



МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ
НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

1000 София, бул. "Княз Дондуков" № 52 Телефон: (02) 98591 Факс: (02) 9870827

Изм.№
Дата.....

ДО
ДИРЕКЦИЯ "ОУИ" –.....

Относно: лице - платец на данък върху добавената стойност при извършване на облагаеми доставки на услуги, свързани с недвижим имот

На основание чл. 10, ал. 1, т. 10 от Закона за националната агенция за приходите изразявам следното становище относно определянето на лицето - платец на данък върху добавената стойност при извършване на облагаеми доставки на услуги, свързани с недвижим имот, свързани с измененията на Закона за данък върху добавената стойност, в сила от 01.01.2009г. /ЗИД на ЗДДС, обн. ДВ бр. 106 от 12.12.2008г./

1. Място на изпълнение при доставка на услуги, свързани с недвижим имот

Съгласно чл. 21, ал.2, т.1 от ЗДДС мястото на изпълнение при доставка на услуга е мястото, където се намира недвижимият имот, когато услугата е свързана с недвижим имот, включително при:

- експертни услуги или услуги на посредници, свързани с недвижимия имот;
- услуги по подготовка и координация на строителните работи, свързани с недвижимия имот, като архитектурни, инженерни, пазарни и други.

Следва да се има предвид, че изброяването на услугите, попадащи в обхвата на чл. 21, ал.1, т.1 е неизчерпателно и следва да се счита, че в хипотезата му попадат и други услуги, извършвани във връзка с недвижимите имоти, като например самите строителни услуги, услуги по оценка или експертиза на имота, проучвателни дейности.

Нормата на чл. 21, ал.2, т.1 от ЗДДС има специален характер и при колизия с други, общи или специални норми, касаещи място на изпълнение на доставка на услуги, същата ги дерогира. Т.е., ако една и съща услуга има характер на консултантска услуга, инженерна, маркетингова или рекламна услуга и в същото време се отнася до недвижим имот, находящ се на територията на страната, за целите на данъчното и третиране и по-конкретно за определяне на мястото и на изпълнение, следва да се приеме, че е лицето услуга, свързана с недвижим имот.

Предвид гореизложеното, в случаите, при които недвижимият имот, във връзка с който е извършена съответната услуга, се намира в Република България, мястото на изпълнение е на територията на страната и приложимият закон е ЗДДС.

2. Лице - платец на данък върху добавената стойност при извършване на облагаеми доставки на услуги, свързани с недвижим имот, находящ се на територията на страната

2.1. Данъчно третиране до 31.12.2008г.

Чл. 82, ал.1 от ЗДДС регламентира основното правило относно лице - платец на данъка. Съгласно същото, освен в изрично предвидените изключения, данъкът по

облагаемите доставки е изискуем от регистрирано по този закон лице - доставчик по облагаема доставка.

До 31.12.2008г., т.е. до влизане в сила на ЗИД на ЗДДС, обн. ДВ бр. 106 от 12.12.2008 г., лицето – платец на данъка при извършване на облагаеми доставки на услуги, свързани с недвижим имот, се определя по силата на това общо правило – лице платец е доставчикът на услугата – регистрирано по ЗДДС лице.

В тази връзка следва да се има предвид, че съгласно чл. 95 от ЗДДС, на регистрацията по този закон подлежи всяко данъчно задължено лице, включително и неустановените на територията на страната, което извършва облагаеми доставки на стоки или услуги по чл. 12. Относно лицата, неустановени на територията на страната, това задължение възниква ако извършването от тях облагаеми доставки на стоки или услуги по чл. 12, са различни от тези, по които данъкът е изискуем от получателя.

Предвид изложеното, ако данъчно задължено лице, включително и неустановените на територията на страната, извършва облагаеми доставки на услуги, свързани с недвижим имот, находящ се на територията на страната, същите формират за лицето облагаем оборот за задължителна регистрация по чл. 96 от ЗДДС. Лицата, неустановени на територията на страната, за които възникне задължение за регистрацията, следва да се регистрират по реда на чл. 133 от ЗДДС.

2.1. Данъчно третиране след 01.01.2009г.

2.1.1. Данъчно третиране в случаите, когато доставчикът е данъчнозадължено лице, установено на територията на страната

Съгласно правилото на чл. 82, ал. 1 от ЗДДС, което няма изменение, когато доставчикът на услугата, свързана с недвижими имот, находящ се на територията на страната, е данъчнозадължено лице, установено на територията на страната:

- същият е лице – платец на данъка, ако е регистрирано по закона лице;
- в случай, че не е регистрирано по ЗДДС лице, формира облагаем оборот за задължителна регистрация по чл. 96 от закона.

2.1.2. Данъчно третиране в случаите, когато доставчикът е данъчнозадължено лице, което не е установено на територията на страната

а. доставчик – нерегистрирано по ЗДДС лице

По силата на чл. 82, ал. 2, т. 2 от ЗДДС в редакцията му след изменението, обнародвано в ДВ, бр. 106 от 2008 г., в сила от 01.01.2009 г., когато доставчикът не е регистриран 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. 2, т. 1 - /услуги, свързани с недвижим имот, находящ се на територията на страната/, **когато получателят е данъчно задължено лице.**

Когато получателят по доставката е регистрирано по ЗДДС лице, начисляването на данъка става по реда на чл. 86 от ЗДДС, чрез издаване на протокол по чл. 117 от закона.

Когато доставчикът не е установен на територията на страната и получателят е данъчно задължено лице, нерегистрирано по този закон, данъкът се внася от получателя в 14-дневен срок от изтичането на месеца, през който данъкът е станал изискуем, по силата на чл. 91, ал.3 от ЗДДС (Изм. - ДВ, бр. 106 от 2008 г., в сила от 01.01.2009 г.). Данъкът се внася в републиканския бюджет по сметка на териториалната дирекция на Националната агенция за приходите, където лицето е регистрирано или подлежи на регистрацията по Данъчно-осигурителния процесуален кодекс.

б. доставчик – регистрирано по ЗДДС лице

Когато доставчикът на услугата по чл. 21, ал. 2, т. 1 от ЗДДС не е установен на територията на страната, но е регистриран по ЗДДС, **същият е лице – платец на данъка**, по силата на общото правило на чл. 82, ал. 1 от ЗДДС, тъй като не попада в изключението предвидено в ал. 2, т. 2 на същата разпоредба.

В тези случаи обаче по силата на пар. 17 от ПЗР от Правилника за изменение и допълнение на ПЗДДС, в сила от 01.01.2009г., лица, регистрирани на основание на чл. 133 от закона, могат да подадат заявление за дерегистрация по избор по чл. 108 от закона, независимо от облагамия им оборот за последните 12 последователни месеца преди текущия, когато през същия период лицето е извършвало само доставки, за които след 31 декември 2008 г. данъкът е изискуем от получателя по доставката като платец по Глава осма от закона. В тези случаи дерегистрацията се извършва след извършване на ревизия.

Това е правна възможност на лицата, а не задължение, поради което, в случай, че лицата, неустановени на територията на страната, не подадат заявление за дерегистрация, същите продължават да бъдат лице – платец на данъка за тези доставки.

3. Данъчно третиране за целите на данък върху добавената стойност при извършване на облагаеми доставки на услуги, свързани с недвижим имот, находящ се на територията на страна членка или трета страна

Съгласно чл. 45 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета относно общата система на данъка върху добавената стойност, за място на доставка на услуги, свързани с недвижим имот, включително услугите на агенти и експерти за недвижими имоти и услуги за подготовка и координация на строителни работи, като например услуги на архитекти и фирми, предоставящи обектов надзор, се счита мястото, където се намира недвижимия имот.

Поради това, гореизброените услуги, свързани с недвижими имоти, находящи се в държави членки, са услуги с място на изпълнение на територията на съответните държави членки и по отношение на тях е приложимо законодателството на тези държави и ДДС е дължимо в същите.

Съгласно чл. 194 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета когато облагаемата доставка на стоки или услуги се извършва от данъчнозадължено лице, което не е установено в държавата членка, в която е дължим данъкът върху добавената стойност, държавите членки могат да предвидят, че лицето – платец на данъка върху добавената стойност е лицето, на което са доставени стоките или услугите. Държавите членки имат право да постаноят условията за прилагането на този режим.

Аналогично за третите страни е приложимо тяхното законодателство при определяне на лицето – платец на данъка.

В случаите, при които данъчнозадължено лице, установено на територията на страната и регистрирано по ЗДДС лице, е доставчик на облагаеми доставки на услуги, свързани с недвижим имот, находящ се извън територията на страната, доставката му е с място на изпълнение извън територията на страната. За получените от това лице стоки и услуги, които се използват за доставките по чл. 21, ал. 2, т.1 от ЗДДС с място на изпълнение извън територията на страната, за лицето е налице право на данъчен кредит по силата на чл. 69, ал. 2 от ЗДДС.

**ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА
НАЦИОНАЛНАТА АГЕНЦИЯ ЗА
ПРИХОДИТЕ**

/МАРИЯ МУРГИНА/