



МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ
НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

1000 София, бул. "Княз Дондуков" № 52 Телефон: (02) 98591 Факс: (02) 9870827

ДО
ТЕРИТОРИАЛНА ДИРЕКЦИЯ НА НАП
ГР.
КОПИЕ: ДИРЕКЦИЯ "ОУИ"

Настоящото указание се издава на основание чл.10, ал. 1, т. 4 от ЗНАП относно данъчно-осигурителното третиране на някои рискове, предмет на контрол в хода на ревизионните производства на професионални футболни клубове (ПФК).

1. Относно данъчното третиране на трансфери на футболисти в страната и чужбина.

Трансферите на чужди и български футболисти могат да бъдат два вида: прехвърляне на състезателни права или предоставяне за ползване на състезателните права за определено време. И в двата случая са налице доставки на услуги по смисъла на ЗДДС с предмет "осигуряване на персонал".

А/ Данъчно третиране съгласно ЗДДС и ЗКПО на прехвърлянето на състезателни права от 01.01.2007 г.

1/ Трансферът на спортист от един спортен клуб към друг е доставка на услуга по смисъла на ЗДДС с предмет "осигуряване на персонал", тъй като самия състезател не може да бъде предмет на доставка, доколкото футболистите не са стоки и състезателните права, не представляват право на собственост или друго вещно право по смисъла на ЗДДС.

Промяната на клубната принадлежност и състезателните права на спортистите е "трансфер на спортист" по смисъла на т.4 от §1 от ДР на Закона за физическото възпитание и спорта. При трансфер на спортист една спортна организация се задължава да прехвърли на друга спортна организация състезателните права на даден състезател срещу определена цена. От своя страна състезателните права представляват нематериални права и като такива могат да бъдат определени като услуга по смисъла на чл.9, ал.2, т.1 от ЗДДС.

Когато получател по доставката е лице, установено извън Общността или данъчно задължено лице, установено в друга държава членка, различна от държавата, където е установен доставчикът, мястото на изпълнение се определя съобразно разпоредбата на чл.21, ал.3 от ЗДДС, тъй като доставяните услуги са сред изброените в чл.21, ал.3, т.2 от ЗДДС. В този случай мястото на изпълнение е там, където се намира седалището или постоянния обект на получателя, откъдето той извършва своята икономическа дейност, а когато няма такова седалище или обект – мястото на постоянния му адрес или обичайното му пребиваване. Това означава, че когато местен клуб трансферира състезател към клуб от друга държава, то мястото на изпълнение на доставката е извън територията на страната и за местният клуб в качеството му на доставчик на основание чл.25, ал.5, т.2 от ЗДДС възниква основание за освобождаване от начисляване на данък.

Когато трансферът е към местен клуб за определяне мястото на изпълнение на доставката на този вид услуга е приложима разпоредбата на чл.21, ал.1 от ЗДДС и това е мястото, където доставчикът е установил своята независима икономическа дейност. Това означава, че когато местен клуб трансферира спортист към местен клуб мястото

наизпълнение на доставката е на територията на страната. Тъй като доставките с предмет "осигуряване на персонал" не са сред изрично изброените като освободени доставки в глава четвърта от ЗДДС, то следва, че същата е облагаема и на основание чл.25, ал.5 от ЗДДС на датата на възникване на данъчното събитие данъкът става изискуем и за регистрираното по ЗДДС лице възниква задължение да го начисли.

При положение, че местен клуб е получател на услуга по трансфер на състезател от чуждестранен доставчик, който не е установен на територията на страната и не е регистрирано по ЗДДС лице, местният клуб (независимо от това дали е регистриран за целите на ЗДДС) се явява лицето платец на данъка в качеството му на получател на услуга по чл.21, ал.3 от ЗДДС. Основание за това е разпоредбата на чл.82, ал.2, т.2 от ЗДДС.

2/ Тъй като ПФК притежава състезателните права на играчите, т.е. те са обект на покупка и продажба, закупените състезателни права са данъчен дълготраен нематериален актив, когато отговарят на условията на глава десета от ЗКПО. В случаите, когато дружествата са отчели сумите, платени за състезателни права като разход, а е следвало да бъде заведен данъчен дълготраен нематериален актив, отчетеният разход не е признат за данъчни цели на основание чл. 67 от ЗКПО и следва да се отнесе в увеличение на счетоводния финансов резултат. Едновременно с това следва да бъдат признати годишни данъчни амортизации на основание чл. 75, ал. 4 във връзка с чл. 81от ЗКПО.

Не се формира нематериален дълготраен актив, когато футболният клуб е сключил договор с играч, който е свободен агент, тъй като не е налице прехвърляне на състезателни права.

Б/ Данъчно третиране на предоставянето за ползване на състезателните права за определено време.

Същественото при този временен трансфер е, че преотстъпващият футболен клуб запазва собствеността си върху състезателните права на играча и не прекратява трудовото правоотношение с него. Двете дружества обикновено оформят правоотношенията си с писмен договор, като преотстъпващият клуб може да оформи отсъствието на играча като неплатен отпуск, а приемащият клуб да влезе в трудови правоотношения с него и да му изплаща трудовото възнаграждение. Възможно е също така преотстъпващият клуб да оформи отсъствието на играча като командировка, като продължи да изпълнява задълженията си по трудовия договор с преотстъпения състезател.

Данъчното третиране на този вид трансфери по смисъла на ЗДДС е както в т. А.

Следва да се има предвид, че когато футболистът е преотстъпен без насрещна престация, доставката следва да се третира като безвъзмездна доставка.

2. Относно данъчното третиране на приходите от реклама.

Практиката показва, че в много от случаите рисковете могат да бъдат свързани с прикриването на извършена реклама чрез договори на спонсорство или финансиране, при което дружествата не отчитат получените приходи. Поради това всички подобни взаимоотношения следва да се изследват много внимателно и за всеки отделен случай да се извършва преценка относно това, дали извършената реклама е еквивалентна на предоставеното от спонсора. В случай на еквивалентност на извършените действия от страна на клуба на даденото от спонсора, се прилагат правилата за търговска сделка съгласно чл. 286 от Търговския закон, като съответно следва да се отчитат получените приходи.

Друга възможност е дружествата изобщо да не отчитат приходите си от реклама. Като доказателствено средство за укрити приходи от реклами в тези случаи могат да се използват записи от футболни срещи на клуба през ревизириания период, от които е видно извършването на реклама, за която не са отчетени приходи.

3. Относно данъчното третиране на услугите, посочени в чл. 21, ал. 3 от ЗДДС.

След проследяване на всички плащания от и към чуждестранни лица следва да се установи предмета на тези доставки, като за извършените от ПФК доставки на услуги към чуждестранни лица следва да се определи мястото им на изпълнение съобразно разпоредбите на чл. 21, ал. 3 от ЗДДС, а за получените от ПФК доставки на услуги от чуждестранни лица следва да се определи дължимия от клуба данък във връзка с разпоредбата на чл. 82, ал. 2, т. 2 от ЗДДС /

4. Относно данъчното третиране на сумите, получени при предоставяне на стадионите под наем.

В случаите на предоставяне на стадион за срещи между други отбори, следва да се установи отчитани ли са приходите от подобни мероприятия, които по смисъла на ЗДДС са облагаема доставка на услуга с място на изпълнение на територията на страната.

5. Данъчно третиране на сумите, получени от участие на отборите в турнири, администрирани от УЕФА.

При установено участие в международни турнири, организирани от УЕФА – Шампионска лига, Купата на УЕФА, Интертото и др., сумите, изплащани от УЕФА, следва да се третират по смисъла на ЗКПО като приход, който в общия случай следва да бъде отчетен в годината, в която са извършени разходите във връзка с участието в съответния шампионат. Когато част от плащанията към клуба са извършени в следващ данъчен период и не са могли да бъдат надеждно оценени в годината, в която са отчетени разходите, приходът следва да се признае в годината на плащането. В случай, че са налице надеждно измерими разходи, които са свързани с ангажименти на футболния клуб за следващ данъчен период, е допустимо част от приходите, относими към тези разходи, също да бъдат признати през този период. Признаването на приходите при всеки специфичен случай следва да се съобрази с разпоредбите на СС/МСС 18 „Приходи”, като за целта е необходимо да се изследват всички клаузи в договорите с УЕФА, засягащи плащанията във връзка с участието на ПФК в турнирите. На основание чл. 22, ал. 1, т. 3, б. “а” във връзка с чл.33, ал.2, т.1 от ЗДДС, в сила до 31.12.2006 г., следва да се има предвид, че в случаите на участие на ПФК в турнири, проведени в чужбина, е налице освободена доставка. В тези случаи съгласно разпоредбата на чл. 65, ал.1, т. 4 от ЗДДС (отм.) право на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо че са изпълнени условията по чл. 64 или чл. 68, когато стоката или услугата се използва за извършване на освободени доставки по смисъла на чл. 33 от същия закон. Следва да имате предвид и разпоредбата на чл. 66, ал.1 от ЗДДС (отм.), съгласно която регистрираното лице има право на частичен данъчен кредит за получените от него стоки или услуги по облагаеми доставки, както и от внос, когато ще се извършват с тях както облагаеми, така и освободени доставки, и при получаване на стоките или услугите не може да определи каква част от тях ще използва за извършване на облагаеми доставки и каква част - за освободени доставки.

От 01.01.2007 г. на основание чл. 21, ал. 2, т. 3 от ЗДДС тези доставки са с място на изпълнение извън територията на страната /не са освободени/, като за получените във връзка с тях доставки е налице право на пълен данъчен кредит на основание чл. 69, ал. 2, т. 1 от ЗДДС.

Следва да се има предвид, че с изключение на участието на ПФК в Шампионската лига, при останалите турнири УЕФА дава възможност на участващите отбори сами да сключват договори за реклама.

6. Данъчно третиране на сумите, изплатени на БФС в резултат на наложени глоби.

Когато глоби, налагани на играчите от футболния съюз, са фактурирани на футболните клубове, за целите на ЗКПО следва да се извърши увеличение на счетоводния финансов резултат с тези суми, ако са отчетени като разход. Основание за това е разпоредбата на чл. 26, т. 1 от ЗКПО. В увеличение на счетоводния финансов резултат се отнасят и разходите за глоби за нарушаване на нормативни актове, налагани на ПФК на основание чл. 26, т. 6 от ЗКПО.

7. Данъчно третиране на отчетени от клубовете като разход суми за стоки и услуги, предоставяни на спортистите за личните им нужди.

По смисъла на ЗКПО, ако тези разходи отговарят на определението за “социални разходи, предоставени в натура” (§ 1, т. 34 от ДР на ЗКПО) и на изискванията за документална обосновааност, определени с чл. 10 от същия закон, те подлежат на облагане с данък върху разходите.

Ако предоставянето на тези стоки и услуги е във връзка с трудовото правоотношение на лицата, то същите представляват облагаем доход от трудови правоотношения по смисъла на чл. 24, ал. 1 от ЗДДФЛ и подлежат на облагане с данък по реда на същия закон.

Когато предоставените стоки и услуги не са предмет на трудовия договор, тези суми следва да се третират като разходи, несвързани с дейността, които на основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО не следва да бъдат признати за данъчни цели и с тях трябва да се извърши увеличение на счетоводния финансов резултат.

Съгласно чл. 6, ал. 3 и чл. 9, ал. 3 от ЗДДС, действащ от 01.01.2007 г., предоставянето на стоки и услуги на работници и служители се счита за възмездна доставка, за която следва да се начисли ДДС. Определянето на данъчната основа в този случай се извършва по реда на чл. 27, ал.1 и 2 от ЗДДС.

По този ред не следва да се третират изплатените суми за стоки и услуги, свързани с възстановяването на играчите /храна, медикаменти, прегледи, лечение и др./, които са необходимо присъщи разходи за дейността на клубовете.

8. Данъчно третиране на приходи от телевизионни права.

При участия в Шампионска лига правата за излъчване на играните срещи се прехвърлят от ПФК на УЕФА.

При останалите турнири УЕФА дава възможност на участващите отбори сами да сключват договори за предоставяне на телевизионни права за тяхното излъчване.

Съгласно чл. 19, ал. 1, т.10 от Закона за физическото възпитание и спорта (ЗФВС) спортните федерации, получили спортна лицензия, имат право да притежават правата за реклама, за телевизионно- и радиоразпространение на спортни състезания, организирани от тях. Правата на телевизионно излъчване се подчиняват на режима на Закона за авторското право и сродните му права.

Телевизионните права за излъчване на срещи от българските първенства се прехвърлят от ПФК на БФС/Футболна лига, които в началото на всеки състезателен сезон решават кои срещи ще бъдат излъчвани. Признаването на приходите от телевизионни права по смисъла на ЗКПО е описано в т. 5 от настоящите указания.

Данъчното третиране съгласно ЗДДС на доставките, свързани с предоставяне на телевизионните права за излъчване на срещи, е както следва:

-когато клубът има сключен договор с БФС/Футбола лига за излъчване на срещи от български шампионати, доставката съгласно разпоредбата на чл.22, ал.1, т.5, б. “а” от ЗДДС (отм.) е с мястото на изпълнение - мястото, където се намира седалището или обектът на получателя, откъдето той извършва своята независима икономическа дейност. Т.е. в случая доставката ще е с място на изпълнение на територията на страната и същата ще е облагаема със ставка 20 на сто.

-в случаите, когато български футболен клуб прехвърля телевизионни права на чуждестранно лице, до 31.12.2006 г. предвид разпоредбата на чл.22, ал.1, т.5, б. “а” във връзка с чл.33, ал.2, т.2 от ЗДДС (отм.) доставката е освободена. В случая лицата нямат право на приспадане на данъчен кредит съгласно разпоредбата на чл. 65, ал.1, т. 4 от ЗДДС (отм.) за стоките или услугите, които се използват за извършване на освободени доставки по смисъла на чл. 33 от същия закон. От 01.01.2007 г. съгласно чл. 21, ал. 3 от ЗДДС тази доставка е с мястото на изпълнение извън територията на страната и българският клуб не следва да начислява данък върху добавената стойност, като е налице право на пълен данъчен кредит на основание чл. 69, ал. 2, т. 1 от ЗДДС.

9. Относно финансирането на футболните клубове.

Ревизиите на футболните клубове следва да започнат с предварителен задълбочен анализ на източниците на финансиране на съответното дружество, които могат да бъдат вътрешни източници на финансиране - дейността на самото дружество, както и външни източници - кредити, допълнителни парични вноски, направени по реда на чл.134 от Търговския закон, дарения, спонсорства и др.

Размерът на паричните потоци, получени от оперативната дейност на клуба, е главен показател за степента, в която дейностите на клуба са генерирали достатъчно парични потоци за изплащане на заемите, за поддържане на оперативната дееспособност на същия, за изплащане на дивиденди и за извършване на нови инвестиции, без да се прибегва до външни източници на финансиране.

По отношение на финансовата обезпеченост на дейността на футболните клубове с особено внимание трябва да се анализират случаите, при които към даден момент заплащането на парични средства (за придобиване на активи, за извършване на разходи, за погасяване на задължения и др.) не е обезпечено от налични такива. В този случай би могло да се касае за наличие на скрито финансиране или за неотчетени приходи.

В случаите на установени финансирания в голям размер, да се извърши насрещна проверка за наличието на финансова възможност за предоставянето им от страна на лицето предоставило средствата и преценка за възлагане на ревизия на съответното лице.

10. По отношение спазването на осигурителното законодателство.

По повод спазване на осигурителното законодателство и свързаните с това рискове, които са предмет на контрол в хода на ревизионните производства на ПФК да се има предвид следното:

С оглед определяне размера на дължимите осигурителни вноски за държавното обществено осигуряване /ДОО/, футболните играчи, които са наети на работа от ПФК за повече от пет работни дни, или 40 часа, през един календарен месец подлежат на задължително осигуряване за всички осигурени социални рискове по Кодекса за социално осигуряване.

При наличие на сключени трудови договори с футболните играчи следва да се анализират договорените в тях условия, касаещи трудовите им възнаграждения, както и допълнителните споразумения /анекси/ към тях. При необходимост, от наетите лица да бъде изисквана информация за договорните им взаимоотношения с ПФК, сключени допълнителни споразумения и размера на получените възнаграждения, която да се сравни с декларираните от ПФК данни в подадените осигурителни декларации.

Следва да се има предвид, че при осъществен трансфер на играчи, задължението за осигуряване на футболистите се определя в зависимост от това, кой е неговият работодател, изплащащ възнаграждението по сключения трудов договор.

За сключени, променени или прекратени трудови договори, следва да се провери подадени ли са уведомления в сроковете, предвидени в чл. 62, ал.3 от КТ.

Съгласно чл. 6, ал. 2 от КСО в сила от 01.01.2007 г. доходът, върху който се дължат осигурителни вноски, включва всички възнаграждения, включително начислените и неизплатени, и други доходи от трудова дейност, във връзка с което следва да се установи начислявани ли са текущо за периодите след 01.01.2007 г. месечните трудови възнаграждения на лицата, работещи по трудови правоотношения.

В случаите на изплатена премия на футболните играчи за спечелена среща или по други поводи във връзка с извършваната трудова дейност, се дължи осигурителна вноска по реда на чл. 6, ал. 3 от КСО.

Върху средствата за социални разходи, давани постоянно или периодично пряко на наетите лица в пари или в натура, на основание чл. 6, ал. 11 от КСО се внасят осигурителни вноски в размера за фонд "Пенсии", както и за допълнително задължително пенсионно осигуряване. При определяне на доходът (включително социалните разходи), върху който се дължат осигурителни вноски за ДОО, следва да се имат предвид разпоредбите Наредбата за елементите на възнаграждението и за доходите, върху които се правят осигурителни вноски.

ПФК, които са регистрирани по търговският закон дължат вноски и за Ф"ГВРС" за наетите от тях по трудово правоотношение лица.

Ако не е предвидено друго в спогодба за социална сигурност по която Република България е страна, наетите от ПФК граждани на държави, които не са членки на ЕС/ЕИП, подлежат на задължително осигуряване по българското осигурително законодателство. Следва да се има предвид, че спрямо граждани на трети държави, за които е приложимо българското осигурително законодателство, здравноосигурителни вноски се дължат при условие, че наетите лица попадат в кръга на задължително осигуренията в НЗОК, определен с чл. 33 от ЗЗО.

По отношение осигуряването на лицата, които са граждани на държави - членки на ЕС/ЕИП от 01.01.2007 г. се прилагат регламенти 1408/71 и 574/72 на ЕИО. В тези случаи, задължителни осигурителни вноски съгласно българското законодателство са дължими, ако то е определено като приложимо според разпоредбите на Дял II от Регламент № 1408/71.

При сключен трудов договор и изплатено възнаграждение с футболен играч от държава - членка след 31.12.2006 г. следва да се уточни за въпросното лице има ли издадено удостоверение Е101 от компетентна чуждестранна институция, респективно удостоверение Е102, заверено от компетентната институция на държавата по трудова заетост /НАП/. Ако бъде представено такова удостоверение, следва да се провери периода, за който е издадено, и кое осигурително законодателство е приложимо за лицето. Ако не е издадено или не се представи такова удостоверение, се прилага българското осигурително законодателство. Следва да се има предвид, че когато българското осигурително законодателство е приложимо на основание чл. 13(2) от Регламент № 1408/71, не се издава удостоверение Е 101.

Гореописаното важи и при наемане на треньори и др. лица, които са чуждестранни граждани /Инструкция К-9.7/.

По отношение изплащаните **такси** на/за футболни съдии, делегати и други лица, които са назначавани от БФС за съответната среща, да се има предвид, че между ПФК и въпросните длъжностни лица не възникват никакви правоотношения. В този смисъл е и Решение на ВАС № 1347 от 17.02.2004 г. по адм. д. № 5591/2003 г.

ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА НАП:

/МАРИЯ МУРГИНА/