

РЕШЕНИЕ

№ 6941

гр. София, 24.11.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 61 състав,
в публично заседание на 04.11.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Маргарита Немска

при участието на секретаря Дора Тинчева и при участието на прокурора Куман Куманов, като разгледа дело номер **6949** по описа за **2021** 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/.

Настоящото производство е второ по ред, след като с Решение № 8369/12.07.2021г. по адм.дело № 1878/2021г. по описа на ВАС -8-мо отделение е отменено Решение № 5620/20.10.2020г. на АССГ по адм.дело № 4709/2019г. и делото е върнато за ново разглеждане от друг съдебен състав.

Образувано е по жалба вх.№ 53-00-27/19.03.2019г. по описа на ОДОП С. при ЦУ на НАП от търговско дружество [фирма] с ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица] чрез процесуалният им представител – адв.Б. З. срещу издадения на дружеството Ревизионен акт № Р-29002917007110-091-001/19.12.2018г. издаден от Г. С. С. -орган възложил ревизията и К. Е. Г. –ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 384/05.03.2019г. на Директора на Дирекция „ОДОП” - [населено място] при ЦУ на НАП.

В жалбата се излагат доводи за нищожност на РА, поради некомпетентност на органа, издал акта. Сочи се, че Заповед № ГДО-29/08.03.2018г. е необоснована. Релевират се доводи за материална незаконосъобразност на РА, тъй като не са налице законови основания за установяване на допълнителни задължения по ЗКПО и ЗДДС.

В съдебно заседание, жалбоподателят се представлява от адв.З., който поддържа жалбата. Претендира разноси по представен списък.

Ответникът – Директора на Дирекция ОДОП С. към ЦУ на НАП, чрез процесуалния

си представител юрисконсулт Г. оспорва жалбата, намира, че в съдебното производство не са представени такива доказателства, въз основа на които да бъде приета различна фактическа обстановка, напротив събраните доказателства изцяло подкрепят изводите на ревизиращия орган. Моли съда да отхвърли жалбата като неоснователна. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура, чрез процесуалният си представител – прокурор К.К., изразява становище за неоснователност на жалбата.

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 № Р-29002917007110-091-001 е издаден на 19.12.2018г. и е връчен на жалбоподателя на 20.12.2018г. На основание чл.152 ал.1 от ДОПК в законоустановения 14-дневен срок с жалба вх. № 26-Ц-15981 от 27.12.2018 г. по регистъра на ТД на НАП -Големи данъкоплатци и осигурители /ГДО/, е оспорен РА № Р-29002917007110-091-001/19.12.2018г. по административен ред.С решение № 384/05.03.2019 г. на директора на Дирекция „ОДОП”, оспорения РА е потвърден. Решението е връчено на 07.03.2019 г. на електронен адрес.

С жалба вх. № 53-00-27/19.03.2019 г., издаденият РА е оспорен и по съдебен ред. Жалбата адресирана до АССГ е подадена 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 /ЗВР/ № Р-29002917007110-020-001 от 19.10.2017 г., връчена на 23.10.2017 г., издадена от М. Х. С., на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки“ в отдел „Контрол“ при ТД на НАП - ГДО, е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задълженията :

-за корпоративен данък по ЗКПО за периода от 01.01.2012г. до 31.12.2012г.;

-за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на юридически лица за периода от 01.01.2012г. до 31.12.2012г.;

-данък върху представителните разходи за периода от 01.01.2012г. до 31.12.2012г.;

-данък върху социалните разходи по ЗКПО, предоставяни в натура за периода от 01.01.2012г. до 31.12.2012г.;

-данък върху разходите за превозни средства за периода от 01.01.2012 г. до 31.12.2012г.;

-данък върху доходите на чуждестранни юридически лица за периода от 01.01.2012г. до 31.12.2012г.

-данък върху добавената стойност за периодите от 11.09.2012г. до 31.12.2012г.

Ревизионното производство е спряно със Заповед № Р-29002917007110-023-001/11.01.2018 г., издадена от М. Х. С., на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки“ в отдел „Контрол“ при ТД на НАП - ГДО.

Поради назначаването на М. Х. С. на длъжност директор на ТД на НАП - ГДО със Заповед № ГДО-29/08.03.2018 г., издадена от директора на ТД на НАП – ГДО, на Г. С. С. е възложено: да издава заповеди за изменение на ЗВР, на основание чл. 113, ал. 3 от

ДОПК; заповеди за спиране на производствата по чл. 34, ал. 3 от ДОПК /или отказ за спиране/ и възобновяване по чл. 35 от ДОПК, както и да упражнява правомощията на орган, възложил ревизията по чл. 119, ал. 2 от ДОПК по отношение посочените в заповедта ревизионни производства.

Ревизионното производство е възобновено със Заповед № Р-29002917007110-143-001/12.04.2018 г., издадена от Г. С. С., на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки“ в отдел „Контрол“ при ТД на НАП - ГДО.

Със Заповед за изменение на ЗВР № Р-29002917007110-020-002/20.04.2018 г., издадена от Г. С. С., на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки“ в отдел „Контрол“ при ТД на НАП ГДО срокът за приключване на ревизионното производство е удължен до 21.06.2018 г.

Със Заповед № Р-29002917007110-ЗИД-001/15.06.2018 г. и Заповед № Р-29002917007110-ЗИД-002/14.09.202018 г., издадени от изпълнителния директор на НАП срокът за приключване на ревизионното производство е удължен до 23.10.2018 г. В тази връзка са издадени Заповед за изменение на ЗВР № Р-29002917007110-020-003/18.06.2018 г. и Заповед № Р-29002917007110-020-004/17.09.2018 г. от Г. С. С., на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки“ в отдел „Контрол“ при ТД на НАП ГДО.

За резултатите от ревизията е издаден Ревизионен доклад /РД/ № Р-29002917007110-092-001/13.11.2018 г.

В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК, е подаденото възражение, вх.№ 26-Ц-15623/13.12.2018 г.

Ревизията приключва с РА № Р-29002917007110-091-001/19.12.2018 г., издаден от Г. С. С., на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки“ в отдел „Контрол“ при ТД на НАП ГДО - орган, възложил ревизията, и К. Е. Г. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП ГДО – ръководител на ревизията. РА е връчен на 20.12.2018г.

С РА са установени допълнителни задължения за корпоративен данък по ЗКПО за 2012 г. общо в размер на 62 764,05 лв. и лихви за забава в размер на 33 689,37 лв., данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на юридически лица за периодите от м.04.2012 г. до м.12.2012 г. общо в размер на 205 868,96 лв. и лихва за забава в размер на 133 346,01 лв., както и задължения по ЗДДС за периодите от м.09.2012 г. до м. 12.2012 г. общо в размер на 242 569,03 лв. и лихви за забава размер на 148 294,83 лв.

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган в съответствие с изискванията на чл.119 ал.2 и чл.118 ал.2 от ДОПК и приетите по делото Заповед № ГДО-29/08.03.2018г., издадена от директора на ТД на НАП ГДО. Със същата заповед, считано от 07.03.2018 г., поради преназначаването на М. Х. С., 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 по чл. 34, ал. 3 от ДОПК /или отказ за спиране/ и възобновяване по чл. 35 от ДОПК, както и да изпълнява правомощията на орган, възложил ревизията, по чл. 119, ал. 2 от ДОПК са възложени на Г. С. С., за посочените в заповедта ревизионни производства.

Жалбоподателят излага доводи, за нищожност на РА, поради невъзможност М. Х. С., в качеството си на директор на ТД на НАП ГДО сама да иземе компетентността от себе си и да я възложи на друг орган – началник сектор „Ревизии и проверки“ към отдел „Контрол“ – Г. С. С.. Развиват се доводи, че според ЗНАП, компетентността за

изземване е предоставена или на Директора на ТД или на изпълнителния директор на НАП и след като М. С. е изпълнявала длъжността Директор на ТД на НАП ГДО, изземването на нейната компетентност, свързана с правомощия на орган, възложил ревизията е следвало да бъде извършено от Изпълнителния директор на НАП.

Относно компетентността на органа, издал РА, решаващият орган е приел възражението на жалбоподателя за неоснователно. Мотивирал се е, с обстоятелството, че терминът посочен в заповед № ГДО-29/08.03.2018г., издадена от директора на ТД на НАП ГДО, „изземвам“, е неточен, тъй като с издаването на заповедта не се цели изземване по смисъла на чл. 7, ал. 3 от ДОПК. Това е така, тъй като цитираната норма визира изземване разглеждането и решаването на конкретен въпрос или преписка от компетентния орган по приходите, което се извършва от определен в закона горестоящ орган в случаите, когато са налице основания за отвод или самоотвод, както и в случаите на трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения, като правомощията по разглеждане и решаване на този въпрос се възлагат на друг орган, равен по степен на този, от когото е иззета преписката.

В случая не са налице нито основания за отвод или самоотвод, нито трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения, а лицето, което е възложило ревизията в качеството си на началник сектор „Ревизии и проверки“ в отдел „Контрол“ - М. Х. С. е преназначено на длъжност директор в ТД на НАП ГДО.

Съгласно чл.112 ал.2 т.1 от ДОПК, ревизията може да се възлага от орган по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция.

Няма спор по въпроса, относно обстоятелството, че компетентната териториална дирекция е ТД на НАП ГДО. Няма спор по въпроса и относно длъжностното качество на лицето М. Х. С. към момента на издаване на цитираната заповед, а именно – директор на ТД на НАП ГДО.

Неоснователни са твърденията на жалбоподателя, че в оспорената заповед не са изложени мотиви, както и че едно и също физическо лице М. С. само от себе си е иззело компетентността на орган, възложил ревизията на жалбоподателя. Това е така, тъй при издаване на процесната заповед М. С. се е произнесла и е упражнила правомощията си на Директор на ТД на НАП ГДО, след като е била преназначена и е спряла да заема длъжността на „Началник сектор „Ревизии и проверки-3“ , поради което длъжностното й качество е било единствено – директор на териториална дирекция. По силата на чл, 11, ал, 1, т, 4 от ЗНАП териториалният директор е компетентен да организира и ръководи възлагането и извършването на ревизии, а нормата на чл, 11, ал, 2, т, 1 от ЗНАП сочи, че той издава предвидените в ДОПК актове.

В заповедта за изземване на Директора на ТД на НАП – ГДО, като правно основание е посочена разпоредбата на чл.112 ал.2 т.1 от ДОПК и чл.11 ал.1 т.4 от ЗНАП. Посочените правни основания, съответстват и на фактическите такива. Разпоредбата на чл. 11, ал. 1, т. 4 ЗНАП предоставя точно определен обем властническа компетентност, а разширителното й тълкуване е недопустимо / В този смисъл решение № № 8147 от 2.07.2015 г. на ВАС по адм. д. № 9340/2014 г., I о. и решение № Решение № 7386 от 18.06.2015 г. на ВАС по адм. д. № 4006/2015 г., /. С акта по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК, определящ органа по приходите, който може да възлага ревизии, териториалният директор упражнява организационно-управленско правомощие. От тази негова обща функционална компетентност не би могла да се

извлича имплицитно изрична материалната компетентност за издаване на заповеди за възлагане на ревизии, тъй като липсва конкретно нормативно овластяване с това правомощие. С този акт териториалният директор не делегира изрично предоставена му материална компетентност за възлагане на ревизии, тъй като определеният орган по приходите е нормативно овластен с това основно правомощие пряко от разпоредбата на чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК. Към тази негова основна материална компетентност, с акта за определяне се добавя допълнителна персонална компетентност по косвен начин чрез конкретизация на титуляра на правомощието за издаване на ЗВР.

От това следва изводът, че първоначалната и последващите ЗИЗВР, както и Заповедите за спиране и възобновяване на ревизионното производство 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. Спазен е и срокът за издаване на РА и на РД.

Липсват данни за допуснати съществени процесуални нарушения- такива, които съществено са ограничили процесуалното право на защита на засегнатото лице в хода на ревизионното производство, актът е съобразен със закона, издаден е в съответната форма и съдържа необходимите реквизити. Ревизиращият екип е изследвал всички факти и обстоятелства, които са от значение за доказване на реалността на предоставената услуга, както и обективната възможност на доставчика да я извърши. Подробно са анализирани всички представени от жалбоподателя писмени доказателства, включително, такъв анализ е извършен и от решаващия орган. Органите по приходите са обсъдили възраженията на дружеството срещу РД и са ги приели за неоснователни.

В хода на съдебното производство са представени от ответника и писмени доказателства за наличие на валиден електронен подпис по смисъла на чл.24 от ЗЕДЕП, въз основа на които се установява, че към датата на възлагане на ревизията, както и към датата на издаване на ревизионния акт, издателите на ревизионния акт са притежавали валиден електронен подпис, което свидетелства за валидно издадени електронни документи- ЗВР, ЗИЗВР РД и РА.

[фирма] е с основен предмет на дейност организация, управление, контрол и финансиране на обществения транспорт на територията на Столична община, издаване на превозни документи и реализация на приходите от превозна дейност, финансиране, експлоатация и поддържане на паркинги и гаражи и места за паркиране и отдаване под наем на места за паркиране. ЦГМ ЕАД е еднолично акционерно дружество с общинско имущество, с едностепенна система на управление. Едноличен собственик на капитала на дружеството е Столична община, т.е. наличие е свързаност между лицата по смисъла на §1, т. 3 от ДОПК между двете дружества.

В хода на ревизията, органите по приходите са констатирани, че превозът на пътници и условията за пътуване с масовия градски транспорт на територията на Столична община /СО/ са уредени с приета от Столичния общински съвет/СОС/ наредба, в сила от 01.09.2008г. Съгласно същата въз основа на договори, сключени със Столична община [фирма] /ЦГМ ЕАД/ осъществява реализация на приходите, организация управлението, контрола, отчитането и окачествяването на пътническите превози по обществения транспорт като интегриран превозен процес, възложени от СО на транспортните оператори и се разплаща с тях при спазване на икономическата

рамка. В чл.15 от наредбата е посочено, че ЦГМ ЕАД има изключителните права да издава, зарежда и продава превозните документи за пътуване по обществения транспорт в СО чрез бюро за абонаментни карти и билети, билетни каси, билетни автомати в трамваите и тролейбусите, разпространители в търговската мрежа по комисионен договор, водачи на превозните средства на обществения транспорт.

Получените постъпления от продажба на билети и карти, от компенсация от бюджетите на СО и държавата, ЦГМ ЕАД отчита в счетоводството си като разчети, а като приход от дейността - реализираната комисионна, определена с подписания между дружеството и СО, Договор №119/11.04.2003 г, в размер до 8,5% от централно реализираните приходи и глобите и неустойките, наложени на транспортните оператори във връзка с изпълнение на възложената им на основание сключени със СО договори за изпълнение на транспортната задача.

Реализираните от ревизираното дружество постъпления /продажба на превозни документи и компенсация/ се разпределят между транспортните оператори - „СТОЛИЧЕН АВТОТРАНСПОРТ“, „СТОЛИЧЕН Е.“, „М.“ и частни дружества, извършващи автобусен превоз по определени линии на градския транспорт. Разпределянето се извършва на база на изминатите километри по определена цена на километър,

1. Относно установените задължения по ЗКПО:

В хода на възложената ревизия на ЦГМ ЕАД / е установено, че през 2012 г, по дебитата на сметка 6212 „Лихви цесия „Е.“ са осчетоводени разходи в размер на 291 110,54 лева. Установено е, че същите са реално платени от жалбоподателя. С Решение №143/22.03.2012 г. на СОС е дадено съгласие за сключване на тристранно споразумение между СО, ЦГМ Е. и [фирма], с което следва страните;

- да установят и подробно посочат вземанията на [фирма] от ЦГМ Е., произтичащи от Договор №РД-56-1210 от 07.12.2007 г.;
- да уговорят нов срок за плащане на вземанията по б. „А“ през 2013 г. и 2014 г., при подробно описан и договорен план;
- да уговорят, че с оглед на извършеното разсрочване на плащане на вземанията през 2013 г. и 2014 г., върху същите ще бъде начислявана лихва в размер не по-голяма от 2/3 от законната лихва за забава. Лихвата се дължи от датата на сключване на споразумението до датата на окончателното погасяване на вземанията, като се плаща месечно в последния работен ден на съответния месец;
- да уговорят разплащането да се извършва от СО чрез ЦГМ Е., при спазване на сроковете в споразумението.

През м. 04.2012 г. е сключено тристранно споразумение между СО, [фирма] и ЦГМ Е., с което страните приемат за безспорно установени, изискуеми и неплатени вземания в размер на 6 000 000,00 лв., произтичащи от договорни правоотношения между страните и представляващи стари задължения, които са установени и индивидуализирани с фактури, издадени от [фирма] и приети от СО, чрез ЦГМ Е.. Страните по споразумението са се съгласили, че вземанията, които са предмет на споразумението са в размер на 6 000 000 лв. и същите ще

бъдат погасени от ЦГМ Е. при разсрочено плащане до края на 2014 г. Посочено е, че върху вземанията ще се дължи лихва в размер на 2/3 от законната лихва за забава, изчислена от датата на сключване на споразумението до датата на окончателното погасяване на вземанията. Договорено е, че върху вземанията, предмет на споразумението не се дължи законна лихва за забава, за изминалия период от възникването им до датата на сключване на споразумението. От своя страна СО се е задължила средствата, договорени за разсроченото погасяване на вземанията да бъдат разчетени в бюджета ѝ за 2013 г. и 2014г. като своевременно се преведат по сметка на [фирма] за извършване на уговорените плащания. В чл. 3 от споразумението е посочено, че плащането на вземанията се извършва от ЦГМ Е. със средства, осигурени от СО.

На 11.04.2012 г. е сключен договор за прехвърляне на вземания /цесия/ между [фирма] и [фирма], за което ревизираното дружество е уведомено писмено.

В хода на ревизията е установено, че възложител на транспортната задача на територията на столична община е самата СО посредством подписаните между нея и транспортните оператори договори за превоз на пътници. Констатирано е, че с Договор №119 от 11.04.2003 г. СО е възложило на ЦГМ ЕАД да осъществява реализацията на приходите, отчитането и окачествяването на пътническите превози по масов градски транспорт, възложени от СО на транспортните оператори и се разплаща с тях в границите на утвърдена, за съответния период, икономическа рамка.

ЦГМ ЕАД е поело заплащането на задължения на едноличния собственик на капитала - СО, която на практика е действително задължена към транспортния оператор [фирма] за изпълнените транспортни задачи. В този смисъл, ревизиращия екип е приел, че понесените от дружеството /вместо от СО - едноличния собственик на капитала на ЦГМ ЕАД/ разходи за лихви, попадат в хипотезата на скрито разпределение на печалбата, по смисъла на §1, т. 5 от ДР на ЗКПО.

За да спази принципа на съпоставимост между приходите и разходите, ревизираното лице следва да отрази разходите за лихви, като срещу тези разходи за лихви се съпоставят приходи за същия период. Такива приходи е невъзможно да бъдат отчетени, тъй като възложител на транспортната задача на територията на СО е не ЦГМ ЕАД, а нейният принципал. Посочено е, че този факт се потвърждава и от текста на чл. 3 от споразумението, съгласно който плащането на вземанията се извършва от ЦГМ Е. със средства, осигурени от СО. При така установеното органите по приходите са приели, че поетите от ревизираното дружество разходи за лихви не са свързани с дейността му и не следва да бъдат признати за данъчни цели, на основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО, предвид което със стойността им е преобразуван счетоводният финансов резултат в посока увеличение със сумата от 291 110,54 лв.

Относно приходи от продажба на талони за паркиране чрез смс съобщения.

Въз основа на договори, сключени с [фирма], [фирма] и [фирма], служителите от дирекция „Паркиране и мобилност“ отчитат броя на

изпратените валидни SMS чрез вътрешна система. В хода на ревизионното производство е установено, че приходите се фактурират въз основа на справка от електронната система на ЦГМ ЕАД, след което се издават кредитни известия към фактурите въз основа на изпращаните по електронен път месечни справки с информация за получените SMS за извършването на услугата „платено паркиране“ от мобилните оператори. В справките на мобилните оператори се отразяват броя на изпратените SMS, както и съответно броя SMS, за които не са получили заплащане в определения период от съответните клиенти. Съгласно сключените договори мобилните оператори не дължат заплащане на изпратените кратки текстови съобщения, които не са заплатени от потребителите, ползвали услуги за платено паркиране. По този начин ревизираното дружество е поело риска от несъбираемите вземания на мобилните оператори.

В сключения на 01.07.2007г, договор между ЦГМ Е. и [фирма], в раздел „Финансови условия“, т. 4 и т. 5 е регламентирана сумата, която [фирма] следва да заплати на дружеството. По смисъла на т. 4 от договора, общия обем на входящите кратки съобщения включва само такива, за които е дължимо възнаграждение на [фирма] и същите са изцяло заплатени на [фирма]. Страните са се споразумели, че сумите на възнагражденията, дължими за клиентската услуга, които не са заплатени на [фирма] и съответно не са събрани следва да се поделят по равно между страните по договора.

По аналогичен начин с останалите мобилни оператори е уговорено дължимо плащане на база реално заплатени кратки текстови съобщения.

При преглед на представените справки е установено, че общата стойност на прихода от валидните SMS за платено паркиране за 2012г., е в размер на 6 890 940,58 лв., а признатият от ревизираното дружество приход за същия период е в размер на 6 554 410,71 лв. Т.е. дружеството е отчело по-малко приходи от услуги за платено паркиране за 2012 г. от реално предоставените, като е налице разлика от 336 529,87 лв. Поради това на основание чл. 78 от ЗКПО при определяне на данъчния финансов резултат за 2012г., счетоводният финансов резултат е увеличен с посочената сума от 336 529,87 лв.

Предвид изложеното за периода 2012 г. е установен допълнителен корпоративен данък в размер на 62 764,05 лв.

Относно определения данък на основание чл. 194, ад. 1 от ЗКПО при ревизията е установено, че съгласно т. 2 от Решение №328/28.06.2012 г. на СОС ревизираното дружество е освободено от отчисляване и внасяне на процент от текущата печалба за СО за финансовата 2011 г. Същевременно, на дружеството е указано с реализираната печалба от 3 830 784,20 лв. да погаси съществуващи задължения към транспортни оператори. Видно от представена от ЦГМ ЕАД справка, жалбоподателят е извършил плащания към транспортни оператори, както със средства получени от СО, така и със собствени средства.

Органите по приходите са приели, че е налице скрито разпределение на печалбата поради обстоятелството, че са погасени натрупани стари задължения

на едноличния собственик на капитала на ревизираното дружество - СО към транспортните оператори за съответната година. В тази връзка е прието, че дружеството е поело задължения, вместо едноличния собственик на капитала — СО, която е действително задълженото лице, предвид сключените договори между СО и транспортните оператори за осъществяване на транспорт на територията на общината.

Посочено е, че 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.

Предвид изложеното, отчетените от ревизираното дружество разходи за лихви, свързани с изплащането на задължения по цесия съгласно подписано споразумение между СО, [фирма] и ЦГМ ЕАД са квалифицирани като разходи, несвързани с дейността на дружеството, съответно са приети за платени в полза на едноличния собственик на капитала на ЦГМ ЕАД.

Съгласно определението, дадено в §1, т. 5, б „а“ от ДР на ЗКПО 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“ представляват скрито разпределение на печалба.

Предвид изложеното е прието, че като доход в полза на СО следва да се третира отчетените от ЦГМ ЕАД финансови разходи за лихви, оказващи влияние на финансовия резултат на дружеството.

Прието е, че за отчетените разходи за лихви от страна на ревизираното дружество, попадащи в хипотезата на скрито разпределение на печалбата е дължим 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, който е окончателен и се удържа от местните юридически лица, разпределящи дивиденти или ликвидационни дялове /чл. 194, ал. 2 от ЗКПО/.

С оглед разпоредбата на чл. 200, ал. 1 от ЗКПО данъчната ставка на данъка, удържан при доходи от дивиденти и ликвидационни дялове по чл. 194 от ЗКПО е 5 на сто и е дължим в срока по чл. 202, ал. 1, т. 1 от ЗКПО.

В резултат на горното е определен данък при източника по чл. 194 от ЗКПО, както следва:

- за периода от 01.04.2012 г. до 30.06.2012 г. е установено задължение в размер на 195 596,30 лв. /в т.ч. 191 539,21 лв., произтичащи от квалифицирането на изпълнението на Решение №328/28.06. 2012 г. на СОС като скрито разпределение на печалбата и 4 057,09 лв., в резултат на квалифицирането на отчетените от ревизираното дружество разходи за лихви, свързани с изплащането на задължения по цесия/;

- за периода от 01.07.2012 г. до 30.09.2012 г. е установено задължение в размер на 3 555,78 лв., произтичащо от квалифицирането на

отчетените от ревизираното дружество разходи за лихви, свързани с изплащането на задължения по цесия;

- за периода от 01.10.2012 г. до 31.12.2012 г. е установено задължение в размер на 6 716,88 лв., произтичащи от квалифицирането на отчетените от ревизираното дружество разходи за лихви, свързани с изплащането на задължения по цесия.

Относно допълнително установени задължения по ЗДДС

1. Отчитаният приход от ЦГМ ЕАД съгласно чл.4 от НРУПОГТТСО е посочен в договор № 119/11.04.2003г., сключен със СО, съгласно който комисионната за жалбоподателя е в размер на 8,5% от централно реализираните постъпления, но не повече от определената в икономическата рамка комисионна.

По силата на договора и декларираното в отчетните регистри по ЗДДС, дружеството е действало като агент на СО при реализацията на приходите от дейността на масовия градски транспорт в столицата, отчитането на изпълнението на транспортната задача и разплащането с транспортните оператори. Във връзка с изпълнението на договора, ЦГМ ЕАД не отчита като приход продажбата на билети и абонаментни карти; компенсациите от СО за издадени преференциални карти; компенсациите от СО за обществен превоз; компенсациите от държавния бюджет и субсидиите от държавния бюджет.

Дружеството не отчита и разходи по изпълнение на транспортната задача, възложена от СО на транспортните оператори. Постъпленията от продажби на превозни документи, компенсациите от бюджета на СО 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. В случаите, в които получените парични средства не покриват стойността на транспортната услуга по определените с наредбата цени на един километър маршрутен пробег, съгласно издадените от транспортните оператори на дружеството фактури, ЦГМ ЕАД начислява ДДС върху така отчетения недостиг до размера на ползвания данъчен кредит по фактурите от транспортните оператори. В случаите, в които дружеството генерира достатъчно приходи от продажба на превозни документи, от компенсация и субсидии, за да заплати изцяло транспортната задача, начислява ДДС върху така формирания излишък с протокол по чл. 117 от ЗДДС, като го отразява в дневник за продажби и СД по ЗДДС за съответния период със знак „минус“. По този начин, дружеството е изравнявало данъчната основа на получените от транспортните оператори доставки и данъчната основа на предоставените услуга на възложителя. Предвид обстоятелството, че ценообразуващи елементи на транспортната услуга са продажбите на превозни документи, получените компенсация и субсидии, то същите участват като елементи и при доставките към възложителя, В тази връзка органите по приходите са приели, че данъчната основа на доставката между ЦГМ ЕАД и транспортните оператори следва да се определи по общите правила на ЗДДС. Посочено е, че данъчната основа на

доставката между СО и ЦГМ ЕАД е равна на данъчната основа на първата доставка, като договореното възнаграждение представлява отделна доставка,

В хода на ревизионното производство е установено, че при формиране на данъчната основа на доставките към възложителя, дружеството е приспадало дължимата сума за комисионна от продажбите на превозни документи, като по този начин е намалявало данъчната основа на облагаемата доставка. В данъчните периоди, в които получените парични средства не покриват стойността на транспортната услуга, с начисления недостиг от дружеството е компенсиран приспаднатия размер на комисионното възнаграждение. В данъчните периоди, в които получените парични средства превишават стойността на транспортната услуга, поради извършеното от дружеството приспадане на сумата за комисионно възнаграждение от данъчната основа на продадените превозни документи, не е начислен данък върху цялата стойност на реализираните карти и билети за периода.

Органите по приходите са приели, че предвид обстоятелството, че в договора е определено възнаграждение за извършваната от ЦГМ ЕАД дейност, то същото се явява отделна доставка и неправилно размера му е приспадан от постъпленията от продажби на превозни документи.

На основание чл. 86, ал. 1 от ЗДДС ревизиращият екип е начислил ДДС в размер на 216 267,76 лв. за неправилно приспаданото комисионно възнаграждение от данъчната основа на продадените превозни документи.

В хода на ревизията е констатирано, че ревизираното лице е определило данъчната основа по фактурите, издадени на мобилните оператори въз основа данните от внедрена в дружеството електронна система за организация на паркирането на територията на СО. Посочено е, че служителите от дирекция „Паркиране и мобилност“ отчитат броя на изпратените валидни SMS чрез вътрешната си система. При това данъчната основа се определя въз основа на справка за приходите от електронната система на ЦГМ ЕАД. След получаване на информация за валидните и платени кратки текстови съобщения от мобилните оператори, дружеството изменя данъчната основа на доставката, като издава кредитни/дебитни известия към фактурата, въз основа на изпращаните по електронен път месечни справки. В справките на мобилните оператори се отразяват броя на изпратените SMS, както и съответно броя SMS, за които не са . получили заплащане в определения период от съответните клиенти. Съгласно сключените договори мобилните оператори не дължат заплащане на изпратените кратки текстови съобщения, които не са заплатени от потребителите, ползвали услуги за платено паркиране.

Ревизиращият екип е установил отчитане на по-малко на брой SMS, съгласно получените от мобилните оператори справки, в сравнение с отчетени от електронната система на ЦГМ ЕАД, като установените несъответствия водят до неотчитане в пълен размер на приходите от SMS - заплащане на почасово паркиране.

В случая органите по приходите са приели, че данъчната основа следва да се

определи по общия ред на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС - датата на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена. В този връзка е посочено, че уговореното условие, че мобилните оператори не дължат заплащане на изпратените кратки текстови съобщения, които не са заплатени от потребителите, не означава, че потребителите не са ползвали услуги за платено паркиране.

Поради това органите по приходите считат, че включените в дневниците за продажби документи /дебитни, кредитни известия и фактури/, издадени въз основа на получените от мобилните оператори справки са издадени без основание, тъй като липсата на плащане от клиентите не следва да оказват влияние върху данъчната основа на услугата: „Паркиране чрез кратки текстови съобщения“. Също така е посочено, че в конкретния случай е налице облагаема доставка /платено паркиране/ и наличието или липсата на плащане по доставката не е относимо към нейното отчитане за целите на ЗДДС. С оглед изложеното органите по приходите са приели, че данъчната основа следва да се определи въз основа на справка за приходите, изготвена от електронната система на ЦГМ ЕАД.

При определяне на резултатите за периодите от м. 09.2012 г до м. 12.2012 г. не са взети предвид издадените без основание данъчни документи, като са определени следните допълнителни задължения: за м. 09.2012 г. в размер на 6 608,49 лв., за м.10.2012 г. в размер на 9 533,95 лв., за м.11.2012 г, общо в размер на 219 678,24 лв./в т.ч. 3 410,48 лв. за издадени без основание данъчни документи и 216 267,76 лв. за неправилно приспаданото комисионно възнаграждение от данъчната основа на продадените превозни документи/ и за м. 12.2012 г. в размер на 6 748,35 лв.

В проведеното съдебно производство, са приети писмените доказателства, приложени по административната преписка, прието е заключение по допуснатата до изслушване съдебно –счетоводна експертиза.

Експерта е дал заключение, че жалбоподателят [фирма] за процесния период има редовно заведена счетоводна отчетност. Вещото лице е проследило начинът на счетоводно отразяване на плащанията между СО, ЦГМ ЕАД и „Столичен Е.“ Проверката на счетоводните записи започва от начисляването на задължението за плащане по фактурите ф.№ [ЕГН] /30.11.2011 г. - за 5 391 617,17 лв. с ДДС и ф. [ЕГН]/ 29.02.2012 г. - за 5 194 148,15 лв., издадени от [фирма] за изминат пробег за съответните месеци, изплащане на една част от ф. № [ЕГН] /30.11.2011 г., прехвърляне на остатъка от задължението в размер на 6 млн.лв. по сметка 499/3 Други кредитори, след сключване на споразумението и изплащане на това задължение.

От счетоводството на [фирма] не се представя осчетоводяване на получаването на средствата от СО, което е посочено в чл.3 от Споразумението. Въпреки, че е договорено средствата за разсроченото погасяване да бъдат превеждани на [фирма], те не са получени - по информация на гл.счетоводител С. М..

Счетоводният резултат е преобразуван с размера на начислените лихви като разход - 291 110,54 лв./чл.26, т.1 и т.11 от ЗКПО/ и изчисления от ревизиращия орган размер на начислените в по-малко приходи от услуги за платено паркиране за 2012 г. е 336 529,87 лв. /чл.78 от ЗКПО/, общо - със сумата 627 640,41 лв.

Със сумата 627 640,41 лв. се увеличава данъчната печалба, декларирана от ревизираното лице - от 4 737 141,54 лв. на 5 364 781,95 лв.. След приспадане на надвнесения данък от минали години - с 1000,00 лв. в повече от декларирания и на авансовите вноски се достига до изчисляване на 58 020,20 лв. за довносяне от ревизираното лице.

Вещото лице е проследило и начинът на осчетоводяване на услугите „платено паркиране“ От жалбоподателя се издават фактури към мобилните оператори за всеки месец: Фактурите се осчетоводяват по следния начин: Дебит сметка 411 Клиенти - с начисленото вземане – общата стойност по всяка издадена фактура ;Кредит сметка 4532 Начислен ДДС за продажби - с размера на данъка;Кредит сметка 703 Начислен приход от услуги - с данъчната основа на всяка фактура. Осчетоводяването означава, че се начислява вземане по всяка от фактурите, съгласно справките от електронната система на [фирма] за 2011 и 2012 г., начислява се ДДС за продажбите, начислява се приход за [фирма] за съответния период.

Когато се получава плащането се дебитира разплащателната сметка - сметка 503 - с получената сума от клиента и се кредитира сметка 411 Клиенти, с което се намалява вземането от клиента. От счетоводните регистри е видно също, че се издават кредитни /в по-редки случаи дебитни/ известия към фактурите, с които се намалява/увеличава размерът на прихода.

Тези известия се издават въз основа на изпратените месечни справки от мобилните оператори за получените от тях SMS-и за услугата „платено паркиране“.

В констативната част е даден пример със запис на фактура на база данните от броя на редовните SMS-и за м.05.2012 г., последвалото отразяване на кредитно известие, след като се изяснява броят на реално заплатените SMS-и и изравняването в 6 мес.период и издаването фактура, която отразява новите, коригирани данни.

Вещото лице е извършило сравнения в справката за [фирма] - лист 123 от делото, при което констатира, че за някои месеци не е посочен точният процент на прихода за [фирма], като е извършено преизчисление, отразено в Приложение №1 към заключението. В Приложение №1 към заключението, експертизата извършва преизчисления на данните, като коригира %-та приходи за някои от месеците и достига до корекция с 21 418,99 лв. в по-малко - от 299 304,72 лв. на 277 885,73 лв. за М.. При извършване на сравнения в справките за [фирма] и за [фирма], експерта не е установил различия, поради което се запазват данните за корекция, изчислени от ревизиращия орган: с 12 031,55 лв. и 25 193,60 лв. в посока увеличение на прихода на [фирма] за 2012 г.,

съобразно броя на валидните SMS-и, а не на реално заплатените, както изчислява ревизираното лице, съобразно сключените договори с всеки от мобилните оператори; В случай, че съдът приеме изчисленията на експертизата в Приложение №1 към заключението, свързани с по-ниския процент на приход, съгласно договора с [фирма], разликата, с която се коригира финансовият резултат на [фирма] се намалява от -336 529,87 на -315 110,88 лв.

Относно изчисляването на ДДС в ревизионния доклад и РА, вещото лице е посочило, че ревизията за задължение по ЗДДС обхваща периода от 11.09.2012 г. - 31.12.2012 г. В ревизионния доклад /лист 52-53 от делото/ за периода м.09.-м. 12.2012 г. в таблици за отделните месеци са описани фактурите, дебитни и кредитните известия, свързани с услугата „паркиране чрез кратки текстови съобщения“, които документи, според данъчния орган не следва да оказват влияние върху данъчната основа на услугата. Ревизиращият орган е изключил осчетоводяването на кредитните известия и последвалото осчетоводяване на фактурите, с които се начислява приход от [фирма], изчислен на реално заплатените SMS-и. По този начин остават валидни записите само на първоначалното осчетоводяване. Експертизата не открива технически грешки, след прегледа на включените документи в ревизионния доклад, с които се увеличава ДДС за доплащане от ревизираното лице.

Отговорът на задача 4, проследява начинът на осчетоводяване на комисионното възнаграждение от 8,5% по чл.5, ал.10 от договор №119/2003 г. сключен със СО; начина на отразяване на постъпленията от продажби на превозни средства, документи, компенсации и субсидии, вкл. и разпределението на постъпленията между транспортните оператори за заплащане на изпълнените от тях услуги за обществен превоз на пътници; както и случаите в които се издават протоколи по чл.117 от ЗДДС върху отчетения недостиг; вкл. като посочи получените суми по кои доставки се прехвърлят директно в СО, респ. от СО на транспортните дружества.

Съдът кредитира заключението на вещото лице, което е извършило анализ на счетоводното отразяване на плащанията между СО, ЦГМ и Столичен Е. по сключеното между тях тристранно споразумение от м.04.2012г., както и извършените счетоводни отразявания на комисионното възнаграждение от 8,5% по договор № 119/2003г., сключен между жалбоподателя и СО. Видно от приетото заключение, липсват документални следи за извършено осчетоводяване на средствата от СО, за погасяване на задължения към [фирма] съгласно чл.3 от Тристранното споразумение, тъй като същите реално не са получени от ЦГМ ЕАД. От друга страна съгласно приетото заключение, така както са извършени счетоводните записвания от жалбоподателя не се установяват грешки и неточности.

В отговора по въпрос 3, вещото лице е променило размерът на приходите за 2012г., въз основа на представена справка за [фирма] – лист 123 от делото. Съдът, като се запозна с приложената от [фирма] справка, представена от цитираното дружество в хода на ревизията, констатира, че същата не носи

бележите на документ, тъй като в същата се съдържат данни, представени в табличен вид, без обозначение, тази справка от кое длъжностно лице изхожда и кога е съставена. В тази връзка, съдът намира, че не следва да бъде коригиран финансовия резултат на ЦГМ ЕАД за 2012г., тъй като корекцията, извършена от вещото лице се основава на справка, която не е валидно писмено доказателство.

Едновременно с това, съгласно експертното заключение не са открити технически грешки при изчисление на ДДС за доплащане от ревизираното лице.

С приетото от съда заключение, не би могло да се отговори на въпроса, правилно ли е увеличен финансовия резултат за 2012г., тъй като спорният по делото въпрос е правен и касае преценка на обстоятелството, налице ли е правното основание на чл.26 т.1 от ЗКПО за увеличаване на финансовия резултат с размера на поетите и заплатени разходи за лихви от страна на жалбоподателя, както и налице ли е хипотезата на чл.194 ал.1 т.2 от ЗКПО във връзка с параграф 1, т.4 буква „в“ от ДР на ЗКПО.

Понесените от ЦГМ ЕАД вместо нейния едноличния собственик на капитала /Столична община/ разходи за лихви и според настоящият съдебен състав попадат в хипотезата на „скрито разпределение на печалбата“ по смисъла на § 1, т. 5 от ДР на ЗКПО. На това основание същите са квалифицирани като дивидент съгласно § 1, т. 4, б. "в" от ДР на ЗКПО и на основание чл. 194, ал. 1, т. 2 от ЗКПО сумата на отчетените лихви за ревизирания данъчен период 01.01.2012г.- 31.12.2012 г. в общ размер на 286 594,98 лв. е обложена с данък върху дивидента в размер на 14 329,75 лв. Неоснователни са твърденията в жалбата, че [фирма] изпълнява едно свое ликвидно и изискуемо вземане по сключеното от него споразумение, като няма основание това изпълнение да се квалифицира като плащане на чужд дълг. Съгласно определението, дадено в § 1, т. 5, б „а" от ДР на ЗКПО 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", са "скрито разпределение на печалба". В подкрепа на този извод са и констатациите на експерта, по –конкретно отговора на задача втора. Вещото лице е констатирало, че в счетоводството на жалбоподателя липсва осчетоводяване на суми, получени от Столична община във връзка с изпълнение на чл.3 сключеното тристранно споразумение, въпреки че е договорено, средствата за разсрочено погасяване на задълженията на СО към [фирма] да бъдат превеждани на [фирма], средствата не са получени и съответно не са осчетоводени.

В тази връзка, като доход в полза на Столична община следва да се третира отчетените от ЦГМ ЕАД финансови разходи за лихви през ревизирания период, които оказват влияние на финансовия резултат на дружеството. С поетото задължение за изплащане на лихвите ревизираното дружество ЦГМ ЕАД се

натоварва с финансови разходи, т.е. поема пасиви, без срещу тях да получава никакви икономически изгоди /активи/. Тези разходи за лихви са суми, несвързани с осъществяваната от данъчно задълженото лице дейност, тъй като дружеството поема заплащането на чужди задължения /тези на принципала си Столична община/ и сумите са начислени, изплатени или разпределени в полза именно на едноличния собственик на капитала, вместо същите да бъдат изплащани директно от самия него. Макар и еднолична собственост на Столична община, ЦГМ ЕАД представлява отделен правен субект и като поема вместо едноличния собственик на капитала си задължения за погасяване на лихви, изплаща дивиденди по смисъла на § 1, т. 4, б. "в" и § 1, т. 5, б. "а" от ДР на ЗКПО.

Съгласно определението на понятието „дивидент“, дадено в § 1, т. 4 от ДР към ЗКПО, скритото разпределение на печалбата в полза на лице, произтичащо от неговия дял в капитала на друго лице, се приравнява на доход от дивидент - буква „в“ от разпоредбата и подлежи на облагане с данък при източника по реда на чл. 194, ал. 1, т. 2 от ЗКПО. В тази връзка, за отчетените разходи за лихви от страна на ревизираното дружество, които попадат в хипотезата на „скрито разпределение на печалбата“, при ревизията правилно е определен 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, който е окончателен и се удържа от местните юридически лица, разпределящи дивиденди или ликвидационни дялове (чл. 194, ал. 2 от ЗКПО).

Предвид изложеното, установения данък на основание чл.194 ал.1 от ЗКПО за второто, третото и четвъртото тримесечие е правилно определен и установен.

2.Относно допълнително установените данъчни задължения за корпоративен данък във връзка т.2 от Решение № 328 от 28 юни 2012 г. на Столичен общински съвет за разпределение на печалбата от търговските дружества с общинско участие след данъчното облагане за финансовата 2011 г. и отчисляване на дивидент за Столична община, ЦГМ ЕАД /към момента на решението -ЦГМ Е./ е освободено от отчисляване и внасяне на дивидент за Столична община за финансовата 2011г., като едновременно с това на дружеството е указано с реализираната печалба в размер на 3 830 784,20 лв. да бъдат погасени част от задълженията към транспортните оператори към 31.12.2011г. в срок до 30.09.2012г. с натрупаната от ЦГМ ЕАД неразпределена печалба за 2011г. са погасени натрупани стари задължения на едноличния собственик на капитала на ревизираното дружество - Столична община към транспортните оператори за съответната година. При така изложените факти е направено заключение, че са поети задължения от ревизираното дружество вместо едноличния собственик на капитала - Столична община, която на практика е действително задължена към транспортните оператори на основание сключените между тях договори за осъществяване на транспорта на територията на общината, като в този смисъл разпределената печалба на ЦГМ ЕАД за погасяване на задължения на неговия принципал попада в хипотезата

на „скрито разпределение на печалбата“ по смисъла на § 1, т. 5, б."а" от ДР на ЗКПО. В конкретния случай сумите, с които ревизираното дружество ЦГМ ЕАД погасява задълженията на „Столична община“, се третираат като дивидент. Определение на понятието „дивидент“ е дадено в § 1, т. 4 от ДР на ЗКПО. Съгласно посочената разпоредба, "дивидент" е разпределението в полза на лице, произтичащо от неговия дял в капитала на друго лице, вследствие на което намалява собственият капитал на последното, включително : а)доходи от акции; б)доходи от дялови участия, включително от неперсонифицирани дружества и от други права, третирани като доходи от акции; в/ скрито разпределение на печалбата /т.5 от параграф 1 на ДР на ДКПО

Не е дивидент разпределението, което съгласно счетоводното законодателство е отчетено при разпределящото лице като разход, с изключение на случаите на скрито разпределение на печалбата. Макар и изцяло собственост на Столична община, ЦГМ ЕАД представлява отделен правен субект и като погасява вместо едноличния собственик на капитала си задължения към транспортните оператори, изплаща дивиденти по смисъла на § 1, т. 4, б. "в" и § 1, т. 5, б. "а" от ДР на ЗКПО. В тази връзка, за платените вместо Столична община суми, които попадат в хипотезата на „скрито разпределение на печалбата“, правилно е определен данък върху дивидента на основание чл. 194, ал. 1, т. 2 от ЗКПО в размер на 191 539,21 лв., ведно с дължимите лихви.

Неоснователно се твърди, че ЦГМ ЕАД изпълнява свое ликвидно и изискуемо задължение, а не погасява задълженията на Столична община към транспортните оператори, Както и жалбоподателят сочи, сключеният между „Столична община“ и ЦГМ ЕАД Договор № 119/11.04,2003 г, има характер на комисионен договор, по силата на който комисионерът ЦГМ ЕАД има право на възнаграждение за извършените от него услуги - комисионна в размер до 8,5 % от размера на централно реализираните приходи (чл. 5, ал, 10 от договора). Същото се потвърждава и от цитирания във възражението чл. 15 от договора, съгласно който ЦГМ ЕАД задължително участва при сключването на договорите между Столична община и транспортните оператори и се явява трета страна, на която са възложени функциите по финансиране, организация, управление, контрол, отчитане и окачествяване на пътническите превози по масов градски транспорт. Допълнително, в чл. 1 и чл, 2 от договора също се говори за сключени договори между Столична община и транспортните оператори. Видно от чл, 1 от договора възложителят (Столична община) възлага, а изпълнителят - ЦГМ ЕАД приема да осъществява реализацията на приходите организация, управление, контрол, отчитане и окачествяване на пътническите превози по масов градски транспорт, възложени от Столична община на транспортните оператори и се разплаща с тях в границите на утвърдена за съответния период икономическа рамка.. Възложител на транспортната задача и получател на извършените услуги е Столична община, а ЦГМ ЕАД поема само функции по организация, управление, контрол при изпълнение на транспортната задача. Действително, негово е и задължението да

се разплаща с транспортните оператори за извършената транспортна услуга, но средствата за разплащане с транспортните оператори се набират от постъпления от бюджета на Общината за издадени преференциални карти; компенсациите от държавния бюджет и субсидиите от държавния бюджет и от приходи от продажба на билети и абонаментни карти за пътуване по масов градски транспорт, като само приходите от продажба на билети и карти се реализират от ЦГМ ЕАД, и то въз основа на предоставеното му изключително право по издаване на ценните образци за пътуване по масов транспорт.

ЦГМ ЕАД е дружество-комисионер, с възложени от Столична община конкретни функции по отношение на транспортните оператори. В конкретния случай това дружество при спазване на т. 2 от Решение № 328 от 28 юни 2012 г., на Столичен общински съвет, след като е освободено от отчисляване и внасяне на дивидент за Столична община за финансовата 2011 г., погасява с реализираната си печалба в размер на 3 830 784,20 лв. част от задълженията на общината към транспортните оператори.

По ЗДДС

1.ЦГМ ЕАД на основание сключен Договор Ns 119/11.04.2003 г. със Столична община осъществява дейностите по реализация на приходите, организация, управление, контрол, отчитане и окачествяване на пътническите превози по масовия градски транспорт, възложени от Столична община на транспортните оператори, като за изпълнение на тези дейности ЦГМ ЕАД получава възнаграждение - комисионна в размер до 8,5 % от размера на централно реализираните приходи.

При формиране на данъчната основа на доставките към възложителя Столична община, ревизираното дружество е приспадало дължимата му сума за комисионна от продажбите на превозни документи, като по този начин е намалявало данъчната основа на облагаемата доставка. В данъчните периоди, в които получените парични средства не са покривали стойността на транспортната услуга, с начисления недостиг от дружеството е бил компенсиран, приспаднатия размер на комисионното възнаграждение. В данъчните периоди, в които получените парични средства са превишавали стойността на транспортната услуга, поради извършеното от дружеството приспадане на „сума*Б“ за комисионно възнаграждение от данъчната основа на продадените превозни документи, не е бил начислен данък върху цялата стойност на реализираните карти и билети за периода.

Ревизиращите органи са приели, че тъй като в горесцитирания договор със Столична община е определено възнаграждение за извършваната от ЦГМ ЕАД дейност, то това възнаграждение се явява отделна доставка и неправилно размерът му е приспадан от постъпленията от продажби на превозни документа. Оттам на основание чл. 12, ал. 1 от ЗДДС, чл. 82, ал. 1 и чл. 25, ал. 6 от ЗДДС върху посоченото възнаграждение са начислили ДДС в размер общо на 216 267,76 лв. (за ревизирания данъчен период м. 11. 2012г.), ведно със съответните лихви за невнесените в срок суми. Изводите на органите по

приходите са законосъобразни и обосновани.

При изпълнение на комисионните договори за продажба на стоки или услуги съгласно разпоредбата на чл.127 ал.2 от ЗДДС възникват три доставки:

-доставка на стока между комисионера и третото лице. Тази доставка е в резултат на изпълнителната сделка по комисионния договор, при която доставчикът е комисионерът, а получателят е третото лице. Данъчното събитие при нея възниква по общия ред

-доставка между комитента и комисионера, предмет на доставката при която е стоката/услугата, предмет на доставката между третото лице и комисионера. Законът приема, че датата на данъчното събитие се определя по общите правила, но не може да бъде по –късно от датата на възникване на събитието между комисионера и третото лице, а данъчната ѝ основа е данъчната основа на доставката между тях. Доставчик при нея е комитентът.

-доставка на услуга между комисионера и комитента, данъчна основа за която е възнаграждението на комисионера/ включително обезщетението за извършени разходи от него във връзка с доставката, ако такова е договорено/ Датата на възникване на данъчното събитие се определя по общите правила на ЗДДС.

С оглед цитираната разпоредба на ЗДДС, действала към ревизирия данъчен период 2012 г., данъчната основа на доставката между ЦГМ ЕАД и транспортните оператори следва да се определи по общите правила на ЗДДС, В случая данъчната основа на доставката между СО и ЦГМ ЕАД е равна на данъчната основа по първата доставка. Третата, отделна доставка, представлява договореното възнаграждение между комитента/доверителя СО и комисионера/довереника ЦГМ ЕАД, което съгласно чл. 5, ал. 10 от Договор №119/11.04.2003 г. е комисионна в размер до 8,5% от размера на централно реализираните приходи. Предвид това основателно органите по приходите са приели, че същото подлежи на отделно облагане с ДДС и са начислили данък за периода м. 11.2012 г.

2.Относно допълнително начисления ДДС за извършените услуги за „платено паркиране“ следва да се отбележи, че съгласно чл, 2, т. 1 от ЗДДС обект на облагане е всяка възмездна облагаема доставка на стока или услуга.

Жалбоподателят твърди че, при неправилно въведен регистрационен номер на МПС или SMS, който е изпратен след изтичане на максимално допустимото време за паркиране, е налице невалиден SMS, срещу който ЦГМ ЕАД не предоставя услуга по паркиране, респективно от абоната на съответния мобилен оператор не се дължи плащане. Липса на извършена доставка според възразяващия е налице и в случаите, в които е изпратен SMS извън работното време на зоните, когато паркирането е безплатно. Твърди се, че от приложената към доклада справка за приходите от SMS-и за м.01.2011г. било видно, че кратките текстови съобщения, които са отчетени като невалидни, са изпратени извън работното време на зоните. Сочи, че основанието за извършване на услугата е сключване на договор при общи условия, чрез конклюдентното действие „заплащане на SMS" и ако не е изпратен валиден SMS, не е налице

сключен договор, респективно няма доставка на услуга по смисъла на ЗДДС. Твърденията са неоснователни и не намират опора в ЗДДС.

Съгласно чл. 2, т.1 от ЗДДС обект на облагане е всяка възмездна облагаема доставка на стока или услуга. Изключенията от изискването за възмездност са лимитативно изброени в чл. 6, ал. 3 за доставките на стоки и в чл. 9, ал. 3 от ЗДДС за доставките на услуги. С тях законодателят приравнява някои доставки, за които данъчнозадълженото лице не е получило реално никаква насрещна престация, на облагаеми с ДДС възмездни доставки на стоки и услуги. Целта на тази разпоредба е да се гарантира равно третиране между данъчнозадълженото лице, което употребява стоките/услугите за личните си нужди, нуждите на своя персонал или за цели, различни от независимата му икономическа дейност, от една страна и крайният потребител, който придобива стоки от същия вид, от друга страна. Следователно, освен ако не е налице безвъзмездна доставка приравнена на възмездна, какъвто настоящия случай не е, тъй като отдаването под наем на места за паркиране е една от основните дейности на ревизираното лице, за да има основание за облагане трябва да съществува извършена доставка на стока/услуга, за която от получателя на същата да се дължи насрещна престация.

За да е налице доставка на услуга, същата следва да е извършена в рамките на обособените места за почасово паркиране и през определени дни от седмицата. Паркирането в обособените зони за паркиране извън определените часове или в почивните дни няма да има характер на доставка на услуга, тъй като няма да е налице един от основните критерии за облагаема доставка на паркиране, а именно възмездност.

От гореизложеното следва, че правнорелевантен за законосъобразността на определените допълнително задължения по ЗДДС е въпросът доколко същите са доначислени на база SMS, които са изпратени в рамките на определените за платено паркиране часове и дни от седмицата, и дали същите касаят максимално разрешената продължителност за платено паркиране.

Установено е, че ревизиралото лице е сключило договори за съвместно изпълнение на услуги с посочените мобилни оператори, като съгласно клаузите на договорите последните не дължат плащане на ЦГМ ЕАД за таксуваните изходящи кратки текстови съобщения, които не са заплатени от потребителите, ползвали услугата за платено паркиране.

Системата, внедрена в ЦГМ ЕАД, чрез модул „Статистика“ визуализира единствено коректно обработените от системата кратки съобщения. При условие, че издадените към мобилните оператори фактури са със стойности, съпадащи с тези от модул „Статистика“ на внедрената в дружеството електронна система за организация на паркиранията, а в следствие данъчната основа на същите се намалява/увеличава с издадени кредитни/дебитни известия, следва че неоснователно жалбоподателя твърди, че корекцията се дължи на изпратени невалидни текстови съобщения. Както посочва самото ревизирано лице в писмените си обяснения, представени пред ревизиращия

екип, несъответствието между отчетените SMS от внедрената от дружеството електронна система и броя на фактурираните такива към мобилните оператори е в резултат на несъвпадението между периодите на извършване на услугата по предоставяне на платено паркиране и периода на нейното заплащане, респективно в резултат на неосъществено плащане от ползвателя на услугата към мобилните оператори. Това заключение се потвърждава и от клаузите на сключените с мобилните оператори договори. Видно е, че във всички договори е уговорено сумите на възнагражденията, дължими за услугата по платено паркиране, да се определят на базата на реално събраните и получени от съответния мобилен оператор приходи от клиентската услуга през месеца, за който е дължима тази сума.

Съгласно чл. 25, ал. 2 от ЗДДС данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена. На датата на възникване на данъчното събитие данъкът по този закон става изискуем за облагаемите доставки и възниква задължение за регистрираното лице да го начисли /чл. 25, ал. 6 от ЗДДС/. Тоест, законодателят не обвързва изискуемостта на данъка с извършване на плащането по доставката, а с осъществяване на услугата. При условие, че няма спор, че на отразените валидни SMS в модула „Статистика“ на внедрената в дружеството електронна система за организация на паркиранията съответства на извършена услуга по предоставяне на право на паркиране в обособените от СО зони за паркиране, то следва, че е налице изискуемост на данъка във връзка с извършени доставки на услуги, като за данъчна основа на последните следва да се приеме стойността на услугата за платено паркиране съгласно тарифния план за съответната зона. Допълнителен аргумент в подкрепа на тезата, че липсата на извършено плащане от страна на ползвателя на услугата „платено паркиране“ към мобилния оператор не може да е основание за коригиране на размера на данъчната основа, върху която се дължи ДДС, е разпоредбата на чл. 115, ал. 1 от ЗДДС. Съгласно същата, при изменение на данъчната основа на доставка или при развалянето на доставка, за която е издадена фактура, доставчикът е длъжен да издаде известие към фактурата. Тоест основанията за коригиране на данъчната основа са разваляне на доставката или изменение на данъчната основа..

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.5 от Наредба № 1 /2004г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, в полза на Д“ОДОП“ –С. при ЦУ на НАП следва да бъде присъдено възнаграждение за юрисконсулт в размер на по 10

795,32 лева, за всяка една съдебна инстанция, включително и разноски за юрисконсултско възнаграждение пред Върховния административен съд на основание чл.226 ал.3 от АПК, съобразно материалния интерес по делото, общо в размер на 32 385,96 лева.

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 [фирма], ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-29002917007110-091-001/19.12.2018 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП - С., потвърден с Решение № 384/05.03.2019 г. на директора на Дирекция „ОДОП”, с който са установени допълнително задължения:

- за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за 2012 г. общо в размер на 62 764,05 лв. и определените лихви за забава общо в размер на 33 689,37 лв.,

-за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на юридически лица за периодите от м.04.2012 г. до м. 12.2012 г. общо в размер на 205 868,96 лв. и лихва за забава в размер на 133 346,01 лв., както и

-в частта на допълнително установените задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за периодите от м.09.2012 г. до м.12.2012 г. общо в размер на 242569,03 лв. и лихви за забава в размер на 148 294,83 лв.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика” – С. при ЦУ на НАП, [населено място], [улица], юрисконсултско възнаграждение в размер на 32 385,96 лева. (тридесет и две хиляди триста осемдесет и пет лева и деведесет и шест стотинки)

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

СЪДИЯ: