



РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ
МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ

Дирекция "Данъчна политика"

Изх. № 93-04-44

София, 14.04 200... г.

СТАНОВИЩЕ

относно данъчното третиране по Закона за данък върху добавената стойност на доставките на стоки или услуги във връзка с приватизационни сделки по чл.1, ал.2 от Закона за приватизация и следприватизационен контрол

Настоящото становище се разработва предвид правомощията на Дирекция „Данъчна политика“, определени по реда на чл.25, т.15 от Устройствения правилник на Министерството на финансите да изготвя становища по въпросите на практическото прилагане на счетоводното и данъчното законодателство.

Целта на настоящото становище е да даде методологически насоки и разяснения за практическото приложение на Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) по отношение на данъчното третиране на доставките на стоки или услуги във връзка с приватизационни сделки по чл.1, ал.2 от Закона за приватизация и следприватизационен контрол.

С влизане в сила на новия Закон за данък върху добавената стойност (ЗДДС) от 01.01.2007 г. приватизационните сделки по чл.1, ал.2 от Закона за приватизация и следприватизационен контрол (ЗПСК) вече не са дефинирани изрично като освободени доставки, поради което същите следва да се разглеждат като облагаеми или освободени, съгласно общите правила на ЗДДС.

Предмет на сделки при приватизация може да бъде прехвърляне право на собственост върху:

1. дялове или акции;
2. обособени части от имуществото на търговски дружества с повече от 50 на сто държавно или общинско участие в капитала;
3. общински нежилищни имоти, невключени в имуществото на общински търговски дружества, които се използват за стопански цели /магазини, ателиета, складове, сервиси, цехове и др./
4. незавършени обекти на строителството, невключени в имуществото на общински търговски дружества.

I. Прехвърляне право на собственост върху дялове и акции.

Когато обект на приватизационни сделки са дялове или акции на търговски дружества-собственост на държавата или общините, спрямо доставките е приложим чл.46, ал.1, т.5 от ЗДДС. Съгласно цитираната разпоредба, *сделката, включително договарянето, свързана с дружествени дялове, акции или други ценни книжа и техни деривати, с изключение на управлението и отговорното пазене е финансова услуга, която*

е дефинирана като освободена доставка, за която не се начислява данък. Следва да се има предвид, че доставката се документира с издаване на фактура, в която като основание за неначисляване на данък следва да се посочи „чл.46, ал.1, т.5 от ЗДДС”.

II. Прехвърляне право на собственост върху обособени части от имущество на търговски дружества и нежилищни имоти, които се използват за стопански цели.

„Обособена част” по смисъла на § 1, т.1 от ЗПСК е структура в търговско дружество, която може самостоятелно да осъществява стопанска дейност /магазин, ателие, кораб, цех, ресторант, хотел и други подобни/, както и незавършен обект на строителство.

1. Доставки на сгради, които не са нови и на прилежащи терени към такива сгради.

Когато обект на приватизационни сделки са сгради или части от тях, които не отговарят на условието за нови сгради (съгласно §1, т.5 от ДР на ЗДДС), за тези доставки се прилага чл.45, ал.3 от ЗДДС. Цитираната разпоредба е приложима и за доставката на прилежащите терени към такива сгради, като е без значение дали теренът е УПИ или неурегулиран такъв.

Доставките на основание чл.45, ал.3 от ЗДДС са освободени, за тях не се начислява данък и във фактурата по чл.114 от ЗДДС като основание за неначисляване на данък се вписва „чл.45, ал.3 от ЗДДС”.

Следва да се съобразяват особеностите, които произтичат от определенията за „нова сграда” и „прилежащ терен” в § 1, т.5 и т.6 от ДР на ЗДДС, а именно:

”Нови сгради” са сградите:

а) които към датата, на която данъкът за доставката им е станал изискуем, са с етап на завършеност „груб строеж”, или

б) за които към датата, на която данъкът за доставката им е станал изискуем, не са изтекли 60 месеца считано от датата, на която е издадено разрешение за ползване по реда на Закона за устройство на територията.

Съгласно § 5, т.46 от ДР на ЗУТ, ”груб строеж” е сграда или постройка, на която са изпълнени ограждащите стени и покривът, без или със различна степен на изпълнени довършителни работи.

В § 1, т.5, б.”б” от ДР на ЗДДС е определен срок, обвързан с датата, на която е издадено разрешение за ползване по реда на Закона за устройство на територията. Разрешения за ползване по реда на ЗУТ обаче не се издават, а има множество препратки към подзаконов акт - наредба. По време на действието на ЗУТ по законова делегация са приемани няколко наредби за съставяне на актове и протоколи по време на строителството - Наредба № 7/26.07.1999 г., Наредба № 7/22.05.2001 г. и Наредба № 3/31.07.2003 г. В тях не е предвидено издаване на разрешения за ползване, а съставяне на протокол обр.16 за установяване годността за ползване на строеж (част или етап от него). Считаме, че въпреки това терминологично разминаване между закона и подзаконовите актове, за доказване на обстоятелствата, че сградите не са нови, доставчикът следва да разполага с протокол обр. №16, издаден на основание на някоя от цитираните наредби.

Ако доставчикът не разполага с такъв документ, датата на въвеждането в експлоатация на имотите може да бъде доказана и с други документи като например акт за общинска или държавна собственост, от който е видна датата на въвеждане в експлоатация. В случаите, когато е налице незаконно строителство, следва да се получи удостоверение от съответната техническа служба при общината по местонахождението на имота, че строежът е допустим или търпим (§ 16 от ПР на ЗУТ). Времето за извършване на незаконния строеж се установява с всички доказателствени средства, допустими по Гражданския процесуален кодекс, включително и с декларации (§ 184, ал.8 от ПР на ЗУТ), като и декларации по ЗМДТ.

Разрешенията на ползване, издадени по реда на ЗТСУ и Правилника за плановото изграждане на населените места също са доказателства, чрез които може да се установи дали една сграда е нова.

В § 1, т.6. от ДР на ЗДДС е дефиницията за „прилежащ терен” - това е сумата от застроената площ по смисъла на Закона за устройство на територията и площта около застроената площ, определена на база отстояние 3 м. от външните очертания на всяка от ограждащите стени на първия надземен етаж или на полуподземния етаж на сградата, в рамките на урегулирания поземлен имот.

2. Доставка на земя, различна от урегулиран поземлен имот по смисъла на ЗУТ.

Съгласно чл.45, ал.1 от ЗДДС, освободена доставка е прехвърлянето на правото на собственост върху земя, както и учредяването или прехвърлянето на ограничени вещни права върху земя. Изключенията от този общ принцип са подробно изброени в чл.45, ал.5 от ЗДДС.

За тези доставки не се начислява данък и във фактурата по чл.114 от ЗДДС като основание за неначисляване на данък се вписва „чл.45, ал.1 от ЗДДС”.

В случаите на доставки по т.1 и т.2, на основание чл.45, ал.7 от ЗДДС, доставчикът може да избере доставките да бъдат облагаеми. В тези случаи за тези доставки доставчикът (регистрирано по закона лице) следва да начисли данък и да документира доставките по общите правила на закона. Следва да се има предвид, че ако доставчикът избере тези доставки да са освободени, той трябва да направи корекция на ползвания данъчен кредит по реда на чл.79, ал.1 и ал.6 от ЗДДС.

3. Облагаеми доставки.

Както посочихме по-горе, доставките свързани със земя, но попадащи под хипотезата на чл.45, ал.5 от ЗДДС, са облагаеми, а именно:

- прехвърлянето на право на собственост върху урегулиран поземлен имот по смисъла на Закона за устройство на територията, с изключение на прилежащия терен към сгради, които не са нови;

- прехвърлянето на право на собственост или други вещни права върху оборудване, машини, съоръжения и постройки, неподвижно закрепени към земята или изградени под повърхността ѝ;

- прехвърлянето на право на собственост или други вещни права върху къмпинги, караванни паркове, ваканционни лагери, паркингови площи и други подобни;

- прехвърлянето на право на собственост на прилежащи терени към нови сгради, както и учредяването или прехвърлянето на други вещни права върху тези терени.

Облагаеми доставки са и сделките, с които се прехвърля право на собственост върху нови сгради.

В ЗУТ е направено разграничение между използваните понятия „сграда” и „постройка”. Постройка е всеки друг вид строеж, който не е сграда – примерно: павилион, барака, тоалетна. В ЗДДС също е направено разграничение. Разпоредбата на чл.45, ал.5, т.2 от ЗДДС определя като облагаеми доставките с предмет прехвърляне право на собственост или други вещни права върху постройки, неподвижно закрепени към земята или изградени под повърхността ѝ. Това са постройки, които са различни от сгради.

Доставчикът (регистрирано по ЗДДС лице) следва да начисли данък и да документира доставките по общите правила на закона.

III. Приватизационни сделки с предмет незавършени обекти на строителство.

Следва да се преценява каква е степента на завършеност на съответния обект. Само до момента на завършване в груб строеж на сградата, който инкорпорира в себе си и прехвърляне правото на строеж, доставката на правото на строеж ще бъде освободена

/чл.45, ал.2 от ЗДДС/. Следва да се има предвид, че на основание чл.45, ал.7 от ЗДДС, доставчикът може да избере доставките да бъдат облагаеми. В тези случаи за тези доставки доставчикът (регистрирано по закона лице) следва да начисли данък и да документира доставките по общите правила на закона.

В чл.45, ал.2, изр. последно от ЗДДС е посочено, че в правото на строеж не се включват извършените строително-монтажни работи. Поради това, когато се прехвърля право на собственост върху обект – незавършено строителство, но до фаза груб строеж, е налице сделка, която включва две доставки: правото на строеж е освободена доставка, а незавършеното строителство, което е съвкупност от извършените строително-монтажни работи, е облагаема.

IV. Особени случаи.

1. Когато предмет на приватизационна сделка е прехвърляне право на собственост върху къмпинги, караванни паркове, ваканционни лагери, паркингови площи и други подобни, върху които има изградени сгради, които не са „нови сгради” по смисъла на ЗДДС и цената на сделката е определена общо, е налице облагаема доставка. В случая се прилага разпоредбата на чл.128 от ЗДДС и основната доставка е тази по чл.45, ал.5, т.3 от закона.

2. Когато предмет на приватизационна сделка е прехвърляне право на собственост върху обособена част от предприятие, съвкупност от сгради, машини и съоръжения и цената е определена общо, доставката е облагаема, като се приема, че е налице един, самостоятелен обект на облагане, чиято доставка не е изрично регламентирана като освободена. Следва да се има предвид, че в тези случаи не е приложима и разпоредбата на чл.10, ал.1, т.2 от ЗДДС, тъй като не е налице прехвърляне на предприятие по реда на чл.15 и чл.60 от Търговския закон..

V. Данъчно събитие и данъчна основа.

От гледна точка на данъчното облагане е важен моментът на възникване на данъчното събитие. Дори и процедурата по приватизация да е започнала през 2006 г., ако договорите, с които се прехвърлят права, се сключват през 2007 г., приложим ще бъде новият режим по ЗДДС, изложен по-горе.

Ако договорите са сключени през 2006 г., но всички плащания по тях все още не са приключили или документирането на доставките не е осъществено, то в зависимост от конкретната хипотеза за данъчното третиране на доставката и документирането ѝ ще се прилагат разпоредбите на § 7 или § 8 от ПЗР на ЗДДС.

За определяне на данъчното събитие и данъчната основа се прилагат разпоредбите на чл.25, чл.26 и чл.27 от ЗДДС.

Плащането на договорената цена освен чрез пари може да се извършва и чрез компенсаторни инструменти, като този факт не променя размера на възнаграждението по доставката, което формира данъчната основа. В тази връзка, когато в договор за приватизация е предвидено плащането на възнаграждението да се извърши и чрез компенсаторни инструменти, то за получено възнаграждение се счита възнаграждението, определено в договора.

VI. Продажбата на тръжна и конкурсна документация.

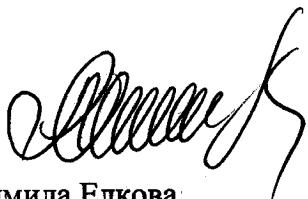
Обръщаме внимание, че продажбата на тръжна и конкурсна документация е облагаема доставка по смисъла на ЗДДС, във връзка с което приходите от тръжна и конкурсна документация участват при формирането на облагаемия оборот по чл.96 от ЗДДС. Когато доставчикът на тръжната и конкурсна документация е регистрирано по ЗДДС лице, той следва да начисли данък и да документира доставката по общите правила на ЗДДС.

VII. Депозит при участие в тържна процедура или конкурс.

Депозитите за участие в тържна процедура, които подлежат на възстановяване, представляват паричен поток, във връзка с което същите не подлежат на облагане по ЗДДС.

Дори и в случаите, когато депозитът е задържан като санкция за неключен договор (чл.8, ал.4, т.1; чл.10, ал.3, т.1 и чл.35ж от ЗПСК), няма извършване на доставка.

Депозитните вноски гарантират самото участие в процедурите. Те не могат да бъдат приравнени и на авансови плащания, тъй като последващо прехвърляне на собственост няма.



Людмила Елкова

Директор на Дирекция „Данъчна политика“