



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

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

Изм. №
Дата,

ДО
ДИРЕКЦИЯ ОДОП ГР.
КЪМ ЦУ НА НАП

Относно: Данъчно третиране по ЗДДС на префактуриране на разходи с начислен ДДС в случаите, при които префактурирането не е по повод задължения, свързани с основна доставка

Във връзка с множество постъпили запитвания относно данъчното третиране по ЗДДС и ЗКПО на префактуриране на разходи между данъчно задължени лица, като префактурирането не съпътства задължения, свързани с основна доставка между лицата, на основание чл. 10, ал. 1, т. 10 от Закона за Националната агенция за приходите изразяваме следното принципно становище по въпросите, повдигнати в запитванията:

Налице са многобройни случаи, при които поради особена фактическа обстановка или правна уредба доставчик на стоки и/или услуги фактурира същите на данъчно задължено лице, което е в договорни отношения с доставчика, но не е потребител или не е единственият потребител на доставената стока или услуга. Разходите за тези стоки или услуги се поемат от действителния потребител, като обичайно се заплащат от лицето – страна по договора с доставчика на стоки или услуги, а впоследствие му се възстановяват от потребителите на стоките или услугите.

Такива са например случаите, при които бизнес-партньори, които осъществяват чести и продължителни телефонни разговори помежду си, във връзка с ползването на преференциални условия по предоставянето на мобилни комуникационни услуги от доставчик на такива услуги, сформират за тази цел обща група. Всяко от дружествата (или лица-дистрибутори), участници в групата, упълномощава (устно или писмено) едно от дружествата, участващи в групата, да ги представлява пред доставчика на мобилни услуги. Това дружество единствено подписва договор за ползване на мобилните услуги от доставчика, на негово име доставчикът издава ежемесечно фактури, в които са отразени направените разходи на всички участници в групата. След това участникът в групата, на чието име е фактурирана от мобилния оператор услугата, прави разпределение на извършените разходи по отделните участници в групата, на база на предоставените от доставчика разпечатки на проведените разговори.

Подобни са случаите, при които страна по договор с електроразпределително дружество е данъчно задължено лице – титуляр на партида, отразяваща извършеното снабдяване с електрическа енергия, като фактурираната към него електроенергия се ползва от няколко потребители. Обичайно разпределението на изразходваната електроенергия между лицата-потребители се измерва с вътрешни контролни уреди, които не се контролират от електроразпределителното дружество. На база на отчитанията на тези вътрешни контролни уреди лицето, на което е фактурирано общото потребление от електроразпределителното дружество, задължава останалите потребители на електроенергия, съобразно тяхното потребление.

За тези и други подобни случаи, при които с оглед особени стопански и правни предпоставки фактурата е издадена от доставчика на едно данъчно задължено лице, а действителен потребител на стоката или услугата е друго данъчно задължено лице се поставя въпросът как следва да се документират тези разходи с начислен ДДС – следва ли да се префактурират от получателя по фактурата – страна по договора с доставчика, към реалния потребител на стоката или услугата и следва ли при това да се начисли ДДС. Има ли право на данъчен кредит действителният получател на стоката или услугата за начисления му данък при префактурирането?

В случая данъчното третиране по ЗДДС на тези правоотношения следва да се разглежда, като се съобрази естеството и механизмът на функциониране на самия данък върху добавената стойност като косвен, многофазен данък върху потреблението. Поради неговото естество икономическата тежест от този данък следва да се поеме от крайните потребители на стоки и/или услуги, като данъкът следва да остане неутрален за икономическите оператори по веригата на производството и търговията до крайната фаза на потребление. Тази неутралност се гарантира именно чрез механизма на приспадане под формата на данъчен кредит на начисления на икономическия оператор ДДС по повод на закупените от него стоки или услуги. Отказът на данъчен кредит от страна на приходната администрация по отношение на задълженото лице – действителен потребител на стоката или услугата по аргумент за липса на доставка между него и издателя на фактурата (получателя по договора с доставчика) в случая води до приравняване на получателя по договора с доставчика на краен потребител на стока или услуга, а лишава действителният потребител от правото на данъчен кредит.

Посоченият по-горе принцип би бил сериозно нарушен в случай, че на действителния потребител на стоката или услугата не бъде признато право на приспадане на данъчен кредит на основание на обстоятелството, че между него и лицето, префактурирало му доставката, липсва доставка. Т.е. – в цитираните по-горе примери доставчикът по фактурата не доставя телекомуникационна услуга или електрическа енергия и нейния пренос. Поради това в тези и подобни на тях случаи следва да се приеме за допустимо префактурирането от получателя по договора с доставчика към действителния потребител на съответстващата на неговото потребление част от доставената стока или услуга, като бъде начислен съответстващият на данъчната основа данък.

Доколкото наличието на облагаема доставка е същностна предпоставка за възникването на право на данъчен кредит на получателя, префактурирането следва да се счита за допустимо само и единствено в случаи, при които се налага, за да се осигури правото на действителния потребител на стоката или услугата да упражни правото си на данъчен кредит, което в конкретните случаи би било затруднено или невъзможно предвид спецификите на конкретните икономически отношения или правна уредба. Следва да се има предвид, че Съдът на Европейския съюз в решението си по дело C-25/03 е приел, че за упражняване правото на данъчен кредит относно съответната част от разходите с начислен данък върху добавената стойност във връзка с покупката и ползването на имот – съпружеска имуществена общност, част от който един от съпрузите използва за да извършва в него независима икономическа дейност, не е необходимо същия да има фактура на негово име, в която да е отбелязана частта на разходите и данъка, съответстващи на неговия дял от имуществото като съсобственик. В този аспект, по аргумент за по-силното основание следва да се приеме, че щом данъчния кредит може да бъде признат в този случай и без фактура, издадена на името на реалния получател на покупката и ползването на имота, то безспорно следва това право да му бъде признато, ако съответстващият на реално получената от него доставка данък му бъде префактуриран. Такъв подход – **префактуриране на разходите с данък върху добавената стойност, следва да се счита не само допустим, но и препоръчителен с**

оглед осигуряване на възможността в посочените по-горе случаи да се упражни ефективен последващ данъчен контрол върху точното упражняване на правото на данъчен кредит от реалния потребител на стоката или услугата, съобразно неговия дял в разходите.

Все пак при префактурирането следва да се има предвид, че е недопустимо да бъдат променени основните характеристики на доставката, а именно: данъчна ставка, данъчно събитие, данъчна основа (съобразно дела в разходите), място на изпълнение. Недопустимо е например префактуриране, при което би се променило мястото на изпълнение на доставката - например ако действителен потребител на мобилните услуги е данъчнозадължено лице, установено извън територията на страната. Отново следва да се обърне внимание, че префактурирането е допустимо само и единствено, доколкото отстранява липсата на фактура, издадена на името на действителния потребител на доставяната стока или услуга, като тази липса се дължи на особени стопански или правни отношения.

При такова префактуриране на разходи с начислен ДДС, относно тези фактури с които се извършва префактуриране на разходи с начислен ДДС са валидни общите правила за документиране, деклариране и отчитане на данъка, а с оглед прилагане правилата за регистрация и дерегистрация същите не следва да се приемат за облагаем оборот.

Следва особено да се подчертае, че такова документиране е допустимо, но не е задължително за регистрираните лица. В случаите, при които същите са си разпределили разходите без за това получателят по фактурата от доставчика да е префактурирал тези разходи към реалния потребител, недопустимо е при осъществяването на последващ контрол органът по приходите да приеме, че е налице последваща доставка и да начисли данък на получателя по фактурата.

Ако получателят по фактурата от доставчика на стоките или услугите е нерегистрирано по ЗДДС лице, безспорно е недопустимо същият да префактурира разходите на реалните получатели като при това начислява ДДС, тъй като съгласно чл. 113, ал. 9 от ЗДДС само регистрирани лица имат право да начисляват ДДС. В тези случаи обаче е допустимо, когато притежава доказателства, че е реалният потребител на стоката или услугата, същият да упражни правото си на приспадане на данъчен кредит съобразно своя дял по издадената фактура от доставчика, независимо, че не е посочен като получател в нея, както изрично се е произнесъл СЕС по дело С-25/03, цитирано и по-горе. За да упражни правото си на приспадане на данъчен кредит за доставката реалният потребител на стоката или услугата следва да притежава оригинал на фактурата съгласно чл. 71, т. 1 от ЗДДС.

Когато доставката е облагаема с нулева ставка, нулевата ставка е приложима само за непосредствения доставчик, за когото са налице условията, предвидени в ЗДДС и ППЗДДС и който притежава необходимите документи за удостоверяване на наличие на обстоятелствата за извършване на такива доставки. В този смисъл са и решения на СЕС по съединени дела С-181/04 и С-183/04 и дело С-185/89.

За целите на признаване по реда на ЗКПО на разходите при реалния потребител, е необходимо да е налице първичен счетоводен документ, отговарящ на изискванията на чл. 10 от същия закон.

Следва също така да се обърне особено внимание на случаите, при които данъчно задължено лице предоставя от свое име стоки или услуги във връзка с пътуване и престой на пътуващо лице, за осъществяването на което се използват стоки или услуги, от които пътуващото лице се възползва пряко. Макар в някои от тези случаи да е налице сходство с префактурирането, за същите е приложима особената законова уредба - Глава шестнадесета "Туристически услуги" от ЗДДС. Съгласно тази законова уредба приложение ще намери така нареченото облагане на разликата в цената (марж), а не


изложеното по-горе относно префактурирањето. При облагането на обща туристическа услуга както лицето, което “префактурира”, така и лицето - действителен получател, няма да имат право на данъчен кредит.

Следва да се има предвид, че настоящото становище разглежда случаите, при които префактурирањето на разходите не е съпътствано от основна доставка между страните. За случаите, при които с таква разходи се увеличава данъчната основа на основна доставка между страните, по силата на чл. 26, ал. 3, т. 3 от ЗДДС е приложимо общо становище на Изпълнителния директор на Националната агенция за приходите с изх. № 91-00-86 от 21.03.2007 г. на НАП относно данъчно третиране по ЗДДС на консумативни разходи за електроенергия, топлоенергия, вода и др., префактурирани от наемодател на наемател.

Следва също така да се обърне особено внимание на разграничаването на случаите на префактуриране от случаите, в които възнаграждението по доставката се определя въз основа на разходите, извършени от доставчика или така наречения метод на ценообразуване разходи плюс. В тези случаи не става въпрос за префактуриране, а за начин на изчисляване на дължимото по доставката възнаграждение.

Не е налице префактуриране също така в хипотезата, при която дължимото възнаграждение по доставката се състои в заплащане от страна на получателя по доставката на суми, които се дължат на трети страни от доставчика. Най-често тази хипотеза възниква при предоставянето на използването на вещи и по-точно на недвижими имоти и превозни средства. Заплащането в тези случаи от страна на лицето, използващо вещта, на дължимите от доставчика данъци, такси, застраховки и пр., свързани със собствеността върху вещта, не представляват префактуриране, а отново начин на определяне на възнаграждение по доставка, с изключение на разходите на лизингодателя и на лизингополучателя, свързани с ползването на стока при условията и в срока на договор за лизинг, посочени в чл. 26, ал. 5, т.3 от ЗДДС. Това е така, тъй като доставчикът продължава да дължи съответните данъци и такси, поради качеството си на собственик на вещта, като предоставянето и за използване от друго лице, не води до прехвърляне на подобни задължения към получателя по доставката, използващ вещта. Или иначе казано поемането на задължението за заплащането им е въпрос на договор между страните. Въпреки, че е възможно в подобни случаи заплащането на подобни, свързани с вещта задължения, да представлява единствената дължима за използването престация, това не представлява префактуриране, а начин на определяне на възнаграждение по доставка.

**ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА
НАЦИОНАЛНАТА АГЕНЦИЯ ЗА
ПРИХОДИТЕ:**


/БОЙКО АТАНАСОВ/