии на градския транспорт, на база на изминати километри по определена с Наредбата цена на километър.

Предвид изложената фактическа обстановка поставяте следните въпроси:

1. Следва ли платените суми и отчетените разходи за лихви в резултат на уведомително писмо от община (Общината) от м. април 2011 г., с което се задължава ЕАД да заплати на Българска банка за развитие част от задълженията по изпълнена транспортна задача към транспортен оператор „.....“ АД на стойност 13.374 хил.лв., вследствие сключен договор за цесия между транспортния оператор и банката, както и в резултат на сключено тристранно споразумение между община, „.....“ ЕАД и ЕАД от м. април 2012 г., съгласно което ЕАД се задължава да заплати на Общинска банка задължение по изпълнение на транспортна задача към „.....“ ЕАД в размер на 6 млн.лв. във връзка с договор за цесия, сключен между „.....“ ЕАД и банката, да се третира в хипотезата за скрито разпределение на печалбата по смисъла на §1, т. 5, б. „гг“ от Допълнителните разпоредби (ДР) на ЗКПО?

2. Как следва да се третира ежемесечно начисленият данък върху добавената стойност (ДДС) с протокол по чл. 117 от ЗДДС, отразен в дневника за продажбите и справка-декларацията за ДДС за съответния период върху отчетения недостиг на средства от дружеството и впоследствие (от 2016 г.) ежемесечно начисления ДДС с протокол по чл. 117 от ЗДДС, отразен в дневника за продажбите и справка-декларацията за ДДС за съответния период със знак „минус“ върху отчетения излишък на средства?

3. С Решения на общински съвет №428 от 14 юли 2011 г. и №328 от 28 юни 2012 г., ... ЕАД се освобождава от отчисляване и внасяне на дивидент за а община за финансовите 2010 и 2011 г., но се указва с реализираната печалба да бъдат погасени част от натрупаните стари задължения към транспортните оператори към 31 декември на съответната година. Следва ли да се счита, че е разпределен дивидент в полза на едноличния собственик на капитала, независимо че няма взети счетоводни операции за намаляване на размера на неразпределената печалба?

4. Как следва да се отчитат приходите от кратки SMS-и за платено паркиране, определени въз основа на договори, сключени с три мобилни оператори – на база реалното заплащане или на база реалното предоставяне на услугата?

На основание чл. 10, ал. 1, т. 10 от *Закона за Националната агенция за приходите*, въз основа на изложената фактическа обстановка и съобразявайки относимата нормативна уредба, изразявам следното принципно становище по направеното запитване:

По първи въпрос:

През м. април 2011 г., чрез уведомително писмо, ... община задължава ЕООД да заплати на Българска банка за развитие част от задълженията по изпълнена транспортна задача към транспортен оператор „.....“ на стойност 13,374 хил.лв., вследствие сключен договор за цесия между транспортния оператор и банката. През 2012 г. дружеството е погасило изцяло това задължение, като поради забавени плащания на вноските е отчетен разход за лихви в размер на 13 хил.лв.

През м. април 2012 г. е сключено тристранно споразумение между община, „.....“ ЕАД и ЕООД, съгласно което ЕООД се задължава да заплати на Общинска банка задължение по изпълнение на транспортна задача към „.....“ ЕАД в размер на 6 млн.лв. във връзка с договор за цесия, сключен между „.....“ ЕАД и банката. Съгласно споразумението, дружеството се задължава да заплаща текущо и лихви върху непогасената главница на задължението, като начислените разходи за лихви през 2012 г. по това задължение са в размер на 291 хил.лв.

..... ЕАД е еднолично акционерно дружество с общинско имущество, с едностепенна система на управление. Едноличен собственик на капитала на дружеството е община. Налице е свързаност по смисъла на §1, т. 3 от *Данъчно-осигурителния процесуален кодекс* (ДОПК).

При така изложените факти може да се направи заключение, че са поети задълженията на едноличния собственик на капитала – Общината, която на практика е действително задължена към транспортния оператор „.....“ АД и към „.....“ ЕАД във връзка с изпълнените транспортни задачи.

В този смисъл платените суми вместо Общината, в т.ч. извършени разходи за лихви, попаднат в хипотезата на „скрито разпределение на печалбата” по смисъла на §1, т. 5 от ДР на ЗКПО.

Съгласно определението, дадено в §1, т. 5, б „а“ от ДР на ЗКПО – „скрито разпределение на печалба“ са сумите, несвързани с осъществяваната от данъчно задълженото лице дейност или превишаващи обичайните пазарни нива, начислени, изплатени или разпределени под каквато и да е форма в полза на акционерите, съдружниците или свързани с тях лица, с изключение на дивидентите по т. 4, букви „а“ и „б“.

Сумите, с които се погасяват задълженията на Общината, се третираат като дивидент. Определение на понятието „дивидент“ е дадено в §1, т. 4 от ДР към ЗКПО. „Дивидент“ е *разпределението* в полза на лице, произтичащо от неговия дял в капитала на друго лице, вследствие на което намалява собствения капитал на последното, включително:

- доход от акции;
- доход от дялови участия, включително от неперсонифицирани дружества, и от други права, третирани като доходи от акции;
- **скрито разпределение на печалбата (т. 5 от §1 на ДР на ЗКПО дефинира това понятие).**

Не е дивидент разпределението, което съгласно счетоводното законодателство е отчетено при разпределящото лице като разход, с изключение на случаите на скрито разпределение на печалбата

По отношение на визираните в запитването отчетени разходи за лихви е приложима разпоредбата на чл. 26, т. 11 от ЗКПО, съгласно която не се признават за данъчни цели счетоводните разходи, които представляват скрито разпределение на печалбата.

Това означава, че за платените суми вместо Общината, в т.ч. извършени разходи за лихви, които попаднат в хипотезата на „скрито разпределение на печалбата” се определя данък върху дивидента на основание чл. 194, ал. 1, т. 2 от ЗКПО във връзка с §1, т. 4, буква „в“ от ДР на ЗКПО.

Съгласно чл. 194, ал. 1, т. 2 от ЗКПО с данък при източника се облагат дивидентите и ликвидационните дялове, разпределени (персонифицирани) от местни юридически лица в полза на местни юридически лица, които не са търговци, **включително на общини.**

Този данък е окончателен и се удържа от местните юридически лица, разпределящи дивиденди или ликвидационни дялове (чл. 194, ал. 2 от ЗКПО).

Освен това се прилага административнонаказателната санкция на чл. 267 от закона – данъчно задължено лице, което извърши скрито разпределение на печалба, се наказва с имуществена санкция в размер 20 на сто от сумата, представляваща скрито разпределение на печалба, с изключение на случаите, когато данъчно задължено лице, извършило скрито разпределение на печалба, посочи това обстоятелство в данъчната си декларация.

По втори въпрос:

В хода на ревизията е установено, че Дружеството начислява ДДС с протокол по чл. 117 от ЗДДС при отчетен недостиг/излишък на средства.

Постъпленията от продажби на превозни документи, компенсациите от бюджета на Общината и от държавния бюджет за преференциални пътувания след приспадане на дължимото възнаграждение се разпределят от Дружеството на транспортните оператори за заплащане на изпълнената от тях услуга за обществен превоз на пътници. До 2016 г. така получените парични средства не са покривали стойността на транспортната услуга по определените с Наредбата цени на 1 км. маршрутен пробег съгласно издадените от транспортните оператори на Дружеството фактури. Формиран е недостиг на парични средства, осчетоводен от Дружеството като вземане от Общината. Върху отчетения недостиг Дружеството начислява ежемесечно ДДС с протокол по чл. 117 от ЗДДС и го отразява в дневника за продажбите и справка-декларацията (СД) за ДДС за съответния период. От 2016 г. Дружеството формира излишък на средства, в резултат на увеличаване цената на превозните документи. Върху формирания излишък Дружеството отново начислява ежемесечно ДДС с протокол по чл. 117 от ЗДДС и го отразява в дневника за продажбите и СД за ДДС за съответния период с отрицателен знак.

С разпоредбата на чл. 117, ал. 1 от ЗДДС са регламентирани случаите, в които задължително се издава протокол:

1. в случаите по чл. 82, ал. 2, 3, 4 и 5 и чл. 84 – от регистрираното лице – получател по доставката;
2. в случаите по чл. 57 – от регистрираното лице – вносител;
3. в случаите на доставки по чл. 6, ал. 3, чл. 7, ал. 4, чл. 9, ал. 3, чл. 142, ал. 1 и чл. 144, ал. 4 – от регистрираното лице – доставчик;

4. в случаите по чл. 161 и 163а – от регистрираното лице – получател по доставката, когато доставчикът е данъчно задължено лице, което не е регистрирано по закона;

5. в случаите по чл. 6, ал. 4, т. 4 – от регистрирано лице, предоставило безвъзмездно хранителни стоки.

В ЗДДС липсват разпоредби, регламентиращи издаването на протокол по чл. 117 за начисляване на ДДС при отчетен недостиг/излишък на средства, поради което същите се явяват погрешно съставени документи. При издадени документи, които не съответстват на разпоредбите на ЗДДС и *Правилника за прилагане на ЗДДС* (ППЗДДС), следва да се съобразят разпоредбите на чл. 116 от ЗДДС. Съгласно чл. 116, ал. 2 от ЗДДС, за погрешно съставени документи се смятат издадените фактури и известия към тях, в които е начислен данък, въпреки че не е следвало да бъде начислен.

Съгласно разпоредбата на чл. 80, ал. 6 от ППЗДДС, за погрешно съставени се смятат и издадените протоколи, в които е начислен данък, въпреки че не е следвало да бъде начислен. За анулирането не се издава нов протокол, а в погрешно съставения се посочва основанията за анулиране.

Съгласно разпоредбата на чл. 116, ал. 4 от ЗДДС, когато погрешно съставени документи или поправени документи са отразени в отчетните регистри на доставчика или получателя, за анулирането се съставя и протокол – за всяка от страните, който съдържа: основанията за анулирането, номера и датата на документа, който се анулира, номера и датата на издадения нов документ, подпис на лицата, съставили протокола за всяка от страните. Всички екземпляри на анулираните документи се съхраняват при издателя, а отчитането им от доставчика и получателя се извършва по ред, определен с ППЗДДС, като се отразяват в отчетните регистри по ЗДДС.

Според приложение №12 към ППЗДДС, когато се анулира протокол за начисляване на ДДС или протокол по чл. 117, ал. 4 от закона след периода, в който е издаден, той се включва с противоположен знак в дневника за продажби (файл „PRODAGBI.TXT”) на издателя за данъчния период, през който е анулиран документът, като в полетата, описващи стойности, се попълват стойностите, равни по размер на съдържанието на съответните полета на оригиналния запис в дневника за продажби за периода, през който е включен анулирания документ.

Когато в хода на административно производство, включително ревизионно, се установи неправилното данъчно третиране, органът по приходите е длъжен по силата на принципите на служебното начало, регламентиран с чл. 5 от ДОПК, законността

(чл. 2 от ДОПК), обективността (чл. 3 от ДОПК) и добросъвестността (чл. 6 от ДОПК) писмено да покани лицето, страна в производството (ревизираното лице), да предприеме действия за правилното данъчно третиране на съответната доставка, като се анулират погрешно издадените документи и се издадат нови, съобразени с точното прилагане на данъчния закон. В конкретния случай ЗДДС и ППЗДДС не предвиждат издаване на протокол по чл. 117 от закона при отчетен недостиг/излишък на средства.

По трети въпрос:

Съгласно цитираните Решения на общински съвет ЕАД се освобождава от отчисляване и внасяне на дивидент за община, която в конкретния случай е едноличен собственик на капитала на търговското дружество. Със същите Решения обаче е постановено да се погасят натрупани стари задължения на едноличния собственик – Общината към транспортните оператори за съответната година.

Описаната в запитването фактическа обстановка попада в приложното поле на определението за „скрито разпределение на печалбата“, дадено в §1, т. 5, б. „а“ от ДР на ЗКПО, защото са погасени натрупани стари задължения на едноличния собственик – Общината към транспортните оператори за съответната година. В този случай се прилага данъчното третиране, описано в отговора на първия въпрос.

По четвърти въпрос:

Признаването на прихода зависи изцяло от реалното извършване на услугата (продажба на талони за еднократно паркиране, извършване на принудително преместване на автомобилите на специализирани паркинги, паркиране по местодомуване) и не е обвързано със заплащането на услугата (в брой или чрез нареждане на платежната услуга или самото постъпване на паричния превод в банковата сметка на доставчика на услугата).

Предприятието прилага като счетоводна база Международните счетоводни стандарти (МСС). Счетоводното третиране на приходите попада в обхвата на *Международен счетоводен стандарт (МСС) 18 – Приходи*.

Съгласно т. 20 от *МСС 18 – Приходи* когато резултатът от една сделка за предоставяне на услуги може да се оцени надеждно, приходът, свързан със сделката, се признава в зависимост от етапа на завършеност на сделката към края на отчетния

период. Резултатът от една сделка може да се оцени надеждно, когато са изпълнени всички следващи условия:

- а) сумата на прихода може да бъде надеждно оценена;
- б) вероятно е предприятието да има икономически ползи, свързани със сделката;
- в) етапът на завършеност на сделката към края на отчетния период може бъде надеждно оценен; и
- г) разходите, направени по сделката, както и разходите за завършване на сделката могат да бъдат надеждно оценени.

Следователно признаването на приходи от услуга (продажба на талони за еднократно паркиране, извършване на принудително преместване на автомобилите на специализирани паркинги, паркиране по местодомуване) е свързан с реалното извършване на услугата по зареждане, т.е. когато предприятието реализира икономическа изгода, сумата от прихода е ясна и изчислима и разходите, кореспондиращи със сделката, могат надеждно да се измерят.

За целите на ЗДДС при отчитане на приходите от продажба на талони за паркиране чрез кратки текстови съобщения (SMS) следва да се има предвид разпоредбата на чл. 12, ал. 1, съгласно която облагаема доставка е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и 9, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, освен в случаите, в които този закон предвижда друго. В конкретния случай безспорно е налице облагаема доставка, платено паркиране, и наличието или липсата на плащане по доставката е неотносимо към нейното отчитане за целите на ЗДДС. Съобразявайки разпоредбата на ал. 10 на чл. 114 от ЗДДС Дружеството следва да осигури достатъчно ясна аналитична отчетност – надеждна одитна следа. Надеждната одитна следа е налице, когато връзката между отделните документи и осчетоводени операции е лесно и бързо установима и осигурява намиране на търсената връзка между издадена фактура и действително извършена доставка.

Изложеното становище е само принципно. При изготвянето му не са анализирани приложените към преписката документи и разминаването между договорните и фактическите отношения между страните по доставките. Компетентният орган по приходите, извършващ ревизията, в рамките на своята компетентност следва да ги прецени в тяхната съвкупност, като установи конкретната фактическа обстановка

и произтичащите от нея данъчно-правни последици в съответствие с принципите на законност, обективност и независимост.

ЗАМ. ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА НАП:

/АЛЕКСАНДЪР ГЕОРГИЕВ/