НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

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

изх.№ 29700 - 157
10092016

ДО
ДИРЕКЦИЯ ОДОП .....
ПРИ ЦУ НА НАП

КОПИЕ: **ТД НА НАП .....**

ОТНОСНО: Данъчно третиране по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) на операции, свързани с дейността на консорциум (неперсонифицирано дружество)

Настоящото указание се издава на основание чл. 10, ал. 1, т. 4 от Закона за Националната агенция за приходите във връзка с постъпили в ЦУ на НАП запитвания относно данъчно третиране по ЗДДС на операции, свързани с дейността на консорциум (неперсонифицирано дружество), съобразявайки относимата нормативна уредба и практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС).

I. Правна регламентация

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. От гледна точка на гражданското право неперсонифицираните дружества не могат да бъдат страна по облигационни и търговски правоотношения, нито да притежават имущество. В тази връзка възниква въпросът как следва да се отчитат за целите на ЗДДС операциите, 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 ВКС по дело 1836/2003), Върховния административен съд (решение по дело 5997/2000) и Арбитражния съд при БТТП (решения на АС по дело 713/1999 г. и по дело 59/1994 г.). При прилагане на разпоредбите на ЗДДС следва да бъде съобразено и решение от 29.04.2004 г. на СЕС по дело С-77/01 Empresa de desenvolvimiento mineiro SGSP SA (EDM).

Основното принципно положение при неперсонифицираните дружества, каквото е и консорциумът (когато същият не е учреден под формата на търговско дружество, например съгласно чл. 275 от Търговския закон) е, че по силата на договора за създаване възникват права и задължения за всеки от участниците. В правната теория и съдебна практика е възприето виждането, че те имат паралелна насоченост, еднакво съдържание и несрещупоставимост на задълженията. За разлика от двустранните договори, при които правата и задълженията се обуславят взаимно /страните имат различни цели и интереси/, то при договора за дружество правата и задълженията не се обуславят взаимно, тъй като съдружниците се обединяват около една цел. Общата цел е и правно основание за задължаването на страните (*asquirendi causa*), поради което задълженията са 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 неперсонифицирано дружество, докато същият не се прекрати или някой от съдружниците не напусне дружеството. Следва да се има предвид, че поначало, съгласно логиката на гражданското право, веднъж внесено за общо ползване дадено имущество (вж. напр. чл. 359 от Закон за задълженията и договорите (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 от консорциума за периода на съществуване на дружеството или до напускане на съдружника.

В този смисъл е и упоменатото по-горе решение на СЕС, 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).

Независимо от това дали стопанската дейност на неперсонифицираното дружество се извършва с или без общо имущество, всеки от съдружниците трябва да внесе нещо – арг. от чл. 358, изр. първо от ЗЗД. Вноските могат да бъдат парични и непарични. По своето естество непаричната вноска (апорт) може да включва движими и недвижими вещи, ценни книги, вземания, права върху интелектуална собственост (авторско право, патент, ноу-хау, търговска марка и др.). Независимо от вида си вноската трябва да бъде парично оценима към момента на създаване на неперсонифицираното дружество, защото това е пряко свързано с определяне на дяловете на участниците - те са функция от внесеното.

Доколкото внесеното в неперсонифицираното дружество е с оглед постигането на една обща цел, то за него не се дължи възнаграждение.

II. Данъчно третиране по реда на ЗДДС

Във връзка с изложеното в т. I, внасянето на заместими вещи или такива, които се унищожават при употреба, внасянето на вещи за общо ползване, както и всичко друго, извършено от съдружниците в съответствие с договорените дялове в дружествения договор, в данъчноправен аспект не представлява доставка по смисъла на чл. 6 и чл. 9 от ЗДДС както към консорциума, така и към останалите съдружници в същия, тъй като това са операции за взаимната обща дейност, а не представляват размяна на насрещни престации. В този смисъл, ако съдружник внася стока и/или услуга, които влага/употребява в дейността на консорциума за изпълнение на договора с възложителя, този съдружник не е доставчик на стока/услуга във връзка с тази доставка нито към съдружника, нито към консорциума, нито към третото лице.

Доставчик на стоката или услугата, предмет на възложеното, към третите лица – възложители в данъчноправен аспект като правило е консорциумът. За всички извършени от консорциума доставки на стоки или услуги спрямо трети лица се прилагат общите правила на ЗДДС. А за закупуваните, след сформирането на

консорциума, за нуждите на дейността му стоки или услуги като получател във фактурата следва да се сочи консорциумът.

Що се отнася до други операции, предприети между съдружниците и консорциума, при които не е налице посочената хипотеза на внасяне съгласно учредителния договор на стока или услуга за общо ползване от консорциума съобразно дяловете на участниците, то такива стоки или услуги не са предмет на въпросния учредителен договор и не попадат в обхвата на взаимно поетите задължения. 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 се е произнесъл АС при БТТП по повод наемането на вещи от страна на неперсонифицирано дружество, които вещи не са част от вещите, внесени за общо ползване в дружеството. Това принципно положение изрично е застъпено и в решението на СЕС, където се изтъква, че предприемането на операции, повече от договорените като дял съгласно договора за учредяване на консорциум, които включват плащания за надхвърлящото дела, представлява предприемане на облагаеми доставки. Както вече бе посочено в тези случаи са налице насрещни задължения, поради което съответният 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.

При преценка на правоотношението следва внимателно да се изследва договорът и възникналите между съдружниците правоотношения с оглед изясняване на волята на съдружниците. Възможно е в договора за консорциум да са инкорпорирани клаузи, които излизат извън рамките на правоотношението на този вид сдружаване. Така ако в същия договор са инкорпорирани насрещни възмездни права и задължения между съдружниците, това правоотношение, независимо, че формално е част от договора за консорциум, следва да бъде обект на отделно данъчно третиране, различно от това на консорциума. В тези случаи ще е налице доставка или бартер между съдружниците по съответното правоотношение (поръчка, изработка, наем и др.п.), като доставчик в тези случаи би бил съответният съдружник, извършващ доставката, а получател – другият съдружник/ци или консорциумът. По отношение на услуги, които фактически ще се извършват от съдружник в консорциум, регистриран на територията на страната, по

които получател ще бъде консорциумът, които са извън договореното с договора за консорциум, следва да се прилага общия ред на облагане с данъка върху добавената стойност за възмездните доставки на услуги, извършвани на територията на страната, т.е с начисляване на ДДС със ставка 20 на сто и съответно възникване и упражняване на право на приспадане на данъчен кредит за консорциума по общия ред на закона.

При всички случаи, когато консорциумът и съдружник в него са третирали една доставка помежду си като възмездна и последната не представлява очевидно действие по чл. 358, ал. 1 от ЗЗД, следва да се приеме, че се прилага общият ред на облагане с данъка върху добавената стойност.

III. Тълкуване на договорите

Следва да се има предвид, че при възникнали съмнения или спорове със задължените лица следва да се имат предвид чл. 9 и чл. 20 от ЗЗД, съгласно които разпоредби страните свободно определят съдържанието на договорите, а при тълкуването на договорите трябва да се търси действителната воля на страните, като отделните договорки се тълкуват във връзка една с друга и се схващат в смисъла, произтичащ от целия договор, обичаите в практиката и добросъвестността. В този смисъл насоки за това дали дадена операция между съдружниците е обхваната от дружествения договор или не, дали за нея се дължи възнаграждение или не, а оттам и изводът дали е доставка по смисъла на ЗДДС или не, могат и следва да се извлекат най-вече от изявленията и действията на самите съдружници.

ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА НАП:

/БОЙКО АТАНАСОВ/