
СТАТИИ

ДАНЪЧНО ТРЕТИРАНЕ ПО ЗДДС НА ДОСТАВКИТЕ НА СТОКИ И УСЛУГИ МЕЖДУ ГРАЖДАНСКОТО ДРУЖЕСТВО И УЧАСТНИЦИТЕ В НЕГО

*Любомир Владикин**

1. Общи положения

Договорът за гражданско дружество е уреден нормативно в **чл. 357** от **Закона за задълженията и договорите (ЗЗД)**. Неперсонифицираното дружество се създава с договор между две или повече лица, които обединяват своята дейност за постигане на една обща стопанска цел. Съгласно гражданското законодателство неперсонифицираното дружество няма отделна правосубектност, т.е. носител на правата и задълженията са участващите в него лица съобразно своето участие. Неперсонифицираното дружество няма нито материална, нито процесуална правосубектност.

Съгласно **чл. 9, ал. 2** от **Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК)** неперсонифицираните дружества и осигурителните каси за производствата по кодекса се приравняват на юридически лица. По смисъла на чл. 1, ал. 2 на Закона за счетоводството неперсонифицираните дружества са предприятия.

Следователно гражданските дружества, учредени по реда на ЗЗД, включително и тези по чл. 276 от Търговския закон (ТЗ)¹, следва да водят отделно счетоводство по общите правила на счетоводното законодателство и стандарти.

В производствата за установяване на задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски, **включително и в производствата за налагане на обезпечителни мерки, както и в производствата по обжалване на ревизионни актове,**

* Адвокат от София.

¹ Консорциумът представлява договорно обединение на търговци за постигане на определена стопанска цел, като за него се прилагат съответните правила на гражданското дружество, при условие че той е организиран по този ред.

неперсонифицираните дружества са приравнени на юридически лица, т.е. за данъчни цели неперсонифицираните дружества (гражданските дружества, вкл. консорциумът по чл. 276 ТЗ) следва да се разглеждат като самостоятелни правни субекти, които са носители на данъчни права и задължения.

При гражданското дружество по чл. 357 и сл. ЗЗД страните не поемат помежду си насрещни права и задължения, каквито се поемат при двустранните договори. Задълженията не са насрещни, а взаимни. По тези причини в последователната си практика съдът приема, че не е възможно предявяване на претенции между съдружниците по повод договора за гражданско дружество, докато същият не се прекрати или някой от съдружниците не напусне дружеството². Правата и задълженията на дружеството са права и задължения на самите съдружници. Имуществото на гражданското дружество е общо на всички съдружници. Всичко, което съдружниците са придобили, е тяхна обща собственост съобразно притежаваните дялове.

II. Данъчно третиране по ЗДДС

2.1. Липса на доставка по смисъла на чл. 10, ал. 1, т. 3 ЗДДС, съответно наличие на облагаема доставка при възлагане на участник в гражданското дружество за работите извън уговорения дял

Съобразно решение от 29.04.2004 г., постановено по дело № 77/2001 г. на СЕС, операции, извършени от членовете на консорциум в съответствие с разпоредбите на договора за консорциум и съответстващи на дела на всеки съдружник, не представляват доставка на стока или услуга срещу възнаграждение по смисъла на чл. 2, ал. 1 от Шестата директива. Това означава, че в този случай липсва облагаема доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6, съответно чл. 9 ЗДДС. За всички стоки и услуги, предоставени за общо ползване на консорциума (гражданското дружество)

² Решение № 2906/20.12.2005 г. по гр. д. № 2188/2004 г. на ВКС, IV г. о., докладчик съдията Лидия Рикевска: „Всеки съдружник се задължава да насочи усилията си към една цел. Задълженията на отделните съдружници се поставят в служба на общата цел, поради което те престават да бъдат насрещни, а стават взаимни. По тази причина те стават „съдружници“, а не „страни“ по договора. Член 358, ал. 1 ЗЗД задължава съдружниците съгласно уговореното с договора да направят вноски в пари или в други имоти. **Внесените пари, заместими или потребими вещи стават обща съсобственост на всички съдружници. Докато гражданското дружество съществува, не е налице изискуемост на каквото и да било вземане на единия съдружник към другия. Претенциите към другия съдружник могат да бъдат предявени само по чл. 359, ал. 3 ЗЗД и по чл. 364 ЗЗД, и то след прекратяване на дружеството. След като съдружникът се е отказал от възможността да претендира за дял от общото имущество на дружеството, с иск за собственост не може да се ревизира двустранното съглашение, изразено в анекса за прекратяването му“.**

съобразно дяловете на съдружниците, няма облагаема доставка по смисъла на ЗДДС. Когато в консорциума (гражданското дружество) се внасят стоки или услуги извън уговореното в договора за дружество, ще е налице облагаема доставка по смисъла на чл. 12, ал. 1 ЗДДС.

Практически доставяните от съдружниците в рамките на консорциума стоки и услуги попадат под разпоредбата на чл. 10, ал. 1, т. 3 ЗДДС. Изправени сме пред хипотезата на липса на доставка на стоки и услуги. Внесеното от съдружниците в гражданското дружество е за постигане на обща цел и не се дължи възнаграждение, затова същото няма характер на доставка. Това произтича както от факта, че няма насрещност на престациите, така и от липсата на възнаграждение³.

Услугите, включително стоките, предоставени от съдружниците на гражданското дружество с оглед постигането на общата стопанска цел съгласно договора за учредяване на гражданско дружество, са свързани с изпълнението на задачата, за която е създаден, така че за тях е относим режимът, който се прилага спрямо внесеното имущество⁴.

В решение № 1827/12.07.2012 г. на Административния съд – Варна по адм. д. № 1073/2012 г.⁵ съдът е приел, че в гражданското дружество може да бъде внесено като непарична вноска право на собственост или ползване върху определено имущество, дори вземане, „но не и задължение за бъдещи действия от съдружник (в този смисъл е и изричната разпоредба на чл. 72, ал. 5 ТЗ, който забранява непаричната вноска да има за предмет бъдещ труд или услуги)“⁶. Разпоредбата на чл. 72, ал. 5 ТЗ не се прилага спрямо неперсонифицираните дружества. Вноската на бъдеща стока и услуга от съдружниците е напълно допустима, стига предварително да са разделени дейностите, които ще извършва всеки един участник.

³ Разяснение на НАП № 53-00-1124 от 18.02.2013 г. относно данъчното третиране на доставка на стоки и услуги от неперсонифицирано дружество.

⁴ Решение № 388/22.01.2014 г. по адм. д. № 2890/2013 г. на Административния съд – София-град: „Поради приравняването на неперсонифицираните дружества на юридически лица и с оглед неутралност на данъчното третиране по отношение на стоките или услугите, доставяни от съдружниците в рамките на консорциума, приложение намира чл. 10, ал. 2 ЗДДС, т.е. предоставянето на стоки и/или услуги на консорциума се приравнява на непарична вноска (апорт) от съдружниците. За тези стоки и/или услуги партньорите не издават фактури на консорциума, защото не е налице доставка. Това означава, че консорциумът като лице, което получава стоките или услугите, е правоприемник на всички права и задължения във връзка с тях, включително на правото на приспадане на данъчен кредит и на задълженията за извършване на корекция на ползвания данъчен кредит. Това се отнася за стоките и услугите, получени от консорциума, съответстващи на операциите, предприети от членовете на същия съгласно договора за учредяване на консорциум, съответстващи на дела на всеки съдружник“.

⁵ Потвърдено с решение на ВАС по адм. д. № 9920/2012 г.

Съобразно решение от 29.04.2004 г. на Съда на европейските общности, Пети състав, по дело C-77/01 извършените вноски в рамките на консорциума съобразно притежавания дял не са доставки по смисъла на ДДС. В случая срещу направените вноски не се получава отделно възнаграждение. Затова и липсва доставка по смисъла на чл. 10, ал. 1, т. 3 ЗДДС. Тази теза, възприета от НАП и от ВАС, не би могла напълно да бъде споделена, тъй като разпоредбата на чл. 10, ал. 1, т. 3 ЗДДС предвижда непарична вноска в капитала на търговските дружества.

Известно е, че данъчноправни норми не може да се тълкуват разширително, включително да се запълват празноти, като се прилага аналогия на закона. Гражданското дружество не е отделен правен субект, затова то няма отделно имущество, а всичко придобито е собственост на съдружниците, съответно предоставено за ползване. Въпреки липсата на изрична правна норма разпоредбата на чл. 10, ал. 1, т. 3 ЗДДС следва да се допълни от законодателя с текста „включително в неперсонифицирано дружество“.

Според СЕО за това, което е възложено в рамките на консорциума, на членовете не се дължи възнаграждение, но за сметка на това за извършената работа над това, което им е определено, те получават възнаграждение. Горното означава, че при всички случаи, когато е превъзложено на участник в консорциума срещу възнаграждение извършването на доставка на стока или услуга, задължително се начислява ДДС. Това правило се отнася само за частта от вноската, надвишаваща уговореното процентно участие съобразно договора за гражданско дружество.

Вноските в гражданското дружество може да бъдат под формата на бъдеща стока или услуга, ако това е уговорено предварително. Извършеното от съдружниците в съответствие с дяловете по договора не представлява доставка, тъй като това са операции, свързани с общата им дейност, по които липсва насрещна престация. Тази теза се възприема в практиката на Върховния административен съд и на СЕС.

Когато вноските на стоки и/или услуги са свързани с изпълнение на общите цели, поради които е създаден консорциумът, няма да е налице доставка нито на стока, нито на услуга⁶. Срещу вноската в консорциума под формата на услуга не се дължи никакво възнаграждение – нито от останалите съдружници, нито от самото дружество. Когато в договора за гражданско дружество е предвидено, че всеки от участниците отговаря за конкретна работа на конкретна стойност, и е налице разделителен протокол за това, то няма да е налице доставка, при условие че бъдещата работата е изпълнена съобразно общата цел⁷. Дори и да се предвиди възнаграждение

⁶ Решение № 8661/24.06.2014 г. на ВАС по адм. д. № 15530/2013 г.

⁷ Решение № 4198/26.03.2013 г. на ВАС по адм. д. № 8449/2012 г., докладчик съдията Свилена Проданова.

за отделните участници съобразно техните дялове, няма да е налице доставка на стока или услуга.

Останалите доставки на стоки или услуги, извършени от участник извън уговореното по договора, т.е. извън процентното участие в гражданското дружество, се фактурират на гражданското дружество, като за тях важат общите правила на ЗДДС. В общия случай това са доставки, които се реализират след подписване на договора за учредяване на гражданско дружество, за които не е налице хипотезата на чл. 10, ал. 1, т. 3 ЗДДС⁸. Доставките на стоки и услуги съобразно процентното участие на съдружниците към гражданското дружество не представляват доставка и върху тях не се начислява ДДС, съответно не се ползва данъчен кредит.

В случай на ревизия на участниците в гражданското дружество те биха могли да поискат възстановяване на неправомерно начисления ДДС на гражданското дружество.

2.2. Данъчна основа при възлагане на услуга към участник в гражданско дружество извън уговорения дял⁹

В решение от 26.04.2012 г. по съединени дела С-621/10 и С-129/11 СЕС приема, че: „Член 80, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че установените в него условия за прилагане са изчерпателно посочени, и поради това националното законодателство не може да предвижда на основание на тази разпоредба данъчната основа да бъде пазарната стойност на операцията извън изброените в посочената разпоредба случаи, в частност, когато данъчно задълженото лице има пълно право на приспадане на данъка върху добавената стойност, което националната юрисдикция следва да провери“. **Последното означава, че при сделки между свързани лица, когато получателят е лице, регистрирано по ДДС, данъчната основа се определя по общия ред, а не по реда на чл. 27, ал. 3 ЗДДС. Щом участникът в гражданското дружество е лице, регистрирано по ДДС, и на него се превъзлага извършване на облагаеми доставки със стоки или услуги извън уговорения дял, данъчната основа не е пазарната цена.**

Щом получателят по конкретна облагаема доставка има право на данъчен кредит, правилото на чл. 80, параграф 1 от Директива 2006/112 не намира приложение. Съгласно чл. 80, § 1, б. „а“ и „в“, за да се предотврати неплащането или избягването

⁸ Разяснение № 53-00-295/14.06.2012 г. относно прилагане на ЗДДС във връзка с доставки, извършени от неперсонифицирано дружество (консорциум).

⁹ Авторът се е съобразил с практиката на съдилищата по третиране на дейността на участниците в консорциума, но смята, че при цялостно превъзлагане на работата на един от участниците ще е налице облагаема доставка на стоки или услуги за частта над дела, предвиден в договора.

на данъци, държавите членки могат да вземат мерки, за да гарантират, че по отношение на доставката на стоки или услуги на бенефициери, с които съществуват семейни или други близки лични връзки, връзки по управлението, собствеността, членството, финансови или юридически връзки, както са определени от държавата членка, данъчната основа е пазарната стойност на операцията в следните случаи:

а) когато **насрещната престация е по-ниска от пазарната цена и получателят на доставката няма пълно право на приспадане** по чл. 167–171 и чл. 173–177 (тези разпоредби съответстват на чл. 68–73 и чл. 81 ЗДДС);

б) когато **насрещната престация е по-ниска от пазарната цена и доставчикът няма пълно право на приспадане** по чл. 167–171 и чл. 173–177 и **доставката подлежи на освобождаване** по чл. 132, 135, 136 (те уреждат освободените доставки по глава IV от ЗДДС) и чл. 371, 375, 376, 377, чл. 378, § 2, чл. 379, § 2 или чл. 380–390 (всички те се отнасят до приети дерогации);

в) когато **насрещната престация е по-висока от пазарната цена и доставчикът няма пълно право на приспадане** по чл. 167–171 и чл. 173–177. Поради гореизложеното при доставки между свързани лица, при които получателят има право на приспадане на пълен данъчен кредит, формирането на данъчната основа се извършва не по реда на чл. 27, ал. 3, т. 1 ЗДДС, а съобразно общите правила на ЗДДС – чл. 26 ЗДДС.