



МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ
НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

1000 София, бул. "Княз Дашков" № 52

Телефон: (02) 98591 Факс: (02) 9870827

Изх. №

Дата

91-00-86
21-03-08

До
Директора на
Дирекция „ОУИ“ –
при ЦУ на НАИ

Относно: Данъчно третиране по ЗДДС на консумативни разходи за електроенергия, топлоенергия, вода и др., префактурирани от наемодател на наемател

По повод зададени въпроси, отнасящи се до данъчното третиране на префактурирани от наемодател на наемател консумативни разходи за ползвани от наемателя във връзка с наетия имот електроенергия, топлоенергия, вода, телефон, данък върху недвижимите имоти, такса за битови отпадъци и др., на основание чл. 10, ал.1, т.10 от Закона за националната агенция за приходите изразявам следното становище:

1. Фактическа обстановка

Обичайно при сключен договор за наем на недвижим имот - сграда или част от нея, се предвижда, че таксите, както и консумативните разходи съгласно показанията на монтирани контролно-измервателни уреди ще се заплащат на дружествата – доставчици от наемодателя или от негово име. Наемодателят обичайно е собственик на сградата/част от сградата и е абонат на дружествата – доставчици, като на негово име се водят съответните партиди. Предвижда се в договорите последващо префактуриране от наемодателя на наемателя на сумите на отчетените разходи. Постава се въпросът за данъчното третиране по ЗДДС на префактурираните разходи.

2. Данъчно третиране по ЗДДС на префактурираните консумативни разходи

2.1. Консумативните разходи са част от данъчната основа на доставката на услугата отдаване под наем на сграда или част от нея

Съгласно чл. 26, ал.2 от ЗДДС, данъчната основа на доставката се определя на базата на всичко, което включва възнаграждението, получено от или дължимо на доставчика във връзка с доставката, от получателя или от друго лице, определено в левове и стотинки, без данъка по този закон. Съгласно ал.3, т.1 и т.3 от същия законов текст данъчната основа по ал. 2 се увеличава с всички други данъци и такси, когато такива са дължими за доставката, както и със съпътстващите разходи, начислени от доставчика на получателя, които са пряко свързани с доставката.

Съгласно чл. 232, ал.2 от Закона за задълженията и договорите наемателят е длъжен да плати наемната цена и разходите, свързани с ползването на вещта.

Консумативните разходи за такси и за електроенергия, отопление, вода, телефон и др. подобни са суми, дължими от наемателя на наемодателя във връзка с доставката по отдаването под наем на сграда или част от нея /чл. 26, ал.2 от ЗДДС/, или такива, попадащи в хипотезата на чл. 26, ал.3, т.1 и/или т.3 от ЗДДС, поради което се включват в данъчната основа на доставката. Направените в случая разходи са от името на доставчика /наемодателя/ за сметка на получателя /наемателя/, поради което не попадат в приложното поле на чл. 26, ал.5, т. 4 от ЗДДС.

2.2. Документиранс – фактура, дебитно известие

Дължимите от наемателя на наемодателя консумативни разходи следва да бъдат документирани чрез включването на тези разходи във фактурите за наемното отношение или чрез издаване от наемодателя към наемателя на дебитни известия към фактурите, с които е документирана услугата за отдаване под наем на сградата или част от нея за съответния наемен период.

Дебитното известие се издава на основание чл. 115, ал.3 от ЗДДС и следва да има съдържанието, определено в ал.4 от същия текст. Като основание за издаване на известието /чл.115, ал.4, т.2 от ЗДДС/ следва да се посочат съпътстващите основната доставка разходи и такси, които са дали основание за увеличаване на данъчната основа на доставката.

2.3. Характер на доставката

Като правило отдаването под наем на сграда или част от нея, извършена от данъчнозадължено по ЗДДС лице и с място на изпълнение на територията на страната, е **облагаема доставка** на основание чл.12, ал.1 от ЗДДС. Изключение е регламентирано в чл. 45, ал.4 от ЗДДС, съгласно който **освободена доставка** е отдаването под наем на сграда или на част от нея за жилище на физическо лице, което не е търговец. Съгласно ал.7 на същия член, в тези случаи доставчикът може да избере тя да бъде облагаема.

Независимо, че сумите, за които се извършва префактурирането, не са предмет на отделна доставка от наемодателя към наемателя, включвайки ги в данъчната основа на доставката по отдаването под наем по силата на законового изискване, следва да се приемат като неразделна част от същата и се подчиняват на нейния данъчен режим.

Когато наемодателят е регистрирано по ЗДДС лице и отдаването под наем на сграда или част от нея е подчинено на общия режим - облагаема доставка /чл. 12, ал.1 от ЗДДС или чл. 45, ал.7 във връзка с ал.4 от ЗДДС/, върху определената данъчна основа на доставката, включваща префактурираните консумативни и такси, се начислява данък върху добавената стойност 20 %, на основание чл. 66, ал.1, т.1 от ЗДДС.

В случай, че отдаването под наем на недвижимия имот е подчинено на режима на чл. 45, ал.4 от ЗДДС и е отчетено като освободена доставка, както върху наемната цена,

така и върху консумативните разходи, документиран с дебитното известие към фактурата за наема, данък върху добавената стойност не следва да се начислява.

Следва да се има предвид, че такова префактуриране на разходите /издаване на дебитно известие/ е допустимо, както в случай, че измервателните уреди позволяват безспорно отнасяне на извършените разходи към определения наемател, така и когато общи измервателни уреди отчитат потребление за няколко наемателя. В тези случаи за целите на данъчния контрол следва да може да се установи относимостта на префактурирания разход към съответния нает обект по критерии, като пропорционалност и др.

3. Право на приспадане на данъчен кредит на наемодателя

Тъй като за разходите за консумативи и такси за отдадения под наем имот наемодателят се явява получател на стоката/услугата спрямо дружествата -- доставчици и в следствие ги включва в данъчната основа на доставките към наемателя си, правото му на данъчен кредит за тези разходи е в зависимост от характера на доставката му към наемателя.

В случай, че отдаването под наем на сграда или част от нея е облагаема доставка, наемодателят има право на данъчен кредит на основание чл. 69, ал.1 от ЗДДС по отношение на разходите за консумативи и такси за отдадения под наем имот, включени в данъчната основа на доставката му към наемателя чрез издаването на дебитно известие.

В случай, че доставката е отчетена като освободена, наемодателят няма да има право на приспадане на данъчен кредит на основание 70, ал.1, т.1 от ЗДДС, съгласно който правото на приспадане на данъчен кредит не е наличие, независимо, че са изпълнени условията на чл. 69 или чл. 74, когато стоките или услугите са предназначени за извършване на освободени доставки по глава четвърта от закона.

4. Право на приспадане на данъчен кредит на наемателя

По отношение на наемателя, ако префактурираните консумативни разходи са част от облагаема доставка, по отношение на която той е получател, за същите възниква право на данъчен кредит при общите правила на закона, с евентуално приложение на чл. 73 от ЗДДС. В случай, че кредитът е приспаднал изцяло, ако наемателят извършва както облагаема, така и освободени доставки, приспаданият данъчен кредит подлежи на корекция на чл. 79, ал.7, във връзка с ал.2 от ЗДДС.

Ако префактурираните консумативни разходи са част от данъчната основа на освободена доставка, за наемателя не възниква право на данъчен кредит, на основание чл. 68, ал.1, т.1 от ЗДДС.

5. Префактуриране на разходи, които по закон се дължат от собственика/ползвателя, а по наемния договор са за сметка на наемателя

В случай, че регистрирано лице -- наемател, префактурира дължимия данък върху недвижимите имоти или таксата за битови отпадъци на своя наемател, тези разходи също следва да се включат в данъчната основа, съгласно чл. 26, ал.2 от ЗДДС, тъй като са суми, дължими от получателя /наемателя/ на доставчика /наемодателя/ по силата на наемния им договор, независимо, че по закон тежестта за заплащането им е за собственика или ползвателя на имотите.

За този данък/такса по отношение на наемателя възниква право на данъчен кредит, ако наемното правоотношение е отчетено като облагаема доставка и при условие, че наетият имот се използва за извършване на облагаеми доставки.

Идентично е третирането и на други разходи, които поначало са в тежест или в интерес на наемодателя /например застраховки по отношение на наетия имот/.

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


/М. Мургина/