



МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ
НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ДИРЕКЦИЯ "ОБЖАЛВАНЕ И УПРАВЛЕНИЕ НА ИЗПЪЛНЕНИЕТО" - ПЛОВДИВ

ПК 4004 гр. Пловдив
ул. "Скопие" № 106

факс 032 / 679-700
тел. 032 / 935-411

ОТНОСНО: Облагане на услуга по реда на чл. 21 от ЗДДС. Данък при източника – чл. 12, ал. 5 и чл. 195 от ЗКПО.

УВАЖАЕМИ ГОСПОДИН

Във връзка с постъпило запитване с Вх. № 20-25-227/16.10.2008г. при дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ – Пловдив, Ви уведомяваме следното:

Постъпило е запитване от „.....“ ЕАД, което е с предмет на дейност организиране на хазартни игри на територията на Република България. Към запитването е приложен договор, наименован „Договор за поръчка“. Договорът е сключен с чуждестранно юридическо лице, което е местно лице на Р..... Предмет на договора е търсене и намиране на ВИП клиенти в като същите следва да притежават съответния имуществен, социален или професионален статус, който да отговаря на възприетите от обществото представи за ВИП персони. Възнаграждението по договора ще се изплаща ежемесечно, без да е посочено с какво изпълнение е обвързано.

Поставени са следните въпроси:

1. Възнагражденията, дължими по договора на чуждестранното юридическо лице, облагаеми ли са с данък при източника и имат ли характер на доходи по чл. 12, ал. 5 от ЗКПО.

2. Следва ли дружеството да начислява и плаща ДДС за услугата по договора, при условие, че услугата попада в хипотезата на чл. 21, т. 1 от ЗДДС.

По първи въпрос:

С оглед неизчерпателно изложената фактическа обстановка и конкретизиране на действията по договора изразяваме следното принципно становище относно облагането по ЗКПО:

Съгласно чл. 195 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/, когато местно юридическо лице начислява някой от доходите, изброени в чл. 12, ал. 2, 3, 5 и 8 от ЗКПО на чуждестранно юридическо лице, което няма място на стопанска дейност на територията на страната, подлежат на облагане с данък при източника.

Съгласно легалната дефиниция на § 1, т. 9 от ДР на ЗКПО "възнаграждения за технически услуги" означава плащания с източник Република България за монтаж или инсталиране на материални активи, както и всякакви услуги от консултантско естество и маркетингови проучвания, извършени от чуждестранно лице.

Предвид съдържанието на приложения договор към запитването, макар наименован „Договор за поръчка“ по своето съдържание и изразена воля на страните, той представлява „Договор за посредничество“. Съгласно чл. 20 от ЗЗД при тълкуване на договорите трябва да се търси действителната обща воля на страните. „Договорът за поръчка“ предполага възлагане да се извършат определени правни действия - сключване на правна сделка, процесуално представителство и др. Намирането на клиенти и свързвайки две страни за сключване на сделки между тях предполага действия по посредничество.

Посредник е търговецът, които по занятие, намира клиенти и посреднички за сключване на сделки. Налага се изводът, че търговският посредник съдейства за сключването на сделки чрез осъществяване на фактически действия. Следователно предметът на договора за посредничество е свързване на страни с оглед сключване на сделка по предварително зададени изисквания на възложителя. В **същинския договор за посредничество** действията на посредника се изчерпват до свързване на страните, съпътствано от необходимите технически действия, за да се осъществи това свързване. Тези задължения не могат да се разглеждат като консултантски или технически услуги, нито като изготвяне и предоставяне на продукт "маркетингово проучване".

Следва да се има предвид, че осъществяването на „посредническите услуги” не винаги е ограничено до гореописаните действия. То се съпътства от действия, изразяващи се в проучване, даване на мнение, становище, консултации. Ето защо, когато е налице възнаграждение, изплатено от местно юридическо лице на посредник - чуждестранно юридическо лице, което няма място на стопанска дейност на територията на България по **същински договор за посредничество**, то не представлява възнаграждение за технически услуги и не се облага с данък при източника по чл. 195, ал. 1 от ЗКПО.

Следва обаче да се има предвид, както вече се посочи, че посредникът може да изпълнява допълнителни функции с цел реализиране на предмета на договора като: проучване по предмета на договора по определени критерии /имуществен, социален или професионален статус/, събиране и предоставяне на информация, консултиране на едната или двете страни и други от подобен характер. Така извършените дейности по изпълнение на предмета на договора попадат в широкото определение на § 1, т. 9 от ДР на ЗКПО относно „възнаграждения за технически услуги”. В тези случаи не би бил налице същински договор за посредничество, а един ненаименуван договор по чл. 9 от Закона за задълженията и договорите. При данъчното третиране на изплатените по такива договори възнаграждения следва да се изхожда от действителната воля на страните, от основанието /причината/ на договора и неговия предмет. В тези случаи наред с посредничеството, ако се предоставят посочените услуги по проучване и консултиране, последните ще попаднат в обхвата на § 1, т. 9 от ДР на ЗКПО и съответно върху изплатеното възнаграждение ще се дължи данък при източника на основание чл. 195, ал.1 от ЗКПО.

Независимо от това дали изплатените възнаграждения в полза на чуждестранното лице подлежат или не на облагане с данък при източника по реда на чл. 195, ал. 1 от ЗКПО, българското предприятие следва да притежава доказателства, че услугите са реално извършени.

Следва да се има предвид, че документирането на сделките на дружеството, отчетността му и формираните данъчни задължения подлежат на последващ контрол с цел установяване на всички обстоятелства и факти, имащи отношение и значение за правилното определяне на тези задължения.

По втори въпрос:

По смисъла на чл.8 от ЗДДС, услуга по смисъла на този закон е всичко, което има стойност и е различно от стока, от парите в обръщение и от чуждестранната валута, използвани като платежно средство. Съгласно чл.9, ал.1 от закона, доставка на услуга е всяко извършване на услуга.

Следва да се има предвид, че съгласно разпоредбите на ЗДДС, за да се определи начина на облагане на доставките на услуги е необходимо правилно да се определи мястото на изпълнение на съответната доставка. В зависимост от това място, тези доставки са облагаеми на територията на страната и приложимата ставка е 20 % или са с място на изпълнение извън страната, което е основанието за начисляване на данък на територията на страната.

Основния принцип при определяне на мястото на изпълнение на доставката на услуга е разписан в чл.21, ал.1 от ЗДДС. Мястото на изпълнение при доставка на услуга е мястото, където доставчикът е установил своята независима икономическа дейност или има постоянен обект, от който се извършва доставката, а в случаите, когато няма такова място или обект - мястото на неговото постоянно или обичайно пребиваване.

Изключенията от този принцип са посочени в чл.21, ал.2 и ал.3, чл.22, чл.23 и чл.24 от ЗДДС.

Понятието "посредник" е дефинирано в чл. 49, ал. 1 от Търговския закон : "Посредник е търговецът, който по занятие посредничи за сключване на сделки". В този смисъл, посредникът съдейства за сключването на сделки чрез осъществяване на фактически или правни действия. Възнаграждението, което се дължи на посредника, се уговаря за свързване на страните, които ще сключат договор. По смисъла на ЗДДС посредничество е и извършването на правни сделки по поръчка на някоя от страните, в които случаи посредникът може да действа от името и за сметка на друго лице (пряко представителство) или от свое име и за чужда сметка (косвено представителство).

Когато лицето действа от чуждо име и за чужда сметка, са налице две доставки -между доверителя и третото лице, и доставка на услуга между комисионера и доверителя.

В случай, че за Вас е налице горната хипотеза, следва да се има предвид следното: Българската фирма ще е получател по посредническата услуга свързана с търсене и намиране на клиенти за казино, като доставчика е турска фирма. А именно, българската фирма ще е получател по услуга.

При определени условия, предвидени в ЗДДС, данъка е изискуем от получател по услуга. Това е регламентирано в чл.82, ал.2, т.2 и т.3 от ЗДДС. Когато доставчикът не е регистрирано по закона лице и не е установен на територията на страната, данъкът е изискуем от получателя по доставката при:

- доставка на услуги, посочени в чл. 21, ал. 3 - когато получателят е данъчно задължено лице,
- доставки на услуги по чл. 22, 23 и 24 - когато получателят е регистрирано по този закон лице и доставчикът е установен на територията на друга държава членка.

Тъй като доставчикът е лице извън Общността – от Турция, единствения случай, при който данъка е изискуем от българската фирма – получател, е ако услугата попада в хипотезата на чл.21, ал.3 от ЗДДС. Предвид тези текстове, мястото на изпълнение при доставка на услуга е мястото, където се намира седалището или постоянният 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, ако са налице едновременно следните условия:

1. получателът е лице, установено извън Общността,
2. доставяните услуги са сред изчерпателно изброените от буква „а” до буква „м”, включително и посредническите услуги, извършени от лице, действащо от името и за сметка на друго лице, във връзка с услугите по букви "а" - "м".

Ако извършената посредническата услуга, свързана с търсене и намиране на клиенти за казино не попада сред изброените в чл.21, ал.3 от ЗДДС, разпоредбите на чл.82, ал.2, т.2 от ЗДДС, за изискуемост на данъка от получателя по доставката няма да се приложими.

Съгласно чл.24, ал.1 от ЗДДС, в сила от 01.01.2008 год., мястото на изпълнение при доставка на услуга, оказвана от посредник, действащ от името и за сметка на друго лице, когато тази услуга е свързана с вътреобщностно придобиване на стока, с **доставка на стоки** или услуги, различни от тези по чл. 21, ал. 3, чл. 22 и 23, е мястото на изпълнение на вътреобщностното придобиване или на доставката, във връзка с които е оказано посредничеството.

Тъй като доставката, във връзка с която е оказано посредничеството е с място на изпълнение на територията на страната, затова и посредническата услуга е с място на изпълнение на територията на страната.

Следва да се има предвид, че за турската фирма, доставката на посредническа услуга е с място на изпълнение на територията на страната и е необходимо да се съобразят разпоредбите на чл.96 от ЗДДС във връзка със задължителна регистрация при определени условия.