



**НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ**  
**ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ**

1000 София, бул. "Княз Дондуков" № 52, тел: 0 700 18 700, факс: (02) 9859 3099

Изх. № 24-31-62

Дата: 16.10.2014 год.

ЗДДС, чл. 3, ал. 1;  
ЗКПО, чл. 2, ал. 1, т. 2;  
ЗКПО, чл. 12, ал. 5;  
ЗКПО, чл. 195;  
ЗКПО, чл. 201, ал. 1;  
ЗКПО, чл. 202, ал. 2;  
ДОПК, чл. 4.

**Относно:** зададени въпроси по ревизионно производство, образувано по отношение на „Почетно консулство на .....-.....“ във връзка с извършвана от името на същото търговска/независима икономическа дейност

В запитването Ви под горесцитирания номер, препратено ни по компетентност като сложен казус, входирано в ЦУ на НАП с вх.№ 24-31-621 от 05.09.2014 г., сте изложили следната фактическа обстановка:

С Решение на Министър-председателя на Република България е дадено съгласие за откриване на Почетно консулство на .....в България, със седалище в гр. ....

Търговска банка е предоставила на Почетното консулство целеви инвестиционен кредит за закупуване на лек автомобил. По договора за кредит почетният консул, освен като представляващ консулството, се явява и като трето лице – съдлъжник. Между Почетното консулство (наемодател), лизингово дружество (наемател) и друго търговско дружество (трето задължено лице) е сключен договор за наем, по силата на който Почетното консулство отдава под наем лекия автомобил на лизинговото дружество, което ще го използва за отдаване под наем на търговското дружество. Впоследствие е сключен и договор между Почетното консулство и търговското дружество за съвместно ползване на лекия автомобил, предвид факта, че почетният консул е същевременно и изпълнителен директор на съвета на директорите на търговското дружество.

Автомобилът е регистриран в КАТ с дипломатически статут.

Почетното консулство е регистрирано по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) лице, като се е регистрирало на основание чл. 100 от закона - регистрация по избор. След приключване на процедурата по приспадане на данъчен кредит по доставката за закупуването на лекия автомобил, консулството е подало искане за възстановяване на ДДС на неприспадания размер на начисления му данък, по повод на което му е възложена ревизия.

Запитванията във връзка с ревизията, които имат отношение към прилагането на данъчното и осигурителното законодателство, са следните:

1. Каква е данъчната правосубектност на Почетното консулство?
2. Кой е страна по облигационното правоотношение за закупуването на лекия автомобил – Почетното консулство или почетният консул и от кого следва да се отчетат приходите от наем?

### 3. Договорът за наем на лекия автомобил действителен ли е или нищожен?

По поставените въпроси на основание чл. 10, ал.1, т. 10 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК) изразявам следното становище:

#### 1. По въпроса за данъчната правосубектност на Почетното консулство:

Съгласно чл. 2, т. 2 на Виенската конвенция за консулските отношения (Обн. ДВ бр. 42 от 25 Май 1990г.) съществуват две категории консулски длъжностни лица: щатни консулски длъжностни лица и почетни консулски длъжностни лица, като за консулствата, ръководени от почетни консулски длъжностни лица се прилагат разпоредбите на глава III от тази конвенция.

По аргумент от Конвенцията и видно от сайта на Министерство на външните работи на ....., почетното консулство на ..... в България е териториално структурно звено на Министерството на външните работи на .....

Съгласно чл. 3, ал.1 от ЗДДС и чл. 2, ал. 1, т. 2 от Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО), Министерство на външните работи на ..... е данъчнозадължено лице за извършваната от Почетното консулство независима икономическа дейност с място на изпълнение на територията на страната, съответно за получени доходи от източник в Република България.

#### 2. По въпроса кой е страна по облигационното правоотношение за закупуването на лекия автомобил и от кого следва да се отчетат приходите от наем:

Видно от приложения към преписката договор за покупко – продажба на лекия автомобил, същият е сключен между продавача и Почетното консулство на ..... в България – ..... като купувач. Почетното консулство, а не почетния консул, е посочено като собственик и в свидетелството за регистрация на МПС.

Предвид изложеното по-горе, считам, че страна по договора за закупуване на лекия автомобил е Министерството на външните работи на ..... чрез Почетното консулство на ..... в България – ..... Поради това доходът от отдаването под наем на лекия автомобил следва да се счита придобит от Министерството на външните работи на ..... чрез Почетното консулство на ..... в България – .....

В чл. 60 от Конвенцията, който регламентира данъчните облекчения, отнасящи се за консулствата, ръководени от почетно консулско длъжностно лице, не е предвидено освобождаване от данъчно облагане с преки и косвени данъци на доставки/доходи от извършване на търговска дейност, съответно независима икономическа дейност по смисъла на ЗДДС.

Чуждестранните юридически лица са определени като данъчнозадължени лица по ЗКПО, когато осъществяват стопанска дейност в Република България чрез място на стопанска дейност, извършват разпореждане с имущество на такова място на стопанска дейност или получават доходи от източник в Република България (чл. 2, ал. 1, т. 2 от ЗКПО). Доколкото в случая се касае за еднократна сделка по отдаване под наем на движимо имущество, хипотезата на наличие на място на стопанска дейност е неприложима. Ето защо следва да се анализира дали доходът от отдаване под наем на автомобила попада сред доходите, подлежащи на облагане с данък, удържан при източника.

По силата на чл. 195 от ЗКПО на облагане с данък при източника, който е окончателен, подлежат определени доходи на чуждестранни юридически лица от източник в страната, посочени в чл. 12, ал. 2, 3, 5 и 8 от същия закон, когато не са реализирани чрез място на стопанска дейност в Република България.

В разпоредбата на чл. 12, ал. 5 от ЗКПО са посочени различни видове доходи, но относими към случая са т. 2 (доходи от наем или друго предоставяне за ползване на движимо имущество) или т. 3 (авторски и лицензионни възнаграждения) на ал. 5.

Понятието „авторски и лицензионни възнаграждения“ е дефинирано в § 1, т. 8 от ДР на ЗКПО и включва плащанията от всякакъв вид, получени за използване на или за правото на използване на промишлено, търговско или научно оборудване. От 01.01.2010 г. тази дефиниция е допълнена, като изрично е определено, че всички движими вещи, включително транспортните средства, които предприятието използва в стопанската си дейност, представляват „промишлено, търговско или научно оборудване“. В този смисъл понятието „авторски и лицензионни възнаграждения“ включва и доходите от наем или друго предоставяне за ползване на движимо имущество, посочени в чл. 12, ал. 5, т. 2 от ЗКПО. Поради това изразявам становище, че в конкретния случай приложение намира разпоредбата на чл. 12, ал. 5, т. 3 от ЗКПО.

Следователно доходите на чуждестранното юридическо лице от наем на автомобила подлежат на облагане с данък, удържан при източника, като на основание чл. 195, ал. 2, чл. 201, ал. 1 и чл. 202, ал. 2 от ЗКПО данъкът следва да бъде удържан, деклариран и внесен от платеща на дохода.

Тук следва да се посочи, че съгласно чл. 203 от ЗКПО, когато данъкът по чл. 195 не е удържан и внесен по съответния ред, той се дължи солидарно от данъчно задължените за тези доходи лица. На основание цитираната разпоредба, ако наемателят на автомобила не е удържал и внесъл данък при източника върху доходите от наем, реализирани от чуждестранното юридическо лице, претенцията може да бъде насочена към получателя на дохода.

3. По въпроса относно действителността на договора за наем на лекия автомобил:

Независимо от сочените в преписката нарушения на регистрационния режим на закупения и отдаден под наем лек автомобил, считам, че същите не са от такъв характер, че да се отразят на действителността на договора за отдаване под наем на същия, поради което не са налице основания да се приеме, че договорът за отдаването му под наем е нищожен. Поради това, както е посочено по-горе, считам, че по отношение на облагане на приходите от наема приложение намират разпоредбите на ЗКПО, регламентиращи случаите, при които чуждестранните юридически лица се явяват данъчно задължени лица по този закон.

В запитването е поставен и въпросът допустимо ли е използването на автомобил с дипломатически статут от трети лица за целите на стопанската им дейност или същият следва да се пререгистрира. Въпросът няма отношение към прилагането на данъчното и осигурителното законодателство.

Независимо от горното подчертавам, че при осъществяване на ревизионното производство, съответно при определяне на данъчните задължения, органът по приходите преценява всички относими към облагането обстоятелства при спазване на регламентирания с чл. 4 от ДОПК принцип на самостоятелност и независимост, поради което изразеното становище няма обвързващ характер.

**ЗАМ. ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА НАП:**

**/ТЕМЕНУЖКА ЯНКОВА/**