



МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ
НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ДИРЕКЦИЯ „ОБЖАЛВАНЕ И ДАНЪЧНО-ОСИГУРИТЕЛНА ПРАКТИКА” СОФИЯ
1000 София, ул. „Аксаков” № 21, тел.: (02) 9859 3759, факс: (02) 9877046, ел.адрес: oui22_delov@ro22.nra.bg

Изх. № 20-00-1

13.02. 2015 г.

чл. 27 и чл. 194 от ЗКПО

чл.96, ал. 1 от ЗДДС

Фактическата обстановка, изложена в запитването е следната:

Консорциум Х е учреден по чл. 357 от *Закона за задълженията и договорите (ЗЗД)* между „Ю“ ООД и ЕТ Я. Дружеството по ЗЗД /ДЗЗД/ е създадено с цел участие в открита процедура за възлагане на обществена поръчка с предмет и за изпълнение на договора при сключване на договор за възлагане на обществена поръчка с консорциума.

След като консорциумът печели обществената поръчка в посочената горе процедура е сключен договор с възложител.

Консорциумът и съдружниците са регистрирани за целите на ЗДДС. При учредяването консорциумът няма собствено имущество и няма да наема подизпълнители за изпълнение на поръчката. Съдружниците ще извършат сами работата по изработка на очилата, използвайки собствените си бази, машини и персонал.

Във връзка с изложената фактическа обстановка са поставени следните въпроси:

1. Допустимо ли е при всяко плащане от страна на възложителя към консорциума получената сума да се префактурира от партньорите, съгласно подписано споразумение между тях? Така всеки партньор ще получи това, за което се е договорил, ще отчете вложеното за изпълнение на задачата и ще образува печалба, съответстваща на реално извършените от него работи в изпълнение на общата поръчка.

2. Възможно ли е партньорите да фактурират с данъчен документ на консорциума изработените от тях очила по цена, съответстваща на реално



**МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ
НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ДИРЕКЦИЯ „ОБЖАЛВАНЕ И ДАНЪЧНО-ОСИГУРИТЕЛНА ПРАКТИКА” СОФИЯ**

извършените от всеки съдружник работи по изработка и вложените материали (рамки и стъкла)?

3. Следва ли в стойността на очилата да се включва трудът за изработка, вложен от персонала на съдружниците в изпълнение на договора и той да бъде отразен в издадената фактура, съответно върху него да бъде начислен ДДС?

4. Счита ли се за доставка на стоки изработените очила от съдружниците към консорциума в обхвата на договора?

5. Начислява ли се норма на печалба от съдружниците при фактуриране на изработените от тях очила към консорциума или е предоставят по себестойност?

6. Необходимо ли е при издаване на фактура от съдружник към консорциума, същата да съдържа информация за вложените материали и труд или е възможно да се отрази готовият продукт по единична стойност?

Предвид изложената фактическа обстановка, въпросите и относителната към тях нормативна уредба, изразявам следното становище:

Относно прилагането на ЗДДС:

Договорът за гражданско дружество е уреден нормативно в чл. 357 от **Закона за задълженията и договорите (ЗЗД)**, където е легалната дефиниция на този вид дружество, а именно: неперсонифицираното дружество се създава с договор между две или повече лица, които обединяват своята дейност за постигане на една обща стопанска цел.

Съгласно гражданското законодателство неперсонифицираното дружество няма отделна правосубектност, но по различен начин са уредени нещата, съгласно счетоводното и данъчното законодателство. По смисъла на чл. 1, ал. 2 на **Закона за счетоводството (ЗСч)**, неперсонифицираните дружества са предприятия. Следователно, гражданските дружества /консорциуми/, учредени по реда на ЗЗД, следва да водят отделно счетоводство по общите правила на счетоводното законодателство и стандарти. Съгласно чл. 9, ал. 2 от **Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК)**, по отношение на производствата за установяване на



МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ
НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ДИРЕКЦИЯ „ОБЖАЛВАНЕ И ДАНЪЧНО-ОСИГУРИТЕЛНА ПРАКТИКА” СОФИЯ

данъчни и осигурителни задължения неперсонифицираните дружества са приравнени на юридически лица т.е. за данъчни цели неперсонифицираните дружества следва да се разглеждат като самостоятелни правни субекти, които са носители на данъчни права и задължения.

В качеството си на стопански субект, извършващ независима икономическа дейност, гражданското дружество /консорциум/ представлява данъчно задължено лице по смисъла на чл. 3, ал. 1 от ЗДДС и като такова формира облагаем оборот за целите на задължителната регистрация по чл. 96, ал. 1 или чл. 99, ал. 2 от закона. Същото извършва възмездни доставки на стоки и/или услуги в изпълнение на дейността си, като издава данъчни документи и начислява ДДС, води данъчни регистри по реда на чл. 124 и подава справки-декларации.

Доколкото при създаване на неперсонифицирано дружество, **внесеното** от съдружниците е за постигане на обща цел и **не** се дължи възнаграждение, то същото няма характер на доставка на стока по смисъла на чл. 6, съответно на услуга по смисъла чл. 9 от ЗДДС (става въпрос по скоро за внасяне на права, доколкото трудно може да се говори за внасяне на услуга към момента на създаване на неперсонифицираното дружество). Това произтича както от факта, че няма насрещност на престациите, така и от липсата на възнаграждение.

Независимо от това дали стопанската дейност на неперсонифицираното дружество се извършва с или без общо имущество, всеки от съдружниците трябва да внесе нещо по аргумент на чл. 358, изр. първо от ЗЗД. Вноските могат да бъдат парични и непарични. По своето естество непарична вноска /апорт/ може да бъдат движими и недвижими вещи, ценни книги, вземания, права върху интелектуална собственост (авторско право, патент, ноу-хау, търговска марка и др.), услуга или бъдещ труд. Независимо от вида си, вноската трябва да бъде парично оценена и то към момента на създаване на неперсонифицираното дружество, тъй като това е пряко свързано с определяне на дяловете на участниците.

Следва да се има предвид, че обикновено услугите и бъдещия труд предоставени от съдружниците на консорциума съгласно договора за учредяване на консорциума са свързани с изпълнението на задачата, за която е създаден, така



МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ
НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ДИРЕКЦИЯ „ОБЖАЛВАНЕ И ДАНЪЧНО-ОСИГУРИТЕЛНА ПРАКТИКА“ СОФИЯ

че за тях **не е относим** режима, който се прилага спрямо внесеното имущество.

В този смисъл е и Решение от 29.04.2004 г. на Съда на европейските общности, Пети състав, по Дело C-77/01 *Empresa de desenvolvimento mineiro SGSP SA (EDM)* срещу *Fazenda publica*, според което извършените доставки в рамките на консорциума трябва да се разглеждат като обикновени доставки за целите на ДДС. Като основен разграничителен критерий в случая е поставено **получаването на възнаграждение** за извършената работа. Според СЕО за това което е възложено в рамките на консорциума на членовете не се дължи възнаграждение, но за сметка на това, за извършената работа **над това**, което им е определено, те получават възнаграждение.

С оглед посоченото, когато доставки на стоки или услуги се извършват от участник в консорциума, същите следва да се фактурират на консорциума и, спрямо тях ще важат общите правила на ЗДДС. В общия случай това са доставки, които се реализират след подписване на договора за учредяване на консорциума.

В конкретния случай, когато във връзка с изпълнение на поетата от гражданското дружество /консорциум/ поръчка, негови отделни съдружници /членове/ участват като подизпълнители срещу заплащане, данъчните им взаимоотношения с консорциума следва да се документират и облагат **по общия ред**, т.е. като възмездна доставка на услуги между отделни стопански субекти. Това следва от механизма на действие на ДДС като косвен многофазен и некумулятивен данък, както и от принципа на неутралност на ДДС.

От тук може да се обоснове изводът, че когато гражданското дружество /консорциум/ начислява ДДС за извършените услуги по фактурите към възложителя на поръчката, то следва да ползва данъчен кредит по доставки от свои подизпълнители, включително и в случаите, в които това са участници в него.

Относно прилагането на ЗКПО:

Съгласно чл. 2, ал. 2 от ЗКПО за целите на този закон неперсонифицираните дружества се приравняват на юридическите лица.



МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ
НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ДИРЕКЦИЯ „ОБЖАЛВАНЕ И ДАНЪЧНО-ОСИГУРИТЕЛНА ПРАКТИКА” СОФИЯ

Организирането на консорциумите като отделни данъчни субекти в българското данъчно законодателство предполага обособяване и на резултата, който се реализира посредством дейността, за нуждите на която те са учредени. От това логически следва, че резултатът от дейността на консорциума не трябва да се образува на ниво съдружници в консорциума, следователно съдружниците не би следвало да образуват печалба за услугите и стоките, които влагат като съвместно усилие, съгласно договора за консорциум.

Що се отнася до операции между консорциума и съдружниците, надхвърлящи или намиращи се извън договореното, съгласно договора за консорциум, същите следва да се смятат за сделки между свързани лица (между данъчно задължено лице и съдружник в него) и за целите на данъчното облагане същите следва да се отчитат по пазарни цени.

Предвид гореизложеното, отделните участници /съдружници/ в консорциума не се облагат пряко за печалбите си, реализирани от дейността на същия. Тяхното облагане се реализира чрез разпределените от консорциума дивиденди (по см. на § 1, т. 4, буква „б” от ДР на ЗКПО), чието данъчно третиране е регламентирано в чл. 27 и чл. 194 от ЗКПО, в зависимост от статута на съдружника – местно юридическо/физическо лице /търговец или не търговец/ или чуждестранно юридическо лице.

Следователно, отчитането на дейността /вкл. приходите и разходите, свързани с изработването на очилата/ на ДЗЗД „Х”, съответно дължимите данъци за тази негова дейност, съобразно изискванията на ЗКПО следва да бъде осъществено чрез и от името на консорциума, а не чрез съдружниците, които на практика осъществяват предмета на Договора за възлагане на обществената поръчка с

За да съществува смисъл от данъчното третиране на неперсонифицираните дружества като самостоятелни данъчни субекти, в общия случай разходите на съдружниците, отговарящи на тази част от тяхната дейност, която те обединяват за постигането на обща цел, следва да се отчитат от консорциума по тяхната нетна стойност. В противен случай, доколкото цялата дейност се осъществява



МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ
НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ДИРЕКЦИЯ „ОБЖАЛВАНЕ И ДАНЪЧНО-ОСИГУРИТЕЛНА ПРАКТИКА” СОФИЯ

чрез съдружниците, при правните ограничения относно дейността на гражданските дружества, в тях никога няма да е възможно да се формира данъчна основа за облагане, която да отговаря на осъществяваната за постигането на общата цел дейност.

С оглед гореизложеното, отношенията между съдружниците и консорциума за постигане на общата цел не се разглеждат като сделки между свързани лица, които прилагат пазарни цени.

По отношение на документалната обосновааност, всяка една икономическа операция, отразяваща взаимоотношенията на консорциума с неговите съдружници следва да бъде документирана с издаване на първичен счетоводен документ по смисъла на *Закона за счетоводството*. За вложените стоки или услуги от съдружниците в консорциума същите следва да издават първични счетоводни документи, в които стойността на „престацията” не следва да включва печалба. Друго различно третиране би довело до изместване на данъчната тежест върху друг данъчен субект, различен от консорциума, което ще е нарушение на принципите и логиката на ЗКПО, който за разлика от данъчните закони на други държави не позволява прехвърляне на данъчната тежест от едно неперсонифицирано дружество върху съдружниците в него.

Издаваните първични документи /фактури или др./ от съдружниците към консорциума би следвало да обслужват нуждите на аналитичното счетоводство на последния, като от една страна служат като елемент за определяне на резултата от дейността му, а от друга, да отразят участието на всеки един от съдружниците в предвидените общи усилия, които трябва да положат съгласно договора за консорциум.

Настоящото становище е принципно и е въз основа на изложената в запитването фактическа обстановка. В случаите, когато в производство, възложено по реда на *Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК)* се установи фактическа обстановка различна от посочената, Вие не може да се позовавате на разпоредбата на чл. 17, ал. 3 от ДОПК.



МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ
НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ДИРЕКЦИЯ „ОБЖАЛВАНЕ И ДАНЪЧНО-ОСИГУРИТЕЛНА ПРАКТИКА” СОФИЯ
