



МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ
НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

1000 - София, бул. "Княз Дондуков" № 52

Телефон: (02) 98591, Факс: (02) 9870827

Изм. № **24-34-129**

Дата: 2007 г.

ДО
Г-Н
.....

Във връзка с поставения въпрос във Ваше писмо, постъпило в Дирекция "ОУИ" гр. с вх. № 20-00-137/ 25.01.2007 г., съответно в ЦУ на НАП с вх. № 24-34-129/ 21.02.2007г. н на основание чл. 10. ал. 1. т. 10 от Закона за националната агенция по приходите, изразявам следното становище:

В запитването е изложена следната фактическа обстановка:

Консорциум, съставен от АД (Италия). (Великобритания). за техническа помощ за Института по Публична администрация и Европейска интеграция за съставяне и реализиране на Програма за развитие и оценка на висши държавни служители в България, под идентификационен номер

Поставените въпроси са:

¹. Прилагане на разпоредбата на чл.173 от ЗДДС (в сила от 01.01.2007г.) при изпълнение

на проекта относно услугите, предоставяни от ООД (България) във връзка със същия

². Следва ли ООД (България), който е участник в Консорциума, да издава

фактури за средствата, които получава при изпълнение на своите задачи по реализирането на проекта⁷

В случая, тъй като изложената фактическата обстановка във Вашето запитване е неясна, изразяваме принципно становище по поставените от Вас въпроси, като се приема, че консорциумът е неперсонифицирано дружество.

1. Съгласно чл. 173. ал. 1 от ЗДДС (в сила от 01.01.2007г.) за доставки, които са освободени от данък върху добавената стойност по силата на международни договори, спогодби, споразумения, конвенции или други подобни, но които Република България е страна. ратифицирани и обнародвани по съответния ред. се прилага нулеви ставка на¹ данъка. включително за частта от доставката, която е Финансирана със средства от републиканския или общинските бюджети или със заеми, по които ; гарант е държавата. В алинея 2 на същия член е определен редът, по който доставчикът следва :ш прилага нулевата ставка - доставчикът е длъжен писмено да поиска становище от компетентната териториална дирекция на Националната агенция за приходите за основанията за освобождаването. Към искането се прилагат документите, доказващи основанията за прилагане на освобождаването, определени в правилника за прилагане на закона.

Процедурата за по получаване на становище за прилагане на нулева ставка е уредена в чл. 107, ал. 1 от ППЗДДС, според който за доставки, които са освободени от данък върху добавената стойност по силата на международни договори, спогодби, споразумения, конвенции или други подобни, по които Република България е страна, ратифицирани и обнародвани по съответния ред, се прилага нулева ставка на данъка, включително за частна от доставката, която е финансирана със средства от републиканския или общинските бюджети или със заеми, по които гарант е държавата. Съгласно ал. 2 от същия член - регистрираното по закона лице, подава писмено искане за потвърждаване наличието на основание за прилагане на режима по чл. 173, ал. 4 от закона до териториалната дирекция на Националната агенция за приходите - София.

В алинея 3 на чл. 107 от ППЗДДС с посочено какво трябва да съдържа искането, а именно:

1. наименование, дата на обнародване, дата на влизане в сила на международния договор, спогодба, споразумение, конвенция или др., в които е предвидено освобождаване на облагаеми доставки от данък върху добавената стойност или от данък, налог или вземане с еквивалентен на косвен данък ефект;

2. наименование на програмата или проекта, във връзка с които се осъществяват доставките, за които се иска потвърждаване на наличието на основанията за ползване на режима по чл. 173, ал. 1 от закона.

3. заверено от основния изпълнител копие на договора, сключен в изпълнение на програмата или проект по т. 2. съгласно който данъчно задълженото лице е основен изпълнител, а възложител или получател е координиращият орган;

4. наименование, седалище, адрес на управление, идентификационен номер и идентификационен номер по ДДС на лицето - основен изпълнител по договора по т. 3;

5. наименование, седалище, адрес на управление, идентификационен номер на координиращия орган по г. 3, а когато същият е чуждестранно лице - наименование, седалище и адрес на управление.

Потвърждение, че са налице основания за ползване на режима по чл. 173, ал. 1 от закона, се изпраща от териториалната дирекция на Националната агенция за приходите - София, в 14-дневен срок от получаване на искането, съгласно чл. 107, ал. 4 от ППЗДДС.

Видно от приложения към запитването Договор за услуги под идентификационен номер за външни действия на Европейската общност, финансирани от общия бюджет на ЕО, същият е сключен между АД (Италия), в Консорциум с(Великобритания), ...институт за Публична администрация (Холандия) и от друга страна и звеното за финансиране и договаряне, Министерство на финансите - България от друга, предвид което следва да се приеме, че основен изпълнител по договора е Консорциум, съставен от изброените по-горе лица. Съгласно разпоредбата на чл. 107, ал. 8 от ППЗДДС нулевата ставка по чл. 173, ал. 1 ЗДДС се допуска само по отношение на доставки, извършени от основния изпълнител. Същият следва да е регистрирано по ЗДДС лице, съгласно ал. 2 на чл. 107 от ППЗДДС. Предвид горното, нулева ставка се допуска само за доставките, извършени от консорциума, като същият документира тези доставки с издаване на съответния данъчен документ - фактура, съгласно разпоредбата на чл. 173, ал. 1 от ЗДДС.

11. Съгласно действащото в Република България данъчно законодателство, консорциумът (неперсонифицираното дружество) е самостоятелно данъчно задължено лице. Същевременно, извън третирането си за целите на данъчното облагане, консорциумът не е самостоятелен правен субект и не може да се третира като "такъв. От гледна точка на гражданското право неперсонифицираните дружества не могат да бъдат страна по облигационни и търговски правоотношения, нито притежават имущество. В тази връзка възниква въпросът как следва да се отчитат за целите на ЗДДС сделките, извършвани от съдружниците, съгласно договорното правоотношение за създаване на съвместното предприятие, като същевременно се обособи и се облага извършваната от неперсонифицираното дружество независима икономическа дейност. Логика в това отношение може да се извлече от няколко решения на Върховния касационен съд (решение на В КС по дело 836/ 2003). Върховния административен съд (решение по дело 5997/ 2000). и Арбитражния съд при БТПП (решения на АС по дело 713/ 1.999 г. и по дело 59/ 1994 г.). При прилагане на разпоредбите на ЗДДС следва да бъде съобразено и решение на Съда на Европейските общности по дело C-77/ 01.

1. Основното принципно положение при неперсонифицираните дружества, каквото е и консорциумът (когато същия не е учреден под формата на търговско дружество, например съгласно чл. 27 от Търговския закон), с наличието на многостранен, а не двустранен договор, при които липсва размяна на престации между съдружниците по повод договора за дружество. При договора за гражданско дружество страните ще поемат помежду си насрещни права и задължения, каквито се поемат при двустранните договори. Задълженията не са насрещни, а взаимни. Именно поради тези причини в последователната си практика, арбитражният и касационният съд приемат, че не е възможно предявяване на претенции между съдружниците по повод договора за гражданско дружество, докато същият не се прекрати или някой от съдружниците не напусне дружеството. Следва да се има предвид, че по начало, съгласно логиката на гражданското право, веднъж внесено за общо ползване дадено имущество (вж. напр. чл. 359. ал. 3 от ЗЗД) може да се иска обратно само при прекратяване на дружеството или при напускане на съдружника, който го е внесъл. От друга страна, така внесено имущество би подлежало на свободно ползване по свое усмотрение и за каквото намери за добре консорциума за периода на съществуване на дружеството или до напускане на съдружника.

В този смисъл е и посоченото решение на Съда на ЕО, в което се посочва, че операциите, предприети от членовете на консорциум в съответствие с дружествения договор и съответстващи на дела на всеки съдружник, не представляват доставка на стока или услуга срещу възнаграждение по смисъла на чл. 2, ал. 1 от Шеста директива, следователно не представляват облагаема доставка по смисъла на същата директива (сега чл. 2 от Директива 2006/ 112/ ЕО).

В тази връзка извършеното (операциите) от съдружниците в съответствие с договорените дялове в дружествения договор не представлява доставка по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС. тъй-като това са операции за взаимната обща дейност, а не представляват размяна на насрещни престации.

Поради приравняването на неперсонифицираните дружества (консорциумите) на юридически лица и с оглед неутралност на данъчното третиране (основен принцип на механизма на ДДС) по отношение на стоките или услугите, попадащи в настоящата т. 1. съответно приложение следва да намери чл. К), ал. 1. т. 3 от ЗДДС. Това от своя страна означава, че когато в гражданско дружество участва като съдружник регистрирано по ЗДДС лице, освен ако участието се състои единствено в парична вноска, за гражданското дружество възниква задължение за регистрация по същия закон на основание чл. 132. ал. 1 от ЗДДС. Тъй-като не е налице вписване в търговския регистър. 14-дневният срок за подаване на заявление за регистрация започва да тече от датата на внасяне на имущество, съответно от датата на първото извършване на операция. Съобразно договорените дялове в дружествения договор при условие, че същите са свързани с последващи доставки на консорциума, извършвани във връзка с изпълнение на договор за услуги за външни действия на европейската

общност финансирани от общия бюджет на ЕО от 24.11.2006г. При съответно приложение на чл.131. ал.3 от ЗДДС. датата на регистрацията на консорциума в случая е датата на извършване от дружествата. участващи в него на действията, пораждащи задълженията за регистрация. При съответно приложение на чл. 10, ал. 2 от ЗДДС" консорциумът, като лице, което „получава“ стоките или услугите, е правоприменник и на всички права и задължения по този закон във връзка с тях, включително на правото на приспадане на данъчен кредит и на задълженията за извършване на корекция на ползвания данъчен кредит. Това се отнася за стоките и услугите „получени“ от консорциума съответстващи на операциите, предприети от членовете на същия в съответствие с дружествения договор и съответстващи на дела на всеки съдружник,

2. Що се отнася до други операции, предприети между съдружниците и консорциума, при които не е налице посочената хипотеза на внасяне съгласно дружествения договор на стока или услуга за общо ползване от дружеството съобразно дружествените дялове, то такива стоки или услуги не са предмет на дружествения договор и не попадат в обхвата на взаимно поетите задължения, което би изключило липсата на насрещност на престациите.

В подобни случаи, считам, че е налице доставка по смисъла на чл. 6. съответно чл. 9 от ЗДДС, тъй като съдружникът има право на възнаграждение поради наличието на насрещни престации. а не взаимни такива.. В този смисъл изрично АС' при БТ ТП по повод наемането на вещи от страна на гражданско дружество, които вещи не са част от вещите, внесени за общо ползване в дружеството. Това принципно положение изрично е застъпено и в решението на Съда на ЕО, където се изтъква, че предприемането на операции, повече от договорените като дял съгласно дружествения договор за консорциума, които включват плащания за надхвърлящото дела, представлява предприемане на облагаеми доставки. Както вече бе посочено в тези случаи са налице насрещни задължения. поради което съответния съдружник би следвало да има право на възнаграждение, като това от своя страна обосновава наличието на доставка по смисъла на чл. 6, съответно чл. 9 от ЗДДС,

3, От друга страна за всички извършени от консорциума доставки на стоки или услуги спрямо трети лица се прилагат общите правила на ЗДДС.

Предвид горното, за извършените услуги при изпълнение на своите задачи по реализирането на проекта ООД следва да издава фактури към Консорциума, само за доставки, попадащи в т. II 2 от настоящото писмо. Фактът, че сумите определени с Договора, се изплащат от Централното звено за финансиране на договаряне. Министерство на финансите-България директно по сметки на АД (Италия), а последният от своя страна извършва плащания към останалите участници в Консорциума е без значение в конкретния случай. За тези услуги не е приложима нулевата ставка, тъй като ООД не е основен изпълнител по Договора.

Като главен изпълнител по договора от своя страна консорциумът, при условие, че е регистрирано по ЗДДС лице и след получаване на положително становище от ТД на НЛП, гр. София ще има право да прилага нулева ставка за доставените от него стоки или услуги към получателя по програмата.

ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА НАП:

/МАРИЯ МУРГИНА/

