

**З\_2067/15.08.2016 г.**

ЗДДС, чл. 26, ал. 2 и ал. 3, т. 3;  
ЗДДС, чл. 27, ал. 3, т. 1;  
ЗДДС, чл. 45, ал. 4, ал. 6 и ал. 7;  
ЗДДС, чл. 69, ал. 1, т. 1;  
ЗДДС, чл. 70, ал. 1, т. 1;  
ЗКПО, чл. 204, т. 2;  
ЗКПО, чл. 216;  
ЗКПО, чл. 217, ал. 1 и 2;  
ЗКПО, чл. 26, т. 1;  
ЗКПО, чл. 15;  
ЗДДФЛ, чл. 24, ал. 2, т. 9

**ОТНОСНО: правото на данъчен кредит съгласно Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) за получени стоки и услуги във връзка с изграждане и поддържане на ведомствени жилища и данъчно третиране на разходите, свързани с експлоатацията им съгласно Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО)**

Според изложеното в запитването, във връзка с предстоящо разширение на производството и липса на кадри в сектор „Машиностроене“, собствениците на „А“ ЕООД, ЕИК..... имат намерение да построят ведомствени жилища с цел привличане на работници и от по-отдалечени места. Идеята им е всички разходи (ел.енергия, газ и вода) да се покриват от дружеството, а от работниците да бъде събиран наем.

Предвид горното са поставени следните въпроси:

1. Ще има ли дружеството право на приспадане на данъчен кредит за строителството на сградата и за разходите по поддръжката на същата впоследствие?
2. Ако отговорът е отрицателен, ще могат ли разходите за ел.енергия, вода, амортизации, газ и др. да бъдат отчетени като социални, в случай, че с колективен трудов договор се определят ясно критериите за кандидатстване от работниците? Пояснява се, че жилищата ще бъдат достъпни само за лица без адресна регистрация в града.
3. Разходите за ведомствените жилища, които са свързани с дейността на дружеството, ще се облагат ли с т.нар. „данък уикенд“?

При така изложената непълна фактическа обстановка и с оглед разпоредбите на ЗКПО (ДВ бр.105/2006 г., посл. изм. ДВ бр. 32/2016 г.), ЗДДС (обн. ДВ, бр. 63 от 4 август 2006 г., посл. изм. ДВ, бр. 60 от 02.08.2016 г.) и Правилника за прилагане на ЗДДС (ППЗДДС, обн. ДВ, бр. 76 от 15.09.2006 г., посл. изм. ДВ, бр. 8 от 29.01.2016 г.) изразяваме следното принципно становище:

**Данъчно третиране по ЗДДС:**

**По отношение на правото на приспадане на данъчен кредит за получените стоки и услуги във връзка с изграждането на ведомствените жилища, е необходимо да се има предвид следното:**



## НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

### ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ НА НАП ДИРЕКЦИЯ „ОБЖАЛВАНЕ И ДАНЪЧНО-ОСИГУРИТЕЛНА ПРАКТИКА“ ВЕЛИКО ТЪРНОВО

---

На основание чл. 69, ал. 1 от ЗДДС, регистрираното лице има право да приспадне начисления данък за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави, когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от него облагаеми доставки. Правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо че са изпълнени условията на чл. 69 или 74, когато стоките или услугите са предназначени за извършване на освободени доставки по Глава четвърта на ЗДДС или за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на лицето, по силата на чл. 70, ал. 1, т. 1 и 2 от ЗДДС.

От цитираната нормативна уредба следва, че в настоящия случай, правото на приспадане на данъчен кредит е в пряка зависимост от извършваните от дружеството доставки, за които ще се използват получените стоки и услуги, свързани с изграждането на ведомствените жилища.

В този смисъл, на основание чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, при отсъствие на ограниченията на чл. 70 и при условията на чл. 71 от същия закон, право на приспадане на данъчен кредит ще е налице по отношение на свързаните с изграждането на ведомствените жилища стоки и услуги, предназначени за облагаемата дейност на дружеството.

Разпоредбата на чл. 2, т. 1 от ЗДДС определя като обект на облагане с данък върху добавената стойност всяка възмездна облагаема доставка на стока или услуга. Определението на възмездност на доставката следва да се изведе по аргумент на противното на § 1, т. 8 от ДР на ЗДДС, съгласно която "безвъзмездна" е доставката, при която няма възнаграждение или стойността на даденото многократно надхвърля полученото.

В чл. 12 от закона са регламентирани облагаемите доставки и това 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, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго. В глава четвърта от ЗДДС законодателят е регламентирал освободените доставки.

Като правило отдаване под наем на сграда или част от нея, извършена от данъчно задължено по ЗДДС лице, с място на изпълнение на територията на страната е облагаема доставка на основание чл. 12, ал. 1 от ЗДДС. Изключение е регламентирано с чл. 45, ал. 4 от ЗДДС, съгласно който освободена доставка е отдаването под наем на сграда или на част от нея за жилище на физическо лице, което не е търговец. Съгласно ал. 7 на същия член, в тези случаи, доставчикът може да избере тя да бъде облагаема.

На основание чл. 45, ал. 6 от ЗДДС, ал. 4 от същата разпоредба не се прилага при настаняване в хотели, мотели, вилни и туристически селища, самостоятелни стаи, вили, къщи, бунгала, къмпинги, хижи, туристически спални, странноприемници, ханове,



## НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

### ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ НА НАП ДИРЕКЦИЯ „ОБЖАЛВАНЕ И ДАНЪЧНО-ОСИГУРИТЕЛНА ПРАКТИКА“ ВЕЛИКО ТЪРНОВО

---

пансиони, караванни паркове, ваканционни лагери, почивни станции, балнеоложки центрове и санаториални комплекси.

ЗДДС не въвежда легално определение на „сграда“ и „жилище“, но регламентира различен данъчен режим за отдаването под наем на сграда или част от нея за жилище на физическо лице /чл. 45, ал. 4/ и настаняването в хотели, мотели, вилни и туристически селища, самостоятелни стаи, вили, къщи, бунгала, къмпинги, хижи, туристически спални, страноприемници, ханове, пансиони, караванни паркове, ваканционни лагери, почивни станции, балнеоложки центрове и санаториални комплекси /чл. 45, ал. 6/.

Съгласно чл. 37 от Указ № 883/1973 г. за прилагане на Закона за нормативните актове, думи или изрази с утвърдено правно значение се използват в един и същ смисъл във всички нормативни актове. Ако се налага отклонение от общоприетия смисъл на дума или израз, с допълнителна разпоредба се определя смисълът им за съответния нормативен акт. Поради това, за да се направи разграничение между двата режима на облагане с ДДС следва да се изхожда от нормативната уредба на Закона за устройство на територията /ЗУТ/.

„Жилищна сграда“, съгласно § 5, т. 29 от Допълнителните разпоредби на ЗУТ е сграда, предназначена за постоянно обитаване, и се състои от едно или повече жилища, които заемат най-малко 60 на сто от нейната разгъната застроена площ. Според определението, дадено в § 5, т. 30 от Допълнителните разпоредби на ЗУТ, „жилище“ е съвкупност от помещения, покрити и/или открити пространства, обединени функционално и пространствено в едно цяло за задоволяване на жилищни нужди. Задължителните изисквания за всяко жилище, визирани в чл. 40, ал. 1 от ЗУТ са следните: да има самостоятелен вход, най-малко едно жилищно помещение, кухня или кухненски бокс и баня-тоалетна, както и складово помещение, което може да бъде в жилището или извън него.

Ако обектът, който дружеството планира да изгради представлява жилищна сграда по смисъла на ЗУТ и помещенията, които ще предостави, отговарят на регламентираните в ЗУТ изисквания за жилище и същите са предназначени за дългосрочно задоволяване на жилищни нужди на физически лица, които не са търговци, ще е приложим чл. 45, ал. 4 от ЗДДС и доставките могат да се третираат като освободени от облагане с ДДС. В този случай дружеството не следва да начислява данък, освен ако не избере доставката да бъде облагаема на основание чл. 45, ал. 7 от ЗДДС.

Следва да се отбележи, че правото на избор се упражнява от доставчика, като доставчик по смисъла на ЗДДС е „лицето, което извършва доставката на стока или услуга“ и в случая, това е наемодателят.

Правото на избор може да се упражни чрез посочване на размера на данъка във фактурата за доставката. Същото може да бъде упражнено и чрез посочване във фактурата



## НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

### ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ НА НАП ДИРЕКЦИЯ „ОБЖАЛВАНЕ И ДАНЪЧНО-ОСИГУРИТЕЛНА ПРАКТИКА“ ВЕЛИКО ТЪРНОВО

---

на основание за осъществяване правото на избор доставката да е облагаема - чл. 45, ал. 7 от ЗДДС. Следва да се приеме, че лицето е упражнило правото си на избор доставката да бъде облагаема и когато същото не е посочило във фактурата основанията за неначисляване на данък, съгласно изискването на чл. 114, ал. 1, т. 12 от ЗДДС. В този случай се приема, че данъкът е включен в цената /чл. 67, ал. 2 от ЗДДС/.

Предвид изложеното при положение, че дружеството не е упражнило правото си на избор освободената доставка по чл. 45, ал. 4 от ЗДДС да бъде облагаема, при издадените фактури за платен наем не трябва да се начислява ДДС на основание посочената правна норма.

По отношение на правото на приспадане на данъчен кредит във връзка с изграждането на ведомствените жилища са възможни следните хипотези:

- В случай, че дружеството не се възползва от възможността на чл. 45, ал. 7 от ЗДДС и отдаването под наем се осъществи при режим освободена доставка /чл. 45, ал. 4 от ЗДДС/, то тогава за получените стоки и услуги във връзка с изграждането на ведомствените жилища, както и за разходите по поддръжка на същите, не възниква право на приспадане на данъчен кредит, предвид ограничителните условия на чл. 70, ал. 1, т. 1 от ЗДДС.
- При положение, че дружеството избере доставката на услуга по отдаването под наем на сграда или на част от нея за жилище на физическо лице, което не е търговец да третира като облагаема, за получените стоки и услуги във връзка с изграждането и поддръжката на ведомствените жилища ще е налице право на приспадане на данъчен кредит при спазване на общите разпоредби на ЗДДС.
- В случай, че е приспаднал данъчен кредит за получените стоки и услуги във връзка с изграждането на жилищата, поради това, че дружеството третира отдаването под наем на жилище на физическо лице, което не е търговец като облагаема доставка – чл. 45, ал. 7 от ЗДДС и впоследствие промени вида на доставката по отдаване под наем – от облагаема в освободена, следва да извърши корекция на ползвания за изграждането на жилищата данъчен кредит на основание чл. 79 от ЗДДС.

**По отношение на определяне на данъчната основа на доставката по отдаването под наем и правото на приспадане на данъчен кредит върху разходите за конструирана електрическа енергия, газ и вода от наемателите, е необходимо да се има предвид следното:**

Данъчната основа при доставка на територията на страната се определя съобразно разпоредбите на чл. 26 и чл. 27 от ЗДДС. Съгласно чл. 26, ал. 2 от същия закон данъчната основа се определя на базата на всичко, което включва възнаграждението, получено от или дължимо на доставчика във връзка с доставката, от получателя или от друго лице, определено в левове и стотинки, без данъка по този закон. На основание ал. 3, т. 3 от



## НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

### ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ НА НАП ДИРЕКЦИЯ „ОБЖАЛВАНЕ И ДАНЪЧНО-ОСИГУРИТЕЛНА ПРАКТИКА“ ВЕЛИКО ТЪРНОВО

---

същия законов текст, данъчната основа по ал. 2 се увеличава със съпътстващите разходи, начислени от доставчика на получателя, които са пряко свързани с доставката.

Предвид обстоятелството, че работник и работодател са свързани лица по смисъла на § 1, т. 3, б. “б” от ДР на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/, за определяне на данъчната основа на доставката на услуга по отдаване под наем следва да се съобрази и разпоредбата на чл. 27, ал. 3, т. 1 от ЗДДС. По силата на посочената разпоредба данъчната основа е пазарната цена при доставка между свързани лица, когато данъчната основа, определена по реда на чл. 26, е:

а) по-ниска от пазарната цена, доставката е облагаема и получателят няма право на приспадане на данъчен кредит или има право на частичен данъчен кредит, или право на възстановяване на платения данък по реда на чл. 81;

б) по-ниска от пазарната цена, доставката е освободена и доставчикът няма право на приспадане на данъчен кредит или има право на частичен данъчен кредит, или право на възстановяване на платения данък по реда на чл. 81;

в) по-висока от пазарната цена, доставката е облагаема и доставчикът няма право на приспадане на данъчен кредит или има право на частичен данъчен кредит, или право на възстановяване на платения данък по реда на чл. 81.

При положение, че за дружеството не са налице някои от условията за определяне на данъчната основа, регламентирани в чл. 27, ал. 3, т. 1 от ЗДДС, данъчната основа следва да се формира при спазване на разпоредбите на чл. 26 от същия закон и ще бъде равна на договореното възнаграждение между същото и получателя по доставката, без ДДС, увеличено с елементите, визирани в чл. 26, ал. 3, т. 3 от ЗДДС, които са налице за доставката.

Съгласно чл. 232, ал.2 от Закона за задълженията и договорите (ЗЗД) наемателят е длъжен да плаща наемната цена и разходите, свързани с ползването на вещта.

Разходите за електроенергия, топлинна енергия и вода са суми, дължими от наемателя на наемодателя във връзка с доставката по отдаването под наем на сграда или част от нея, т.е. това са разходи от името на доставчика (наемодателя) за сметка на получателя (наемателя), поради което същите не попадат в приложното поле на чл. 26, ал.5, т. 4 от ЗДДС. С тези разходи следва да се увеличи данъчната основа на доставката по отдаване под наем, на основание чл. 26, ал. 3, т. 3 от ЗДДС.

Дължимите от наемателя на наемодателя разходи следва да бъдат документирани, чрез включването на същите във фактурите за наемното правоотношение или чрез издаване от наемодателя към наемателя на дебитни известия към фактурите, с които е документирана услугата за отдаване под наем на сградата или част от нея за съответния наем период. Независимо, че сумите, за които се извършва префактурирането, не са предмет на отделна доставка от наемодателя към наемателя, включвайки се в данъчната



## НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

### ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ НА НАП ДИРЕКЦИЯ „ОБЖАЛВАНЕ И ДАНЪЧНО-ОСИГУРИТЕЛНА ПРАКТИКА“ ВЕЛИКО ТЪРНОВО

---

основа на доставката по отдаването под наем по силата на законовото изискване, следва да се приемат като неразделна част от същата и се подчиняват на нейния данъчен режим.

Следователно, когато доставчикът на услугата по отдаване под наем е лице, което е регистрирано по ЗДДС и е избрало доставката да е облагаема, върху определената данъчна основа на доставката, включваща префактурираните разходи, се начислява данък върху добавената стойност. В тези случаи, съгласно разпоредбата на чл. 69 от ЗДДС по отношение на дружеството ще е налице право на приспадане на данъчен кредит във връзка с начисления данък за ползваните електроенергия, топлинна енергия и вода при спазване на общите правила на закона.

В случаите, когато отдаването под наем на ведомствените жилища е подчинено на режима на чл. 45, ал. 4 от ЗДДС и е отчетено като освободена доставка, върху наемната цена (включително, върху направените разходи) данък върху добавената стойност не следва да се начислява. Предвид това за дружеството няма да е налице право на приспадане на данъчен кредит, предвид ограничителните условия на чл. 70, ал. 1, т. 1 от ЗДДС.

В заключение уведомяваме, че в случаите, когато дружеството предостави на работниците си ведомствени жилища за ползване без да е договорено възнаграждение, следва да имат предвид указание на изпълнителния директор на НАП с изх.№ 20-00-15/22.01.2016 г. относно данъчно третиране по ЗДДС на използването и отделянето на стоки за лични нужди на данъчно задълженото лице, на собственика, на работниците и служителите, което е публикувано в интернет на страницата на НАП ([www.nap.bg](http://www.nap.bg)).

#### **Данъчно третиране по ЗКПО:**

Визираните в запитването разходи за ел. енергия, газ, вода, могат да бъдат приети за социални разходи, предоставени в натура на работници и служители и лица, наети по договор за управление и контрол (наети лица) на основание чл. 204, т. 2 във връзка с § 1, т.34 от допълнителните разпоредби на ЗКПО, но само, ако отговарят на изискванията на определението и са документално обосновани. Съгласно § 1, т. 34 от ДР на ЗКПО "социални разходи, предоставени в натура" са отчетените като разходи социални придобивки по чл. 294 от Кодекса на труда /КТ/ и предоставени по реда и начина, определени от чл. 293 от КТ или от ръководството на предприятието. Социалните придобивки трябва да са достъпни за всички работници и служители и за лицата, наети по договор за управление и контрол. Не е налице предоставяне на социални разходи в натура, когато между работодателя или възложителя и лицата по изречение второ са налице парични взаимоотношения под каквато и да е форма по отношение на получените социални придобивки.



## НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

### ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ НА НАП ДИРЕКЦИЯ „ОБЖАЛВАНЕ И ДАНЪЧНО-ОСИГУРИТЕЛНА ПРАКТИКА“ ВЕЛИКО ТЪРНОВО

---

От посочените законови норми е видно, че за да е налице социален разход за данъчни цели, следва да бъдат изпълнени едновременно всички поставени в закона изисквания, а именно:

- да са отчетени като разход;
- да са документално обосновани;
- да са предоставени в натура;
- да са предоставени на работници и служители и на лица, наети по договори за управление и контрол;
- да са достъпни за всички работници и служители и за лицата, наети по договор за управление и контрол;
- да са социални придобивки по чл.294 от КТ;
- да са предоставени по ред и начин, определени с чл.293 от КТ (с решение на общото събрание на работниците и служителите) или от ръководството на предприятието.

Ако разходите за ел. енергия, газ, вода отговарят на определението в §1, т.34 от ДР на ЗКПО за социални разходи, предоставени в натура, тогава същите подлежат на облагане с данък върху разходите в размер на 10% по силата на чл.216 от ЗКПО. Данъкът върху разходите се декларира с годишната данъчна декларация, подавана от данъчно задълженото лице и се внася до 31 март на следващата година по аргумент на чл.217, ал.1 и 2 от ЗКПО.

Когато разходите за предоставените ел. енергия, газ, вода не могат да бъдат квалифицирани като социални разходи по смисъла на § 1, т. 34 от ДР на ЗКПО, те се третират като разходи, несвързани с дейността и не се признават за данъчни цели на основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО.

Следва да се има предвид, че на основание чл.24, ал.2, т.9 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ) в облагаемия доход от трудови правоотношения не се включват социалните разходи за сметка на работодателя, обложени по реда на ЗКПО.

Съгласно чл. 205 от ЗКПО социалните разходи, които не са предоставени в натура, представляващи доход на физическото лице, се облагат при условията и по реда на ЗДДФЛ.

Заявеното в запитването намерение на дружеството да получава наем от персонала следва да бъде съобразено с разпоредбата на чл. 15 от ЗКПО. Същата постановява принципа на т.нар. независими пазарни отношения („arms length principle”). Правилото на чл. 15 от ЗКПО въвежда изискването печалбите и доходите в резултат на сделки между свързани лица да съответстват на тези, които биха били постигнати между независими лица, осъществяващи тези транзакции при съпоставими икономически условия. От тази гледна точка нормата на чл. 15 от ЗКПО цели да регулира за данъчни цели цени по сделки





## НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

### ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ НА НАП ДИРЕКЦИЯ „ОБЖАЛВАНЕ И ДАНЪЧНО-ОСИГУРИТЕЛНА ПРАКТИКА“ ВЕЛИКО ТЪРНОВО

---

между свързани лица с оглед елиминиране на всякакви пазарни несъответствия. Както беше отбелязано по-горе, работодателят и работникът са свързани лица. За данъчни цели всички търговски взаимоотношения между тях не трябва да се отличават от условията, при които тези взаимоотношения биха се осъществили между предприятието и несвързани с него лица. В тази връзка следва да се посочи, че в общия случай законът презюмира, че между независими лица цените са пазарни.

Следователно, условието, което законът поставя по отношение на търговските взаимоотношения между свързани лица, е цените на сделките между тях да отговарят на изискванията на чл. 15 от ЗКПО, включително и при спазване на въведените методи за определяне на пазарните цени, регламентирани в § 1, т. 10 от ДР на ДОПК и Наредба №Н-9/2006 г. на МФ за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени.