



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

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

Изх.№ М-26-П-97

Дата: 21.03.2019 год.

ЗДДС, чл. 3, ал. 1;
 ЗДДС, чл. 3, ал. 2;
 ЗДДС, чл. 21;
 ЗДДС, чл. 21, ал. 1;
 ЗДДС, чл. 21, ал. 2;
 ЗДДС, чл. 21, ал. 5, т. 1;
 ЗДДС, чл. 21, ал. 5, т. 2, б. „в“;
 ЗДДС, чл. 21, ал. 4, т. 1;
 ЗДДС, чл. 21, ал. 4, т. 1, б. „а“;
 ЗДДС, чл. 86, ал. 3;
 ЗДДС, чл. 173, ал. 1;
 ЗДДС, чл. 173, ал. 2;

ЗДДС, чл. 173, ал. 6;
 ЗДДС, чл. 173, ал. 6, т. 2;
 ППЗДДС, чл. 107, ал. 3;
 ППЗДДС, чл. 109;
 Директива 2006/112/ЕО, чл. 44;
 Директива 2006/112/ЕО, чл. 45;
 Директива 2006/112/ЕО, чл. 47;
 Регламент 282, чл. 18, § 3, б. „а“;
 Регламент 282, чл. 18, § 3, б. „б“;
 Регламент 1042, чл. 13б;
 Регламент 1042, чл. 31а.

ОТНОСНО: Данъчно третиране по *Закона за данък върху добавената стойност* (ЗДДС) на доставка на услуги по предпроектни проучвания за генериране на слънчева енергия, използвана за собствени нужди в избрани индустриални обекти в трета страна.

Във Ваше писмо, постъпило в Централно управление на Национална агенция за приходите (НАП) с вх. №.....2018 г., препратено по компетентност от дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, е изложена следната фактическа обстановка:

I. След проведена тръжна процедура „.....“ АД (дружеството) сключва договор с(Международна финансова корпорация от групата на Световната банка – МФК) по Програма за предпроектни проучвания за техническа изпълнимост на генерирането на слънчева енергия за собствени нужди в 10 предварително избрани индустриални обекта в Пакистан. Услугите, които ще предоставя дружеството, се състоят в обследване на място в Пакистан на тези обекти (недвижими имоти), събиране на технически и финансови данни за тях и изготвяне на резултативни доклади.

II. Учредителният договор на МФК е ратифициран със закон, приет от 36-о Народно събрание, обнародван в „Държавен вестник“ (ДВ), бр. 53 от 1992 г., в сила от 22.07.1991 г. Самият учредителен договор е публикуван в ДВ, бр. 1 от 1999 г. Съгласно чл. VI, раздел 9, б. „а“ корпорацията, нейните активи, имущество, доход и разрешените от този договор операции и сделки се ползват с имунитет спрямо облагане с всякакви данъци и мита. Корпорацията се ползва с имунитет спрямо задължението за събиране или плащане на какъвто и да е данък или мито.

III. Седалището на МФК е във Вашингтон, окръг Колумбия, САЩ.

При сключване на договора на дружеството не е представено удостоверение съгласно чл. 18, ал. 3, б. „а“ от **Регламент за изпълнение №282/2011 на Съвета на Европейския съюз от 15.03.2011 г. за установяване на мерки за прилагане на Директива 2006/112/ЕО от 28.11.2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност** (ДДС, Регламент №282/2011) от МФК, нито идентификационен номер по ДДС (или подобен номер, изпълняващ същата функция), издаден от държавата по установяване и използван за идентифициране на данъчно задължени лица. Дружеството не може да определи дали целите, за които е учредена МФК, съответстват на понятието за независима икономическа дейност по смисъла на чл. 3 от ЗДДС, тъй като дивидентите от дейността на МФК се разпределят в полза на държавите-учредители, участващи в капитала ѝ. На уеб-сайта на Световната банка е публикувано достъпно Писмо с приложени удостоверения от данъчните власти на няколко американски щата, указващо, че групата е освободена от данъчно облагане.

IV. Съгласно чл. 173, ал. 1 и 2 от ЗДДС за доставки, които са освободени от ДДС по силата на международни договори, спогодби, споразумения, конвенции или други подобни, по които Република България е страна, ратифицирани и обнародвани по съответния ред, се прилага нулева ставка на данъка. За прилагането на нулевата ставка доставчикът е длъжен писмено да поиска становище от компетентната териториална дирекция на НАП за основанията за освобождаването. Въз основа на подаденото искане за издаване на становище за потвърждаване наличието на основание за прилагане на нулева ставка, на дружеството е връчен протокол, с който е указано, че цитираният договор попада в хипотезата на чл. 173, ал. 6, т. 2, съответно в чл. 109 от **Правилника за прилагане на Закона за данък върху добавената стойност** (ППЗДДС), в които изрично е посочено, че касаят облагаеми доставки с място на изпълнение на територията на страната, а не извън територията на страната – видно от самия договор.

V. В бъдеще е възможно дружеството да сключи допълнителни договори с МФК за консултантски услуги, несвързани пряко с недвижим имот.

Предвид изложената фактическа обстановка поставяте следните въпроси:

1. Предвид изложеното в т. III и V как следва да се третира получателят на услугите, предоставяни от дружеството – като данъчно задължено лице или като данъчно незадължено лице с оглед правилното определяне на мястото на изпълнение на услугите по чл. 21 от ЗДДС?

2. Правилно ли е определено мястото на изпълнение на услугите по приложения договор – по реда на чл. 21, ал. 4, т. 1, там където се намират недвижимите имоти – в Пакистан?

3. Приложим ли е режимът на чл. 173, ал. 1 и 2 спрямо доставките, които са с място на изпълнение извън територията на страната, при които данък не се начислява на основание чл. 86, ал. 3 от ЗДДС, или независимо от мястото на изпълнението им е необходимо тяхното освобождаване по силата на международните договори чрез прилагането на нулева ставка?

4. В случай че доставката на услугите по приложения договор се третира като освободена чрез прилагане на нулева ставка и е необходимо да се снабдим с удостоверение от данъчните власти по седалище на МФК, може ли официалното писмо с приложенията му, посочено в т. III, да се счита за такова удостоверение?

На основание чл. 10, ал. 1, т. 10 от *Закона за Националната агенция за приходите*, въз основа на изложената фактическа обстановка и съобразявайки относимата нормативна уредба, изразявам следното принципно становище по направеното запитване:

Относно определянето на мястото на изпълнение на доставките, извършвани от дружеството в изпълнение на сключения договор с МФК по Програма за предпроектни проучвания за техническа изпълнимост на генерирането на слънчева енергия за собствени нужди в 10 предварително избрани индустриални обекта в Пакистан:

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 на Съвета от 28 ноември 2006 г. 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 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.

Съгласно клаузите на приложения договор, сключен през 2018 г. между дружеството и МФК, дружеството се задължава да извърши предпроектни проучвания за генериране на слънчева енергия, използвана за собствени нужди в избрани индустриални обекти в Пакистан.

Цитираните услуги са свързани с поетата от МФК инициатива за подпомагане на индустриите чрез проучване на възможността за въвеждане в употреба на слънчеви фотоволтаични централи в търговския и промишлен сектор. Целта е във вече предварително избрани промишлени сгради (покриви) да се оцени оптималното частично заместване на употребяваната електроенергия чрез внедряване на технически и финансово жизнеспособен слънчев фотоволтаичен капацитет, като се използват наличните покривни повърхности и други налични пространства в помещенията в търговския и промишлен сектор. За постигане на целта на това задание, МФК търси инженерингов консултант за подготовка на технически проучвания за изпълнение на следващ етап на слънчеви фотоволтаични системи в предварително подбрана група от държатели на 10 търговски и промишлени обекти в индустриалните зони на Лахор, Карачи или Исламабад (включително текстилни фабрики). Общата цел на заданието е да потвърди съществуващата функционална възможност за покривни фотоволтаични инсталации на 10 предварително подбрани търговско-промишлени обекта и да изготви технически и финансови анализи и документи относно възможностите за инсталирането им.

За целите на поетите ангажименти по изпълнението на договора, дружеството ще извърши оценка на място на: съществуващите електроенергийни изисквания,

съществуващото оборудване за ниско и средно напрежение, състояние на мощността на мрежата и натоварването ѝ, кривите на търсенето и предлагането (профилиране на натоварването), опции за резервни мощности, оценка на слънчевите ресурси, слънчев фотоволтаичен инженеринг (балансиране на инсталацията и системата), съществуващата функционална площ на покрива и необходимите строителни работи.

При определяне дали цитираните услуги са свързани с недвижим имот следва да се вземат предвид разпоредбите на чл. 13б и чл. 31а от **Регламент за изпълнение №1042/2013 на Съвета на Европейския съюз от 07.10.2013 г. за изменение на Регламент за изпълнение №282/2011 по отношение на мястото на доставка на услуги** (Регламент №1042/2013).

Съгласно чл. 13б от Регламент №1042/2013 за целите на прилагането на Директивата за ДДС за „недвижим имот“ се счита:

а) всяка отделна част от земята, на или под нейната повърхност, върху която може да бъде учредено право на собственост или владение;

б) всяка сграда или конструкция, прикрепена към земята или в нея, над или под морското равнище, която не може да бъде лесно разглобена или преместена;

в) всеки елемент, който е монтиран и съставлява неразделна част от сграда или конструкция и без който съответната сграда или конструкция би била недовършена, като врати, прозорци, покриви, стълбища и асансьори;

г) всеки елемент, оборудване или машина, трайно монтирани в сграда или конструкция, които не могат да бъдат премествани, без да бъде разрушена или променена сградата или конструкцията.

Доставката на услуги, свързани с недвижими имоти, е дефинирана в чл. 31а от Регламент №1042/2013. Услугите се разглеждат като услуги, които имат достатъчно пряка връзка с недвижими имоти, когато произтичат от недвижими имоти и тези имоти представляват съставен елемент на услугата и са от основно и съществено значение за доставяните услуги, или когато се предоставят за недвижими имоти или са насочени към недвижими имоти с цел правно или физическо изменение на тези имоти.

Предвид изложеното, в изпълнение на договора дружеството следва да извърши оценка на съществуващите електроенергийни изисквания, съществуващото оборудване за ниско и средно напрежение, състояние на мощността на мрежата и натоварването ѝ, както и други подобни показатели на конкретните недвижими имоти – търговско-промишлени обекти на територията на Пакистан, за да потвърди съществуващата потенциална възможност за инсталирането на покривни фотоволтаични инсталации. В

тази връзка, тъй като тези имоти са предмет на извършваната оценка, считам, че същите представляват съставен елемент на услугата и са от основно и съществено значение за извършваните услуги и са насочени към недвижими имоти с цел физическо изменение на тези имоти.

Услугите по оценяване обичайно се определят като експертни услуги, предвид което в случая е налице доставка на експертни услуги, пряко свързани с конкретен недвижим имот – налице е хипотезата на чл. 21, ал. 4, т. 1, б. „а“ от ЗДДС.

В съответствие с разпоредбата на чл. 21, ал. 4, т. 1, б. „а“ от ЗДДС мястото на изпълнение на експертните услуги, поети за изпълнение от дружеството, е там, където се намират недвижимите имоти – в случая на територията на Пакистан. Доколкото в конкретния случай по приложения към запитването договор е приложима специалната разпоредба на чл. 21, ал. 4, т. 1, б. „а“ от ЗДДС (съответно чл. 47 от Директивата за ДДС), а не общата (чл. 21, ал. 1 и 2 от ЗДДС, съответно чл. 44 и 45 от Директивата за ДДС), статутът на получателя на цитираните доставки е правно ирелевантен.

По отношение на въпроса относно документите, удостоверяващи прилагането на нулева ставка на данък върху добавената стойност за извършена от дружеството доставка на услугите по приложения договор няма необходимост да се отговаря, тъй като мястото на изпълнение на тези услуги предвид гореизложеното не е на територията на страната и за тях не се прилага разпоредбата на чл. 173, ал. 6 от ЗДДС и чл. 109 от ППЗДДС.

Относно определянето на мястото на изпълнение на доставките при сключването в бъдеще на допълнителни договори с МФК за консултантски услуги, които не са свързани пряко с недвижим имот:

Възможни са две хипотези на данъчно третиране.

1. Хипотеза, при която получателят на предоставяните от дружеството услуги е данъчно незадължено лице:

Доколкото седалището на МФК е във Вашингтон, окръг Колумбия, САЩ, съгласно разпоредбата на чл. 21, ал. 5, т. 1 и 2, б. „в“ от ЗДДС 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:

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

2. 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.

При сключване в бъдеще на договори с МФК извън обхвата на чл. 21, ал. 5 от ЗДДС приложение ще намери разпоредбата на чл. 21, ал. 1 от ЗДДС (съответно чл. 45 от Директивата за ДДС), съгласно която мястото на изпълнение при доставка на услуга, когато получателят е данъчно незадължено лице, 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.

2. Хипотеза, при която получателят на предоставяните от дружеството услуги е данъчно задължено лице:

Съгласно разпоредбата на чл. 21, ал. 2 от ЗДДС (съответно чл. 44 от Директивата за ДДС) мястото на изпълнение при доставка на услуга, когато получателят е данъчно задължено лице, е мястото, където получателят е установил независимата си икономическа дейност. Когато тези услуги се предоставят на постоянен обект, който се намира на място, различно от мястото, където получателят е установил независимата си 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 получателя.

При определянето на лицата като данъчно задължени или данъчно незадължени следва да се имат предвид разпоредбите на Регламент №282/2011. Съгласно чл. 18, параграф 3, б. „а“ и б. „б“ освен ако не разполага с информация за противното, доставчикът на услуги може да счита, че получател, установен извън Общността, има статут на данъчно задължено лице:

- б. „а“: ако получи от получателя удостоверение, издадено от компетентния данъчен орган на получателя, в потвърждение на факта, че получателят извършва стопанска дейност, с цел да му се предостави възможност да получи възстановяване на ДДС по силата на *Директива 86/560/ЕИО на Съвета от 17 ноември 1986 г. относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки в областта на*

данъците върху оборота - правила за възстановяване на ДДС на данъчно задължени лица, които не са установени на територията на Общността;

- б. „б“: когато получателят не разполага с това удостоверение, ако доставчикът разполага с идентификационния номер по ДДС или подобен номер, изпълняващ същата функция, предоставен на получателя от страната по установяване и използван за идентифициране на данъчно задължени лица или с всяко друго доказателство за това, че получателят е данъчно задължено лице и ако доставчикът извърши проверка в разумна степен на точността на информацията, предоставена му от получателя, с помощта на обичайните търговски мерки за сигурност като мерките, свързани с проверките на самоличността и на плащанията.

Доколкото съгласно Раздел 12 „Дивиденди“, член IV „Организация и управление“ на Учредителния договор на МФК неговият управителен съвет може периодично да определя каква част от чистия доход и излишъка след заделяне на средства за резерви се разпределя като дивиденди пропорционално на държания от страните членки основен капитал, цитираното обстоятелство е индикация, че МФК извършва независима икономическа дейност и е данъчно задължено лице по смисъла на чл. 3, ал. 1 и 2 от ЗДДС. Независимо от това, съобразявайки разпоредбата на чл. 18, параграф 3, б. „б“ от Регламент №282/2011, доставчикът е задължен да положи усилия за събиране на доказателства за удостоверяване на статута на получателя, а при предоставена такава информация от получателя, същата следва да бъде проверена в разумна степен с помощта на обичайните търговски мерки за сигурност.

Относно прилагането на чл. 173, ал. 1 и 2 от ЗДДС:

Съгласно чл. 173, ал. 1 от ЗДДС за доставки, които са освободени от ДДС по силата на международни договори, спогодби, споразумения, конвенции или други подобни, по които Република България е страна, ратифицирани и обнародвани по съответния ред, се прилага нулева ставка на данъка. За прилагането на нулевата ставка доставчикът е длъжен писмено да поиска становище от компетентната териториална дирекция на Националната агенция за приходите за основанието за освобождаването. Към искането се прилагат документите, доказващи основанието за прилагане на освобождаването, определени с чл. 107, ал. 3 от ППЗДДС.

Нулева ставка на данъка върху добавената стойност по чл. 173, ал. 1 от ЗДДС се прилага само за доставки с място на изпълнение на територията на страната, доколкото разпоредбите на ЗДДС се прилагат само по отношение територията на страната.

Предвид това в случаите на доставка на услуги с място на изпълнение извън територията на страната, за която по силата на чл. 86, ал. 3 от ЗДДС доставчикът не начислява данъка върху добавената стойност, разпоредбите на чл. 173, ал. 1 и 2 от същия закон са неприложими. За дружеството-доставчик не е налице задължение писмено да поиска становище от Националната агенция за приходите за прилагане на нулева ставка за доставката.

Характерът на доставките и тяхната облагаемост с косвен данък и приложимите в тази връзка процедури и документи се определят съобразно законодателството на държавата по мястото на извършване на доставките.

ЗАМ. ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА НАП:

/АЛЕКСАНДЪР ГЕОРГИЕВ/