



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

1000 София, бул. "Княз Александър Дондуков" № 52 Телефон: 0700 18 700 Факс: (02) 9859 3099

ДО

ТД НА НАП

ТД НА НАП ГДО

ДИРЕКЦИЯ ОДОП

ЦУ НА НАП

ОТНОСНО: данъчно третиране по *Закона за данък върху добавената стойност* (ЗДДС) на консумативни разходи за електроенергия, топлоенергия, природен газ, вода и други, префактурирани от наемодател на наемател

Във връзка с множество постъпили запитвания относно приложимата данъчна ставка за данъка върху добавената стойност (ДДС) при префактуриране от наемодател на наемател на консумативни разходи за електроенергия, топлоенергия, природен газ, вода и др., включително и във връзка с § 15д от *Преходните и заключителни разпоредби* (ПЗР) на ЗДДС, в сила от 9 юли 2022 г. до 1 юли 2023 г., на основание чл. 10, ал. 1, т. 10 от *Закона за Националната агенция за приходите* изразявам следното становище:

1. Данъчно третиране по ЗДДС на консумативните разходи за електроенергия, топлоенергия, вода и др., префактурирани от наемодател на наемател

1.1. Нормативна уредба

Като правило отдаването под наем на сграда или част от нея, извършена от данъчно задължено по ЗДДС лице и с място на изпълнение на територията на страната, е облагаема доставка на основание чл. 12, ал. 1 от ЗДДС. Изключение е регламентирано



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

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, като съгласно ал. 7 на същата разпоредба в тези случаи доставчикът може да избере тя да бъде облагаема.

Съгласно чл. 66, ал. 1 от ЗДДС (в сила от 01.07.2022 г.) стандартната ставка на данъка е 20 на сто за облагаемите доставки с място на изпълнение на територията на страната, освен изрично посочените като облагаеми с намалена или нулева ставка на данъка.

Съгласно § 15д от ПЗР на ЗДДС от 9 юли 2022 г. до 1 юли 2023 г. се прилага намалена ставка на данъка в размер на 9 на сто за доставки на централно отопление и на природен газ с място на изпълнение на територията на страната, внос и облагаеми вътреобщностни придобивания.

Относно практическото прилагане на намалената ставка на данъка в размер на 9 на сто за доставката на централно отопление и доставката на природен газ е издадено указание от зам. министър председател по Еврофондовете и министър на финансите с № УК-3/15.07.2022 г., публикувано на сайта на Министерство на финансите (minfin.bg) на адрес: Начало > Данъчна политика > Практически указания.

1.2. Административна практика, действаща до момента

Практиката на НАП до момента относно данъчното третиране на консумативните разходи, застъпена в становище на изпълнителния директор на НАП с изх. № 91-00-86/21.03.2007 г., е, че независимо че сумите, за които се извършва префактурирането, не са предмет на отделна доставка от наемодателя към наемателя, включвайки ги в данъчната основа на доставката по отдаването под наем по силата на чл. 26, ал. 2 и 3 от ЗДДС, същите следва да се приемат като неразделна част от доставката по отдаване под наем и да се подчиняват на нейния данъчен режим. Съответно, когато наемателят е регистрирано по ЗДДС лице и отдаването под наем на сграда или част от нея е подчинено на общия режим – облагаема доставка (чл. 12, ал. 1 от ЗДДС или чл. 45, ал. 7 във връзка с ал. 4 на същата норма от закона), върху определената данъчна основа на доставката, включваща и префактурираните консумативни разходи, се начислява ДДС в размер 20 на сто, на основание чл. 66, ал. 1, т. 1 от ЗДДС (в редакцията на нормата за периода, през който е издадено цитираното



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

становище № 91-00-86/21.03.2007 г.). В случай че отдаването под наем на недвижимия имот е подчинено на режима на чл. 45, ал. 4 от ЗДДС и е отчетено като освободена доставка, както върху наемната цена, така и върху консумативните разходи, документирани с дебитно известие към фактурата за наема, ДДС не следва да се начислява. Не е налице към настоящия момент друго, издадено по реда на *Данъчно – осигурителния процесуален кодекс*, обвързващо становище, което да детайлизира практиката предвид многообразието на наемните правоотношения, характеризиращи се с различен обем услуги, предоставени от/чрез наемодателя (обичайно от други доставчици) на наемателя ведно с предоставянето на ползването на недвижимия имот, както и с оглед различно отношение на страните по правоотношението към този комплекс от услуги – възможността за избор от наемателя на доставчика на ползваните услуги, както с оглед и възможността наемателят да определя сам обема на потребление на съответната комунално-битова услуга и/или да я отчита с оглед реално потребеното количество.

Промяната в приложимата данъчна ставка относно някои от консумативните разходи за комунално-битовите услуги - намалена ставка за доставките на централно отопление и на природен газ, при стандартна приложима ставка от 20 на сто за доставката по отдаване под наем на недвижим имот, налага въпросът за данъчното им третиране като основна и съпътстващи доставки или отделни доставки със самостоятелно данъчно третиране да бъде прецизиран в светлината на практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС).

2. Относима практика на СЕС

При определяне на данъчното третиране по ЗДДС на доставката на консумативни разходи, съпътстващи доставката на услуга по отдаване под наем на недвижим имот, следва да се вземе предвид относимата практика на СЕС.

2.1. Единна доставка, основна и съпътстващи доставки или отделни доставки със самостоятелно данъчно третиране

Съгласно последователната практика на СЕС за целите на ДДС всяка доставка в общия случай трябва да се счита за отделна и независима, както следва от чл. 1, параграф 2, втора алинея от *Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г.*



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

относно общата система на данъка върху добавената стойност (Директивата за ДДС). Според установената практика на Съда обаче при определени обстоятелства няколко формално отделни доставки, които могат да бъдат извършени поотделно и по този начин могат да бъдат обложени или освободени поотделно, трябва да се считат за една-единствена сделка, когато не са независими. Налице е една-единствена сделка по-специално, когато два или повече елемента или действия, извършени от данъчно задълженото лице за клиента, са толкова тясно свързани, че обективно образуват една-единствена неделима икономическа доставка, чието разделяне на части би било изкуствено. Такъв е и случаят, когато една или повече доставки съставляват основната доставка, докато другата или другите доставки съставляват една или повече съпътстващи доставки, които подлежат на същото данъчно третиране като основната доставка. В частност една доставка трябва да се разглежда като съпътстваща основната доставка, когато за клиентите не представлява цел сама по себе си, а начин да се възползват при най-добри условия от основната услуга на доставчика. За да се определи дали доставките представляват няколко независими или една-единствена доставка, е необходимо да се анализират характерните елементи на съответната сделка.

По отношение на данъчното третиране на *консумативните разходи при отдаване под наем на недвижими имоти* е постановено решение на СЕС по дело С-42/14 от 16 април 2015 година, в т. 2 от диспозитива на което се сочи, „че отдаването под наем на недвижими имоти и съпътстващите го доставки на вода, електроенергия и топлоенергия и събиране на отпадъци следва по принцип да се считат за съставляващи няколко отделни и независими доставки, които трябва да се разглеждат отделно от гледна точка на данъка върху добавената стойност, освен ако елементите на сделката, включително тези, които указват икономическата причина за сключването на договора, са толкова тясно свързани, че обективно образуват една-единствена неделима икономическа доставка, чието разделяне на части би било изкуствено.“

2.2. Критерии за определяне на доставката като единна доставка или като отделни доставки съгласно относимата практика на СЕС

2.2.1. отделни независими доставки

Практиката на СЕС по преюдициални запитвания във връзка с данъчното третиране на доставки, свързани/съпътстващи отдаването под наем на недвижими



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

имоти, дава възможност да бъдат изведени основни критерии, по които да бъде определено/разграничено кога за тези доставки следва да се прилага самостоятелно данъчно третиране и кога третирането им следва да е на основна доставка (услуга по отдаване под наем на недвижим имот) и съпътстващи я доставки (консумативни и други свързани разходи), които се подчиняват на данъчното третиране на основната доставка.

2.2.1.1. възможност за избор на доставчиците на комунално-битовите услуги

В т. 39, изречение първо, на решение по дело С-42/14 СЕС постановява, че „ако наемателят има възможност да избира своите доставчици и/или условията за използване на въпросните стоки или услуги, доставките на тези стоки или услуги по принцип могат да се считат за отделни от отдаването под наем....“. Съответно по отношение на услугите по почистването, в т. 21 и 22 на решение по дело С-572/07 от 11.06.2009 г. Съдът посочва, че „Следователно въпреки че съпътстват използването на наетото имущество, доставките на услуги по почистване на общите части на сградата не попадат задължително в обхвата на понятието за отдаване под наем по смисъла на член 13, Б, буква б) от Шеста директива. Освен това не се оспорва, че услугата по почистване на общите части на сграда може да се предоставя при различни условия, например като трето лице фактурира цената на тази услуга пряко на наемателите или като наемодателят назначи за целта свои служители или като сключи договор с предприятие за почистване.“. Съответно в т. 24 от същото решение Съдът допълнително пояснява, че „Освен това след като при обстоятелства като тези по главното производство е възможно отдаването под наем на апартаментите и почистването на общите части на дадена сграда да бъдат отделени едно от друго, посоченото отдаване под наем и посоченото почистване не може да се разглеждат като една-единствена доставка по смисъла на практиката на Съда.“. Аналогична е позицията на Съда, изложена в т. 39 от решение С-42/14: „Що се отнася до услуги като почистването на общите части на съсобствена сграда, те следва да се считат за отделни от отдаването под наем, ако могат да бъдат организирани индивидуално от всеки наемател или колективно от наемателите и във всички случаи в адресираните до наемателя фактури доставката на тези стоки и услуги се посочва отделно от наемната цена.“



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

Въз основа на изложената практика на СЕС, доставките на комунално-битови услуги, чиито доставчици наемателят сам или заедно с останалите наематели в сграда с режим на етажна/колективна собственост избира (организира) или има възможност сам/или колективно с негово участие да избира/организира, но не се възползва от това, следва да се считат за отделни от отдаването под наем доставки, като тяхната стойност следва да бъде посочена отделно от стойността на наема във фактурите. Възможност за избор на доставчик на комунално-битова услуга обичайно е налице при телекомуникационни услуги, както и за услуги по почистване, охранителни услуги, предназначени за конкретния недвижим имот и др.

2.2.1.2. наличие на индивидуални измервателни уреди

В т. 39 от решение по дело С-42/14 СЕС постановява, че „По-специално, ако наемателят може да взема решения относно своето потребление на вода, електроенергия или топлоенергия, което може да се проверява чрез инсталирането на индивидуални измервателни уреди и да се фактурира в зависимост от потреблението, доставките на тези стоки или услуги по принцип могат да се считат за отделни от наема“. В т. 45 от същото решение Съдът допълнително сочи, че „следва при всяко отдаване под наем да се провери дали по отношение на комунално-битовите услуги наемателят е свободен да вземе решение относно своето потребление в желаното от него количество. В това отношение наличието на индивидуални измервателни уреди и фактурирането в зависимост от потребеното количество стоки е важно указание, че доставката на комунално-битовите услуги трябва да се счита за доставка, отделна от отдаването под наем.“

Въз основа на изложената практика на СЕС, доставките на комунално-битови услуги, при които наемателят може сам да взема решения за определяне на индивидуалното си потребление (на вода, топлоенергия, електроенергия, газ), което се отчита чрез индивидуални измервателни уреди, следва да се считат за отделни от услугата по отдаването под наем, като стойността на тези доставки следва да бъде посочена отделно от стойността на наема във фактурите.

2.2.2. основна и съпътстващи доставки/неделима доставка

2.2.2.1. наличие на определен обем доставки на комунално-битови услуги, придружаващи неотменно доставката по отдаване под наем на недвижим имот



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

В практиката са налице случаи на сключени договори за наем на недвижими имоти, при които целта е получаването от наемателя не само на правото да ползва съответните помещения, но и на съвкупност от други услуги. Такива са случаите по-специално на отдаването под наем на офиси в завършен вид, които са готови за използване, ведно с доставка на комунално-битови услуги (снабдяването с топла и студена вода, отоплението на цялата сграда) и на някои други доставки (интернет, охрана, техническо обслужване на сградата, включително и на асансьорите, почистването на общите части и др.), *без последните да могат да бъдат отделени*. Подобни са случаите и на отдаването под наем на недвижими имоти за кратък период от време, по-специално за ваканционни или професионални цели.

В тези случаи доставката на комунално-битови услуги и на другите допълнителни доставки (интернет, охрана, техническо обслужване на сградата, включително и на асансьорите, почистването на общите части и др.) следва да се приемат като неделими от наема, образуващи съвкупност, а оттам и една-единствена доставка заедно с него. Обикновено в тези случаи отдаваните под наем недвижими имоти разполагат само с общи измервателни уреди, а не с индивидуални. В този смисъл е и относимата към казуса практика на СЕС – т. 23 от решение по дело С-392/11, т. 42 и 43 от решение по дело С-42/14.

Когато не са налице индивидуални измервателни уреди, съответно не е налице възможност за индивидуално регулиране на потреблението, липсва възможност за избор на доставчика на комунално-битовите услуги, доставките на същите услуги следва да се приемат като неделими от наема, образуващи съвкупност, а оттам и една-единствена доставка заедно с него.

2.2.2.2. съпътстващи доставки

Освен комунално-битовите услуги, свързани с конкретния недвижим имот, които се потребяват от наемателя при условията на самостоятелна доставка и данъчното третиране на които е изложено в т. 2.2.1.1. и т. 2.2.1.2. от настоящото становище, в тези хипотези са налице и случаи, при които се потребява електроенергия, вода, отопление, охрана и др. услуги, отнасящи се до общите части на сградата, които се отчитат общо. Възможно е, съгласно договорните отношения на страните по наемния договор, тези разходи да не се покриват от наемната цена, а да се поемат



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

отделно от нея от наемателите, като същите се разпределят по определени критерии (брой ползватели/площ) на ползвателите на недвижими имоти. В тези случаи доставките на услуги, свързани с общите части на сградата, следва да се считат като съпътстваща доставка на основната доставка – наема, предвид обстоятелството, че по отношение на тях не са налице индивидуални измервателни уреди, съответно не е налице възможност за индивидуално регулиране на потреблението, липсва възможност за индивидуален избор на доставчика на съответните услуги. Поради това в данъчната основа на доставката по отдаване под наем на недвижимия имот следва да се включи стойността на потреблението на електроенергия, вода, отопление, охрана и др. услуги, отнасящи се за общите части на сградата, които се отчитат общо.

3. Документиране на доставките на комунално-битови услуги, придружаващи доставката по отдаване под наем на недвижим имот, съобразно характера на доставките – като една-единствена доставка или като отделни доставки

- при наличие на отделни доставки

Когато съобразно изложените критерии в т. 2.2.1. от настоящото становище се установи, че доставките на комунално-битовите и други, свързани с отдаването под наем на недвижим имот, услуги следва да се третираат като отделни доставки от доставката по отдаването под наем на недвижимия имот, стойността на тези услуги следва да се документира с отделна фактура съгласно чл. 113, ал. 1 от ЗДДС в сроковете по ал. 4 на същата норма, отделно от документирането на стойността на наема. Допустимо е доставките на тези услуги и доставката по отдаване под наем на недвижимия имот да се документират с една обща фактура, като в тези случаи стойността на комунално-битовите услуги следва да бъде посочена във фактурата отделно от стойността на наема.

Посочените начини за документиране (с отделни фактури или с обща фактура) на цитираните доставки (на комунално-битовите услуги и на услугата по отдаване под наем на имота) са приложими независимо от приложимата ставка на данъка (20 на сто или 9 на сто) и от вида на доставката – облагаема или освободена доставка.

Независимо че доставката по отдаване под наем на недвижим имот може да е освободена на основание чл. 45, ал. 4 от ЗДДС, доставките на комунално-битови услуги



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

са облагаеми доставки и при тяхното предоставяне на наемателите при условията на отделни доставки (виж. т. 2.2.1.) не се променя техният характер на облагаеми доставки, както не се променя и приложимата данъчна ставка. В случай че наемодателят е получател на комунално-битови услуги с приложими различни ставки на данъка (20 на сто или 9 на сто), при тяхното предоставяне на наемателите не следва да се променя приложената данъчна ставка на получените доставки.

В този случай документирането на доставките, за които се прилага както данъчна ставка 20 на сто, така и данъчна ставка 9 на сто, или когато отдаването под наем на недвижимия имот е освободена доставка, е допустимо това да стане, както следва:

- чрез издаване на отделни фактури за доставките, за които се прилага ставка 20 на сто, за тези - за които се прилага 9 на сто, и за тези – при които няма данък, доколкото са освободени доставки, или

- чрез издаване на обща фактура, в която на отделни редове се отразят доставките с приложимите различни ставки и доставката без данък, когато е налице освободена доставка. При всяка от доставките във фактурата за нея следва да се посочи данъчната ѝ основа, приложимата ставка (9 на сто или 20 на сто) и дължимият данък за нея, ако е налице дължим такъв.

- при наличие на една-единствена доставка

Когато съобразно изложеното в т. 2.2.2 от настоящото становище е установено, че доставките на комунално-битовите услуги са неделими от наема, образуват съвкупност, а оттам и една-единствена доставка, относно документирането на доставките, е валидно изложеното в т. 2.2. от становището на изпълнителния директор на НАП с изх. № 91-00-86/21.03.2007 г. В тези случаи дължимите от наемателя на наемодателя консумативни разходи следва да бъдат документиранни чрез включването на тези разходи във фактурите за наемното отношение или чрез издаване от наемодателя към наемателя на дебитни известия към фактурите, с които е документирана услугата за отдаване под наем на сградата или на част от нея за съответния наем период.

Данъчното третиране на получените от наемодателя комунално-битови услуги, независимо от приложената от доставчиците ставка на данъка, 20 на сто и/или 9 на сто



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

(за доставка на централно отопление и доставката на природен газ през периода от 9 юли 2022 г. до 1 юли 2023 г.), предоставени от наемодателя на наемателя, се определя от режима на облагане на доставката по отдаване под наем на недвижимия имот. Същите са предмет на облагаема доставка, когато доставката по отдаване под наем на недвижимия имот е облагаема доставка съгласно чл. 12, ал. 1 или чл. 45, ал. 7 във връзка с ал. 4 от ЗДДС и в тези случаи наемодателят следва да издаде фактура/дебитно известие с начислен данък в размер 20 на сто, както за наема, така и за всички предоставени на наемателя комунално-битови услуги. Съответно комунално-битовите услуги са предмет на освободена доставка съгласно чл. 45, ал. 4 от ЗДДС, когато наемодателят не е избрал доставката да е облагаема по силата на ал. 7 на същата норма, и в този случай наемодателят следва да издаде фактура/дебитно известие без данък, както за наема, така и за всички предоставени на наемателя комунално-битови услуги.

Обръщам внимание, че при некоректно документиране на доставките, погрешно съставените документи се анулират и се издават нови по реда на чл. 116 от ЗДДС.

4. Право на приспадане на данъчен кредит за наемодателя

- при наличие на отделни доставки

Когато съобразно изложените критерии в т. 2.2.1. от настоящото становище е установено, че доставките на комунално-битовите услуги следва да се третираат като отделни доставки спрямо доставката по отдаването под наем на недвижимия имот, за наемодателя е налице право на данъчен кредит за получените доставки на комунално-битовите разходи, доколкото предоставя същите на наемателите, без да променя техния характер на облагаеми доставки и приложимата ставка. Доколкото са налице отделни доставки, за наемодателя е налице право на данъчен кредит за получените комунално-битови услуги, независимо от характера на предоставяната от наемодателя на наемателя доставка на услуга по отдаване под наем на недвижим имот.

- при наличие на една-единствена доставка

Когато съобразно изложеното в т. 2.2.2 от настоящото становище е установено, че доставките на комунално-битовите услуги са неделими от наема, образуват съвкупност, а оттам и една-единствена доставка, или са съпътстваща доставка на основната – отдаването под наем, относно правото на данъчен кредит в тези случаи е валидно изложеното в т. 3. от становището на изпълнителния директор на НАП с изх.



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

№ 91-00-86/21.03.2007 г., а именно: правото на данъчен кредит за наемодателя за разходите за консумативи за отдадения под наем имот, по които се явява получател спрямо дружествата – доставчици и впоследствие ги включва в данъчната основа на доставките към наемателя си, е в зависимост от характера на доставката му към наемателя.

В случай че отдаването под наем на сграда или част от нея е облагаема доставка, наемодателят има право на данъчен кредит на основание чл. 69, ал. 1 от ЗДДС по отношение на разходите за консумативи за отдадения под наем имот, включени в данъчната основа на доставката му към наемателя чрез издаването на дебитно известие. Съответно, когато доставката е отчетена като освободена, наемодателят няма да има право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 70, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, съгласно който правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо че са изпълнени условията на чл. 69 или чл. 74, когато стоките или услугите са предназначени за извършване на освободени доставки по глава четвърта от закона.

ЗАМ. ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА НАП: ГЕОРГИ АРНАУДОВ

Документът е електронно създаден и подписан, като данни за електронния подпис на издателя се визуализират в горния десен ъгъл на началната страница, съгласно действащите нормативни изисквания.

Национална агенция за приходите обработва и защитава личните Ви данни, съобразно изискванията на Закона за защита на личните данни (ЗЗЛД) и Регламент (ЕС) 2016/679 на Европейския парламент и на Съвета от 27 април 2016 г.

Повече подробности за ангажиментите на Националната агенция за приходите, в качеството ѝ на администратор на лични данни, можете да намерите в „Политика по защита на личните данни в Националната агенция за приходите“, публикувана на интернет адрес: www.nra.bg или да се свържете с нас на имейл адреса на Информационния център на НАП: infocenter@nra.bg и телефон: 0700 18 700.