



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

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

Изх. № 24-39-153

Дата: 08.02.2017 год.

ЗДДС, чл. 10а, ал. 1;
ЗДДС, чл. 21, ал. 4, т. 1;
ЗДДС, чл. 82, ал. 1;
ЗДДС, чл. 82, ал. 2, т. 3;
ЗДДС, чл. 96, ал. 2;
ЗДДС, чл. 97а, ал. 1;
ЗДДС, чл. 173, ал. 1.

ОТНОСНО: приложение на разпоредбите от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) относно доставки в областта на проектирането и архитектурата, свързани с недвижими имоти, намиращи се на територията на страната, предназначени за Въоръжените сили на Съединените американски щати (Силите на Съединените щати), включително и с хуманитарно предназначение, извършени от чуждестранни лица - съдружници в сдружение

Във Ваше писмо, постъпило в ЦУ на НАП с вх. № 24-39-153/29.11.2016 г., е изложена следната фактическа обстановка:

Дружество, учредено по немското законодателство (немско дружество), има регистрация за целите на ДДС в Германия и България. Немското дружество е сключило договор за участие в съдружие (joint venture Arbeitsgemeinschaft) с друго дружество, установено в Съединените американски щати (американско дружество). Съдружието е учредено съгласно немското законодателство като GbR – обединение под формата на гражданско дружество (сдружение), за учредяването на което е подписан посоченият договор. Договорът между двете дружества предвижда съвместна дейност във връзка с открита тръжна процедура за сключване на рамково споразумение с Инженерния корпус на въоръжените сили на Съединените щати, подразделение Европа (Висбаден, Германия) за предоставяне на услуги в областта на проектирането и архитектурата. Сдружението се създава за целите на подписване и изпълнение на рамковото



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

споразумение с въоръжените сили на Съединените щати. Сдружението няма персонал, оборудване и помещение. Седалището на сдружението е в Егенфелден, Германия. Сдружението има данъчна регистрация и данъчен номер в Германия, както и е регистрирано за целите ДДС в Германия. Сдружението се представлява от съдружника – немското дружество.

След сключване на рамковото споразумение Инженерният корпус на въоръжените сили на Съединените щати ще възлага на сдружението изпълнение на отделни поръчки, респективно заявки под формата на самостоятелни задания, а сдружението от своя страна ще разпределя изпълнението на отделните дейности към участниците в него като подизпълнители – немското дружество и американското дружество.

Участниците в сдружението, на които е разпределено изпълнението на отделните дейности на територията на страната, възложени от Инженерния корпус на въоръжените сили на Съединените щати, ще изпълняват задълженията си по поръчката чрез подизпълнители – български юридически лица.

Услугите основно ще включват проектиране на военни съоръжения и обекти в България, включително и евентуално проектиране с цел подпомагане на други програми, като мисии за хуманитарна помощ в съответствие с изискванията и стандартите, приложими в САЩ и България. Другите услуги, които ще се предоставят, са както следва: определяне на критериите за проектиране, архитектура и инженеринг, спецификации, специфични за проектирането анализ и проучвания, както и прогнозиране на разходи за военни съоръжения и обекти; подготовка на документи и разрешителни, които се изискват съгласно законодателството за опазване на околната среда, специфични проучвания и други дейности, които се изискват съгласно законодателството за опазване на околната среда в САЩ и България; изготвяне на проучвания за осъществимост, други специфични проучвания, геотехнически експертизи и топографско картиране, услуги по поддръжка, услуги по подпомагане на програмата, инвентарна документация и инженерна дейност и дизайн по време на строителството; услуги по проектиране, включително подробни общи концепции относно съоръжения, недвижими имоти, оценка на инфраструктура, прилагане на



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

процеса на планиране “шарет”, CAD/GES картографиране и системен анализ на съществуващи съоръжения и инфраструктура; строителен надзор и сертификация на съответствието на строителната конструкция със съответните специфични национални стандарти и разпоредби.

Планира се във връзка с осъществяваните доставки на място в България да идват периодично служители на немското дружество, които да се информират относно етапа на изпълнение на заданието.

Немското дружество счита, че в конкретния случай ще са налице три доставки:

- доставка от подизпълнителя (българско юридическо лице, регистрирано по ЗДДС) към немското дружество;
- доставка от немското дружество към сдружението;
- доставка от сдружението към Инженерния корпус на въоръжените сили на Съединените щати.

В тази връзка въпросите Ви са:

1. Следва ли да се считат като услуги, свързани с недвижим имот, с място на изпълнение на територията на страната, услугите, които ще се предоставят от сдружението на Инженерния корпус на въоръжените сили на Съединените щати?

2. Услугите, свързани с недвижим имот, с място на изпълнение на територията на страната, които ще се предоставят на Инженерния корпус на въоръжените сили на Съединените щати от сдружението, ще попаднат ли в обхвата на Споразумението между правителството на Република България и правителството на Съединените американски щати за сътрудничество в областта на отбраната (ССОО) и на Споразумението по прилагане относно освобождаването от данъци и данъчни облекчения в изпълнение на ССОО?

3. Попадат ли в обхвата на ССОО доставките на услуги във връзка с подпомагане на други програми, като например мисии за хуманитарна помощ?

4. Следва ли за доставки, които попадат в обхвата на ССОО, да се приложи нулева ставка на данъка върху добавената стойност от всички участници по веригата, в това число сдружението като пряк изпълнител, съдружниците в сдружението като подизпълнители, съответно и подизпълнителите на немското дружество след спазване



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

на процедурата и снабдяване с Анекс Б към Споразумение по прилагане относно освобождаването от данъци и данъчни облекчения в изпълнение на ССОО?

5. Налице ли е постоянен обект на територията на страната за немското дружество по повод изпълнението на услуги към сдружението и в тази връзка на кой идентификационен номер за целите на ДДС (немския или българския) българските подизпълнители следва да фактурират доставките на услуги към немското дружество?

6. С каква данъчна ставка следва да фактурира сдружението към Инженерния корпус на въоръжените сили на Съединените щати и следва ли да се приеме, че Инженерният корпус на въоръжените сили на Съединените щати е данъчно незадължено лице?

7. Следва ли, да се регистрира по ЗДДС сдружението, по какъв ред и какви са необходимите документи за регистрацията?

8. Ще доведе ли и при какви условия посещението на служители на немското дружество в България до установяване на независима икономическа дейност чрез постоянен обект за целите на ЗДДС на немското дружество или на сдружението?

Предвид така изложената фактическа обстановка и съобразявайки относимата нормативна уредба, на основание чл. 10, ал. 1, т. 10 от Закона за Националната агенция за приходите, изразявам следното становище по зададените от Вас въпроси:

По първи въпрос:

Общото правилото за определяне мястото на изпълнение на доставка на услуга се съдържа в разпоредбите на чл. 21, ал. 1 и 2 от ЗДДС (съответно чл. 44 и 45 от Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност (Директива за ДДС)) и е в зависимост от обстоятелството дали получателят на същата е данъчно задължено или данъчно незадължено лице. Съгласно посочените разпоредби това е мястото, където доставчикът е установил своята независима икономическа дейност - когато получател е данъчно незадължено лице, съответно мястото, където получателят е установил независимата си икономическа дейност - когато получател е данъчно задължено лице. Специалната разпоредба на чл. 21, ал. 4, т. 1 от ЗДДС (съответно чл. 47 от Директивата за ДДС) урежда мястото на изпълнение на доставката



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

на услуга, свързана с недвижим имот, като в тези случаи се приема, че мястото на изпълнение е там, където е местонахождението на имота.

При наличие на визираните в нормата хипотези специалната норма дерогира общата. Критерият за прилагане на общото правило или изключението относно определяне мястото на изпълнение на доставка на услуга, свързана с недвижим имот, е дали същата е свързана с конкретен недвижим имот или не.

Когато доставката на услуга по подготовка и координация на строителните работи, включително и архитектурни, инженерни и надзорни услуги, експертна услуга или услуга на посредник, е свързана с конкретен недвижим имот, разположен на територията на страната, е приложима разпоредбата на чл. 21, ал. 4, т. 1, б. "а" или "б" от ЗДДС и мястото на изпълнение е на територията на страната.

Предвид горното, ако посочените в запитването услуги са свързани с конкретни недвижими имоти (военни съоръжения и обекти, както и с хуманитарни обекти), намиращи се на територията на страната и предвид обстоятелството, че същите по своето естество могат да се характеризират като услуги, свързани с недвижим имот, съгласно разпоредбата на чл. 21, ал. 4, т. 1 от ЗДДС, мястото на изпълнение на доставките ще бъде там, където се намира недвижимият имот, т.е. на територията на страната.

Следва да се има предвид, че ако в случая, изложен в запитването, има договорено възнаграждение, което да се заплаща от сдружението към участниците в сдружението за изпълнението на отделните дейности, следва да се приеме, че не е налице хипотезата на чл. 10а, ал. 1 от ЗДДС по отношение на разпределянето от сдружението на изпълнението на отделните дейности, във връзка с възложените от Инженерния корпус на въоръжените сили на Съединените щати на сдружението поръчки, към участниците в него като подизпълнители – немското дружество и американското дружество. Счита се, че в случая ще са налице доставки, извършвани от немското дружество и американското дружество, по които получател е сдружението.

По втори, трети, четвърти и шести въпрос:

Съгласно чл. 173, ал. 1 от ЗДДС за доставки, които са освободени от данък върху добавената стойност по силата на международни договори, спогодби, споразумения,



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

конвенции или други подобни, по които Република България е страна, ратифицирани и обнародвани по съответния ред, се прилага нулева ставка на данъка.

Със Споразумението между правителството на Република България и правителството на Съединените американски щати за сътрудничество в областта на отбраната, ратифицирано със Закон, приет от 40-то Народно събрание на 26.05.2006 г., обн. ДВ бр. 55 от 2006 г., в сила от 12.06.2006 г. (ССОО), се предвижда освобождаване от данъци за официални нужди на Силите на Съединените щати. Съгласно чл. XVI, т. 1 от това споразумение по отношение на данъка върху добавената стойност или подобни или заменящи го данъци се прилага освобождаване към момента на покупката от или за нуждите на Силите на Съединените щати на материали, припаси, услуги, оборудване и друга собственост, придобити за крайно потребление от Силите на Съединените щати или които в крайна сметка ще бъдат вложени в предмети или съоръжения, използвани от Силите на Съединените щати.

Съгласно т. 9 от Споразумението по прилагане относно освобождаване от данъци и данъчни облекчения в изпълнение на ССОО Силите на Съединените щати са създали Служба за данъчни облекчения, която отговаря за изпълнение на задълженията на Силите на Съединените щати по прилагане на Споразумението. Тази служба по силата на чл. 4, т. 9 от утвърдената със Заповед на Изпълнителния директор на НАП № ЗЦУ-130/28.01.2010 г. процедура за взаимодействие между Национална агенция за приходите и Представителите на Въоръжените сили на САЩ относно освобождаване от данък върху добавената стойност, след извършване на необходимата проверка относно наличие на основание за освобождаване – прилагане на нулева ставка, заверява Анекс Б от Споразумението по прилагане относно освобождаване от данъци и данъчни облекчения в изпълнение на ССОО.

По смисъла на чл. II, т. 1 от ССОО “сили на Съединените щати” означава съвкупността от членовете на силата, цивилния компонент и цялата собственост, оборудване и материали на Силите на Съединените щати, намиращи се на територията на Република България.

Следователно, за да е налице освобождаване от данък върху добавената стойност по силата на ССОО на доставките на услуги, които ще се извършват, Силите



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

на Съедините щати, за които са предназначени същите, следва да се намират на територията на Република България.

Изложеното по-долу е при условие, че Инженерният корпус на въоръжените сили на Съединените щати е структура на Силите на Съединените щати.

Независимо че към момента на извършване на доставките (проектиране и др.) Силите на Съединените щати в посочената по-горе съвкупност не са ситуирани на конкретните места на територията на страната, на които се планира изграждането на военните съоръжения и обекти, считам, че предвид обстоятелството, че военните съоръжения и обекти, които са предмет на проектирането, са предназначени за нуждите на Силите на Съединените щати, което предполага, че към момента на ползването на съответните съоръжения и обекти Силите на Съединените щати ще се намират на територията на Република България. Поради това, ако доставчикът притежава заверен от Службата за данъчни облекчения на Силите на Съединените щати формуляр на Анекс Б от Споразумението по прилагане относно освобождаване от данъци и данъчни облекчения в изпълнение на ССОО, би било налице основание за освобождаване от данък върху добавената стойност по чл. 173, ал. 1 от ЗДДС на тези доставки на услуги.

Видно от член IV от ССОО, както и от обхвата и целта на това споразумение, една от формите на сътрудничество е дейността на Силите на Съединените щати по изпълнение на мероприятия от програмата на САЩ за хуманитарна помощ и съвместни мероприятия по военно-гражданско сътрудничество. В този смисъл дейностите, свързани с изпълнение на програмата на САЩ за хуманитарна помощ, изразяващи се в извършването на услуги (проектиране и др.), свързани с обекти, които сами по себе си не са придобити за крайно потребление от Силите на Съединените щати, когато са възложени на изпълнителя от името и за сметка на Силите на Съединените щати, считам, че попадат в обхвата на предвиденото в член XVI от ССОО освобождаване като използвани от Силите на Съединените щати за хуманитарна помощ, като освобождаването обхваща и доставките, извършени от подизпълнителите. Предвид това за извършените доставки на услуги (проектиране и др.), свързани с хуманитарен обект, намиращ се на територията на страната, ако са предназначени за изпълнение на програмата на САЩ за хуманитарна помощ и ако доставчикът притежава заверен от



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

Службата за данъчни облекчения на Силите на Съединените щати формуляр на Анекс Б от Споразумението по прилагане относно освобождаване от данъци и данъчни облекчения в изпълнение на ССОО, е приложима нулева ставка на данъка върху добавената стойност на основание чл. 173, ал. 1 от ЗДДС, във връзка със ССОО.

Съгласно т. 4, б. “а” от Споразумението по прилагане относно освобождаване от данъци и данъчни облекчения в изпълнение на ССОО освобождаването (нулева ставка на данъка) се прилага както за изпълнителя, така и за подизпълнителите по сключените в изпълнение на ССОО договори. В този смисъл в случая, изложен в запитването, за сдружението като пряк изпълнител, съдружниците в сдружението като подизпълнители, съответно и подизпълнителите на немското дружество, при условие че са изпълнени горепосочените условия – съответната доставка на услуга е с място на изпълнение на територията на страната, както и съответният доставчик притежава заверен от Службата за данъчни облекчения на Силите на Съединените щати формуляр на Анекс Б от Споразумението по прилагане относно освобождаване от данъци и данъчни облекчения в изпълнение на ССОО, е приложима нулева ставка на данъка върху добавената стойност на основание чл. 173, ал. 1 от ЗДДС.

По пети и осми въпрос:

Съгласно чл. 11, пар. 1 и 2 от Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 на Съвета от 15 март 2011 година за установяване на мерки за прилагане на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност за прилагането на чл. 44 от Директива 2006/112/ ЕО (Регламент 282/2011) “постоянен обект” означава всеки обект, различен от мястото на установяване на стопанска дейност, посочен в чл. 10 от същия регламент, който се характеризира с достатъчно равнище на постоянство и има подходяща структура от гледна точка на човешките и техническите ресурси, за да може да доставя услугите, които престира, както и за да може да получава и ползва услугите, доставени за собствените нужди на този обект. Фактът на притежание на идентификационен номер по ДДС сам по себе си не е достатъчно основание да се приеме, че данъчно задълженото лице, разполагащо с такъв номер, има постоянен обект (чл. 11, пар. 3 от Регламент 282/2011).



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

За дефинирането на понятието “постоянен обект” следва да се имат предвид конкретните факти за всеки отделен случай, както и практиката на Съда на Европейския съюз (С-168/84; С-190/95; С-231/94; С-260/95), съгласно която под “постоянен обект” следва да се разбира “дейност, която притежава известни характеристики на дълготрайност и структура, която е адекватна по отношение на човешките и техническите ресурси за целите на независимо предоставяне на съответните услуги”. Т.е., за да бъде определен като постоянен, конкретен обект следва да отговаря на определени изисквания за минимална степен на постоянност, минимален размер и постоянна наличност на човешки и технически ресурси, необходими за целите на извършваните доставки.

В случая преценката дали това е така следва да бъде направена въз основа на фактите и обстоятелствата, свързани с конкретния казус, с оглед законната регламентация и установената практика на Съда на Европейския съюз.

При условие че дейността, свързана с доставките на услуги, свързани с военните съоръжения и обекти, както и на хуманитарни обекти, разположени на територията на страната, притежава определени характеристики на дълготрайност и структура, която е адекватна по отношение на човешките и техническите ресурси за целите на независимо предоставяне на съответните услуги, следва да се приеме, че е възможно както немското дружество, така и сдружението, да извършват тези доставки чрез постоянен обект на територията на страната, т.е. същите биха могли да бъдат установени на територията на страната.

С оглед изложената фактическа обстановка считам, че сдружението, предвид обстоятелството, че няма да има персонал, оборудване и помещения на територията на страната, няма да формира постоянен обект на територията на страната във връзка с извършваните услуги. Посочено е, че немското дружество ще действа чрез подизпълнители – български юридически лица, като негови служители ще идват периодично, за да се информират за актуалния етап на изпълнение на проекта. Липсват данни за наличие на технически ресурси на немското дружество на територията на страната. При положение че единственото наличие на ресурс на немското дружество на територията на страната е инцидентно присъствие на човешки ресурс с информационна



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

цел, считам, че немското дружество също няма да формира постоянен обект на територията на страната.

По седми въпрос:

Доколкото доставката, извършена от подизпълнителите – български юридически лица, на услуги (проектиране и др.), свързани с военни съоръжения и обекти, както и свързани с хуманитарни обекти, разположени на територията на страната, по която получател е немското дружество, е с място на изпълнение на територията на страната и същата е облагаема, на основание чл. 82, ал. 1 от ЗДДС данъкът за същата би бил изискуем от тези подизпълнители – доставчици по доставката. Т.е. за немското дружество няма да възникне задължение за регистрация по чл. 97а, ал. 1 от ЗДДС, съгласно която на регистрация по същия закон подлежи всяко данъчно задължено лице по чл. 3, ал. 1, 5 и 6, което получава услуги с място на изпълнение на територията на страната, които са облагаеми и за които данъкът е изискуем от получателя по чл. 82, ал. 2 от същия закон. При условие че немското дружество не е установено на територията на страната, включително чрез постоянен обект, за извършените от него облагаеми доставки на горепосочените услуги данъкът на основание чл. 82, ал. 2, т. 3 от ЗДДС е изискуем от получателя по доставката - сдружението. В тази връзка на основание чл. 95, ал. 2 от ЗДДС за немското дружество не възниква задължение за регистрация по ЗДДС, но за сдружението ще възникне задължение за подаване на заявление за регистрация на основание чл. 97а, ал. 1 от ЗДДС не по-късно от 7 дни преди датата, на която данъкът за доставката става изискуем (авансово плащане или данъчно събитие), като данъчната основа на получената услуга подлежи на облагане с данък.

Доколкото извършваните от сдружението доставки на услуги (проектиране и др.), свързани с военни съоръжения и обекти, както и свързани с хуманитарни обекти, разположени на територията на страната, които са с място на изпълнение на територията на страната, не попадат в изрично посочените като освободени доставки по Глава четвърта от ЗДДС, същите са облагаеми, на основание чл. 12 от ЗДДС. Предвид това за сдружението като лице, което е регистрирано на основание чл. 97а от ЗДДС, посочените доставки на услуги формират облагаем оборот по смисъла на чл. 96, ал. 2 от същия закон и за същото възниква задължение в 14-дневен срок от изтичането



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

на данъчния период, през който е достигнат оборотът, да подаде заявление за регистрация по ЗДДС.

ЗАМ. ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА НАП:

/ГАЛЯ ДИМИТРОВА/