



Изх. №53-04-107

15.03.2018 г.

Чл. 3, ал. 1 от ЗДДС

Чл. 96, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС

Чл. 21, ал. 1, ал. 2 и ал. 5 от ЗДДС

Чл.173, ал. 6, т. 1 от ЗДДС

Чл.109, ал. 3 от ППЗДДС

Фактическата обстановка, изложена в запитването, е следната:

В качеството на физическо лице извършвате консултации чрез предоставяне на правни становища и експертизи на международна организация – СЪВЕТ НА ЕВРОПА (СЕ), със седалище в гр. Страсбург, Франция. Правната основа за извършване на консултациите, в които сте ангажирана, са консултантски договори (за предоставяне на интелектуални услуги) на СЕ, на база на които предоставяте правни становища, анализи и презентации (лекции) по конкретни, зададени от СЕ теми, свързани с европейските стандарти по проблеми, свързани с права на човека, правосъдие, прозрачност и почтеност.

Според данни от сайта на СЕ, предоставени специално във връзка с ДДС въпроси, организацията е регистрирана във Франция. Като международна организация не притежава ДДС номер и се счита за краен потребител.

Поради забавяне на изплащане на суми по тези договори, сключени в периода 2016 г. – 2017 г., в последните няколко месеца получавате в кратък период от време дължимите възнаграждения. Възможно е в рамките на следващите месеци да надвишите сумата от 50 000,00 лв., от извършваните услуги.

През последните 12 месеца сте получавали и доходи от преподавателска дейност като хоноруван доцент по сключени граждански договори. Основно оборота през последните 12 месеца се формира от консултации към СЕ.

Във връзка с изложената фактическа обстановка са поставени следните въпроси:

1. След достигане на оборот от 50 000,00 лв. от извършваните услуги, следва ли да се регистрирате по ЗДДС, като физическо лице?

2. Дължи ли се ДДС върху възнагражденията по консултантските договори със СЕ, които формират значителна част от евентуалния оборот за регистрация за целите на ЗДДС?



3. Тъй като изработените правни становища се предоставят директно на представители на СЕ, това променя ли мястото на изпълнение на услугата по договора (например Франция)?

4. Част от становищата са по договори, сключени с дирекции на СЕ, които са разположени в секретариата на СЕ в Страсбург, Франция и на тях се предоставят дължимите анализи. Друга част са договори, които са сключени с местните (регионални) представителства на СЕ в отделни държави (например Украйна и Молдова) и там са предоставяни анализите. Описаното променя ли режима на данъчно облагане и къде следва да се начисли ДДС, ако се дължи такова – в страната на изпълнение, в страната, в която е сключен договърът или в страната, в която сте местно лице?

5. По описаните консултантски услуги към СЕ, следва ли да се приложи процедурата за освобождаване на ДДС на основание чл. 151 от Директива 2006/112/СЕ и как следва да се приложи съгласно българското законодателство?

6. На интернет страницата на СЕ има информация за случай, които са освободени от плащане на ДДС, между които са посочени услуги за предоставяне на съвети и проучвания като консултантски услуги и предоставяне на експертиза. Това изключение отнася ли се за извършваните услуги и как следва да се приложи съгласно българското законодателство?

Предвид изложената фактическа обстановка, въпросите и относимата към тях нормативна уредба, изразявам следното становище:

По смисъла на чл. 3, ал. 1 от ЗДДС, данъчно задължено лице е всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, без значение от целите и резултатите от нея. Дефиниция на понятието ”независима икономическа дейност” е дадено в ал. 2 на чл. 3 от закона – независима икономическа дейност е дейността на производители, търговци и **лица, предоставящи услуги**, включително в областта на минното дело и селското стопанство, както и упражняването на свободна професия, включително на частен съдебен изпълнител и нотариус. Независима икономическа дейност е и всяка дейност, осъществявана редовно или по занятие срещу възнаграждение, включително експлоатацията на материално и нематериално имущество с цел получаване на редовен доход от него.

При условие, че в качеството си на физическо лице, извършвате нееднократно подобни сделки и получавате редовен доход от тях, независимо дали доходът е от граждански договори, като хоноруван доцент или от консултантски договори, то Вие се



явявате данъчно задължено лице по смисъла на закона и за Вас ще възникне задължение за регистрация по ЗДДС, ако отговаряте на условията за задължителна регистрация по ЗДДС.

Съгласно чл. 96, ал. 1 от ЗДДС (в сила от 01.01.2018 г.), всяко данъчно задължено лице с облагаем оборот 50 000,00 лв. или повече за период не по-дълъг от последните 12 последователни месеца преди текущия месец е длъжно в 7-дневен срок от изтичането на данъчния период, през който е достигнало този оборот, да подаде заявление за регистрация по този закон. Когато оборотът е достигнат за период не по-дълъг от два последователни месеца, включително текущия, лицето е длъжно да подаде заявлението в 7-дневен срок от датата, на която е достигнат оборотът. Облагаем оборот по смисъла на ал. 2 е сумата от данъчните основи на извършените от лицето:

1. **облагаеми доставки, включително облагаемите с нулева ставка;**
2. доставки на финансови услуги по чл. 46 от ЗДДС и
3. доставки на застрахователни услуги по чл. 47 от ЗДДС.

По отношение определянето на облагаемия оборот за целите на задължителната регистрация по чл. 96 от ЗДДС се взема предвид сумата на данъчните основи на извършените от лицето **облагаеми доставки, включително облагаемите със ставка нула**. Съгласно чл. 12, ал. 1 от ЗДДС облагаема доставка е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и 9 от ЗДДС, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго.

Предвид цитираните разпоредби, за да се прецени дали извършваните от Вас доставки на услуги формират оборот за регистрация по реда на ЗДДС, следва да се определи характерът на тези доставки, т.е. дали същите са облагаеми на основание чл.12 от ЗДДС, или представляват освободени доставки, попадащи в обхвата на регламентирания в глава четвърта от ЗДДС доставки. В тази връзка на първо място следва да се квалифицира естеството на доставките, които Вие извършвате, както и къде е мястото на изпълнение на тези доставки съгласно разпоредбите на ЗДДС.

Видно от определението, за да бъде една доставка облагаема за целите на ЗДДС, то същата следва да е с място на изпълнение на територията на страната и да не е сред изрично посочените в глава четвърта от ЗДДС "Освободени доставки и придобивания".

В глава четвърта от ЗДДС няма предвидени разпоредби съгласно които извършваните консултантски услуги на СЕ, включително и дирекции към



организацията и местни (регионални) представителства на СЕ да бъдат квалифицирани, като освободени доставки по ЗДДС.

За да се приложи определен режим на облагане с данък върху добавената стойност на доставки на услуги, както е във вашия случай, е необходимо правилно да се определи мястото на изпълнение на съответните доставки. Това е определящо относно цялостното данъчно третиране на извършваните услуги и приложимата данъчна ставка.

Мястото на изпълнение при доставка на услуга съгласно чл. 21, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС, когато **получател е данъчно незадължено лице**, е мястото, където доставчикът е установил своята независима икономическа дейност, а когато **получател е данъчно задължено лице** това е мястото, където получателят е установил независимата си икономическа дейност.

Предвид това, за определяне на данъчното третиране на доставка на консултантски услуги, по които получатели са СЕ и дирекции на СЕ, със седалище в гр.Страсбург, Франция, от решаващо значение е статутът на организацията – страна по договора и получател на услугата.

Следва да се има предвид, че съгласно чл. 18, пар. 2 от *Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 на Съвета за установяване на мерки за прилагане на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност*, освен ако не разполага с информация за противното, доставчикът на услуги може да счита, че получател, установен в Общността, има статут на данъчно незадължено лице, когато докаже, че този получател не му е съобщил идентификационния си номер за целите на данък върху добавената стойност.

СЕ е политическа международна организация на страните от Европа със седалище в гр. Страсбург, Франция.

На официалният сайт на СЕ - www.coe.int, е посочено, че организацията, СЕ няма вътрешен ДДС номер и трябва да се счита за краен потребител, който носи ДДС.

В резултат на изложеното, може да счита, че СЕ като международна организация, със седалище в гр. Страсбург, Франция е установена в Общността и има статут на данъчно незадължено лице. Следователно мястото на изпълнение при доставка на консултантски услуги съгласно чл. 21, ал. 1 от ЗДДС, когато **получател е данъчно незадължено лице установено в Общността**, е мястото, където доставчикът е установил своята независима икономическа дейност. Когато тези услуги се предоставят от постоянен обект, който се намира на място, различно от мястото, където



доставчикът е установил своята независима икономическа дейност, то мястото на изпълнение е мястото, където се намира този обект. Когато няма място на установяване на независима икономическа дейност или постоянен обект, мястото на изпълнение на доставката е мястото на постоянния адрес или обичайното пребиваване на доставчика.

Когато физическо лице, в което си качество Вие предоставяте консултантските услуги, е с постоянен адрес или обичайно пребивава на територията на Република България, то доставките ще са с място на изпълнение на територията на страната, с изключение на случаите при които услугата се предоставя от постоянен обект, който се намира на място, различно от територията на Република България.

Съгласно разпоредбата на чл.173, ал. 6, т. 1 буква „г“ от ЗДДС в случаите, когато мястото на изпълнение на доставките на услуги е на територията на страната се прилага нулева ставка на данъка, при едновременно изпълнение на следните условия:

- получатели са международни организации, признати от държавните органи на държавата членка - домакин, или на членове на такива организации при ограниченията и условията, установени в международните конвенции за създаване на организациите или в споразуменията за техните седалища;

- Република България не е държава домакин на лицата по т. 1.

В този случай, съгласно чл. 109, ал. 3, т. 1 и 2 от ППЗДДС, за прилагане на нулевата ставка на данъка доставчикът е длъжен да разполага със следните документи:

1. фактура за доставката, и
2. удостоверение за освобождаване от задължение за заплащане на данък по образец – приложение към Регламент 282/2011 (чл. 151 от Директива 2006/112/ЕС), потвърдено от съответния компетентен орган на държавата членка домакин - за лицата по ал. 1 и 2, когато Република България не е държава домакин.

В случаите, изложени в запитването, когато получатели и страни по сключените договори за консултантски услуги са СЕ, включително и дирекции към организацията със седалища на територията на Общността, за да бъде приложена нулева ставка на данъка, съгласно разпоредбата на чл. 173, ал. 6 от ЗДДС, Вие в качеството на доставчик следва да се снабдите и да разполагате с необходимите документи визирани в чл. 109, ал.3, т. 1 от ППЗДДС. Ако не разполагате с гореописаните документи, доставките следва да се считат за облагаеми с приложима ставка на данъка в размер на 20 %.

Тъй като доставките на консултантски услуги по които получатели са данъчно незадължени лица установени в Общността, се считат за облагаеми по реда на ЗДДС, данъчните основи на извършените от лицето услуги, както и получените за тях



авансови плащания следва се включват при определянето на облагаемият оборот за целите на задължителната регистрация по чл. 96, ал. 1 от закона.

След регистрация по ЗДДС, за предоставяните услуги, описани в запитването по които получатели са данъчно незадължени лица установени в Общността и при наличие на необходимите документи по чл. 109, ал. 3, т. 1 от ППЗДДС, следва да бъде начисляван 0% ДДС. В противно на изложеното, ако не разполагате с необходимите документи съгласно чл. 109, ал. 3, т. 1 от ППЗДДС, за тези доставки следва да бъде начисляван ДДС, прилагайки данъчна ставка в размер на 20% ([чл.66, ал.1, т.1](#) от [ЗДДС](#)).

В запитването е описано, че в качеството си на доставчик имате сключени договори с местни (регионални) представителства на СЕ в отделни държави – Украйна и Молдова и на тези представителства са предоставени консултантските услуги, т.е. получатели по доставката за данъчно незадължени лица установени извън Европейския съюз. В този случай приложение следва да намери разпоредбата на чл. 21, ал. 5, т. 1 във връзка с т. 2, буква „в“ от ЗДДС. В същата е указано, че мястото на изпълнение при доставка на услуга е мястото, където получателят е установен или има постоянен адрес или обичайно пребиваване, когато са налице едновременно следните условия:

- получателят е данъчно незадължено лице, което е установено или има постоянен адрес или обичайно пребиваване извън Европейския съюз;

- доставяните услуги са услуги, извършвани от консултанти, инженери, консултантски бюра, счетоводители, юристи и други подобни услуги, включително услугите по изработка, преработка или доработка на софтуер;

В резултат на изложеното, когато получатели и страни по сключените договори за консултантски услуги са представителства на СЕ, включително и дирекции към представителствата установени извън Европейския съюз, т.е. на територията на трети страни или територии, мястото на изпълнение на доставките на консултантски услуги ще е където е установен получателя - извън територията на страната. Тъй като доставките няма да са с място на изпълнение на територията на страната, в тези случаи разпоредбата на чл. 173, ал. 6 от ЗДДС е неприложима.

Доставките на консултантски услуги, по които получатели са данъчно незадължени лица установени извън Общността, се считат с място на изпълнение извън територията на страната и данъчните основи на извършените от лицето услуги, както и получените за тях авансови плащания не следва се включват при определянето на облагаемият оборот за целите на задължителната регистрация по чл. 96, ал. 1 от закона. Ако се регистрирате за целите на ЗДДС, за предоставяните услуги, описани в



запитването по които получатели са данъчно незадължени лица установени извън Общността, ДДС не следва да се начислява на основание чл. 86, ал. 3 от ЗДДС във връзка с чл. 21, ал. 5 от ЗДДС.

Следва да се има предвид, че възнагражденията се включват в облагаемия оборот, когато услугите са извършени (когато е възникнало данъчно събитие определено по реда на чл. 25 от ЗДДС), независимо от това, кога сумите ще бъдат изплатени.

Настоящото становище е принципно и е въз основа на изложената в запитването фактическа обстановка. В случаите, когато в производство, възложено по реда на *Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК)* се установи фактическа обстановка различна от посочената, Вие не може да се позовавате на разпоредбата на чл.17, ал.3 от ДОПК.