



СУБСИДИИ И ФИНАНСИРАНИЯ

По отношение определянето на данъчната основа на доставка при получени субсидии или финансираня от данъчно задължените лица следва да се направи уточняване на приложимите в тази област правила.

Когато дадено лице се финансира от парични суми, квалифицирани като финансираня, субсидии, отпуснати кредити или дарения, следва да се проучи:

а) дали отпуснатите суми представляват в действителност насрещно плащане за доставка, извършена в полза на страната, изплатила сумата. В такъв случай терминът „субсидия“/ „финансиране“ е неуместен. Фактически се касае за цена, която е платена за предоставена услуга или закупена стока. Тази дейност попада в обхвата на ДДС и „субсидията“/ „финансирането“ се облага, с изключение на случаите, когато доставките са освободени по глава IV от ЗДДС (виж Фиш III.2).

Този принцип се прилага независимо от статута на страната, която отпуска сумата (лице от публичния или частния сектор) или названието, което е дадено на паричните суми (субсидия, бюджетен кредит, помощи, кредити, дарения).

б) по начало, ако отпуснатите суми са пряко обвързани с цената на предоставени стоки или услуги, в този случай те попадат в обхвата на прилагане на ДДС. Те трябва да бъдат включени в данъчната основа по ДДС и да бъдат обложени, с изключение на случаите, в които доставките са освободени по глава IV от ЗДДС (виж фиш III.2) Най-общо този вид субсидии позволяват на доставчика да продава стоки или услуги на клиентите на цена по-ниска от пазарната или себестойността.

в) в случай на отрицателен отговор по предходните две точки („а” и „б”), „субсидията“/ „финансирането“ са извън обхвата на ЗДДС.

С оглед отпускащия паричните средства може да се направи следното разграничение:

Субсидии са парични средства, отпуснати от републикански или общински бюджет чрез държавни или местни органи.

Финансиранята са парични средства, отпуснати от трети лица. Всякакви парични средства, отпуснати от едно лице на друго, независимо от тяхната форма и наименование: субсидии, кредити, дарения и др., се изследват съгласно долуописаните критерии.



СУБСИДИИ И ФИНАНСИРАНИЯ

I. ПЛАЩАНИЯ ПО ДОСТАВКА

Не са субсидии и финансираня сумите, които представляват насрещно плащане за предоставена услуга или стока.

Когато се установи наличието на ангажимент за доставка на определена стока или услуга, или се констатира изпълнението на такъв ангажимент от страна на получателя на субсидията, отпуснатите суми представляват насрещно плащане за предоставяне на услуга или доставка на стока, които попадат в обхвата на ДДС.

Все пак следва да се проучи дали във всеки отделен случай плащането съответства на фиксираната цена на извършената директна услуга.

Като примери за това са:

- сумите, отпуснати от дадена община или друг орган на местно самоуправление на местна радиостанция като насрещно плащане за различни договорни задължения (информация от местен характер, информационни бюлетини и т.н.) или пък сумите, отпуснати от дадена община друг орган на местно самоуправление на фирма за събиране на топографски данни следва да се третираат като плащане по доставка и съответно са облагаеми;
- също така, и предоставени средства от бюджета, които често се квалифицират като държавни субсидии към обществени изследователски институции, за финансиране извършването на договорирани услуги по фундаментални или приложни изследвания са облагаеми по ДДС по същия начин, както при организациите които извършват изследователска дейност по искане на частна организация.

Насрещното плащане за извършване на облагаемата доставка, може да бъде извършено от трета страна, различна от клиента. В този случай платената сума е облагаема за доставчика, при положение, че тя се разглежда като насрещно плащане, получено в резултат на неговата независима икономическа дейност, която е облагаема и която е пряко обвързана с цената.

II. СУБСИДИИ И ФИНАНСИРАНИЯ

A. ВИДОВЕ СУБСИДИИ И ФИНАНСИРАНИЯ

1. Субсидии и финансираня, пряко обвързани с цената на предоставените стоки или услуги



СУБСИДИИ И ФИНАНСИРАНИЯ

Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност предвижда изричното включване към данъчната основа на ДДС на „субсидии, пряко свързани с цената на доставката“ (чл. 73). Тази разпоредба се разглежда и в чл. 26, ал. 3, т. 2 във връзка с § 1, т. 15 от ДР на ЗДДС.

Разпоредбата се прилага, когато субсидията е изцяло съотносима към получената от доставчика цена.

Характеристики на субсидиите, допълващи цената:

- ангажиментът за отпускане на субсидия съществува преди настъпването на фактическите обстоятелства по извършване на дейността, за които тя представлява насрещно плащане. Става въпрос за субсидия, отпусната преди осъществяването на дейностите, за които тя се явява допълваща към цената. Размерът на субсидията може да бъде определен след настъпването на фактическото обстоятелство.
- субсидията се отпуска на доставчика на стоката или услугата във връзка с облагаеми доставки, извършени в полза на неговите клиенти.
- тя се отпуска за да допълни цената или задълженията към клиента, включително за да ги покрие изцяло, т.е. позволява продажби под пазарна цена или под себестойност.

В категорията субсидии, директно обвързани с цената, попадат тези, които могат да бъдат изчислени:

- свързани с цената на стоката или услугата, направена от страна на задълженото лице (пропорционални субсидии) или такива, които допълват цената на услуга по проучване, осъществена от изследователска институция в полза на дадена фирма: напр. такъв е случаят на отпусната субсидия, която ще бъде изчислена като функция от размера на постъпленията към услугата по изследвания, предоставена от задължено по ЗДДС лице;
- или за компенсиране на задължения, които принуждават задълженото лице да реализира доставки на стоки или услуги на цени под нормалния праг на рентабилност. Това се отнася за субсидии, отпуснати от държавния, общинския бюджет или от фондовете на ЕС на търговски дружества, чиито цени са под нормалния праг на рентабилност, по социални причини (напр.: данъчно-задължено лице, което извършва обществен транспорт, и което трябва да намали тарифите за някои категории клиенти –



СУБСИДИИ И ФИНАНСИРАНИЯ

учащи се, пенсионери и т.н.) или поради икономически причини (напр.: налагане на тарифи на данъчно задължено лице, с цел борба с инфлацията).

Например с Наредба № 2 от 31.03.2006 г. на МФ е установен реда за предоставяне на средства от държавния бюджет за компенсирание на стойността за извършване на безплатни и по намалени цени пътувания по вътрешноградския транспорт и по междуселищния автомобилен транспорт в страната на някои категории граждани, регламентирани със закон или с акт на Министерския съвет на транспортните дружества. Тази предоставени средства (субсидии) от републиканския бюджет са пряко обвързани с цената на предоставяни услуги по превоз на пътници. В случая получените от транспортните дружества парични средства (субсидии) за извършената от тях доставка по превоз на обществен превоз на пътници със специални ценови облекчения попадат в хипотезата на чл. 26, ал. 3, т. 2 от ЗДДС, т.е. с нея следва да се увеличи данъчната основа на доставката, тъй като е пряко свързана с доставка, осъществена от горепосочените транспортни дружества на трето лице.

Субсидиите за постигане на баланс представляват добавки към цената, в случай, че те са отпуснати по силата на предварителен ангажимент, ако той е установен чрез различни елементи, обвързващи начина на образуване на цената.

Пример: субсидии, отпуснати по силата на предварително споразумение на организатор на представления, който определя цените, въз основа на отпуснатите субсидии.

Субсидиите, които допълват цената чрез включване в данъчната основа на доставката се подчиняват на правилата за облагане, приложими при дейности, за които те се явяват допълващи към цената. В зависимост от характера на доставката и съответните субсидии ще бъде с характер облагаема когато е доплащане към облагаема или освободена, когато допълва цената на освободена доставка.

Данъчно задължените лица, които получават субсидии, които имат характер на пряко доплащане към цената, но извършват както доставки с право на данъчен кредит, така и такива без право на данъчен кредит, следва да разпределят субсидиите въз основа на усвояването им за съответната дейност. вж. т. V б. Б.

2. Субсидии и финансираня за покриване на загуби и финансиране на разходи



СУБСИДИИ И ФИНАНСИРАНИЯ

Не са субсидии и финансиранята пряко свързани с доставка, тези които са предназначени за покриване на загуби и финансиране на разходи.

Става въпрос за субсидии, които не са пряко обвързани с цената за доставка на стока или услуга, извършена от данъчно задълженото лице -бенефициент към трети лица.

Такива например са предоставените на предвидените в централния бюджет субсидии за вътрешноградски пътнически превози и за междуселищни пътнически превози в слабо населените планински и гранични райони в страната на основание разпоредбата на чл. 1, ал. 1 от Наредба № 3 от 04.04.2005 г. на Министерство на финансите (МФ). На основание чл. 10, ал. 1 от Наредба № 3 от 04.04.2005 г. субсидии за пътнически превози по тази наредба се предоставят на транспортните дружества чрез общините до размера на отчетената загуба от дейността. Тези субсидии, които са получени от търговци, за извършената от тях доставка на услуга - превоз на пътници, са предназначени единствено за покриване на загуби. Следователно тези субсидии не попадат в хипотезата на чл. 26, ал. 3, т. 2 от ЗДДС, т.е. с тях не следва да се увеличи данъчната основа на доставката, тъй като тези субсидии не са пряко свързани с доставки, осъществени от тези дружества към трето лице.

Същото се отнася и за субсидиите, наречени “за покупка”, предназначени за поемане на разходите по закупуване на стоки или услуги от бенефициента, определени от дадено задължено лице (напр.: държавни, общински или европейски субсидии, отпуснати на лица в рамките на помощ за осигуряване на заетост, или за засаждане на насаждения в даден изостанал район и т.н.).

Паричните средства, предназначени за финансиране възстановяване на заеми за придобиване на активи или за покриване на амортизационни задължения за тях, са субсидии/финансирания за финансиране на разходи.

Относно: данъчно третиране по ЗДДС на предоставени субсидии от Държавен фонд “Земеделие” за производство и продажба на качествено краве, биволско, овче и козе мляко през 2007 г. - виж Указание на Изпълнителния директор на НАП изх. № 91-00-257/13.08.2008 г.

3. Субсидии и финансираня за придобиване или ликвидация на активи



СУБСИДИИ И ФИНАНСИРАНИЯ

„Субсидия/финансиране за придобиване или ликвидация на активи“ са предоставени парични средства, които се отпускат за финансиране на придобиването или ликвидацията на определен актив. Характеристиките на субсидия/финансирания за актив се определят от страната, която я отпуска. Освен това, субсидията/финансирането трябва да бъде пряко свързана с придобиването или ликвидацията на активите, за които е предназначена. Поради това, че не се считат за такива, които са пряко свързани с доставка, със същите не се увеличава данъчната основа по реда на чл. 26, ал. 3, т. 2 от ЗДДС.

Б/ УСВОЯВАНЕ И РАЗПРЕДЕЛЯНЕ НА СУБСИДИИ/ФИНАНСИРАНИЯ

На основание чл. 16, ал. 1 от ППЗДДС финансиранята (субсидиите) се приемат за усвоени, когато възникнат условията, необходими за признаването им като приход съгласно *Закона за счетоводството* и приложимите счетоводни стандарти.

Следва да се има предвид и разпоредбата на чл. 16, ал. 2 от ППЗДДС, че когато полученото финансиране (субсидия) е доплащане едновременно както за извършване на доставки, за които е налице право на приспадане на данъчен кредит, така и за освободени доставки или за доставки или дейности, за които не е налице право на приспадане на данъчен кредит и не може да бъде определено с какви доставки или дейности е свързано, се приема, че финансирането (субсидията) е разпределено пропорционално в зависимост от извършените от доставчика доставки по чл. 73, ал. 3 от закона и извършените доставки по чл. 73, ал. 4, т. 2-6 от закона за последните 12 месеца преди месеца, през който е усвоено финансирането (субсидията). Обръщаме внимание, че този коефициент не е идентичен с коефициента, посочен в чл. 73, ал. 5 от ЗДДС, който се изчислява за предходна календарна година.

В/ ЗАВИСИМОСТ МЕЖДУ СУБСИДИИ И ПРАВОТО НА ПРИСПАДАНЕ НА ДАНЪЧЕН КРЕДИТ

По начало получаването на субсидии не се отразява на правото на данъчен кредит на данъчно задължените лица. Все пак, когато съгласно чл. 73, ал. 1 от ЗДДС регистрирано лице има право на приспадане на частичен данъчен кредит по отношение на данъка за стоки или



СУБСИДИИ И ФИНАНСИРАНИЯ

услуги, които се използват както за извършване на доставки, за които лицето има право на приспадане на данъчен кредит, така и за доставки или дейности, за които лицето няма такова право, получените суми с характер на субсидии, с които не се увеличава данъчната основа на доставка към трети лица следва да бъде включен в знаменателя при изчисляване на коефициента за определяне на частичния данъчен кредит.

Г/ ДОКУМЕНТИРАНЕ НА УСВОЕНИТЕ ФИНАНСИРАНИЯ И СУБСИДИИ

Съгласно чл. 81, ал. 1, т. 6 от ППЗДДС регистрираните лица по ЗДДС за всяка отделна доставка издават задължително протокол по чл. 117, ал. 2 от закона при усвояване на финансираня (субсидии) по чл. 16 от ППЗДДС.