НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

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

изх. № 26-Е-26#3/01.08.2017

ДО

ТД НА НАП .....

ТД НА НАП ГДО

ДИРЕКЦИЯ ОДОП .....

ОТНОСНО: приложение на разпоредбата на чл. 132, ал. 5 и 6 от ***Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС)*** и § 46 от Преходните и заключителни разпоредби на ***Закона за изменение и допълнение на Закона за акцизите и данъчните складове (ПЗР на ЗИД на ЗАДС)*** по отношение на договори за неперсонифицирано дружество, сключени под отлагателно условие

Настоящото становище се издава на основание чл. 10, ал. 1, т. 10 от ***Закона за Националната агенция за приходите*** за разясняване на възникнали въпроси във връзка с приложението на разпоредбите на чл. 132, ал. 5 и 6 от ЗДДС и § 46 ПЗР на ЗИД на ЗАДС по отношение на договори за неперсонифицирано дружество, сключени под отлагателно условие, и с цел уеднаквяване на практиката на органите по приходите в тези случаи.

Съгласно чл. 132, ал. 5 и 6 от ЗДДС в сила от 01.01.2017 г. задължително се регистрира по този закон неперсонифицирано дружество, в което участва съдружник, който е регистрирано по този закон лице. Регистрацията по ЗДДС се извършва с подаване на заявление за регистрация в 14-дневен срок от датата на договора за образуване на неперсонифицираното дружество, която се смята за дата на регистрация на дружеството по този закон.

Съгласно § 46 от ПЗР на ЗИД на ЗАДС в сила от 01.01.2017 г., когато до влизането в сила на този закон е създадено неперсонифицирано дружество - нерегистрирано по ЗДДС лице, в което участва регистриран по ЗДДС съдружник, дружеството е длъжно да подаде заявление за регистрация в едномесечен срок от влизането в сила на този закон.

Някои от договорите за създаване на неперсонифицирани дружества по ***Закона за задълженията и договорите (ЗЗД)*** съдържат отлагателна клауза по отношение на тяхното действие. Като условие за действие на договора е въведено сбъдването на бъдещо несигурно събитие.

Съгласно чл. 25, ал. 1 от ЗЗД действието на договора или прекратяването му може да бъде поставено в зависимост от едно бъдещо несигурно събитие. При договорите, сключени под отлагателни условия, правното действие на сделката е поставено в зависимост от осъществяването на едно бъдещо и несигурно събитие, така че докато то не настъпи, сделката няма действие.

Предвид разпоредбата на чл. 25, ал. 1 от ЗЗД следва да се приеме, че при наличие на отлагателна клауза договорът за образуването на неперсонифицирано дружество не произвежда правно действие (не влиза в сила) на датата на неговото сключване, а едва след сбъдване на условието, при условие че същото се сбъдне. В тази връзка при несбъдване на отлагателното условие не възниква задължение за регистрация по ЗДДС за дружествата, независимо че в тях участва регистриран по ЗДДС съдружник.

Съгласно чл. 25, ал. 2 от ЗЗД сбъдването на отлагателното условие има обратно действие. Считам за обосновано да се приеме, че тази норма има само гражданскоправно, облигационно действие в отношенията между участниците в дружеството и/или трети лица, но не и по отношение на задължението за регистрация по ЗДДС. В случай че се сбъдне отлагателното условие, следва да се приеме, че датата, от която тече срокът за подаване на заявление за регистрация по ЗДДС на това дружество, е датата, на която се е сбъднало това условие. Аналогично на предвиденото в чл. 132, ал. 6 от ЗДДС обратно действие на регистрацията по закона, за дата на регистрацията в тези случаи следва да се счита датата на сбъдване на отлагателното условие за възникване на неперсонифицираното дружество, в което участва регистриран по ЗДДС съдружник.

При тълкуване на договорите за образуване на неперсонифицирано дружество органите по приходите трябва да изхождат от изразената в същите обща воля на страните. Възможно е в договора за учредяване на неперсонифицираното дружество **да не е изрично уговорено**, че същият се сключва под условие, но от общото му съдържание (предмет и условия на договора) да може да бъде направен такъв извод. При това и ако поради несбъдване на предпоставката, във връзка с която е създадено,

дружеството не е извършвало дейност, следва да се приеме, че за същото не е възникнало задължение за регистрация по ЗДДС.

Относно неперсонифицирано дружество по ЗЗД, в което участва регистриран по ЗДДС съдружник, което е сключило договора под отлагателно условие, предвид изложеното по-горе, ако същото е подало заявление за регистрация по чл. 132, ал. 5 от ЗДДС в 14-дневен срок от датата, на която се е сбъднало отлагателното условие, следва да се приеме, че не е осъществено административно нарушение, съответно не следва да се съставя акт за установяване на административно нарушение (АУАН) по реда на ***Закона за административните нарушения и наказания (ЗАНН).***

По правило при констатирано нарушение, извършено от неперсонифицирано дружество (в аспект на темата – неподаване на заявление за регистрация в установените по ЗДДС срокове), административнонаказателно отговорни лица са съдружниците в неперсонифицираното дружество. Независимо че то се приравнява на правен субект за целите на данъчния процес съгласно чл. 9, ал. 2 от ***Данъчно-осигурителния процесуален кодекс***, то няма качество на административнонаказателно отговорно лице, съгласно разпоредбите на ЗАНН. Аргумент в тази насока се извежда от чл. 83 от ЗАНН, съгласно който на юридически лица и еднолични търговци може да се налага имуществена санкция за неизпълнение на задължения към държавата или общината при осъществяване на тяхната дейност. АУАН в тези случаи се съставя на съдружник в неперсонифицираното дружество, който съгласно договора за създаването му изпълнява ролята на водещ съдружник. В случай че не е определен водещ съдружник, АУАН следва да бъде съставен на всеки от съдружниците.

В случай че са образувани административнонаказателни производства, като е съставен АУАН във връзка с неподадено в срок заявление за регистрация по чл. 132, ал. 5 от ЗДДС и § 46 от ПЗР на ЗИД на ЗАДС, следва да се анализират договорите за образуване на неперсонифицираното дружество. При наличието на отлагателно условие в договора и при липсващи данни към датата на съставяне на АУАН условието да се е сбъднало, административнонаказателното производство следва да бъде прекратено на основание чл. 54 от ЗАНН, предвид обстоятелството, че деянието не е нарушение.

В случаите когато едно неперсонифицирано дружество с регистриран по ЗДДС съдружник, създадено под отлагателно условие, предприема действия за регистрация в регистър БУЛСТАТ след сбъдване на отлагателното условие, за дата на създаване на

дружеството за данъчни цели, в т.ч. за целите на ЗДДС, следва да се счита датата на сбъдване на условието. От тази дата тече и 14-дневният срок за подаване на заявлението за регистрация по ЗДДС на основание чл. 132, ал. 5 от закона. Когато дружеството не спази този срок за регистрация по ЗДДС, поради забавяне на вписването в регистър БУЛСТАТ, но при своевременно подадено заявление за вписване в този регистър, следва нарушението да се приеме за маловажно. Това важи на по-голямо основание в случаите, когато неперсонифицираното дружество не е извършило доставка/и до датата на подаване на заявлението за регистрация по ЗДДС. Когато договорът за създаване на неперсонифицирано дружество, в което участва регистриран по ЗДДС съдружник, е сключен преди 01.01.2017 г., но е с отлагателно условие и това условие се е сбъднало след тази дата, следва да се приеме, че дружеството попада в хипотезата на чл. 132, ал. 5 от ЗДДС. В този случай срокът за подаване на заявление за регистрация по ЗДДС на това дружество е срокът по ал. 6 на същия законов текст. Предвид наличието на отлагателно условие в договора за създаване на неперсонифицирано дружество, считам, че § 46 от ПЗР на ЗИД на ЗАДС не намира приложение.

Независимо че липсва изрична законова норма, по тълкувателен път от чл. 132, ал. 5 от ЗДДС и § 46 от ПЗР на ЗИД на ЗАДС се извежда задължението за регистрация по ЗДДС на неперсонифицирано дружество, някой от съдружниците в което се регистрира по ЗДДС след създаване на неперсонифицираното дружество. В случая неперсонифицираното дружество попада в обхвата на нормата на чл. 132, ал. 5 от закона, предвид обстоятелството, че от момента на регистрацията на съдружника по ЗДДС то има характеристиката на неперсонифицирано дружество, в което участва регистриран по ЗДДС съдружник. Доколкото обаче чл. 132, ал. 6 от ЗДДС обвързва срока за подаване на заявлението за регистрация със създаването на дружеството, същата не може да намери пряко приложение. Следва да се приеме, че срокът за регистрация по ЗДДС на неперсонифицираното дружество тече от настъпване на правопораждащия факт – регистрацията по ЗДДС на съдружника. Когато в 14-дневен срок от това обстоятелство неперсонифицираното дружество не подаде заявление за регистрация, същото следва да бъде поканено да подаде заявление, а при отказ – да бъде регистрирано по ЗДДС служебно. За дата на регистрацията в тези случаи следва да се смята датата на връчването на акта за регистрация. Санкции считам, че не следва

да се налагат в случаите, когато след покана лицето се регистрира по закона, предвид липсата на изрична норма и предполагаема добросъвестност на лицата.

Във връзка с изложеното по-горе, следва да се посочи, че са чести случаите, когато отлагателното условие, при което е сключен договорът за създаване на неперсонифицирано дружество, в което участва регистриран по ЗДДС съдружник, е сключването на договор за изпълнение на дадена обществена поръчка. В тази хипотеза, от данъчно-правен аспект, следва да се приеме, че договорът за създаване на дружеството има правно действие от момента на сключване на договор между възложителя и гражданското дружество, с който на същото се възлага изпълнение на обществената поръчка. От датата на сключването именно на този възлагателен договор тече срокът за подаване на заявление за регистрация по ЗДДС от неперсонифицираното дружество, като тази дата се смята за дата на регистрация на дружеството по ЗДДС, съгласно разпоредбата на чл. 132, ал. 6 от закона. За неперсонифицираните дружества, създадени с договори, съдържащи отлагателна клауза – спечелването на дадена обществена поръчка, в които участва регистриран по ЗДДС съдружник, и сключени преди 01.01.2017 г., срокът по чл. 132, ал. 5 от ЗДДС тече от датата на сключване на възлагателния договор, когато са сключили договор с възложителя на обществената поръчка след 01.01.2017 г.

За неперсонифицираните дружества, които не са сключили договор с възложителя на обществената поръчка, задължение за регистрация по ЗДДС не възниква. В случай че независимо от това неперсонифицираното дружество е регистрирано по закона, за същото е налице правна възможност за дерегистрация на основание чл. 108, ал. 3 от ЗДДС, независимо от чл. 77, ал. 6 от ППЗДДС, тъй като в тези случаи следва да се приеме, че неперсонифицираното дружество не е възникнало въобще.

ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА НАП
/ГАЛЯ ДИМИТРОВА/