

Данъци и такси, които се включват при определяне на данъчната основа за ДДС цели

Брой 11
Октомври 2015 г.



В този брой:

[Въведение](#)

[Административна практика](#)

[Съдебна практика](#)

[Заклучение и практически аспекти](#)

[За информация](#)

Данъчни анализи представя обобщения и коментари на специалисти от KPMG по актуални данъчни теми.

В единадесетия брой за 2015 година е представен анализ на административната и съдебната практика по отношение на условията, при които данъци и такси, дължими при доставката, се включват в данъчната основа за ДДС цели.

Въведение

Често в практиката възниква въпросът следва ли данъчната основа за ДДС цели да се увеличи с местните данъци и такси, дължими по дадена доставка. До голяма степен несигурността в това отношение се дължи на наличието на противоречива практиката по отношение на коректното тълкуване и приложение на чл. 26, ал. 3, т. 1 от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС), който предвижда, че данъчната основа за ДДС цели се увеличава с всички други данъци и такси, когато такива са дължими за доставката. По-конкретно текстът на разпоредбата повдига следните принципни въпроси:

- Как следва да се тълкува изискването данъците и таксите да са дължими за доставката?
- Намира ли приложение разпоредбата и в случаи, когато данъчно задължен за тези данъци и такси е *получателят* по конкретната доставка?
- Следва ли данъчната основа да бъде *увеличена* с данъците и таксите, дължими от доставчика, когато впоследствие те не се префактурират към получателя по доставката?

По-долу разглеждаме тези въпроси през призмата на относимата административна и съдебна практика по темата.

[Начало](#)

Административна практика

В практиката си приходните органи застъпват позицията, че включването на данъци и такси в данъчната основа по ЗДДС е обусловено единствено от тяхната дължимост във връзка с дадената доставка и е без значение обстоятелството кое е лицето - платец на данъка или таксата съгласно закона или договорните отношения между страните по сделката (в този смисъл виж например [Разяснение № М-24-31-88 от 02.12.2014 г.](#)). В разяснението на приходните органи обаче не е доизяснено как следва да се тълкува условието данъците и таксите *да са дължими за доставката* и какви следва да бъдат основните критерии при анализа изпълнено ли е това условие в дадена ситуация.

Същевременно, прилагането на практика на тази позиция може в определени случаи да доведе *до двойно заплащане на ДДС от страна на получателя по доставката*, например:

- веднъж при заплащане на дадена такса директно на овластеното от държавата лице или орган (когато тази такса подлежи на облагане с ДДС) и
- още веднъж с включването на тази такса в данъчната основа за доставката (в случай че съответната доставка е облагаема).

Това от своя страна нерядко поражда дискусии и спорове между доставчиците и получателите по такива доставки.

[Начало](#)

Съдебна практика

В практиката на Върховния административен съд (ВАС) по темата са застъпени две позиции.

От една страна, в немалък брой решения различни състави на ВАС (виж например [Решение № 11041 от 13.08.2012 г.](#) и [Решение № 9920 от 02.07.2013 г.](#)) приемат, че данъчната основа за облагане с ДДС се увеличава с всички данъци и такси, като законодателят не разграничава тези, платими от продавача, и тези, които са в тежест на купувача. Така съдът потвърждава позицията на приходната администрация, че данъчната основа следва да включва всякакви други дължими данъци и такси (освен самия ДДС за доставката), дори в случаи когато данъчно задължен за тези данъци и такси е получателят по доставката.

В тези решения се отхвърля и приложимостта на чл. 26, ал. 5, т. 4 от ЗДДС, според който в данъчната основа не се включват суми, платени на доставчика за покриване на разходи, направени от името и за сметка на получателя. ВАС посочва, че тази

разпоредба се отнася единствено до разходи, чийто размер следва да бъде доказан от доставчика, а не такъв е случаят с данъците и таксите, предвид че те представляват публични задължения, които са определени нормативно по размер. В допълнение, в случаите когато съответните данъци са директно заплатени в бюджета от получателя по доставката, изобщо не е налице хипотеза на *суми, платени на доставчика*.

От друга страна, в по-скорошни решения отделни състави на ВАС възприемат различна позиция (виж например [Решение № 14408 от 02.12.2014 г.](#)). Позовавайки се на установената практика на Съда на Европейския съюз (СЕС), например Решения по дела [C-433/09. Комисията срещу Австрия](#) и [C-228/09. Комисията срещу Полша](#), ВАС посочва, че данъчната основа за ДДС цели следва да включва други данъци или такси, ако са изпълнени кумулативно следните две условия: (i) заплатените данъци или такси да са свързани с доставката и (ii) същите да са за сметка на доставчика.

Ето защо, когато данъчно задължен за съответния данък е получателят по доставката (какъвто е общият случай по отношение на данъка за придобиване на имущество по чл. 44 от Закона за местните данъци и такси) или когато дадена такса е заплатена от получателя без нормативно да е определено коя от страните следва да я плати (например нотариалната такса по чл. 87 от Закона за нотариусите и нотариалната дейност), **тези данъци и такси не следва да се включват в данъчната основа за ДДС цели**.

Предвид практиката на СЕС обаче, трябва да се отбележи, че условието данъците и таксите да са **за сметка** на доставчика следва да се разбира в смисъл доставчикът да е **данъчно задълженото лице по отношение на съответния данък** (в тази връзка виж Решение на СЕС по съединени дела [C-618/11](#), [C-637/11](#) и [C-659/11, TVI](#)).

[Начало](#)

Заклучение и практически аспекти

Към настоящия момент по въпроса за включване в данъчната основа за ДДС цели на данъците и таксите, дължими по дадена доставка, съществува разнопосочна административна и съдебна практика на национално равнище, която би следвало да се уеднакви и синхронизира с оглед тълкуването, дадено от СЕС по разглеждания въпрос. Опирайки се на това тълкуване, според нас данъците и таксите, дължими от купувача, не следва да се включват в данъчната основа, дори и да са свързани с доставката.

Все още в съдебната и административна практика остава слабо разгледан въпросът за това кога дадени данъци или такси следва да се считат свързани с доставката. Докато по отношение на местния данък и нотариалната такса при прехвърляне на имущество е безспорно, че те са директно свързани с доставката на имуществото, то в други хипотези отговорът на този въпрос може да изисква по-задълбочен анализ.

В допълнение, остава отворен и въпросът за определяне на данъчната основа за ДДС цели в случаите, при които (i) двете разгледани по-горе условия са изпълнени, а именно данъците/таксите да са свързани с доставката и данъчно задължено лице за тях да е доставчикът, но (ii) съответните данъци и такси не се префактурират на получателя по доставката. Въпреки че в този случай има аргументи в подкрепа на това въпросните данъци и такси да не участват при формиране на данъчната основа, липсата на практика създава известна доза несигурност по отношение на подхода, който администрацията и съдът биха могли да възприемат.

За информация

Иван Въргулев

Директор, Данъчни услуги

Тел: + 359 (2) 9697 700

Факс: + 359 (2) 9697 878

ivargoulev@kpmg.com

Мартин Длъгнеков

Асистент мениджър, Данъчни услуги

Тел: + 359 (2) 9697 700

Факс: + 359 (2) 9697 878

mdlagnekov@kpmg.com



[Прекратяване на регистрация](#) | [Поверителност](#) | [Правни условия](#)

КПМГ България ООД, бул."България" 45/А, 1404 София, България.

© 2015 КПМГ България ООД, българско дружество с ограничена отговорност и фирма-членка на КПМГ мрежата от независими фирми-членки, асоциирани с КПМГ Интернешънъл Кооператив („КПМГ Интернешънъл“), швейцарско юридическо лице. Всички права запазени.