



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

1000 София, бул. "Княз Дондуков" № 52 Телефон: (02) 98591 Факс: (02) 9870827

Изм. № 91/02.88.....
Дата, 26.06.2013..

ДО
ДИРЕКЦИЯ ОДОП
ПРИ ЦУ НА НАП

Относно: право на приспадане на данъчен кредит за начислен данък върху добавената стойност за получени доставки, свързани с договор за лизинг или отдаване под наем на лек автомобил

Във връзка с изменението на Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) в сила от 01.01.2013 г. до Националната агенция за приходите са отправени множество запитвания, които касаят правото на приспадане на данъчен кредит за начисления на регистрирани по ЗДДС лица данък върху добавената стойност за получени доставки, свързани с:

- договори за лизинг, в които изрично е предвидено прехвърляне на правото на собственост на лек автомобил,
- договори за лизинг с уговорена само опция за прехвърляне на собствеността на лек автомобил, или
- договори за отдаване под наем на лек автомобил.

На основание чл. 10, ал. 1, т. 10 от Закона за Националната агенция за приходите във връзка с направените запитвания изразявам следното становище:

По смисъла на § 1, т. 18 от ДР на ЗДДС в сила от 01.01.2013 г. "лек автомобил" е автомобил, в който броят на местата за сядане без мястото на водача не превишава 5. Не е лек автомобил този, който е предназначен за превоз на товари, или лек автомобил, който има трайно вградено допълнително техническо оборудване за целите на извършваната дейност от регистрираното лице. От посоченото определение е отпаднало съществуващото до 31.12.2012 г. включително изискване при определяне броя на местата за сядане да се вземат предвид само седалките, монтирани от производителя.

За получените от регистрираните по ЗДДС данъчно задължени лица доставки на стоки или услуги възниква право на приспадане на данъчен кредит по общите правила на чл. 69 от същия закон при ограниченията на чл. 70 и при условията на чл. 71 от закона.

Едно от ограниченията е предвиденото в чл. 70, ал. 1, т. 4 от ЗДДС в редакцията на нормата до изменението ѝ със ЗИД на ЗДДС, обнародван в ДВ, бр. 94 от 2012 г., по силата на което правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо че са изпълнени условията на чл. 69 или 74, когато е придобит, внесен или е нает лек автомобил. С изменението в сила от 01.01.2013 г. е отпаднало ограничението на правото на приспадане на данъчен кредит, когато лекият автомобил е нает.

С оглед възникването на правото на приспадане на данъчен кредит за начисления данък върху добавената стойност за доставки на нает или предоставен за ползване лек автомобил по договор е необходимо тези доставки да бъдат квалифицирани като облагаема доставка на стока или услуга.

По смисъла на чл. 8 от ЗДДС услуга е всичко, което има стойност и е различно от стока, като понятието за доставка на стока изисква, съгласно чл. 6, ал. 1 от същия закон, прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката.

Наемът/ползването на лек автомобил, който не представлява доставка на стока, трябва по принцип да се квалифицира като доставка на услуга по смисъла на чл. 8 от ЗДДС. В този смисъл е и практиката на Съда на Европейския съюз (вж. в този смисъл Решение от 11 септември 2003 г. по дело *Cookies World*, C-155/01, точка 45 и Решение от 21 февруари 2008 г. по дело *Part Service*, C-425/06, точка 61).

Съгласно чл. 228 от Закона за задълженията и договорите с договора за наем наемодателят се задължава да предостави на наемателя една вещ за временно ползване, а наемателят - да му плати определена цена.

Въпреки, че по своята същност договорът за лизинг, уреден в Глава двадесет и трета от Търговския закон, е вид наемен договор (сравни чл. 342 от Търговския закон), той има съществени отлики, като в някои случаи отликите са толкова съществени, та както за целите на ЗДДС, така и за целите на счетоводството и корпоративното подоходно облагане, лизинговите договори с определени характеристики имат данъчно третиране, различно от това на наемните отношения и сходно с това на покупко-продажбите. Най-общо лизинговите договори се делят на два вида: оперативен лизинг, където вещта се ползва за определен срок срещу възнаграждение, след което се връща на лизингодателя, и финансов лизинг, който съдържа клауза за прехвърляне собствеността върху лизинговата вещ в рамките на периода по лизинговия договор или след изтичането му. Предвид сходствата и различията между договора за наем и договорите за лизинг, с оглед възникване на правото на приспадане на данъчен кредит за получателя, трябва да се прецени в кои случаи договорът за лизинг следва да бъде определен като наемен договор за целите на ЗДДС.

За целите на облагане с данък върху добавената стойност в ЗДДС е направено следното разграничение на договорите за лизинг:

- договор за лизинг, в който изрично е предвидено прехвърляне правото на собственост;

- договор за лизинг, в който е уговорена само опция за прехвърляне правото на собственост (чл. 6, ал. 2, т. 3 от ЗДДС). Има се предвид, че опцията дава право на лизингополучателя да придобие правото на собственост върху стоката след изтичане на срока на лизинга с допълнително заплащане, различно от дължимите вноски по договора съгласно чл. 12, ал. 5 от ППЗДДС, или пък да се откаже от опцията.

Разпоредбата на чл. 6, ал. 2, т. 3 от ЗДДС разглежда като доставка на стока фактическото предоставяне на стока по договор за лизинг, в който се предвижда в нормалния ход на събитията собствеността върху стоката да бъде прехвърлена най-късно след заплащане на последната вноска.

Съгласно Международен счетоводен стандарт 17, отнасящ се до договорите за лизинг, който е възпроизведен в Регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 3 ноември 2008 година за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета (ОВ L 320, стр. 1), следва да се прави разлика между оперативен лизинг и финансов лизинг, като последният се отличава с това, че на лизингополучателя по същество се прехвърлят всички рискове и изгоди от собствеността. Обстоятелствата, че в края на договора е предвидено да се прехвърли собствеността или че настоящата стойност на сбора от вноските е практически идентична с пазарната стойност на стоката, представляват заедно или поотделно критерии, позволяващи да се определи дали договорът може да се квалифицира като договор за финансов лизинг (вж. Решение по дело C-118/11 “Еон Асет Мениджмънт” ООД, т. 38).

Съгласно установената практика на СЕС “понятието за доставка на стока не се отнася до прехвърлянето на собственост в предвидените от приложимото национално право форми, а включва всяка сделка по прехвърляне на материална вещ от определено

лице, което овластява друго лице да се разпорежда фактически с нея като собственик” (вж. Решение от 8 февруари 1990 г. по дело *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, Recueil, точка 7 и Решение от 6 февруари 2003 г. по дело *Auto Lease Holland*, C-185/01, Recueil, точка 32).

Поради това в хипотезата, при която договорът за лизинг на лек автомобил предвижда в края на договора да се прехвърли собствеността на автомобила на лизингополучателя или на лизингополучателя да се предоставят присъщите за правото на собственост върху автомобила основни правомощия, а именно да му се прехвърлят по същество всички рискове и изгоди от собствеността на автомобила, и ако настоящата стойност на сбора от вноските е практически идентична на пазарната стойност на стоката, сделката следва да се приравни на придобиването на дълготраен актив. (вж. Решение по дело C-118/11 “Еон Асет Мениджмънт” ООД, т. 40).

Предвид принципа за предимство на съдържанието пред формата, независимо как е именуван един договор между страните, право на приспадане на данъчен кредит за начислен данък за получена доставка на услуга, свързана с предоставен за ползване лек автомобил ще е налице, когато на получателя не се прехвърлят рисковете и изгодите от собствеността на автомобила и ако стойността на сбора от договорените вноски е значително по-ниска от пазарната стойност на автомобила. В случай, че в договора за лизинг е предвидено да се прехвърли собствеността на лекия автомобил, включително и в случаите, в които е уговорена само опция за прехвърляне на правото на собственост и сбора от вноските е практически идентична на пазарната стойност на автомобила, то е налице доставка на стока по смисъла на чл. 6, ал. 2, т. 3 от ЗДДС и за получателите на доставки по такива договори не възниква право на приспадане на данъчен кредит за начисления данък върху добавената стойност от доставчика съгласно чл. 70, ал. 1, т. 4 от ЗДДС.

Предвид изложеното, не е налице право на приспадане на данъчен кредит в случаите, когато по договор, именуван между страните като договор за наем на лек автомобил са договорени условия, съгласно които се прехвърлят по същество всички рискове и изгоди от собствеността на автомобила и сбора от вноските е практически идентична на пазарната стойност на автомобила и по същия, макар да не е предвидено да се прехвърли собствеността на автомобила, впоследствие страните договорят прехвърляне на собствеността.

Когато безспорно е налице договор за наем, за данъчните събития по договора, възникващи след 01.01.2013 г., е налице право на приспадане на данъчен кредит, ако са изпълнени и посочените по-горе условия на чл. 69 и 71 от ЗДДС за възникване и упражняване на правото на данъчен кредит и ако не са налице ограниченията на чл. 70 от закона. Т.е. в случая, независимо дали самият наеман договор е сключен преди влизане в сила на измененията на чл. 70, ал. 1, т. 4 от ЗДДС, за доставките, наемните вноски за които са дължими след 01.01.2013 г., наемателите ще имат право на приспадане на данъчен кредит за наетия лек автомобил.

В случай на прекратяване или заместване по договор за лизинг на лек автомобил, както и при тотална щета (при кражба или при бракуване на лек автомобил вследствие на ПТП или пожар), когато за начисления данък за получена доставка на услуга, свързана с предоставен за ползване лек автомобил получателят не е имал право на приспадане на данъчен кредит, платените лизингови вноски до момента на прекратяването, заместването или погиването на автомобила следва да се приравнят на насрещни престации на доставка на услуга за предоставяне на ползване/наем на автомобила. Ако на основание чл. 25, ал. 3, т. 1 във връзка с чл. 6, ал. 2, т. 3 от ЗДДС данъкът е начислен при предаването на актива, то съгласно чл. 115, ал. 6 от ЗДДС при прекратяването или развалянето на договора, както и при тотална щета лизингодателят следва да издаде кредитно известие за цялата сума. Платените лизингови вноски до момента на прекратяване/разваляне на договора или погиване на вещта следва да се приравнят на насрещни престации на доставка на услуга за предоставяне на ползване на актив (наем), като за тези доставки доставчикът следва да

издаде фактури за съответните данъчни събития съгласно чл. 25, ал. 4 от ЗДДС. В тези случаи за начисления данък върху добавената стойност за получените доставки на услуги, за предоставяне на ползване/наем на автомобила, данъчните събития, за които са възникнали след 01.01.2013 г. ще е налице право на приспадане на данъчен кредит, при съобразяване с чл. чл. 69-71 от ЗДДС.

За начисления данък върху добавената стойност за доставките на стоки или услуги, които са предназначени за поддръжката, ремонта, подобрието и експлоатацията на наети леки автомобили, включително за резервни части, комплектовка, горивни и смазочни материали по аргумент на противното на чл. 70, ал. 1, т. 5 от ЗДДС, е налице право на приспадане на данъчен кредит.

**ЗАМ. ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР
НА НАЦИОНАЛНАТА АГЕНЦИЯ
ЗА ПРИХОДИТЕ**

/СТОЯН МАРКОВ/

