



## НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

### ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

1000 София, бул. "Княз Дондуков" № 52, тел: 0700 18 700, факс: (02) 9859 3099

изх. № 20-00-15  
дата 22.01.2016

ДО  
ТД НА НАП .....

ДИРЕКЦИЯ ОДОП .....  
ПРИ ЦУ НА НАП

***Относно: данъчно третиране по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) на използването и отделянето на стоки за лични нужди на данъчно задълженото лице, на собственика, на работниците и служителите***

Настоящото указание се издава на основание чл. 10, ал. 1, т. 4 от Закона за Националната агенция за приходите с цел да внесе яснота и да уеднакви практиката на органите по приходите по приложението на чл. 6, ал. 3, т. 1 и чл. 9, ал. 3, т. 1 от ЗДДС при използването и отделянето на стоки за лични нужди на данъчно задълженото лице, на собственика, на работниците и служителите и във връзка с измененията на разпоредбите на чл. 25, ал. 3, т. 7 и чл. 27, ал. 2 и 6 от същия закон, съобразявайки относимата нормативна уредба и практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС).

#### **I. Механизъм на данъка върху добавената стойност**

Целта и логиката на данъчното третиране по Закона за данък върху добавената стойност, който транспонира Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност (Директивата за ДДС), на използването и отделянето на стоки за лични нужди на данъчно задълженото лице, на собственика, на работниците и служителите или за цели, различни от независимата икономическа дейност, могат да бъдат изяснени като се изхожда от механизма на данъка върху добавената стойност. Този механизъм се характеризира с неутралност на данъка по отношение на икономическите оператори във веригата от доставки и понасянето на данъчната тежест при крайното потребление на стоката или услугата, като правилното функциониране на механизма на данъка се осигурява чрез начисляването на данъка при продажбата и предоставянето на данъчен кредит при покупката на стока/услуга, предназначена за независимата икономическа дейност.

Съгласно същността и логиката на системата, въведена от Директивата за ДДС, начисленият данък върху добавената стойност за получени доставки на стоки или услуги, използвани от данъчно задълженото лице за последващи облагаеми доставки, може да се приспадне. Въпреки това, обаче, когато стоките или услугите, придобити от данъчно задължено лице се използват за целите на сделки, които са освободени, или не попадат в обхвата на облагане с данък върху добавената стойност, не се начислява данък и не се приспада данъчен кредит (вж. решение по дело C-184/04 Uudenkaupungin kaupunki, т. 24). Когато стоки се използват както за стопанска дейност, така и за лични цели, данъчно

задълженото лице има избор (решение по дело C-434/03 Charles and Charles-Tijmens, т. 23), за целите на ДДС:

- да разпредели тези стоки изцяло към активите на неговата стопанска дейност,
- да ги запази изцяло в личните активи, като ги изключи от системата на ДДС, или
- да ги включи в своята стопанска дейност само до степен, до която те са използвани за целите на стопанската дейност.

Ако данъчно задълженото лице избере да разглежда като стопански актив дадена стока, която се използва едновременно за стопанска дейност и за лични цели, дължимият при придобиването на тази стока данък върху добавената стойност по принцип подлежи незабавно на приспадане. При тези условия, когато включена в стопанските активи стока дава право на пълно или частично приспадане на начисления данък за получената доставка, при употребата ѝ за лични нужди на данъчно задълженото лице или за нуждите на неговия персонал, или по-общо за цели, различни от икономическата дейност на лицето, се приравнява на възмездна доставка на услуги съгласно член 26, параграф 1 от Директивата за ДДС (вж. в този смисъл решение по дело Charles и Charles Tijmens, т. 24 и т. 25).

Това данъчно третиране на личната употреба на стопанските активи на данъчно задължените лица е регламентирано още с Шестата директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 г. относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота (Шеста директива). За да се предотврати избягването на плащането на данък върху добавената стойност от страна на данъчно задължено лице, което може да приспадне данък върху добавената стойност при покупката на стоки, използвани за неговата стопанска дейност, когато то отстрани тези стоки от стопанската си дейност за лични цели и по такъв начин се възползва от неоснователни предимства в сравнение с редовния купувач, който купува стоки и плаща данък върху добавената стойност за тях, член 6, параграф 2 от Шестата директива предвижда, че "ползването на стоки, които са част от стопанските активи, за лични нужди на данъчно задълженото лице или за нуждите на неговия персонал, или по-общо за цели, различни от икономическата дейност на лицето, когато дължимият за тези стоки данък върху добавената стойност подлежи изцяло или частично на приспадане" се третира като възмездна доставка на услуги (виж дело C-230/94, Bundesfinanzhof, т. 33 и дело C-20/91, De Jong, т. 15).

Аналогично е и данъчното третиране, въведено в българското законодателство със ЗДДС в сила от 1994 г., чрез което се премахва неоснователно данъчно предимство на данъчно задължените лица, приспаднали данъчен кредит, ползващи стопанските си активи за лична употреба, пред крайните потребители.

Безвъзмездните доставки по правило са извън обхвата на облагането с данък върху добавената стойност (чл. 2 от ЗДДС и чл. 2 от Директивата за ДДС). Предвид изложеното по-горе относно механизма на данъка и правото на данъчен кредит, облагането на безвъзмездните доставки е предвидено като изключение и в хипотезата на лично ползване/потребление има за цел да приравни по данъчни последици същото на крайно потребление, т.е., лицето, което консумира стоката или услугата за лични нужди следва да понесе данъчната тежест. Поради това като възмездни и облагаеми с данък върху добавената стойност следва да се третират само тези доставки на стоки за лично потребление от собственик/персонал, за които при придобиването им е приспаднал данъчен кредит. Това е така както за основния актив, който се ползва за лични нужди (например недвижим имот или автомобил - квази наем), което следва и буквално от нормата на чл. 9, ал. 3, т. 1 от ЗДДС, така и при включване в данъчната основа на услугата по ползването на преките разходи, свързани с извършването ѝ, като в случая се включват преките разходи само на стоките и услугите, за които е ползван данъчен кредит. Това следва от логическото тълкуване на нормите с оглед механизма на данъка и целта на

облагането при лично потребление. В данъчната основа на доставката на безвъзмездна, приравнена на възмездна, услуга по предоставяне на вещ за ползване следва да се включат само тези преки разходи, без начислен данък на данъчно задълженото лице, които се формират от разход за неговия собствен персонал – например част от работната заплата на шофьора на автомобила, ползван за лични нужди, или заплати на персонала, обслужващ яхтата или хотела. Това има за цел поставяне на крайните потребители в равнопоставено положение, доколкото, ако данъчно задължено лице предоставя тази услуга на трети лица, разходът за персонала по правило би формирал данъчната основа на доставките към тях. Липсва основание обаче за включване в данъчната основа на безвъзмездните доставки на разходи за получени услуги от трети лица, за които не е приспаднал данъчен кредит, като например застраховка.

## II. Нормативна уредба

Съгласно чл. 6, ал. 3, т. 1 от ЗДДС за възмездна доставка на стока за целите на този закон се смята и:

- отделянето или предоставянето на стоката за лично ползване или употреба на данъчно задълженото лице, на собственика, на неговите работници и служители или за цели, различни от независимата икономическа дейност на данъчно задълженото лице, при условие че при производството, вноса или придобиването ѝ е приспаднал изцяло или частично данъчен кредит.

Съгласно чл. 9, ал. 3, т. 1 от ЗДДС за възмездна доставка на услуга се смята и:

- предоставянето на услуга за личните нужди на данъчно задълженото лице, на собственика, на работниците и служителите или за цели, различни от независимата икономическа дейност на данъчно задълженото лице, при извършването на която се използва стока, при производството, вноса или придобиването на която е приспаднал изцяло или частично данъчен кредит.

Разпоредбите на чл. 6, ал. 3, т. 1 и чл. 9, ал. 3, т. 1 от ЗДДС транспонират нормите на чл. 16 и чл. 26 от Директива за ДДС, която консолидира Шеста директива и директивите, с които се изменя същата.

Освен разпоредбите на чл. 6, ал. 3, т. 1 и чл. 9, ал. 3, т. 1 от ЗДДС данъчното третиране на използването и отделянето на стоки за лични нужди се подчинява и на следните норми от:

- ЗДДС - чл. 17 (1), 21 (1), 25 (3, т. 2 и т. 7) и (6), 27, (1-2 и 6), 68-72, 73, 73а, 82, 86, 117, 124;

- ППЗДДС - чл. 12, 53 (3), 80, 81.

Направените допълнения на нормите от ЗДДС, относими към данъчното третиране на използването и отделянето на стоки, които са стопански активи, за лични нужди, които са приети със ЗИД на ЗКПО, обнародван в ДВ, бр. 95 от 08.12.2015 г., по своята същност не внасят изменения в данъчното третиране на тези хипотези. Същите внасят по-голяма яснота относно определянето на датата на данъчното събитие и определянето на данъчната основа в тези случаи.

Предвид посоченото акцентът в настоящото указание е върху критериите за определяне и разграничението между доставка на стока и доставка на услуга в тези случаи, както и върху правилното определяне на данъчната основа в случаите на предоставяне за ползване на стока с характеристиките на дълготраен актив, което се третира като доставка на услуги.

## III. Критерии за отграничаване на използването и отделянето на стоки за лични нужди

Различно би било данъчното третиране на използването и отделянето на стоки за лични нужди в зависимост от това дали стоките са включени в активите/имуществото на предприятието на данъчно задълженото лице, приспаднат ли е при това данъчен кредит (частичен или пълен), както и дали е налице предоставяне за лично ползване или е налице окончателно отделяне на стоката от стопанските активи.

#### 1. Включване на стоките в стопанските активи на предприятието

При юридическите лица този избор се прави по принцип при самото придобиване на стоката от името и за сметка на съответното дружество.

Физическите лица, които действат в две качества – лично и като данъчно задължено лице, придобивайки стока с възможно смесено ползване (за лични и/или стопански нужди), могат да направят разграничение, като афишират намерението за ползването на стоката за стопански нужди, включвайки я или не в активите на стопанската си дейност.

В този смисъл са възможни, съгласно практиката на СЕС, три хипотези:

1.1. Ако данъчно задължено лице реши да запази дадена стока изцяло в частното си имущество, макар да я използва едновременно за целите на икономическата дейност и за лични цели, начисленият данък върху добавената стойност за получени стоки не подлежи на приспадане (решение по дело *Bakcsi*, C-415/98, т. 27). В този случай за самото използване на стоката за целите на икономическата дейност не следва да се начислява данък върху добавената стойност (вж. решение по дело *Bakcsi*, посочено по-горе, т. 31). В този смисъл в данъчната основа на услугата по ползването например на автомобил, за който не е приспаднат данъчен кредит при придобиването му, не следва да се включват разходи за изхажяването му. Следва да се има предвид, че дори и данъчно задължено лице да запази дадена стока изцяло в частното си имущество, режимните разходи във връзка с ползването на тази стока за лични нужди, за които е ползван данъчен кредит (например гориво, паркинг, автомивка и други подобни), и тези, които са формирани от разход за ангажиран с ползването персонал на самото данъчно задължено лице, се включват в данъчната основа на услугата по ползване за лични нужди на автомобила.

1.2. Ако данъчно задължено лице реши да включи дадена стока в стопанските активи на своето предприятие само за частта от нея, която ще се използва ефективно за стопанска дейност, то частта от стоката извън тези стопански активи не представлява част от имуществото на предприятието и следователно не попада в приложното поле на системата на данъка върху добавената стойност (вж. в този смисъл решение по дело *Armbrecht*, C-291/92, т. 28). Следователно за ползването на частта, невключена в активите на предприятието, и за лични нужди, данък върху добавената стойност не следва да се начислява.

Например данъчно задължено лице е закупило сграда, етаж от която е включен в активите му, а другият етаж – не. В случай, че невключеният в активите на данъчно задълженото лице етаж се ползва за лични нужди, това ползване е извън приложното поле на системата на данъка върху добавената стойност, не се третира като доставка и данък върху добавената стойност не следва да се начислява.

Това обичайно са твърде редки случаи, доколкото това е възможно единствено относно активи, които имат обособими и разграничими части, каквито по правило са недвижимите имоти.

1.3. Ако данъчно задължено лице избере да разглежда като стопански актив дадена стока, начисленият при придобиването на тази стока данък върху добавената стойност по принцип подлежи незабавно на приспадане. Когато впоследствие същата се използва едновременно за целите на икономическата дейност и за лични нужди, независимо дали е ползван пълен или частичен данъчен кредит по реда на чл. 73 от ЗДДС за начисления

данък при придобиването ѝ, употребата ѝ за лични нужди на данъчно задълженото лице или за нуждите на неговия персонал, или по-общо за цели, различни от икономическата дейност на лицето, се приравнява на възмездна доставка на услуга съгласно член 26, параграф 1 от Директивата за ДДС (вж. в този смисъл решение по дело Charles и Charles Tijmens, т. 24 и 25, и решение по дело Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, т. 37), съответно чл. 9, ал. 3, т. 1 от ЗДДС.

2. Данъчен кредит (частичен или пълен) за начислен данък върху добавената стойност за получени доставки на стоки, включени в стопанските активи, ползвани и за лични нужди

Ако данъчно задължено лице ще използва дадена стока, включена в стопанските му активи, и за лични нужди, пред него са налице основно следните две алтернативни правни възможности:

- да приспадне изцяло данъчен кредит за стоката и да начислява данък за доставката на услугата по ползването на стоката за лични нужди, или
- да упражни правото на данъчен кредит за стоката и съпътстващото ползването ѝ разходи в пропорция, съответстваща на пропорцията на използването на актива за стопанската дейност и за лични нужди.

Различните проявления на тези правни възможности са разгледани по-долу.

#### 2.1. Неупражнено право на приспадане на данъчен кредит

В случаите, когато е налице отделяне за лични нужди на стока, за която не е ползван данъчен кредит, по аргумент за противното от чл. 6, ал. 3, т. 1 от ЗДДС следва, че не се начислява данък върху добавената стойност.

В случай, че лицето е включило дадена стока в стопанските си активи, е възможно при това същото да не е упражнило право на приспадане на данъчен кредит за начисления данък за закупената стока, защото е считало, че тя ще се използва за освободени доставки – например закупеният недвижим имот да се използва за застрахователна дейност, или активът е лек автомобил по смисъла на § 1, т. 18 от ДР на ЗДДС, за който не е налице право на приспадане на данъчен кредит по силата на чл. 70, ал. 1, т. 4 от ЗДДС, или лицето е считало, че активът ще се използва за лични нужди. В този случай при използването на актива или част от него за лични нужди на собственика или неговия персонал и при условие, че не е ползван данъчен кредит за консумативи и/или режимни разходи, изразходвани при ползването на актива за лични нужди, не следва да се начислява данък върху добавената стойност. Това е така по аргумент за противното от чл. 9, ал. 3, т. 1 от ЗДДС, тъй като за извършената услуга по предоставянето на ползването на собственика или персонала са използвани стоки (имот/лек автомобил и режимни разходи), за които не е приспаднал данъчен кредит.

Ползването на някои активи неизменно се съпътства от изразходването на други стоки (консумативи, режимни разходи), като например при ползването на автомобил за лични нужди на собственика се изразходват гориво, масла или резервни части, а при недвижим имот – ток или парно. В тези случаи тези изразходени стоки при използването на съответния актив не формират отделна доставка на стока по чл. 6, ал. 3, т. 1 от ЗДДС (например доставка на ел. енергия или доставка на гориво), а се включват като част от преките разходи при формирането на данъчната основа на доставката на услуга по предоставяне на ползването на актива (чл. 9, ал. 3, т. 1 от ЗДДС), при условие, че за същите е упражнено право на данъчен кредит, независимо, че за основния актив право на данъчен кредит не е упражнено. Когато консумативите и режимните разходи са услуги (водоснабдяване или ремонтни услуги), ако за тях е упражнено право на данъчен кредит,

същите се включват като част от преките разходи при формирането на данъчната основа на доставката на услуга по предоставяне на ползването на актива.

## 2.2. Упражнено право на приспадане на пълен или частичен данъчен кредит

В случай, че е упражнено право на приспадане на данъчен кредит за начислен данък за получени доставки на стоки, включени в стопанските активи, са възможни няколко хипотези:

2.2.1. Когато е упражнено незабавно право на данъчен кредит за актива, лицето е длъжно да начисли данък при предоставянето на ползването на актива или на съответната част от него, за която е ползван данъчен кредит, за лични нужди на собственика или персонала пропорционално на размера на ползването, като за данъчното третиране и определяне на данъчната основа на доставката на услугата за ползване за лични нужди се прилага изложеното в т. IV.

В тези случаи лицето разполага и с правната възможност впоследствие, ако личното ползване е трайно и относително стабилно, да избере данъчното третиране във връзка с личното ползване да се извърши чрез корекция на приспадания данъчен кредит с прилагане на съответната на ползването пропорция между стопанската дейност и личните нужди в съответствие с изложеното в т. 2.2.2.2.

2.2.2. Когато е упражнен данъчен кредит за актива частично в пропорция, съответна на съотношението на ползване за стопанската дейност и за лични нужди, лицето не следва да начислява данък за личното ползване на актива. Този способ улеснява данъчно задължените лица при прилагане на облагането с данък на личното ползване, както и администрирането на това облагане.

Така ако едно лице при покупката на един актив е заплатило данък в размер на 2000 лева и има намерение да ползва същия за лични нужди 20 на сто от времето, през което се ползва същият, лицето може да приспадне данъчен кредит в размер на 1600 лв. като посочи този размер в колона 11 “ДДС с право на пълен данъчен кредит” от дневника за покупки, съответно в клетка 41 “ДДС с право на пълен данъчен кредит” от справка-декларацията за ДДС и да не облага личното ползване.

Този избор изглежда удачен и когато става въпрос за актив, чието използване е до такава степен смесено и трудно разграничимо, че проследяването и разделянето на стопанското от частното ползване е практически невъзможно или прекомерно затруднително, например едностайно жилище, в което лицето едновременно живее и работи. В подобни случаи изглежда разумно равното разделяне на стопанското и частното ползване, т.е. ползване на право на данъчен кредит в размер 50 на сто от начисления данък, като не се начислява данък за личното ползване, освен ако не е налице драстична промяна, например активът се ползва в бъдеще само за лични нужди.

Все пак за някои активи начинът на ползване би могъл да търпи промени, като определената първоначално пропорция на ползване за стопанска дейност и лични нужди се измени. В този аспект за лицата, с оглед по-точно и коректно определяне на съответната пропорция, са налице следните възможности:

2.2.2.1. В случаите, когато лицето изначално не е наясно с реалната пропорция на ползването за лични нужди, същото може да отложи упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит в рамките на срока по чл. 72 от ЗДДС. През периода на отлагането лицето проследява личното ползване на актива. На база проследеното реално ползване на актива през този период лицето определя пропорцията и приспада данъчния кредит в частта, съответна на неговото използване за стопанската дейност. Препоръчително е в този случай отлагането на приспадането да е не по-малко от шест месеца с оглед определяне на относително стабилно съотношение на ползването. При относително трайна и съществена последваща промяна на съотношението между

стопанско и лично ползване на актива лицето трябва да направи корекция на ползвания данъчен кредит при промяна на пропорцията и при съобразяване изтичането на 5-годишния, съответно 20-годишния период на проследяване при спазване на линейния метод съгласно чл. 27, ал. 2, изречения второ от ЗДДС. За да се счете, че е налице трайно изменение на съотношението между личното и стопанското ползване на актива, налагащо изменение на пропорцията на данъчен кредит, това изменение следва да е налице за период по-дълъг от шест месеца. Документирането на корекцията на ползвания данъчен кредит при промяна на пропорцията се извършва с протокол, като същият се издава най-късно на последния ден от данъчния период, през който са възникнали обстоятелствата за извършване на корекцията. Протоколът се включва в дневник за покупките с положителен или отрицателен знак, в зависимост от това дали корекцията е в увеличение или намаление на ползвания данъчен кредит.

2.2.2.2. В случаите, когато лицето ще ползва актива трайно и за лични нужди, същото може веднага да упражни частично данъчния кредит в очакваната пропорция на ползването му за стопанската дейност и личните нужди.

Ако за един разумен период от най-малко шест месеца лицето проследи личното ползване на актива и установи, че пропорцията между стопанско и лично ползване на актива е различна спрямо пропорцията, в която е извършено приспадането на данъчния кредит, следва да коригира данъчния кредит чрез промяна на пропорцията. Корекцията на ползвания данъчен кредит се прави по реда, посочен в т. 2.2.2.1.

Последващи корекции следва да се извършват само при съществени промени на обстоятелствата, например значителна и трайна промяна на съотношението между стопанското и лично ползване или когато активът е напълно отделен от стопанските активи на предприятието – например, предоставен е за ползване на непълнолетния низходящ от собственика. В подобни случаи следва да се приеме, че е налице съществена промяна - отделяне на същия от стопанските активи, което е основание за облагане по чл. 6, ал. 3, т. 1 от ЗДДС.

2.2.3. Когато е упражнен данъчен кредит частично за обособена част от активи, задължението за начисляване на данък при предоставянето на ползването им и за лични нужди на собственика или персонала е налице само ако се предоставя ползването на тази част, за която е приспаднал кредит, пропорционално на размера на ползването, като в тези случаи е приложимо изложеното по-горе в т. 2.2.1.

2.2.4. Посоченото дотук е приложимо и по отношение на преките разходи във връзка с предоставянето на актива за лично ползване. Вместо начисляване на данък върху тези преки разходи (срв. т. IV.), данъчно задълженото лице може да избере да упражни право на данъчен кредит частично за разходите, които са необходими за извършването на услугата, в пропорция, идентична с пропорцията на ползване на актива за стопанската дейност и за лични нужди.

2.2.5. Както вече бе посочено, измененията в ЗДДС, свързани с личното ползване, са по същество изясняващи и съобразяват практиката на Съда на ЕС в тази връзка. В този смисъл, ако данъчно задължените лица са ползвали право на данъчен кредит частично или са коригирали правото си на данъчен кредит за активи и преки разходи, придобити преди 01 януари 2016 г. и използвани за лични нужди преди тази дата, действията им следва да смятат за законосъобразни, ако корекциите са направени при разумно избран и последователно прилаган метод за определяне на пропорцията при съобразяване насоките на Съда на ЕС. Когато данъчно задължено лице до началото на 2016 г. е упражнило данъчен кредит както за актив, който до този момент е ползвало за стопанска дейност и за лични нужди, така и за извършените преки разходи, свързани с използването му, може да направи и след 01 януари 2016 г. корекция на упражненото право на данъчен кредит за актива и тези разходи, като приложи съответната на ползването пропорция между

използването на актива за стопанската дейност и за личните нужди. Документирането на корекцията на ползвания данъчен кредит се прави по реда, посочен в т. 2.2.2.1.

3. Разграничение между услуга по предоставяне на стока за лично ползване и доставка на стока/окончателно отделяне на стока, включена в стопанските активи

### 3.1. Услуга по предоставяне на стока за лично ползване

При предоставянето на ползване на стоки от стопанските активи на предприятие за лични нужди на собственика или персонала, като например: ползване на част от закупен за нуждите на дружество недвижим имот и за жилище; ползване на яхти и самолети за лични пътувания и круизи; ползване на служебен автомобил за лични нужди от собственика за излети до вилния имот или за придружаване на членовете на семейството, е налице доставка на услуга по предоставяне на ползването на тези активи. Това са случаи на предоставяне на ползване на непотребими вещи, най-често дълготрайни активи, разпореждането с които обичайно е формализирано. В случаите, когато разпореждането с определен вид вещи (недвижими имоти, автомобили, самолети, яхти и др.) съобразно разпоредбите на закона следва да бъде формално и такова не е налице, поначало следва да се приеме, че е налице доставка на услуга по предоставяне на ползване на актива по чл. 9, ал. 3, т. 1 от ЗДДС. В тези случаи собствеността остава на данъчно задълженото лице, което може да си възстанови използването върху актива, или самото ползване е смесено – за нуждите на икономическата дейност и за лични нужди.

Обръщаме внимание, че е налице практика на СЕС (решение по дело C-118/11), според която за безвъзмездна доставка, приравнена на възмездна, се счита и превоза на управител или персонал от местоработата до местоживеенето и обратно, когато организацията на превоза е такава, че не изключва личното ползване. В този смисъл съдът е приел, че "...макар придвижването от местоживеенето до местоработата да е необходимо условие за присъствието на работното място и следователно за полагането на труд, то не е определящо обстоятелство, позволяващо да се установи, че превозът на работника от местоживеенето му до неговото работно място не обслужва лични нужди на работника по смисъла на член 26, параграф 1 от Директивата за ДДС. Всъщност би било налице противоречие с целта на тази разпоредба, ако единствено подобна непряка връзка би била достатъчна, за да се изключи приравняването към възмездна доставка на това придвижване" (вж. в този смисъл Решение от 16 октомври 1997 г. по дело Fillibeck, C-258/95, т. 27).

В този смисъл организирането на служебен превоз до местоработата би било ползване за целите на независимата икономическа дейност само ако превозът е организиран по начин, който изключва личното ползване, например превоз с автобус или микробус по предварително определен маршрут с предварително определени места за краткотрайно спиране с цел качване и слизане. Когато, обаче, е предоставен автомобил по начин, който не изключва личното ползване на същия, това би било безвъзмездна, приравнена на възмездна, доставка на услуга, независимо от разпоредбата на чл. 9, ал. 4, т. 1 от ЗДДС. Това не е относимо за случаите, при които служебният транспорт е предоставен на лице, което няма определена месторабота, например търговски пътник.

Налице е доставка на услуга по чл. 9, ал. 3, т. 1 от ЗДДС дори и когато предоставеният за лични нужди на собственика и персонала актив (например автомобил) не е собствен на данъчно задълженото лице, а например нает при условията на оперативен лизинг. По отношение на данъчната основа на доставката е относимо изложеното в т. IV.1.3.

3.2. Окончателно отделяне на стоки от стопанските активи на предприятието – доставка на стока



Хипотезите на окончателно отделяне на стоки от стопанските активи на предприятието са основно два вида:

- предоставянето на стоки за лични нужди на собственика или персонала, които при нормалната им употреба изгубват субстанцията си и/или се унищожават (потребими вещи), например предоставянето на част от произведени хранителни стоки за храна на персонала;

- предоставянето на вещи за лични нужди на собственика или персонала, които нямат характер на потребими, но не се очаква същите да се върнат на предприятието, например предоставяне на персонала на дрехи, произведени от данъчно задълженото лице.

В хипотезите на окончателно отделяне на стоки от стопанските активи на предприятието е налице доставка на стока по чл. 6, ал. 3, т. 1 от ЗДДС.

При определяне дали е налице само предоставяне за ползване или е налице окончателно отделяне е от значение както характерът на самата вещь, така и обстоятелството дали разпореждането със същата изисква формален акт – т.напр. писмен или нотариален акт. Когато такъв формален акт за разпореждането не е задължителен, за обстоятелството дали е налице предоставяне на ползване или отделяне следва да се съди от характера на предоставената стока и всички останали относими обстоятелства, като прехвърлянето на рисковете.

Например предоставена за временно ползване електрическа косачка обичайно може да се очаква да бъде върната, поради което не следва да се третира като отделяне, а попада в хипотезата на чл. 9, ал. 3, т. 1 от ЗДДС. Обратното, отделени например от продукцията или стоковите запаси домакински уреди или спално бельо и предоставени за лични нужди поради естеството им може да се очаква, че няма да бъдат върнати, поради което следва да се третира като окончателно отделяне. Приложимата норма, както вече бе посочено, в този случай би била чл. 6, ал. 3, т. 1 от ЗДДС.

IV. Данъчно третиране на използването и отделянето на стоки за лични нужди на данъчно задълженото лице, на собственика, на работниците и служителите, когато стоките са включени в стопанските активи и за начисления данък при закупуването им е упражнено право на пълен или частичен данъчен кредит

1. Използването на стоки за лични нужди на данъчно задълженото лице, на собственика, на работниците и служителите

1.1. Място на изпълнение

Мястото на изпълнение при доставка на услуга се определя съгласно чл. 21 от ЗДДС като най-често срещаните хипотези при използването на стоки за лични нужди на собственика и персонала биха попаднали в обхвата на ал. 1, съгласно която, когато получател е данъчно незадължено лице, това е мястото, където доставчикът е установил своята независима икономическа дейност. В тази хипотеза би попаднало например предоставянето за лично ползване на автомобил.

Някои от хипотезите биха попаднали в обхвата на специалните разпоредби на чл. 21, ал. 4, т. 1 от ЗДДС, например предоставяне на ползването на недвижим имот, настаняване в хотел, включен в стопанските активи на предприятието – мястото на изпълнение на доставката в тези случаи е мястото, където се намира недвижимият имот.

1.2. Характер на доставката и приложима данъчна ставка

При безвъзмездното предоставяне на ползване за лични нужди на стоки (например автомобил, трактор, машини, самолети, яхти и други), включени в стопанските активи, за които е упражнено право на данъчен кредит, е налице доставка на услуга по чл. 9, ал. 3, т. 1 от ЗДДС, която е облагаема по своя характер.

Когато е налице доставка на услуга по предоставяне на ползване за лични нужди на физическо лице (собственик или персонал) на недвижим имот по чл. 9, ал. 3, т. 1 от ЗДДС, същата не може да се приравни на предоставяне на услуга по отдаване под наем по чл. 45, ал. 4 от същия закон въпреки донякъде сходните им характеристики. Поради това същата има характер на облагаема доставка. В тази връзка СЕС изрично се е произнесъл в решенията по дело С-269/00 и по дело С-436/10.

В случаите, когато данъчно задължено лице предоставя безвъзмездно за ползване стая в хотел, собственост на предприятието му, за почивка на собственика или персонала, за да е налице услуга по настаняване за целите на прилагане на намалената ставка следва да става въпрос за краткотрайно настаняване на хотелски начала. За тази доставка е приложима намалената ставка по чл. 66, ал. 2 от ЗДДС. В случай, че помещенията в хотела служат за трайно задоволяване на жилищни нужди, е приложима ставка 20 на сто.

Съгласно чл. 9, ал. 4, т. 5 от ЗДДС, когато безвъзмездното предоставяне на ползване за лични нужди на стоки, включени в стопанските активи, за които е упражнено право на данъчен кредит, е предизвикано от крайна нужда или непреодолима сила, не е налице доставка на услуга по чл. 9, ал. 3, т. 1 от ЗДДС. Такива биха били например случаите, при които при спешна нужда се превозва до лечебно заведение член на персонала или член на семейството на собственик, управител или персонал или трето лице, или когато при природно бедствие се налага превозването на членове на персонала или трети лица с оглед спасяване на човешки живот или здраве или се извършат от данъчно задълженото лице действия за предотвратяване негативните последици от същото.

В случаите, когато безвъзмездно предоставяне на ползване се приравнява на възмездно и се облага като доставка по чл. 9, ал. 3, т. 1 от ЗДДС, не следва да се прави корекция на ползвания данъчния кредит по чл. 79 от ЗДДС.

### 1.3. Данъчна основа

#### 1.3.1. Общо правило за определяне на данъчната основа

Данъчната основа на доставка на услуги по чл. 9, ал. 3, т. 1 от ЗДДС се определя съгласно изречения първо, второ и трето на чл. 27, ал. 2 от ЗДДС.

Съгласно изречение първо от тази разпоредба, в случаите на доставка на услуги по чл. 9, ал. 3, т. 1 от ЗДДС данъчната основа е сумата на направените преки разходи, свързани с извършването ѝ.

Това са разходите, които са необходими за извършването на услугата, за които лицето е приспаднало данъчен кредит, или иначе казано, съгласно посоченото в практиката на СЕС, разходите, без които личното ползване не би се състояло. В примера с използването на недвижимия имот това са не само направените консумативни разходи през съответния данъчен период, за които лицето е приспаднало данъчен кредит като електроенергия, топлоенергия, вода, телефон, почистване, както и за стоките или услугите, свързани с поддръжката и ремонта на този имот, а така също и разходът за изхабяване. По отношение на предоставен за ползване автомобил за лични нужди, например на собственика, при определяне на данъчната основа в сумата на направените преки разходи се включват както разход за изхабяване, така и направените разходи през съответния данъчен период за стоките или услугите, за които лицето е приспаднало данъчен кредит, свързани с поддръжката, ремонта и експлоатацията на този автомобил. Такива могат да бъдат горива, гориво-смазочни материали и други консумативи, резервни части, ремонт, включително за бояджийски и тенекеджийски услуги, технически прегледи, паркинг, козметика, аксесоари и други. Когато услугата за лични нужди се извършва с използването на собствения персонал, в преките разходи се включват и разходите за възнаграждение на персонала, например при предоставяне на автомобил с водач или яхта с екипаж.

### 1.3.2. Основни хипотези за определяне на данъчната основа

1.3.2.1. Определяне на данъчната основа в случаите, когато се използва стока с характеристиките на дълготраен актив за лични нужди, независимо от счетоводното отчитане на същата

В сила от 01.01.2016 г. разпоредбата на чл. 27, ал. 2 от ЗДДС е допълнена с изречение второ, с което е пояснено как се определя данъчната основа при безвъзмездна доставка на услуга за лични нужди, при извършването на която се използва стока, която е или би била дълготраен актив по смисъла на Закона за корпоративното подоходно облагане, ако се използва в дейността на лицето и за която при производството, вноса или придобиването ѝ е приспаднал изцяло или частично данъчен кредит. Съгласно новото изречение второ на ал. 2 на чл. 27 от ЗДДС, за определяне на сумата на тези преки разходи се взема предвид разход за изхабяване като част от данъчната основа при придобиването, върху която е приспаднал изцяло или частично данъчен кредит, изчислен за всеки данъчен период по линейния метод за период 5 години, считано от данъчния период, през който е упражнено правото на данъчния кредит, включително за движими вещи, съответно за период от 20 години – за недвижимите вещи. По този начин се постига един по-справедлив начин за определяне на данъчната основа на безвъзмездната доставка на услуги чрез пренасяне на части в нея на стойността на самата стока. В този смисъл е и решение на СЕС по дело С-230/94. Изхождайки от текста на разпоредбата е без значение счетоводното отчитане на използваната стока, при условие, че същата по своето естество може да се използва многократно в дейността на лицето и би отговаряла на изискванията за амортизируеми дълготрайни активи съгласно Националните счетоводни стандарти, съответно Международните счетоводни стандарти. Нормата е приложима както в случай, че стоката е отчетена в счетоводството на лицето като дълготраен актив, така и когато не е, но по същество има характеристики, които биха могли да я причислят към дълготрайните активи, ако се използваше в дейността на лицето. Например, ако едно дружество извършва търговска дейност, продавайки автомобили на лизинг, поради което ги осчетоводява като стокови запаси, а не като дълготрайни материални активи и в същото време използва част от тези автомобили, предоставяйки ги за ползване за лични нужди на управителя и/или персонала, или закупен недвижим имот, отчетен като инвестиционен, е предоставен за жилище на собственика, в тези случаи е налице хипотезата чл. 27, ал. 2, изречение второ от ЗДДС. Следва да се има предвид, че нормата е приложима и по отношение на лица, упражняващи свободна професия, които не са длъжни да осъществяват счетоводно отчитане по Закона за счетоводството, например нотариуси, адвокати и други.

Например при предоставяне за ползване на автомобил или апартамент само за лични нужди, при определяне на данъчната основа по чл. 27, ал. 2 от ЗДДС, по отношение на автомобила, в сумата на направените преки разходи се включва разход за изхабяването, като същият, изчислен по линейния метод, е в размер на 1/60 от данъчната основа върху която е приспаднал изцяло или частично данъчен кредит. По отношение на апартамента, в сумата на направените преки разходи се включва разход за изхабяването, като същият, изчислен по линейния метод, е в размер на 1/240 от данъчната основа върху която е приспаднал изцяло или частично данъчен кредит.

Следва да се има предвид, че при определяне на данъчната основа по реда на чл. 27, ал. 2 от ЗДДС сумата на направените преки разходи включва освен разход за изхабяване на използваните стоки, определен в размер по посочения по-горе начин, и другите преки разходи за стоки и услуги, пряко свързани с използването на вещта, за които е упражнено право на приспадане на данъчен кредит, както и разходите за възнаграждение на персонала, когато услугата за лични нужди се извършва с използването на собствения персонал. Когато в сумата на преките разходи са включени разходи, свързани с

поддържане на състоянието на вещта с оглед обичайното ѝ предназначение, например за ремонт, резервни части или технически прегледи, данъчната основа, върху която е приспаднат изцяло или частично данъчен кредит за тези разходи, е препоръчително да се пренася на части по линеен метод за период от 12 месеца в данъчната основа на доставката на услуга за лични нужди.

Например при предоставен за ползване апартамент изцяло за лични нужди, при определяне на данъчната основа в сумата на направените преки разходи освен разход за изхабяването в размер на  $1/240$  от данъчната основа, върху която е приспаднат изцяло или частично данъчен кредит, се включват и направените разходи за стоки или услуги, за които е упражнено право на приспадане на данъчен кредит, каквито могат да бъдат консумативни разходи за електроенергия, топлоенергия, вода, телефон, както и услуги, свързани с поддръжка и ремонт. Препоръчително е разходите за поддръжка и ремонт да се пренасят на части по линеен метод за период от последователни 12 месеца, което би позволило по-справедливо определяне на данъчната основа. По отношение на предоставен за ползване автомобил изцяло за лични нужди, например на собственика, при определяне на данъчната основа в сумата на направените преки разходи, освен разход за изхабяването в размер на  $1/60$  от данъчната основа, върху която е приспаднат изцяло или частично данъчен кредит, се включват и направените преки разходи през съответния данъчен период за стоките или услугите, за които е приспаднат изцяло или частично данъчен кредит, свързани с експлоатацията, както и с поддръжката и ремонта, като разходите за поддръжка и ремонт се пренасят на части по линеен метод за период от 12 последователни месеца.

Следва да се има предвид, че когато данъчно задължено лице използва за лични нужди стока, която е предоставена на същото по договор за оперативен лизинг, при определяне на данъчната основа на доставката на услуга за лични нужди в сумата на направените преки разходи се включва и направеният разход за наем по договора. В случаите, когато данъчно задължено лице придобие собственост върху стоката, предмет на договора за оперативен лизинг, при определяне на данъчната основа на доставката на услугата за лични нужди се прилага посоченото по-горе по отношение на стоки, които са или биха били дълготрайни активи по смисъла на Закона за корпоративното подоходно облагане, ако се използва в дейността на лицето.

1.3.2.2. Определяне на данъчната основа в случаите, когато за лични нужди се използва стока с характеристиките на дълготраен актив, по отношение на която данъчно задълженото лице е титуляр на учредено вещно право върху същата, независимо от счетоводното ѝ отчитане

Разпоредбата на чл. 27, ал. 2 от ЗДДС от 01.01.2016 г. е допълнена с изречение трето, с което е пояснено как се определя данъчната основа при безвъзмездна доставка на услуга за лични нужди, при извършването на която се използва стока с характеристиките на дълготраен актив, по отношение на която данъчно задълженото лице е титуляр на учредено вещно право. При определяне на сумата на направените преки разходи, съгласно посоченото изречение, разходът за изхабяване, когато данъчно задълженото лице не е собственик, а титуляр на вещно право по отношение на стоката, се определя за периода, за който е учредено правото, но не повече от 5 години - за движими вещи, съответно от 20 години - за недвижимите вещи. С новото трето изречение на чл. 27, ал. 2 от ЗДДС и в случаите, когато данъчно задълженото лице е титуляр на учредено вещно право върху стока, например недвижим имот, се постига прилагане на правилото за пренасяне на части в данъчната основа за всеки данъчен период на стойността на това право, като разход за изхабяване, изчислен по линеен метод на частта от данъчната основа, върху която е приспаднат изцяло или частично данъчен кредит, за периода, за който е учредено правото, но не повече от 5 години за движими вещи, съответно от 20 години – за недвижимите

вещи.

Например при предоставен за ползване автомобил изцяло за лични нужди, по отношение на който данъчно задълженото лице е титуляр на учредено вещно право върху автомобила за 3 години, при определяне на данъчната основа в сумата на направените преки разходи следва да бъде включен и разход за изхабяването в размер на 1/36 от данъчната основа, върху която е приспаднал изцяло или частично данъчен кредит. В същия пример, ако е учредено вещно право върху автомобила за 7 години, при определяне на данъчната основа в сумата на направените преки разходи следва да бъде включен и разход за изхабяване в размер на 1/60 от данъчната основа, върху която е приспаднал изцяло или частично данъчен кредит.

1.3.2.3. Определяне на данъчната основа в случаите, когато стоки и/или услуги се използват едновременно за лични нужди и за независима икономическа дейност

Със създадената ал. 6 на чл. 27 от ЗДДС в сила от 01.01.2016 г., когато стоки и/или услуги се използват едновременно за безвъзмездни доставки и за независима икономическа дейност, за целите на определянето на преките разходи по ал. 2, изречение първо, второ и трето на същата разпоредба, данъчната основа се разпределя пропорционално в зависимост от степента на използване на съответната стока и/или услуга за лични нужди на собственика, на работниците и служителите или за цели, различни от независимата икономическа дейност. Посочената нова разпоредба регламентира, че когато данъчно задълженото лице използва стока както за целите на независимата си икономическата дейност, така и за лични нужди, и е приспаднало данъчен кредит, по отношение на използването на тази стока за извършване на доставка на услуга за лични нужди е предвидено данъчната основа да се определи като се отчита съразмерно степента на реално използване на стоката за лични нужди. С посочената разпоредба се цели частта от разходите, която трябва да бъде включена при определяне на данъчната основа на безвъзмездната доставка, да бъде пропорционална на съотношението между действителното използване на стоките за целите на независимата икономическа дейност и за лични нужди.

Например през месец януари 2016 г. регистрирано по ЗДДС лице е използвало едновременно за независимата си икономическа дейност и за лични нужди автомобил, за който е приспаднало данъчен кредит, като общият размер на преките разходи, включително разходи за изхабяване на актива, е 1000 лв.

По отчетни данни през месец януари 2016 г. автомобилът е изминал в км, както следва:

- за целите на независимата икономическа дейност 2 000 км;
- за лични нужди 1 000 км.

Общата база за разпределение е 3 000 км.

В посочения пример данъчната основа на доставката на безвъзмездната услуга по предоставяне на ползването на автомобила, изчислена по правилото на ал. 6 на чл. 27 от ЗДДС, е в размер на 333 лв., тъй като степента на използване за лични нужди се равнява на 1/3 от общото ползване.

Тук следва да се обърне внимание, че в разпределянето участват и разходите, които са направени по времето, през което данъчно задълженото лице не е извършвало доставки със стоката, но същата е била на негово разположение по начин, който му позволява по всяко време да я използва за лични нужди. Частта от разходите, която се включва при определяне на данъчната основа на безвъзмездната доставка, следва да бъде пропорционална на съотношението между действителното използване на стока за независима икономическа дейност и за лични нужди, изчислено за последните 12 последователни месеца преди текущия месец с оглед справедливото разпределяне на тези разходи между стопанското и личното ползване. В този смисъл е и решение на СЕС по

дело С-230/94, съгласно което “член 11а, параграф 1, буква в) от Шестата директива трябва да бъде тълкуван в смисъл, че данъчната основа за данък върху оборота за сделки, третирани като доставки на услуги по член 6, параграф 2, буква а) от директивата, трябва да включва разходите, които са направени по времето, когато стоките са били на разположение на данъчно задълженото лице по начин, който му позволява то да ги използва за нестопански цели, и които са свързани със самите стоки или които данъчно задълженото лице има право да приспадне за целите на облагането с ДДС. Частта от разходите, която трябва да бъде включена, трябва да бъде пропорционална на съотношението между общата продължителност на действителното използване на стоките и продължителността на действителното им използване за нестопански цели.”

Например през месец февруари 2016 г. лицето не е използвало автомобила нито за независимата си икономическа дейност, нито за лични нужди, но е отчело преки разходи, свързани с автомобила (например за паркинг, за услуги от автомивка) в размер на 450 лв., за които е приспаднало данъчен кредит. Разходът за изхажване на този актив съгласно чл. 27, ал. 2, изр. второ от ЗДДС е в размер на 50 лв. Доколкото автомобилът е бил на разположение на лицето през месец февруари 2016 г. по начин, който му позволява по всяко време да го използва за лични нужди, частта от разходите, която трябва да бъде включена при определяне на данъчната основа през месец февруари, се изчислява като се отчете, че пропорционалното съотношение между действителното използване на автомобила за независима икономическа дейност и за лични нужди за последните 12 последователни месеца преди месец февруари 2016 г. е например 80:20. В дадения пример данъчната основа на доставката на безвъзмездната услуга по предоставяне на ползването на автомобила за месец февруари 2016 г. е в размер на 100 лв.

### 1.3.3. Механизъм за разпределяне на разходите за определяне на данъчната основа

В ЗДДС не се съдържа правилата за пропорционалното разпределяне на разходите в зависимост от степента на използване на съответната стока и/или услуга за лични нужди. Независимо от това и с оглед правна сигурност и еднакво прилагане от страна на органите по приходите, считам че пропорционалното разпределяне на разходите може да бъде извършвано чрез прилагане на механизъм за това разпределяне.

В тази връзка данъчно задължените лица могат да разработят предварителен механизъм за разпределяне на разходите за определяне на данъчната основа на доставка на услуги по чл. 9, ал. 3, т. 1 от ЗДДС. При разработване на механизма данъчно задължените лица прилагат метод за пропорционално разпределяне на направените преки разходи, като дефинират основна база за разпределяне на направените преки разходи за използване на стоките за лични нужди. Изборът на база за разпределяне на направените преки разходи следва да бъде съобразен с естеството на съответната стока, по отношение на която ще се прилага. Базата за разпределение би могла да се отнася както за отделни активи, така и за групи активи, според това какво задълженото лице е счело за подходящо за неговата дейност. Например по отношение на автомобил (или всички автомобили в предприятието) подходяща база за разпределяне на направените преки разходи би могла да бъде изминат пробег в километри или продължителност на използване, отчетено в часове/дни. По отношение на недвижими имоти подходяща база за разпределяне на направените преки разходи би могла да бъде площ в квадратни метри или време на използване, отчетено в часове/дни или комбинирана между двете бази - например стая в хотел, която се използва както за настаняване на гости на хотела, така и за лични нужди на собственика.

Пример за прилагане на метода за пропорционално разпределяне на направените преки разходи при използване на автомобил, за който е приспаднал данъчен кредит за лични нужди при избрана база за разпределянето им „изминат пробег в километри“:

През месец януари 2016 г. направените преки разходи, включително разходи за

изхвабяване на актива, са в общ размер на 5200 лв.

По отчетни данни през месец януари 2016 г. автомобилът е изминал, както следва:

- за целите на независимата икономическа дейност 30 000 км;
- за лични нужди 20 000 км.

Общата база за разпределение е 50 000 км.

В посочения пример данъчната основа на доставката на безвъзмездната услуга по предоставяне на ползването на автомобила, изчислена по правилото на ал. 6 на чл. 27 от ЗДДС, е в размер на 2 080 лв.

Пример за прилагане на метода за пропорционално разпределяне на направените преки разходи при използване на недвижим имот, за който е приспаднал данъчен кредит за лични нужди при избрана база за разпределянето им „площ в квадратни метри“:

През месец януари 2016 г. направените преки разходи, включително разходи за изхвабяване на актива, са в общ размер на 1 040 лв.

Недвижимият имот се използва, както следва:

- за целите на независимата икономическа дейност 600 кв.м.;
- за лични нужди 200 кв. м.

Общата база за разпределение е 800 кв.м.

В посочения пример данъчната основа на доставката на безвъзмездната услуга, изчислена по правилото на ал. 6 на чл. 27 от ЗДДС, е в размер на 260 лв.

Разработеният от данъчно задълженото лице механизъм за разпределяне на разходите за определяне на данъчната основа на доставка на услуги по чл. 9, ал. 3, т. 1 от ЗДДС следва да бъде оповестен в документацията на лицето и при поискване да бъде представен на органа по приходите. Същият следва да бъде прилаган последователно при пропорционалното разпределяне на направените преки разходи. Ако избраната от данъчно задълженото лице база за разпределяне на направените преки разходи е съобразена с естеството на съответната стока и бъде прилагана последователно при определяне на данъчната основа, същата не следва да бъде оспорвана като неподходяща от орган по приходите. В тези случаи, с оглед прилагане на принципа на правна сигурност по отношение на задължените лица, органът по приходите не следва да извършва преоблагане с приложение на друга база за разпределяне на направените преки разходи, дори и тя да води до по-благоприятен за фиска резултат. В този смисъл контрол би могъл да бъде упражнен върху коректното прилагане на разработения от данъчно задълженото лице механизъм, а не върху избраната база.

В случай, че данъчно задълженото лице сметне впоследствие механизма за неподходящ, същото би могло да го промени в бъдеще. Условието за последователно спазване на механизма следва да се смята за спазено, ако механизмът се прилага достатъчно продължително, например не по-малко от шест месеца.

#### 1.3.4. Документация

Необходимата за установяване на ползването на стоката документация не е посочена в нормативната уредба. Все пак следва да бъде припомнено, че съгласно чл. 123 от ЗДДС и чл. 242 от Директивата за ДДС, данъчно задължените лица са длъжни да поддържат достатъчно подробна документация, която да позволява установяването на техните задължения. В този смисъл според избора от лицето метод за проследяване на ползването следва да се поддържа и придружаваща документация, доказваща коректното и последователно прилагане на избрания метод. Същата би следвало да съответства на избраната от предприятието система за вътрешен контрол, удостоверяваща връзката между счетоводните документи и действителното положение. Това може бъде осъществено чрез всякакъв контрол на стопанската дейност, който създава надеждна одитна следа и дава възможност за проследяване на всички елементи на стопанската операция в тяхната взаимовръзка, например поддържане на дневни или седмични отчети

за изминатото разстояние и маршрути или продължителност на ползването, включително в електронен вид. Ангажимент на задълженото лице е да определи лицата, отговарящи за изготвянето им, и честотата на изготвяне. По отношение ползването на автомобилите за целите на правилното определяне на данъчната основа на безвъзмездна, приравнена на възмездна, доставка лицата могат да ползват и пътни листове, разходо-оправдателни документи за използвано гориво и др. За разграничаването на стопанското и лично ползване по принцип могат да се ползват такива методи и документиране, каквито лицето обичайно използва за документиране и контрол на стопанската си дейност.

1.4. Данъчно събитие, изискуемост на данъка и лице-платец на данъка

Съгласно чл. 25, ал. 3, т. 7 от ЗДДС (нова - ДВ, бр. 95 от 2015 г., в сила от 01.01.2016 г.) данъчното събитие възниква на последния ден от месеца, през който е предоставена услугата по чл. 9, ал. 3, т. 1 от същия закон. На датата на възникване на данъчното събитие данъкът за доставката става изискуем (чл. 25, ал. 6 от ЗДДС).

Данъкът за безвъзмездна, приравнена на възмездна, доставка на услуга по чл. 9, ал. 3, т. 1 от ЗДДС е изискуем от регистрирано по този закон лице – доставчик на услугата по предоставяне на ползването (чл. 82, ал. 1 от ЗДДС).

1.5. Документиране на начисляването на данъка при използването на стоки за лични нужди

Данъкът за безвъзмездна, приравнена на възмездна, доставка на услуга по чл. 9, ал. 3, т. 1 от ЗДДС се начислява, като се издава протокол не по-късно от 15 дни от датата, на която данъкът е станал изискуем – чл. 117, ал. 1, т. 3 от ЗДДС. Протоколът следва да съдържа следните реквизити:

- номер и дата;
- името и идентификационния номер по чл. 94, ал. 2 на регистрираното лице – доставчик;
- количеството и вида на стоката или вида на услугата;
- датата на възникване на данъчното събитие по доставката;
- данъчната основа;
- ставката на данъка;
- основанията за начисляване на данъка от лицето – чл. 82, ал. 1 от ЗДДС;
- размерът на данъка.

В чл. 80 от ППЗДДС се поставят допълнителни изисквания по отношение на протоколите, като трайно вписани реквизити, номерация и анулиране и съхранение.

Протоколът се включва в дневник продажби с код на документ (09), като размерът на начисления данък се отразява в колона 16 – Начислен данък за доставки на стоки или услуги за лични нужди.

Размерът на данъка следва да се включи при определяне на резултата за съответния данъчен период в справка-декларацията по чл. 125 за този данъчен период в клетка 23 – Начислен данък за доставки на стоки или услуги за лични нужди.

По аргумент от чл. 86, ал. 2 от ЗДДС данъчният период, през който данъкът следва да се отрази в дневника за продажби и справка-декларация за ДДС, е данъчният период, през който е издаден данъчният документ. В случаите, когато не е издаден такъв документ или не е издаден в срока по ЗДДС, това е данъчният период, през който данъкът е станал изискуем.

1.6. Както вече бе посочено, измененията в ЗДДС, свързани личното ползване, са по същество изясняващи и съобразяват практиката на Съда на ЕС в тази връзка. В този смисъл, ако данъчно задължените лица са начислявали данък за активи и преки разходи, придобити преди 01 януари 2016 г. и използвани за лични нужди преди тази дата, действията им следва да смятат за законосъобразни, стига данъчната основа да е изчислена при разумно избран и последователно прилаган метод за определяне на



пропорцията между стопанско и лично ползване при съобразяване насоките на Съда на ЕС. Когато данъчно задължено лице до началото на 2016 г. е упражнило данъчен кредит както за актив, който до този момент е ползвало за стопанска дейност и за лични нужди, така и за направените преки разходи, свързани с използването му и не е начислявало данък за личното ползване, може да начисли данък и след 01 януари 2016 г., пропорционално на размера на ползването. За определяне на данъчната основа на доставката на услугата за ползване за лични нужди се прилага изложеното в т. IV. Документирането на начисляването на данъка се прави по реда, посочен в т. 1.5.

2. Окончателно отделяне на стоки от стопанските активи, за лични нужди на данъчно задълженото лице, на собственика, на работниците и служителите

По отношение на мястото на изпълнение, данъчното събитие, изискуемост на данъка и лице-платец на данъка на безвъзмездна, приравнена на възмездна, доставка на стоки по чл. 6, ал. 3, т. 1 от ЗДДС, при окончателното отделяне на стоки е приложим общият ред на закона.

Съгласно чл. 27, ал. 1 от ЗДДС данъчната основа при доставка на стоки по чл. 6, ал. 3 е равна на данъчната основа при придобиването на стоката или на себестойността ѝ, а в случаите, когато стоката е внесена - на данъчната основа при вноса.

По отношение на документирането на безвъзмездна, приравнена на възмездна, доставка на стоки по чл. 6, ал. 3, т. 1 от ЗДДС е приложимо изложеното в т. IV.1.5.

Съгласно чл. 6, ал. 4, т. 3 от ЗДДС, когато безвъзмездното отделяне или предоставянето на стока за лично ползване или употреба на данъчно задълженото лице, на собственика, на неговите работници и служители или за цели, различни от независимата икономическа дейност на данъчно задълженото лице, е предизвикано от крайна нужда или непреодолима сила не е налице доставка на стока по чл. 6, ал. 3, т. 1 от ЗДДС. Такива например биха били случаите, когато при спешна нужда се предоставя медикамент на нуждаещото се лице, или се предоставят материали за преграждане пътя на водната стихия при наводнение.

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

**/БОЙКО АТАНАСОВ/**