

НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

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

Изх. № /

Дата: /

ДО
ДИРЕКЦИЯ „ОУИ“ – ГР.

Относно: освобождаване от корпоративен данък, данъци върху доходите и от ДДС на изпълнители и подизпълнители по договори за доставка на услуги и стоки, предназначени за официални нужди на въоръжените сили на САЩ

Настоящото становище се издава на основание чл. 10, ал.1, т.10 от Закона за Националната агенция за приходите във връзка с постъпили запитвания от задължени лица, в които се поставят въпроси, свързани с необходимостта от допълнителни разяснения на механизма на действие на Споразумението между правителството на Република България и правителството на САЩ за сътрудничество в областта на отбраната (ССОО), (обн. ДВ.бр.55 от 07.06.2006г.) и Споразумение по прилагане относно освобождаването от данъци и данъчни облекчения в изпълнение на ССОО (одобрено с Решение № 83 от 13.02.2008 г. на Министерския съвет, в сила от 28.02.2008 г., нератифицирано, обн. ДВ, бр. 29 от 18.03.2008г.), наричано накратко Споразумение по прилагането на освобождаване от данъци.

1.Относно освобождаването от корпоративни данъци и данъци върху доходите на изпълнителите и подизпълнителите по договори:

Правилата за освобождаване от корпоративни данъци и от данъци върху доходите са регламентирани в чл. 31 на Споразумението между правителството на Република България и правителството на САЩ за сътрудничество в областта на отбраната (ССОО), (ДВ.бр.55 от 07.06.2006г.). Съгласно т. 1 от посочената разпоредба изпълнителите по договори със Съединените щати и служителите на изпълнители по договори със Съединените щати са официално одобрени като такива от военните власти на Съединените щати и удостоверенията за това се предоставят на съответните български власти.

В т. 2 на чл. 31 от ССОО е предвидено, че изпълнителите по договори със Съединените щати и служителите на изпълнители по договори със Съединените щати се освобождават от изискванията на българското законодателство и нормативна база относно условията на тяхното наемане на работа по силата на договори със силите на Съединените щати и относно лицензирането и регистрацията на тяхната стопанска дейност и дружества, единствено във връзка с предоставянето на стоки и услуги на силите на Съединените щати на територията на Република България. Независимо от това освобождаване изпълнителите по договори със Съединените щати се регистрират като такива пред съответните български власти за целите на възстановяването на данъци. **Изпълнителите по договори се освобождават също от всякакви корпоративни данъци и акцизи, породени единствено от доставките на стоки и услуги за силите на Съединените щати или от строителство на съоръжения за силите на Съединените щати. Изпълнителите по договори не са субект на облагане с данъци върху дохода или печалбата от страна на България или нейни органи на изпълнителната власт за доходи или печалби, получени единствено по силата на договора им или договора за подизпълнение със силите на Съединените щати.**

Съгласно чл. 31, т. 3 от ССОО подробностите относно прилагането на този член се уреждат в споразумение по прилагане на това споразумение. Във връзка с изискването на чл. 31, т. 3, както и на други разпоредби от ССОО, е подписано Споразумение по прилагане

относно освобождаването от данъци и данъчни облекчения в изпълнение на ССОО (наричано накратко Споразумение по прилагането на освобождаване от данъци), одобрено с Решение № 83 от 13.02.2008 г. на Министерския съвет, в сила от 28.02.2008 г. и обнародвано в ДВ, бр. 29 от 18.03.2008 г. Същото не е ратифицирано.

Тъй като Споразумението, с което е предвидено освобождаването от облагане с корпоративни данъци и данъци върху доходите е ратифицирано и обнародвано в Държавен вестник, същото, съгласно чл. 5, ал. 4 от Конституцията на Република България е част от вътрешното право на страната и има предимство пред тези норми на вътрешното законодателство, които им противоречат. Поради това, по отношение на процедурата за освобождаване не следва да се прилага редът, предвиден в ЗКПО и ЗДДФЛ, а редът, предвиден в Споразумението по прилагането на освобождаване от данъци, защото ратифицираното Споразумение предвижда това. Това е така доколкото Споразумението по прилагането на освобождаване от данъци, което не е ратифицирано, не предвижда данъчни облекчения, а само ред, по който същите (предвидени в ратифицираното споразумение) да се осъществят.

Следователно лицата, подлежащи на освобождаване от корпоративни данъци и от данъци върху доходите са посочените в чл. 31 и дефинирани в чл. 2 т. 4 от ССОО.

Според чл. 2, т. 4 от ССОО понятията "изпълнители по договори със Съединените щати" и "служители на изпълнители по договори със Съединените щати" означават **небългарски юридически или физически лица и техните служители, които не са български граждани или постоянно пребиваващи на територията на Република България, които се намират на територията на Република България, за да доставят стоки и услуги на силите на Съединените щати на територията на Република България по силата на договор или договор за подизпълнение, сключен със или за нуждите на силите на Съединените щати.**

Според чл. 4 от Споразумението по прилагането на освобождаване от данъци „за целите на това споразумение по прилагане и на освобождаването от данъци и данъчните облекчения понятията по-долу имат следното значение:

а. "Изпълнител по договор" означава всяко юридическо лице, което предоставя стоки или услуги изключително за употреба или в полза на Силите на Съединените щати, включително строителство, по договор или договор за подизпълнение, сключен със Силите на Съединените щати или в тяхна полза, когато за тези стоки или услуги или строителство са удостоверени от Силите на Съединените щати, че са за изключителна употреба от Силите на Съединените щати.

б. Изпълнители по договор "които са на територията на Република България, за да предоставят стоки и услуги на територията на Република България на Силите на Съединените щати по договор или договор за подизпълнение, сключен със Силите на Съединените щати или в тяхна полза" включват:

(1) изпълнители по договори, които работят изключително за поддръжка на Силите на Съединените щати; или

(2) изпълнители по договори, които развиват друга стопанска дейност в Република България дотолкова, доколкото водят надлежна отчетност за цялата си стопанска дейност, свързана със Силите на Съединените щати; това счетоводство трябва да бъде подробно и аналитично; в такъв случай всяко освобождаване от данъци върху доходите и корпоративната печалба се отнася само до онази част от дейността, която се извършва за поддръжка на Силите на Съединените щати, или до дъщерно предприятие, което работи само за поддръжка на Силите на Съединените щати."

Тук е необходимо да се разясни причината за дефиниране на понятието "изпълнители по договори със Съединените щати" както в ССОО, така и в Споразумението по прилагането на освобождаване от данъци.

Корпоративният данък и данъкът върху дохода, за разлика от данъка върху добавената стойност представляват преки данъци, чиято данъчна тежест се понася от лицето, реализиращо печалба/доход от извършваната от него дейност. От своя страна данъкът върху добавената стойност е косвен данък, който се понася от получателя. Очевидно е, че тези данъци преследват различни цели, респективно освобождаването, предвидено в ССОО, е насочено към различни лица:

- Освобождаването от корпоративен данък на изпълнителите по договори със Съединените щати, предвидено в чл. 31 от ССОО, е приложимо към лицата, дефинирани като такива в чл. 2, т. 4 от същото споразумение;
- Освобождаването от данъци върху дохода на служителите на изпълнители по договори със Съединените щати, регламентирано в чл. 31, т. 2 от ССОО се прилага само към лицата, дефинирани като такива в чл. 2, т. 4 от Споразумението. В този смисъл е и разпоредбата на чл. 16, т. 2 от ССОО, според която разпоредбите на българското законодателство относно заплащането на данъци върху дохода и социални осигуровки няма да се прилагат по отношение на силата, членовете на цивилния компонент, които не са български граждани, изпълнители по договори със Съединените щати и техните служители от Съединените щати.
- Освобождаването от данък върху добавената стойност, предвидено в чл. 16 от ССОО, се отнася до покупките, направени от или за нуждите на силите на Съединените щати на определени стоки, услуги, оборудване или друга собственост. Именно за да се постигне целта на ССОО, с посочената разпоредба освобождаването от облагане с ДДС обхваща доставките, извършени към силите на Съединените щати или за нуждите на силите на Съединените щати както от чуждестранни юридически или физически лица, така и от местни такива.

От гореизложеното следва, че освобождаването от корпоративни данъци и от данъци върху доходите е приложимо за изпълнителите по договори, дефинирани в чл. 4 от Споразумението по прилагането на освобождаване от данъци, но само за тези от тях, които са **небългарски юридически или физически лица**, каквото е изискването на чл. 2, т. 4 от ССОО. По отношение на освобождаването от данъци върху дохода на служителите на изпълнителите по договори - освобождаването не се отнася за български граждани или постоянно пребиваващи на територията на Република България физически лица. Противното би означавало разширяване на обхвата на данъчното облекчение, без за това да са изпълнени изискванията на чл. 5, ал. 4 от Конституцията на Република България, което е недопустимо.

Терминът „**небългарски юридически или физически лица**” не е дефиниран нито в ССОО, нито Споразумението по прилагането на освобождаване от данъци. Поради това и с оглед обстоятелството, че освобождаването се отнася за юридически и физически лица, които в общия случай са данъчно задължени по ЗКПО или ЗДФЛ лица, е необходимо да се има предвид следното:

Според чл. 3, ал. 1 от ЗКПО **местни юридически лица** са:

1. юридическите лица, учредени съгласно българското законодателство;
2. дружествата, учредени съгласно Регламент (ЕО) № 2157/2001 на Съвета, и кооперациите, учредени съгласно Регламент (ЕО) № 1435/2003 на Съвета, когато седалището им е в страната и са вписани в български регистър.

Местните юридически лица се облагат с данъци по този закон за печалбите и доходите си от всички източници в Република България и в чужбина (чл. 3, ал. 2 от ЗКПО).

По отношение на гражданските дружества, учредени по реда на българското законодателство, т. е. представляващи местни неперсонифицирани дружества, е необходимо да се отбележи, че по силата на чл. 2, ал. 2 от ЗКПО за целите на този закон неперсонифицираните дружества се приравняват на юридическите лица.

Следователно за целите на освобождаването от корпоративни данъци, предвидено в чл. 31 от ССОО, местните юридически лица, в т.ч. местните неперсонифицирани дружества, не попадат сред лицата, дефинирани в чл. 2, т. 4 от същото споразумение във връзка с чл. 4 от Споразумението по прилагането на освобождаване от данъци като "изпълнители по договори със Съединените щати".

Съгласно чл. 4, ал. 1 от ЗКПО **чуждестранни юридически лица** са онези, които не са местни. Чуждестранните юридически лица се облагат с данъци по този закон за печалбите, реализирани чрез място на стопанска дейност в Република България, или от разпореждане с имущество на такова място на стопанска дейност, както и за доходите, посочени в този закон, с източник в Република България (чл. 4, ал. 2 от ЗКПО).

От горизонталното следва, че в кръга лица, подлежащи на освобождаване от корпоративни данъци по силата на чл. 31 от ССОО попадат **чуждестранните юридически лица**, които са дефинирани в чл. 2, т. 4 от същото споразумение във връзка с чл. 4 от Споразумението по прилагането на освобождаване от данъци като "изпълнители по договори със Съединените щати".

В контекста на разпоредбата на чл. 4, ал. 2 от ЗКПО освобождаването от корпоративни данъци е приложимо за чуждестранните юридически лица, извършващи дейност в страната чрез място на стопанска дейност или реализиращи доходи от източник в България, когато са изпълнени условията на чл. 31 от ССОО, а именно печалбата или дохода да са реализирани единствено по силата на договора им или договора за подизпълнение със силите на Съединените щати. Във връзка с прилагането на чл. 31 от ССОО следва да се съблюдават и разпоредбите на Споразумението по прилагането на освобождаване от данъци и по-конкретно чл. 4, б. „б“ от същото, където е предвидено, че изпълнители по договори, които развиват друга стопанска дейност в Република България, следва да водят подробна и аналитична отчетност, осигуряваща информация за дейността, която се извършва за поддръжка на Силите на Съединените щати, или до дъщерно предприятие, което работи само за поддръжка на Силите на Съединените щати, за която дейност е предвидено освобождаването от корпоративни данъци.

На основание чл. 4, ал. 1 от ЗДДФЛ, **местно физическо лице**, без оглед на гражданството, е лице:

- което има постоянен адрес в България, или
- което пребивава на територията на България повече от 183 дни през всеки 12-месечен период, като в тези случаи лицето се смята за местно за годината, през която пребиваването надхвърли 183 дни, или
- което е изпратено в чужбина от българската държава, от нейни органи и/или организации, от български предприятия, и членовете на неговото семейство, или
- чийто център на жизнен интереси се намира в България.

Съгласно чл. 4, ал. 5 от ЗДДФЛ, не е местно физическо лице лицето, което има постоянен адрес в България, но центърът на жизнените му интереси не се намира в страната. В тази връзка центърът на жизнените интереси се намира в България, когато интересите на лицето са тясно свързани със страната. При тяхното определяне могат да се вземат предвид семейството, собствеността, мястото, от което лицето осъществява трудова, професионална или стопанска дейност, и мястото, от което управлява собствеността си (чл. 4, ал. 4 от ЗДДФЛ).

Следователно за целите на освобождаването от данъци върху доходите, предвидено в чл. 31 от ССОО, местните физически лица не попадат сред лицата, дефинирани в чл. 2, т. 4 от същото споразумение.

Предвид разпоредбата на чл. 5 от ЗДДФЛ, **чуждестранни физически лица** са лицата, които не са местни лица по смисъла на чл. 4 от този закон. Чуждестранните физически лица са носители на задължението за данъци за придобити доходи от източници в Република България (чл. 7 от ЗДДФЛ). В този смисъл, освобождаването от данъци върху доходите е приложимо за чуждестранните физически лица, извършващи дейност в страната чрез място на стопанска дейност или определена база или придобили доходи от източник в България, когато са реализирани единствено по силата на договора им или договора за подизпълнение със силите на Съединените щати.

Важно е да се уточни и това, че в съответствие с чл. 5 от Споразумението по прилагането на освобождаване от данъци, освобождаването от данъка върху доходите, предвидено в чл. 16, ал. 2 на ССОО не се прилага за членовете на силите или на цивилния компонент или на зависими лица, когато действат в качеството си на възложители (работодатели) в лично и индивидуално качество. В тези случаи, възложителите (работодателите) са задължени да удържат и внасят данъци по ЗДДФЛ, поради което следва да се третираат като данъчно задължени лица по смисъла на чл. 3 от същия закон.

В чл. 17, ал. 2 на ССОО е направена препратка към член 10 от Споразумението между страните по северноатлантическия договор относно статута на техните въоръжени сили (ССВС), като е посочено, че освобождаването от данъци върху дохода, предвидено в упоменатата разпоредба, се прилага също и по отношение на доходите, получени от членове

на силата или на цивилния компонент или от зависими лица и от служители на изпълнители по договори със Съединените щати от работа в организациите по смисъла на чл.2, т. 3 и чл. 23 от ССОО, както и по отношение на доходи от източници извън територията на България.

Съгласно чл. 10, т. 1 от ССВС, когато облагането с данъци в приемащата държава е поставено в зависимост от пребиваването или местожителството на лицето, за нуждите на това облагане, **периодите, през които член на въоръжена сила или цивилен компонент се намира на територията на тази държава по причина, че е член на въоръжена сила или цивилен компонент, не се считат за периоди на пребиваване** или за създаващи промяна в местожителството. Членовете на въоръжена сила или цивилен компонент се освобождават в приемащата държава от **данъци върху заплатата и възнагражденията, изплатени в това им качество от изпращащата държава**, или върху движимото им имущество, намиращо се в приемащата държава, по силата на тяхното временно пребиваване на нейна територия. За целите на този член терминът "член на въоръжена сила" не включва лица, които са граждани на приемащата държава (чл. 10, т. 4 от ССВС).

2.Относно освобождаването от облагане с данък върху добавената стойност (ДДС) на доставките на стоки и услуги, предназначени за официални нужди на Въоръжените сили на САЩ:

На основание чл.173, ал.1 от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) доставките, предназначени за силите на Съединените щати, намиращи на територията на Република България, които са с място на изпълнение на територията на страната, имат характер на доставки, облагаеми с нулева ставка на данъка. Такъв характер имат доставките както на преките изпълнители, така и на подизпълнителите. За доставките по чл.173, ал.1 от ЗДДС възниква право на данъчен кредит при условията и по реда на Глава Седма "Данъчен кредит" от ЗДДС.

Съгласно чл.7 от Споразумението по прилагането на освобождаване от данъци се документира във формуляра, приложен в Анекс Б.

Процедурата за освобождаване от ДДС на доставки на стоки и услуги, предназначени за официални нужди на Въоръжените сили на САЩ, е следната:

Освобождаването от ДДС на доставките се предоставя към датата на данъчното събитие чрез прилагане на нулева ставка на данъка.

Наличието на основание за прилагането на нулева ставка на ДДС се удостоверява чрез фактура за доставката и формуляр - удостоверение за освобождаване от данъци, (приложение Анекс Б към Споразумението по прилагането на освобождаване от данъци), заверен от службата за данъчни облекчения на Въоръжените сили на САЩ, за всяка доставка по отделно. Формулярът - удостоверение за освобождаване от данъци може да включва повече от една доставки, за които се отнася освобождаването, когато същите са извършени в рамките на един календарен месец от един доставчик спрямо един и същ получател.

Когато получател по доставката или купувач са Въоръжените сили на САЩ, формулярът се попълва като в клетката "Информация за купувача" се записва "Въоръжени сили на САЩ".

Когато получател по доставката е лице, различно от Въоръжените сили на САЩ, формулярът се попълва като в клетката "Информация за купувача" освен посочените в нея реквизити се изписват и БУЛСТАТ и/или идентификационен номер по ДДС на получателя.

Формулярът следва да се попълни от:

- доставчика или от съответния представител на Въоръжените сили на САЩ, получил стоките или услугите директно от името на Въоръжените сили на САЩ - в случаите, когато получател по доставката или купувач са Въоръжените сили на САЩ, или
- получателя - в случаите, когато получател по доставката е лице, различно от Въоръжените сили на САЩ.

Така попълненият формуляр се предоставя на службата за данъчни облекчения на Въоръжените сили на САЩ.

В зависимост от получателя (купувача) по конкретната доставка, формулярът се придружава от съответните документи, доказващи предназначението на стоките или услугите за крайно потребление от Въоръжените сили на САЩ, като:

- извлечение или обобщение на договора (ако има такъв) и поръчка, фактура или други удостоверятелни документи - когато купувач е член на Въоръжените сили на САЩ или на цивилния им компонент;
- извлечение или обобщение на договора и поръчка, фактура или други удостоверятелни документи - когато Въоръжените сили на САЩ получават директно стоки или услуги от техен изпълнител;
- договори и поръчки, фактури или други удостоверятелни документи - когато получател по доставката е лице, различно от Въоръжените сили на САЩ (при наличието на подизпълнители).

Формулярът за удостоверяване на освобождаването от ДДС на доставките следва да бъде попълнен в 3 екземпляра - един оригинален екземпляр, предназначен за доставчика и две копия, предназначени за Въоръжените сили на САЩ. След извършване на необходимата проверка формулярът се заверява от службата за данъчни облекчения на Въоръжените сили на САЩ.

В случаите, когато получател по доставката е лице, различно от Въоръжените сили на САЩ, получателят предоставя формуляра на доставчика за прилагане на нулевата ставка на данъка.

Подчертаваме, че Споразумението между правителството на Република България и правителството на САЩ за сътрудничество в областта на отбраната (ССОО), и Споразумение по прилагане относно освобождаването от данъци и данъчни облекчения в изпълнение на ССОО предвиждат освобождаване от данъци (включително ДДС) и данъчни облекчения единствено в случаите, когато:

- съответните доставки на стоки и услуги са предназначени за нуждите на Въоръжените сили на САЩ, намиращи на територията на Република България (относно освобождаването от ДДС) и
- печалбите и доходите се освобождават от корпоративни данъци и от данъци върху доходите на физическите лица, когато са реализирани в резултат на стопанска дейност на изпълнители по договори, по която получател са Силите на Съединените щати, намиращи на територията на Република България.

Основание за горното дава текстът на чл. II "Определения" от ССОО, съгласно който "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."

Настоящото становище е допълнение към Становище на изпълнителния директор на НАП изх. № 91-00-281 от 15.09.2008 г. относно прилагането на освобождаване от данък върху добавената стойност за официални нужди, предвидено в Споразумението между правителството на Република България и правителството на САЩ за сътрудничество в областта на отбраната.

ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА НАП:

/КРАСИМИР СТЕФАНОВ/