

ОТНОСНО: Прилагане на ЗКПО и ЗДДС

В Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ постъпи Ваше писмо с вх. №/31.01.2019 г., препратено за отговор по компетентност от ТД на НАП офис

Изложена е следната фактическа обстановка:

Основната дейност на дружеството в Р България е строителство.

Българското дружество наема работници в Р България и сключва трудови договори.

За осъществяване на дейността дружеството сключва групова застраховка „Трудова злополука“.

За осъществяването на дейността дружеството издава фактури от Франция на основание чл. 21, ал. 2 от ЗДДС. Във връзка с дейността се закупуват материали с фактури с включено ДДС. За превоз на работниците се наемат бусове, за които са издадени фактури. За наетите коли и закупен бус на дружеството се заплащат материали за ремонт и горива.

Поставени са следните въпроси:

1. Платените суми като премия за трудова злополука и лечение в болница признават ли се за разход по ЗКПО и ЗДДС?

2. Платените суми за материали, наем на бусове и гориво и ДДС, трябва ли да се включват в Дневниците за покупка и ако трябва, къде се отразяват?

3. Какво се случва с платените суми за ДДС – приспадат ли се като данъчен кредит и ако се приспадат от къде ще се теглят?

4. За платените суми за горива, по които има издадени фактури следва ли да се издават пътни листове?

Предвид изложената фактическа обстановка, изразявам следното становище:

I. По прилагане на Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС)

На облагане с данък върху добавената стойност подлежат всички облагаеми доставки на услуги, съгласно чл. 2 от ЗДДС, които са с място на изпълнение на територията на страната и не са с предмет на освободени доставки.

Предвид горния текст, важно за облагане на доставките на услуги е мястото на изпълнение на тези доставки.

Съгласно чл. 82, ал. 2, т. 3 от ЗДДС, когато доставчикът е данъчно задължено лице, което не е установено на територията на страната и доставката е с място на изпълнение на територията на страната и е облагаема, данъкът е изискуем от получателя по доставката при доставка на услуги - когато получателят е данъчно задължено лице по чл. 3, ал. 1, 5 и 6.

Нормата на чл. 21, ал. 2 на ЗДДС указва, че мястото на изпълнение при доставка на услуга, когато получателят е данъчно задължено лице, е мястото, където получателят е установил независимата си икономическа дейност. Когато тези услуги се предоставят на постоянен обект, който се намира на място, различно от мястото, където получателят е установил независимата си икономическа дейност, то мястото на изпълнение е мястото, където се намира този обект. Когато няма място на установяване на независима икономическа дейност или постоянен обект, мястото на изпълнение на доставката е мястото на постоянния адрес или обичайното пребиваване на получателя.

Доколкото е посочено, че дейността на дружеството се извършва във Франция, считам, че е важно да се изясни дали дружеството има „постоянен обект“ на територията на тази държава. „Постоянен обект“ по смисъла на § 1, т. 10 от ДР на ЗДДС, е търговско представителство, клон, офис, кантора, ателие, завод, работилница (фабрика), магазин, склад за търговия, сервиз, монтажен обект, строителна площадка, мина, кариера, сонда, петролен или газов кладенец, извор или други подобни, целящи

извличане на природни ресурси, определено помещение (собствено, наето или ползвано на друго основание) или друго място, чрез което едно лице извършва цялостно или частично икономическа дейност на територията на една страна.

За дефинирането на понятието “постоянен обект”, следва да се имат предвид конкретните факти за всеки отделен случай, както и практиката на Съда на Европейския съюз /С-168/84; С-190/95; С-231/94; С-260/95/ съгласно която под “постоянен обект” следва да се разбира “дейност, която притежава известни характеристики на дълготрайност и структура, която е адекватна по отношение на човешките и техническите ресурси за целите на независимо предоставяне на съответните услуги”. Т.е., за да бъде определен като постоянен конкретен обект, същият следва да отговаря на определени изисквания за минимална степен на постоянност, минимален размер и постоянна наличност на човешки и технически ресурси, необходими за целите на извършваните доставки. В случая преценката дали това е така, следва да бъде направена въз основа на фактите и обстоятелствата, свързани с конкретния казус, с оглед установената практика на СЕС.

Целта е да се извърши данъчното облагане в страната, в която услугите се потребяват в действителност. По отношение на по-голяма част от услугите, мястото на потребление е идентично с мястото, където е установена независимата икономическа дейност на получателите, тъй като същите ползват услугите, които им се предоставят за целите на производство на стоки или предоставянето на услуги и стойността на получените услуги е включена в цената на стоките или услугите, които се предоставят на клиенти на този получател при последващите доставки. Следователно, като общо правило услугите, предоставени на данъчно задължено лице, се облагат с данък на мястото на установяване на независимата икономическа дейност на съответното лице. Независимо от това, ако услугите се предоставят в полза на постоянен обект на данъчно задълженото лице, който се намира на място, различно от това, където е установена търговската дейност на това лице, услугите се облагат на мястото, където се намира постоянният обект.

Предвид изложената фактическа обстановка, дружеството е получател по услуги – превоз на пътници във Франция, наети автомобили във Франция. В качеството на получател по доставка на услуга, дружеството следва да определи дали са налице условията на чл. 82, ал. 2, т. 3 от ЗДДС.

По силата на цитираната норма, когато доставчикът е данъчно задължено лице, което не е установено на територията на страната и доставката е с място на изпълнение на територията на страната и е облагаема, данъкът е изискуем от получателя по доставката при доставка на услуги - когато получателят е данъчно задължено лице по чл. 3, ал. 1, 5 и 6.

Регистрираните по ЗДДС лица – получатели по доставки следва да издават протоколи по чл. 117 от закона в случаите по чл. 82, ал. 2 от същия закон.

В случая, доставчикът на пътническия превоз е данъчно задължено лице, което не е установено на територията на страната. Мястото на изпълнение на услугата – превоз на пътници, оказвана от това лице, се определя по реда на чл.21, ал.4, т.2 от ЗДДС. Мястото на изпълнение при доставка на услуга е мястото, където се извършва пътническият транспорт, пропорционално на реализирания пробег. За българската фирма – получател по доставката не възниква задължение по ЗДДС, тъй като услугата е на територията на Франция.

Относно наетите автомобили: Съгласно чл.23, ал.1 от ЗДДС, мястото на изпълнение при доставка на услуга по краткосрочно отдаване под наем/краткосрочно предоставяне за ползване на превозни средства е мястото, където превозните средства фактически се предават на разположение на получателя. По смисъла на чл.23, ал.2 от ЗДДС, краткосрочно отдаване под наем/краткосрочно предоставяне за ползване по ал. 1 е непрекъснатото държане или ползване на превозното средство в продължение на не

повече от 30 дни, а по отношение на плавателни съдове - не повече от 90 дни. Предвид посоченото, при краткосрочно наемане на автомобил във Франция, мястото на изпълнение на доставката на услуга е извън територията на страната и задължение по ЗДДС не възниква. Горното е видно и от приложения превод на фактура от френска фирма – издадена е фактура с начислен ДДС. В случай, че се касае за дългосрочен наем, съгласно чл.21, ал.2 от ЗДДС, мястото на изпълнение при доставка на услуга, когато получателят е данъчно задължено лице, е мястото, където получателят е установил независимата си икономическа дейност. Когато тези услуги се предоставят на постоянен обект, който се намира на място, различно от мястото, където получателят е установил независимата си икономическа дейност, то мястото на изпълнение е мястото, където се намира този обект.

Относно ремонт на бус на фирмата: Съгласно чл.21, ал.2 от ЗДДС, мястото на изпълнение при доставка на услуга, когато получателят е данъчно задължено лице, е мястото, където получателят е установил независимата си икономическа дейност. Когато тези услуги се предоставят на постоянен обект, който се намира на място, различно от мястото, където получателят е установил независимата си икономическа дейност, то мястото на изпълнение е мястото, където се намира този обект. В случай, че е налице хипотезата на чл.82, ал.2, т.3 от ЗДДС, за дружеството възниква задължение за издаване на протокол и начисляване на данък.

Относно покупката на материали и гориво: По смисъла на чл.5, ал.1 от ЗДДС, това е доставка на стока. Тъй като стоката е закупена във Франция и същата не се транспортира, за тази стока не са приложими нормите на чл.13, чл.62, ал.1 и ал.2 и чл.117, ал.1, т.1 от ЗДДС и в този смисъл за Вас не възниква задължение за съставяне на протокол.

Относно възможността за възстановяване на ДДС, начислен за материали и гориво във Франция следва да се запознаете с правилата на тази държава. Това е така, тъй като Наредба № Н-9 от 16.12.2009г. за възстановяване на ДДС на данъчно задължени лица, неустановени в държавата членка по възстановяване, но установени в друга държава-членка на ЕС препраща към правилата на съответната държава. Съгласно чл. 13 на Наредба № Н-9 от 16.12.2009г., данъчно задължено лице, установено на територията на страната, което иска да му бъде възстановен данък върху добавената стойност от друга държава - членка на Европейския съюз, за начислен му за закупени от него стоки, получени услуги или осъществен внос на територията на същата, следва да отговаря на условията, предвидени в държавата членка по възстановяване. Правата и задълженията на лицата, както и периодите за упражняване на правото за възстановяване са съгласно законодателството на държавата членка по възстановяване.

Съгласно чл. 124, ал. 4 от ЗДДС, регистрираното лице е длъжно да отрази получените от него данъчни документи в дневника за покупки най-късно до дванадесетия данъчен период, следващ данъчния период, през който са издадени, но не по-късно от последния данъчен период по чл. 72, ал. 1.

Предвид текста на чл. 112, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, данъчни документи са издадените по реда на този закон фактура, известие към фактура и протокол. В този смисъл, на основание чл. 125, ал. 1 от закона, за дружеството като получател по доставка не възниква задължение да отрази получените документи /фактури/ за стоки от доставчици от друга държава членка в дневника за покупки. Следва да се има предвид, че ако доставките намерят отражение в дневника за покупки, респективно в справка-декларация, която се съставя въз основа на отчетните регистри по чл. 124 от закона, то трябва да бъдат отразени в колона 9 „ДО и данък на получените доставки, ВОП, получените доставки по чл. 82, ал. 2-5 от ЗДДС и вносът без право на данъчен кредит или без данък“.

II. По прилагане на Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) и Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ)

Разходите, които юридическите лица могат да извършат във връзка със здравето на персонала са законово регламентирани:

- за здравословни и безопасни условия на труд по реда нормативни актове относими към извършваната дейност и

- социални разходи, предоставени в натура, отговарящи на условията, посочени в § 1, т. 34 от ДР на ЗКПО.

На задължително застраховане за риска „Трудова злополука“ подлежат работниците и служителите, които извършват работа в основната и спомагателната дейност на предприятия, принадлежащи към икономическа дейност с трудов травматизъм, равен или по-висок от средния за страната. Разходите за задължително застраховане на работниците и служителите за риска „Трудова злополука“ са за сметка на работодателя. Задължителната застраховка „Трудова злополука“ покрива следните рискове: смърт на застрахованото лице вследствие на трудова злополука; трайно намалена работоспособност вследствие на трудова злополука; временна неработоспособност вследствие на трудова злополука.

Временната неработоспособност и степента на трайно намалената работоспособност се удостоверяват с болнични листове и експертни решения, издадени от съответния компетентен орган на медицинската експертиза на работоспособността.

Съгласно чл. 11 от ЗКПО разходите, определени като задължителни с нормативен акт, се признават за данъчни цели и не се облагат с данък върху разходите, освен когато в този закон е предвидено друго. В запитването липсва информация за сключената групов застраховка „Трудова злополука“. Представен е само анекс към договора. При тази недостатъчност на информацията и като се има предвид спецификата на дейността на предприятието, ако сключения договор за застраховка е задължителен по силата на конкретен нормативен акт, платените премии следва да са данъчно признат разход.

На основание чл. 24, ал. 2, т. 13 от ЗДДФЛ, направените от работодателя разходи за застраховки, определени като задължителни с нормативен акт не се включват в облагаеми доход от трудови правоотношения.

Следователно, само ако посочените застраховки са задължителни по силата на нормативен акт, то разходите са данъчно признати за предприятието и няма да се включват в облагаемия доход от трудови правоотношения на физическите лица.

Когато застраховката „Трудова злополука“ не е задължителна за работодателя по силата на нормативен акт, следва да се разгледа възможността за предоставяне на наетите лица на социални разходи в натура по смисъла на разпоредбата на § 1, т. 34 от допълнителните разпоредби (ДР) на ЗКПО.

Социалните разходи по смисъла на определението, са предоставените в натура социални придобивки по чл. 294 от Кодекса на труда. Същите следва да са предоставени по реда и начина, определени от чл. 293 от Кодекса на труда 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 посочените наети лица са налице парични взаимоотношения под каквато и да е форма по отношение на получените социални придобивки.

В чл. 294 от КТ възможностите за предоставяне на социални придобивки не са посочени изчерпателно, поради което е възможно при решение на общото събрание или от ръководството на предприятието да се сключват договори за застраховки или да се предоставят права за лечение на наетия персонал или други социални придобивки в зависимост от обхвата на социалната програма и финансовите възможности на дружеството-работодател. Същите следва да са общодостъпни за всички наети лица и

да могат да се ползват по право от всяко едно наето лице. Социалните разходи в натура, които са документално обосновани по реда на чл. 10 от ЗКПО се облагат по реда на чл. 204, ал. 1, т. 2 и следващи от част четвърта на закона.

Социалните придобивки, ползвани от работниците и служителите и след това изплатени от работодателя след представяне на първични счетоводни документи, т.е. когато са налице финансови взаимоотношения под каквато и да е форма, не представляват социални разходи в натура по смисъла на ЗКПО. Поради тази причина същите не са облагаеми с данък върху разходите по реда на чл. 204, ал. 1, т. 2 от ЗКПО. За социалните разходи, които не са предоставени в натура, приложение намира разпоредбата на чл. 205 от ЗКПО. Тя регламентира, че социалните разходи, които не са предоставени в натура, представляващи доход на физическо лице, се облагат при условията и по реда на ЗДДФЛ.

Във връзка с посоченото дотук, ако договора за застраховка „Трудова злополука“ може да се определи като социална придобивка в натура, разходите за премиите са признати за данъчни цели и са облагаеми с данък върху разходите.

Представен е документ, издаден на българското дружество от клиника на взаимоспомагателна каса във Франция за лечение на физическо лице в отделение обща и чревна хирургия за времето от 22.04.2018 г. до 11.05.2018 г. Данъчното третиране на разходите, свързани с този документ, при липсата на допълнителна информация относно това, какво точно се е случило и коя е причината за лечението, може да се разгледа в различни аспекти:

1. Социален разход, предоставен в натура по смисъла на § 1, т. 34 от ДР на ЗКПО, когато този разход е общодостъпен за всички наети лица. Облагането е по реда на чл. 204 от ЗКПО.

2. Социален разход по смисъла на § 1, т. 34 от ДР на ЗКПО, предоставен в парични средства. Предоставените под формата на парични средства социални разходи, представляват плащания от работодателя към работниците, и ако същите са документално обосновани, следва да намерят отражение в счетоводния финансов резултат и в данъчния финансов резултат на дружеството като признат разход така, както и разходите, представляващи доходи от трудови правоотношения.

Според чл. 24, ал. 1 от ЗДДФЛ облагаемият доход от трудови правоотношения е трудовото възнаграждение и всички други плащания в пари и/или в натура от работодателя или за сметка на работодателя, с изключение на доходите, посочени в ал. 2 на същата норма.

Съгласно чл. 24, ал. 2, т. 10 от ЗДДФЛ в облагаемия доход от трудови правоотношения не се включват еднократните помощи за лечение, предоставени от работодателя за сметка на социалните разходи - до стойността на лечението.

Видно е, че за да е изпълнен фактическият състав на цитираната разпоредба, следва едновременно да са налице следните условия:

- помощта да е за сметка на социалните разходи;
- предоставената помощ да е до стойността на лечението;
- предоставената помощ да е еднократна. Като еднократна следва да се третира помощта, предоставена еднократно през данъчната година по конкретен повод - за лечение на определено заболяване.

Възприетият в ЗДДФЛ подход за ограничаване на размера на помощта (до стойността на лечението), както и изискването за документална обоснованост по реда на ЗКПО, обуславя необходимостта стойността на лечението да се доказва с различни документи – фактури, платежни документи и други, удостоверяващи стойността на лечението на физическото лице (работник).

В случаите на предоставена помощ за лечение, за която не са изпълнени едновременно гореизброените условия, стойността на тази помощ е облагаем доход по

смисъла на чл. 24, ал. 1 от ЗДДФЛ и подлежи на облагане по общия ред, предвиден в ЗДДФЛ за облагане на доходите от трудови правоотношения.

3. Разход, който не е социален и е свързан със случила се трудова злополука. В този случай, разходът за периода на лечение следва да е за сметка на застрахователните рискове по договора за групова застраховка „Трудова злополука“, когато лицето е в групата на застрахованите. Липсва информация за клаузите на договора, поради което, ако на лицето е изплатена сума по застрахователния договор, разходите, отчетени в счетоводството на предприятието не са признати за данъчни цели по реда на чл. 26, т. 1 от ЗКПО, тъй като се третират като такива, несвързани с дейността на дружеството. Когато лицето не е включено в договора за застраховка „Трудова злополука“ или рисковете не покриват извършеното лечение, разходите не се признават за данъчни цели на посоченото основание.

4. Разход, който не е социален по смисъла на ЗКПО, не е свързан с трудова злополука, за която е сключен договор за застраховка. Счетоводният разход за осъществено лечение може да бъде признат изцяло или частично за данъчни цели в случай на дарение в полза на физическо лице с увреждания по смисъла на чл. 31, ал. 1, т. 8 от ЗКПО. На основание чл. 31, ал. 1 от закона за данъчни цели се признават счетоводни разходи за дарения в общ размер до 10 на сто от положителния счетоводен финансов резултат (счетоводната печалба), когато разходите за дарения са направени в полза на лице с увреждания или здравни и лечебни заведения. Когато същите не са в България е приложима разпоредбата на чл. 31, ал. 7 от закона, която изисква лицето, направило дарението, да притежава официален легализиран документ, удостоверяващ статута на получателя на дарението, издаден или заверен от компетентен орган на съответната чужда държава, и неговия превод на български език, извършен от заклет преводач. Необходимо е да се има предвид, че не се признава за данъчни цели целият разход за дарение, когато с дарението се облагодетелстват пряко или косвено ръководителите, които го отпускат, или тези, които се разпореждат с него, или са налице доказателства, че предметът на дарението не е получен.

Относно издаването и попълването на пътни листове е налице разпоредба –чл. 6, ал. 3 в ЗСч. Същата изисква първичният счетоводен документ, който засяга само дейността на предприятието, да съдържа най-малко следната информация:

1. наименование и номер на документа, съдържащ само арабски цифри;
2. дата на издаване;
3. наименование на предприятието;
4. предмет, натурално и стойностно изражение на стопанската операция;
5. име и подпис на съставителя.

Правилно попълнените пътни листове заедно с фактурите за закупено гориво са основните документи за извършване на счетоводни записвания във връзка с правилното отразяване на разходите за дейността и правилното определяне на счетоводния и данъчния финансов резултат.

Настоящото становище е дадено 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.