



МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ
НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ДИРЕКЦИЯ „ОБЖАЛВАНЕ И УПРАВЛЕНИЕ НА ИЗПЪЛНЕНИЕТО” СОФИЯ

1000 София, ул. “Аксаков” № 21 Телефон: (02) 9859 3759 Факс: (02) 987 7046

5 20-00-238/24.02.2011

ЗДДС, чл.69, чл.70, чл.173, ал.3

ЗКПО, чл.10, чл. 26, т. 2, чл.33, чл.194, § 1, т. 4, б. ”б”

В писмото е посочено, че консорциумът е създаден по реда на ЗЗД и регистриран в България с цел изпълнение на проект по оперативна програма ИСПА в областта на В и К сектора, финансиран от европейските фондове. След извършената регистрация по реда на ЗДДС е поискано и получено положително становище съгласно чл. 173, ал. 2 от ЗДДС за прилагането на нулева ставка.

Инженери, които работят в немските дружества – съдружници, при условията на немското трудово законодателство, периодично се командирова в София от немските работодатели, за да извършват определена работа по проекта. Консорциумът няма задължения във връзка с изплащането на възнаграждения на командированите инженери (трудови възнаграждения или хонорари), но е наел по договор за наем квартира, в която отсяда единия от тях, като плаща наемната цена и към него се издават фактури за наем и консумативи. При престоя на друг инженер в София, който ползва хотел, консорциумът заплаща разходите срещу издадена фактура. Третият случай се отнася за разходи за нает апартамент, в който живее вписаният в Регистър Булстат управител на консорциума.

Финансирането не води до формиране на печалба, респективно до плащане на данък. Но разходите по чл. 204 от ЗКПО – представителни, социални и разходи, които представляват доход на физически лица се облагат с данък.

Във връзка с горното, са поставени следните въпроси:

1. Ще бъде ли в сила разпоредбата на чл.173, ал.3 от ЗДДС относно данъчния кредит по издаваните на дружеството фактури? Има ли дружеството право на данъчен кредит по тях?
2. В случай, че гражданското дружество извърши разходи, които не са свързани с работата по проекта, за който се прилага чл.173 от ЗДДС, има ли право на



МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ
НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ДИРЕКЦИЯ „ОБЖАЛВАНЕ И УПРАВЛЕНИЕ НА ИЗПЪЛНЕНИЕТО” - СОФИЯ

данъчен кредит за тези разходи ако попадат в някоя от хипотезите на чл.70 от ЗДДС или разпоредбата на чл.173 няма да има приложение?

3. Ако са извършвани документално необосновани разходи от дружеството с оглед дейността на проекта, признават ли се те за разходи по проекта, с оглед на това, че е налице финансиране и липса на собствена стопанска дейност на дружеството?

Предвид гореизложеното и съобразявайки относимата към него нормативна уредба, изразяваме следното становище:

По ЗДДС

Правото на данъчен кредит е регламентирано в чл.69 от ЗДДС. Съгласно ал.1, когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне:

1. данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави;

2. начисления данък при внос на стоки по [чл. 56](#) и [57](#);

3. изискуемия от него данък като платец по глава осма.

В чл.70 от ЗДДС са уредени ограниченията на правото на приспадане на данъчен кредит. Съгласно чл.173, ал.3 ограниченията на правото на данъчен кредит по [чл. 70](#) не се прилагат по отношение на стоките или услугите, които се използват единствено за извършването на доставки по ал. 1.

Следователно, доколкото са спазени условията на чл.69 от ЗДДС, даващи право на приспадане на данъчен кредит и ползваните услуги са свързани с работата по проекта, дружеството ще има право на приспадане на данъчен кредит по получените фактури за наем, хотел и консумативи.

За извършени разходи, които не са свързани с работата по проекта и попадат в хипотезите на чл.70 от ЗДДС дружеството не следва да има право на приспадане на данъчен кредит, тъй като правото на приспадане на данъчен кредит по ал.3 на чл.173 се прилага по отношение на стоките и услугите, които се използват единствено за извършване на доставки по ал.1.

По ЗКПО



МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ
НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ДИРЕКЦИЯ „ОБЖАЛВАНЕ И УПРАВЛЕНИЕ НА ИЗПЪЛНЕНИЕТО” - СОФИЯ

Правно-организационната форма на Консорциум „.....” е неперсонифицирано дружество (обща справка за задължено лице). От гледна точка на гражданското право неперсонифицираните дружества не могат да бъдат страна по облигационни и търговски правоотношения, нито да притежават имущество. С оглед на това, договорите между участниците - чуждестранни дружества от една страна, и консорциумът от друга, доколкото с тях тясно се уреждат съответните задължения на всеки един от съдружниците в рамките на изпълнението на проекта, за нуждите на които е създаден консорциума, следва да бъдат разглеждани по-скоро като неразделна част от самия договор за учредяване на консорциума.

По смисъла на данъчните закони неперсонифицираните дружества са приравнени на юридически лица, както и са определени като страна в административния процес по ДОПК с всички произтичащи от това последствия. Консорциумът, създаден по реда на Закона за задълженията и договорите (ЗЗД), се разглежда като самостоятелно данъчно задължено лице на основание чл. 2, ал. 2 от ЗКПО, чиито печалби се облагат с корпоративен данък. В тази връзка възниква въпросът как следва да се отчитат за целите на корпоративния данък разходите на съдружниците, извършени от тях съгласно договорното правоотношение за създаване на съвместно предприятие и представляващи стопанска дейност или елемент от нея, която по силата на материалния закон следва да се обособи и облага самостоятелно.

Отделните участници в Консорциума не се облагат пряко за печалбите си, реализирани от дейността на същия. Тяхното данъчно облагане се реализира чрез данъка върху дивидентите, регламентиран с чл. 194 от ЗКПО, тъй като съгласно § 1, т. 4, б. ”б” от ДР на ЗКПО „дивидент” е разпределението в полза на лице, произтичащо от неговия дял в капитала на друго лице, вследствие на което намалява собствения капитал на последното, включително доходи от дялови участия, включително от неперсонифицирани дружества и от други права, третиран като доходи от акции. Следва да се уточни обаче, че данък при източника не се дължи, когато доходите от дивиденти са реализирани от чуждестранни юридически лица чрез място на стопанска дейност в страната (чл. 194, ал. 1, т. 1), както и когато е налице някое от изключенията, предвидени в ал. 3 на чл. 194 от ЗКПО.



МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ
НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ДИРЕКЦИЯ „ОБЖАЛВАНЕ И УПРАВЛЕНИЕ НА ИЗПЪЛНЕНИЕТО” - СОФИЯ

Данъчното третиране на разходите за пътуване и престой, в които попадат и командировъчните пари, на физическите лица (както местни, така и чуждестранни) за целите на ЗКПО е регламентирано в чл. 33 от закона. Признават се следните счетоводни разходи, когато пътуването и престоят са извършени във връзка с дейността на данъчно задълженото лице: разходите за пътуване и престой на физически лица, които са в трудови правоотношения с данъчно задълженото лице или са наети от него по извънтрудови правоотношения, включително управители, членове на управителни или контролни органи на данъчно задълженото лице. Тези разходи следва да бъдат документално обосновани по смисъла на чл. 10 от ЗКПО. Не се признават разходите за пътуване и престой на управител на дружество (в т.ч. и дружествата по ЗЗД), когато той само е вписан като такъв в съответния регистър, но не е в трудови или извънтрудови правоотношения с данъчно задълженото лице.

Във връзка с гореизложеното е необходимо да се направи допълнително уточнение относно документооборота между съдружниците, от една страна и консорциума, от друга страна, и в частност издаването на фактури по вложените от съдружниците стоки и услуги съгласно договора за консорциум. Третирането на консорциумите като отделни данъчни субекти в българското данъчно законодателство предполага обособяването и на резултата, който се реализира посредством дейността, за нуждите, на която те са учредени. От това логично следва, че резултатът от дейността на консорциума не трябва да се образува на ниво съдружници в консорциума. Следователно същите не би следвало да образуват печалба за услугите и стоките, които влагат като съвместно усилие съгласно договора за консорциум. Същевременно обаче, за нуждите на счетоводната отчетност на консорциума, 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 фактури, в които стойността на „престацията” не следва да включва печалба.

Следователно издаваните фактури от съдружниците към консорциума би следвало да обслужват нуждите на аналитичното счетоводство на последния, като от



МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ
НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ДИРЕКЦИЯ „ОБЖАЛВАНЕ И УПРАВЛЕНИЕ НА ИЗПЪЛНЕНИЕТО” - СОФИЯ

една страна служат като елемент за определяне резултата от дейността му (най-общо разликата между прихода от дейността и себестойността на вложените стоки и услуги от съдружниците), а от друга, отразяват участието на всеки един от съдружниците в предвидените общи усилия, които трябва да положат 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.

Отнасянето на разходи и признаването им като такива по проекта е в зависимост от условията на договора за финансиране на проекта по оперативната програма ИСПА. Във всички случаи обаче, отчетените разходи трябва да отговарят както за счетоводни, така и за данъчни цели на изискването за документална обоснованост. Счетоводните разходи, които не са документално обосновани, са непризнати за данъчни цели и в годината на отчитането се посочват в увеличение при определяне на данъчния финансов резултат на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО - формират данъчна постоянна разлика.