

КОЛЕЖ ЗДДС – СПЕЦИФИКИ – II МОДУЛ

Определяне на мястото на изпълнение при доставка на услуги

Доц. д-р
Надя Костова

регистриран одитор

От брой 40

Облагами доставки на услуги са тези, извършени от ДЗЛ и с място на изпълнение на територията на страната. Във връзка с това стои въпросът за правилното определяне на мястото на изпълнение. Могат да се разграничат четири групи проблеми:

- Общ принцип на специфициране на мястото на изпълнение на доставките на услуги.

- Определяне мястото на изпълнение при доставка на услуга по транспорт на стоки в рамките на Общността.

- Дефиниране мястото на изпълнение при услуга, съпътстваща доставката на услуга по транспорт на стоки в рамките на Общността.

- Уточняване мястото на изпълнение при доставка на услуга с получател, установен на територията на друга държава членка (ДЧ).

Общите положения при определяне на мястото на изпълнение на доставките на услуги са регламентирани в чл. 21, ал. 1 от ЗДДС. Според нея това е мястото, където доставчикът е установил своята независима икономическа дейност, или има постоянен обект, от който се извършва доставката, а когато няма такова място или обект – мястото на неговото постоянно или обичайно пребиваване.

Когато услугата е свързана с недвижим имот – мястото на изпълнение, където той се намира. Това е валидно и за експертни услуги или за услуги, оказвани от посредници, свързани с недвижим имот, и за услуги по подготовка и ко-

ординация на строителни работи, свързани с него – архитектурни, инженерни, надзорни и др.

При доставките на транспортна услуга се изисква мястото да бъде там, където тя се извършва от гледна точка на реализирания пробег.

При редица други услуги, свързани с:

- културни, артистични, спортни, научни, образователни, развлекателни или подобни мероприятия, включително дейността по организирането им;

- транспортна обработка на стоки;

- оценка, експертиза или работа по движима вещ – място на изпълнение е мястото, където фактически се извършва услугата.

Специален интерес представлява ал. 3 на чл. 23 от ЗДДС. Според нея мястото на изпълнение при доставка на услуга е мястото, където се намира седалището или постоянният обект на получателя, откъдето той извършва своята икономическа дейност, а когато няма такива – мястото на постоянния му адрес или обичайното му пребиваване. Трябва да са налични едновременно две условия:

- Получателят е лице, установено извън Общността, или ДЗЛ, установено в държава членка, различна от държавата, където е установен доставчикът.

- Доставяните услуги са:

- а) предоставяне или прехвърляне на права върху лиценз, патент, авторско право, търговска марка, ноу-хау или друго подобно право на индустриалната или на интелектуалната собственост, както и прехвърляне на права върху проера-

мен продукт, различен от стандартен софтуер;

- б) рекламни услуги;

- в) услуги, извършвани от консултанти, инженери, счетоводители, юристи и др. под., включително по преработка на софтуер;

- г) обработка на данни или предоставяне на информация;

- д) банкови, финансови, осигурителни, застрахователни и презастрахователни услуги с изключение на отдаването под наем на сейфове;

- е) осигуряване на персонал;

- ж) отдаване под наем на движими вещи с изключение на всички видове превозни средства;

- з) далекосъобщителни услуги;

- и) услуги по разпространение на радио и телевизия;

- к) услуги, извършвани по електронен път;

- л) услуги по осигуряване на достъп, транспорт или пренос по разпределителни системи на природен газ или на електрическа енергия и доставка на други услуги, пряко свързани с тях;

- м) поемане на задължение за неизвършване на действия или неупражняване на права по букви „а“ – „л“;

- н) посреднически услуги, извършени от лице, действащо от името и за сметка на друго лице, във връзка с услугите по букви „а“ – „м“.

За спецификата в облагането с ДДС на услугите по чл. 21, ал. 3 от ЗДДС е от значение дали търговското предприятие, регистрирано в България, предоставя или получава такива услуги и дали то е регистрирано или не по ЗДДС. В зависимост от това са изведени и две възможни схеми:

МЯСТО НА ИЗПЪЛНЕНИЕ ПРИ ДОСТАВКА НА УСЛУГА, ПОЛУЧЕНА ПО ЧЛ. 21, АЛ. 3 ОТ ЗДДС

Регистрирано по ДДС лице в България получава услуга по чл. 21, ал. 3 от чуждестранно лице.

Съгласно чл. 82, ал. 2, т. 2 от ЗДДС данъкът е изискуем от това лице. Получателят на услугата се облага и на основание чл. 111, ал. 1, т. 1 от ЗДДС. Чрез протокол начислява ДДС. Включва протокола в дневника за продажбите и в дневника за покупки, когато е налице право на данъчен кредит.

Нерегистрирано по ДДС лице в България получава услуга по чл. 21, ал. 3 от чуждестранно лице.

Данъкът е изискуем от нерегистрираното по ДДС лице съгласно чл. 91, ал. 3 от ЗДДС. Внася се от него по сметката на републиканския бюджет в ТД на НАП в 14-дневен срок от изтичане на месеца, през който ДДС е станал изискуем.

МЯСТО НА ИЗПЪЛНЕНИЕ ПРИ ДОСТАВКА НА УСЛУГА, ПРЕДОСТАВЕНА ПО ЧЛ. 21, АЛ. 3 ОТ ЗДДС

Регистрирано по ДДС лице в България предоставя услуга на чуждестранно лице – регистрирано в държава членка и нерегистрирано по ДДС в България или установено извън Общността.

Мястото на изпълнение на доставката е извън територията на България и съответно българското предприятие доставчик не начислява ДДС. Налице е право на данъчен кредит за покупки, направени във връзка с тези сделки.

Следва

КОЛЕЖ ЗДДС – СПЕЦИФИКИ – II МОДУЛ

Определяне на мястото на изпълнение при доставки на услуги

Доц. д-р
Надя Костова

регистриран одитор

От брой 41

МЯСТОТО НА ИЗПЪЛНЕНИЕ ПРИ ДОСТАВКА НА УСЛУГА, ПРЕДОСТАВЕНА ПО ЧЛ. 21 АЛ. 3 ОТ ЗДДС

Мястото на изпълнение при доставка на далекосъобщителни услуги и услуги по разпространение на радио и телевизия е на територията на България, когато са налице едновременно условията:

- получател по тези доставки е ДНЗЛ, което е установено, има постоянен адрес или обичайно пребиваване на територията на България;

- доставчикът е лице със седалище или постоянен обект, откъдето извършва своята икономическа дейност, а когато няма – мястото на постоянния му адрес или обичайното му пребиваване са извън Общността;

- услугата се използва ефективно на територията на страната.

Съществува специфика при облагането с ДДС на услуги, извършвани по електронен път. Такива са:

- предоставянето на пространство в интернет, доставката на носители на съдържание в интернет (хостинг), дистанционната поддръжка на програми и апаратура по електронен път;

- доставката на софтуер и актуализацията му по електронен път;

- предоставянето на изображение, текст и информация и на достъп до бази данни по електронен път;

- предоставянето на музи-

ка, филми и игри, в т. ч. лотарийни, хазартни и игри с парични и предметни награди, предоставяни по електронен път, както и на политически, културни, художествени, спортни, научни и развлекателни предавания и прояви;

- предоставянето на дистанционно обучение по електронен път.

Когато доставчикът на услугата и негов клиент кореспондират по електронна поща, това само по себе си не означава, че услугата се извършва по електронен път.

Мястото на изпълнение на доставката на услуги, извършвани по електронен път, е на територията на България, когато са налице едновременно условията:

- получател по тези доставки е ДЗЛ, което е установено, има постоянен адрес или обичайно пребиваване на територията на страната;

- доставчикът е лице, чие то седалище или постоянен обект, а когато няма – мястото на постоянния му адрес или обичайното му пребиваване, са извън територията на Общността.

„За целите на определянето на мястото на изпълнение при доставка на услуга по смисъла на закона понятията „постоянен адрес“ или „обичайно пребиваване“ означават мястото, вписано като такова в паспорт или лична карта, а при липса на такива – в други документи за самоличност“ (чл. 5 от ППЗДДС).

Законът и правилникът регламентират специални правила за облагането с ДДС на услугите по транспорт на стоки в рамките на Общността. Транспортното предприятие от България трябва да определи пра-

вилно дали мястото на изпълнение при доставка на услуги по транспорт на стоки в рамките на Общността е на територията на страната, за да ги облажи с ДДС. Член 22 от ЗДДС съдържа следните норми:

Мястото на изпълнение при доставка на услуга по транспорт на стоки е на територията на страната, когато транспортът на стоките започва на нея и завършва на територията на друга ДЧ (ал. 1).

Когато получател по доставката по ал. 1 е лице, регистрирано за целите на ДДС в друга ДЧ, мястото на изпълнение на доставката е територията на ДЧ, издала идентификационния номер по ДДС на получателя, под който му е оказана услугата (ал. 2).

Извън случаите по ал. 1 и 2 мястото на изпълнение при доставка на услуга по транспорт на стоки между две ДЧ е на територията на ДЧ, в която транспортът на стоките започва (ал. 3).

Когато получател по доставката по ал. 3 е лице, регистрирано за целите на ДДС в ДЧ, различна от тази, в която започва транспортът на стоките, мястото на изпълнение на доставката е територията на ДЧ, издала идентификационния номер по ДДС на получателя, под който му е оказана услугата (ал. 4).

За правилното облагане на сделката са от значение обстоятелствата:

- на територията на коя (ДЧ) започва транспорта;

- дали получателят по доставката е лице, регистрирано за целите на ДДС в друга ДЧ.

По наше мнение услугите по транспорт на стоки в рамките на Общността биха могли да се обособят в три групи.

За всяка биха могли да се диференцират различни варианти на облагане с ДДС.

За всеки вид от посочените доставки биха могли да се диференцират различни варианти на облагане с ДДС.

Транспортът на стоките започва на територията на България и завършва на територията на друга ДЧ.

Вариант I. Транспорт на стоки от България до друга ДЧ. Доставчикът е регистриран по ДДС в България, а получателът е нерегистрирано по ДДС лице от друга ДЧ. Мястото на изпълнение на доставката е България и доставчикът начислява 20% ДДС.

Вариант II. Транспорт на стоки от България до друга ДЧ. Доставчикът е регистриран по ДДС в България, а получателът е регистрирано по ДДС лице от ДЧ.

Мястото на изпълнение на доставката е съответната ДЧ. В този случай доставчикът не начислява ДДС, а като основание във фактурата посочва чл. 22, ал. 2 от ЗДДС. Получателят на услугата начислява ДДС.

Вариант III. Транспорт на стоки от България до друга ДЧ с получател регистрирано по ДДС лице в трета ДЧ.

Извършва се транспортиране на стоки до една ДЧ. Доставчикът е регистрирано по ДДС лице в България, а получателът е регистрирано по ДДС лице в друга ДЧ, различна от тази, до която се транспортират стоките. Доставчикът не начислява ДДС и като основание във фактурата посочва чл. 22, ал. 2 от ЗДДС. Мястото на изпълнение на доставката е ДЧ на получателя на услугата, който начислява ДДС.

Следва

КОЛЕЖ ЗДДС – СПЕЦИФИКИ – II МОДУЛ

Определяне на мястото на изпълнение при доставка на услуги

Доц. г-р
Надя Костова

регистриран одитор

От брой 42

МЯСТО НА ИЗПЪЛНЕНИЕ ПРИ ДОСТАВКА НА УСЛУГА, ПРЕДОСТАВЕНА ПО ЧЛ. 21, АЛ. 3 ОТ ЗДДС

Транспортът на стоките започва на територията на друга държава членка и завършва на територията на България.

Вариант I. Транспорт на стоки от ДЧ до България.

Доставчикът е регистрирано по ДДС лице в ДЧ, а получателят е регистрирано по ДДС лице в България. Мястото на изпълнение на доставката е България. В този случай доставчикът не начислява ДДС. Регистрираното по ДДС лице в България начислява ДДС чрез оформяне на протокол и го включва в дневника за продажбите. Налице е право на данъчен кредит съгласно чл. 71, ал. 2 от ЗДДС, поради което протоколът се отразява и в дневника за покупките.

Вариант II. Транспорт на стоки от ДЧ до България.

Доставчикът е регистрирано по ДДС лице в ДЧ, а получателят е нерегистрирано по ДДС лице от България. Мястото на изпълнение на доставката е съответната ДЧ. Доставчикът от ДЧ начислява ДДС.

Транспортът на стоките е между две държави членки, но се осъществява от лице, което е регистрирано за целите на ДДС в България.

Когато транспортът на стоките е между две ДЧ, мястото на изпълнение при доставката на услугата по

транспорта им е на територията на ДЧ, в която започва транспортът на стоките. Ако получател по доставката е лице, регистрирано за целите на ДДС в ДЧ, различна от ДЧ, където транспортът на стоките започва, мястото на изпълнение на доставката е територията на ДЧ – издала идентификационния номер по ДДС на получателя, под който му е оказана услугата. Следователно за българската фирма – доставчик на транспортната услуга, сделката е с място на изпълнение извън територията на България, поради което тя не следва да начислява ДДС.

Друг проблем е определяне мястото на изпълнение на доставките на услуги, съпътстващи услугите по транспорт на стоки в рамките на Общността:

- транспортна обработка на стоки, съпътстващи доставката по чл. 22 от ЗДДС;

- услуги, оказвани от агент, брокер и друг посредник, действащи от името и за сметка на друго лице, във връзка с доставката на услуга по чл. 22 от ЗДДС;

- услуги, оказвани от посредник, действащ от името и за сметка на друго лице, във връзка с предоставянето на услуги по транспортна обработка на стоки.

Регламентирането на тези услуги е предложено в чл. 23 от ЗДДС:

Мястото на изпълнение при доставка на услуга, свързана с транспортна обработка на стоки, съпътстващи доставката по чл. 22, е на територията на ДЧ, издала идентификационния номер по ДДС на получателя, под който му е оказана услугата (ал. 1).

Мястото на изпълнение при доставка на услуга, оказвана от агент, брокер и друг посредник, действащи от името и за сметка на друго лице, във връзка с доставката на услуга по чл. 22, е на територията на ДЧ, в която транспортът на стоките започва (ал. 2).

Когато получател по доставката по ал. 2 е лице, регистрирано за целите на ДДС в ДЧ, различна от ДЧ, в която транспортът на стоките започва, мястото на изпълнение на доставката е територията на ДЧ, издала идентификационния номер по ДДС на получателя, под който му е оказана услугата (ал. 3).

Мястото на изпълнение при доставка на услуга, оказвана от посредник, действащ от името и за сметка на друго лице, във връзка с предоставянето на услуга по транспортна обработка на стоки по ал. 1, е мястото, където фактически е извършена транспортната обработка на стоките (ал. 4).

Когато получател по доставката по ал. 4 е лице, регистрирано за целите на ДДС в друга ДЧ, различна от ДЧ, където фактически е извършена транспортната обработка на стоките, мястото на изпълнение на доставката е територията на държавата членка, издала идентификационния номер по ДДС на получателя, под който му е оказана услугата (ал. 5).

За първия вид услуги чл. 7, ал. 2 от ППЗДДС уточнява, че когато получател по доставката по чл. 23, ал. 1 е лице, регистрирано за целите на ДДС в друга ДЧ, мястото на изпълнение на доставката е територията на ДЧ, издала

идентификационния номер по ДДС на получателя, под който му е оказана услугата.

ВАРИАНТИ НА ОБЛАГАНЕ С ДДС НА ТЕЗИ УСЛУГИ

A. Транспортна обработка на стоки, които се транспортират в рамките на Общността, и посреднически услуги във връзка с тази транспортна обработка (чл. 23, ал. 1, ал. 4 и ал. 5 от ЗДДС).

Вариант I. Доставчик на услугата е регистрирано по ДДС лице от България, а получател е нерегистрирано по ДДС лице от ДЧ. Мястото на изпълнение е България, поради което доставчикът начислява ДДС.

Вариант II. Доставчик на услугата е регистрирано по ДДС лице в България, а получателят от ДЧ също е регистрирано по ДДС лице. Мястото на изпълнение е съответната ДЧ, издала идентификационния номер по ДДС на получателя. В този случай доставчикът не начислява ДДС съгласно чл. 25, ал. 5, т. 2 от ЗДДС. Във фактурата се посочва изрично, че ДДС е изискуем от получателя съгласно чл. 114, ал. 4 от ЗДДС.

Вариант III. Доставчикът е регистрирано по ДДС лице в ДЧ, а получател е регистрирано по ДДС лице в България. Мястото на изпълнение е България. Съгласно чл. 82, ал. 2, т. 3 ДДС е изискуем от получателя, който начислява ДДС чрез протокол в 5-дневен срок от датата, на която ДДС е изискуем. Протоколът се отразява в дневника за продажбите, а също и в дневника за покупките – ако е налице право на данъчен кредит.

Следва

КОЛЕЖ ЗДДС – СПЕЦИФИКИ – II МОДУЛ

Определяне на мястото на изпълнение при доставка на услуги

**Доц. г-р
Надя Костова**

регистриран одитор

От брой 43

Б. Услуги, оказвани от агент, брокер или друг посредник, във връзка с услуга по транспорт на стоки в рамките на Общността (чл. 23, ал. 2 и 3 от ЗДДС).

Третират се по начина, посочен по-горе в буква А. Тоест ако получателят е нерегистриран по ДДС лице, ДДС се начислява от доставчика, но ако не е регистрирано – от получателя от съответната ДЧ.

Мястото на изпълнение при доставка на услуга, оказвана от посредник, действащ от името и за сметка на друго лице, когато тази услуга е свързана с доставка на услуги, различни от посочените в чл. 21, ал. 3, чл. 22 и 23, е мястото на изпълнение на доставката, във връзка с която е оказано посредничеството. Когато получател по доставката е лице, регистрирано за целите на ДДС в ДЧ, различна от ДЧ, в която е мястото на изпълнение на доставката, във връзка с която е оказано посредничеството, мястото на изпълнение на доставката е на територията на ДЧ, издала идентификационния номер по ДДС на получателя, под който му е оказана услугата.

Съгласно чл. 24, ал. 3 от ЗДДС мястото на изпълнение при доставка на услуга по оценка или работа върху движими вещи е на терито-

рията на ДЧ, издала идентификационния номер по ДДС на получателя, под който му е оказана услугата, когато са налице едновременно следните условия:

1. Получател по доставката е лице, регистрирано за целите на ДДС в група ДЧ.

2. Стоките са изпратени или транспортирани от територията на страната извън нея.

По силата на чл. 8, ал. 4 от ППЗДДС за удостоверяване на обстоятелствата по чл. 24, ал. 3, т. 2 от закона доставчикът трябва да разполага със следните документи:

– фактура за доставката;

– документи, доказващи изпращането или транспортирането на стоките от територията на страната извън територията ѝ, като:

а) транспортен документ или писмено потвърждение от получателя или упълномощено от него лице, удостоверяващи, че стоките са получени извън територията на страната – в случаите, когато транспортът е за сметка на доставчика или на получателя, но е извършен от трето лице;

б) транспортен документ или писмено потвърждение от получателя или упълномощено от него лице, удостоверяващи, че стоките са получени извън територията на страната – когато транспортът е



извършен от доставчика;

в) писмено потвърждение от получателя, удостоверяващо, че стоките са напуснали територията на страната – когато транспортът е извършен от получателя.

Ако доставчикът на услугата не се снабди с тези документи, до изтичането на календарния месец, следващ месеца, през който е възникнало данъчното събитие за доставката, мястото на изпълнението ѝ се определя по реда на чл. 21 от ЗДДС. В този случай доставчикът коригира резултата от прилагането на ал. 3.

Възможности за облагане с ДДС на услугите по оценка или работа върху движими вещи (чл. 24, ал. 3 от ЗДДС).

Вариант I. Доставчик на услугата е лице, регистрирано по ДДС в България, а получателят от ДЧ е нерегистриран по ДДС лице. В този случай ДДС се начислява от доставчика.

Вариант II. Доставчик

на услугата е лице, регистрирано по ДДС в България, а получателят от ДЧ е регистрирано по ДДС лице. Мястото на изпълнение е ДЧ на получателя. В този случай получателят начислява ДДС. Доставчикът не начислява ДДС, но трябва да разполага с фактура за доставката и с транспортен документ и/или писмено потвърждение от получателя (или от упълномощено от него лице), че стоките са получени извън територията на страната. Ако доставчикът не се снабди с документите до края на календарния месец, през който е възникнало данъчното събитие, той начислява ДДС и данъкът е изискуем на последния ден от данъчния период, след данъчния период, през който ДДС е станал изискуем.

Вариант III. Получателят е нерегистриран по ДДС лице в България, а доставчикът на услугата е лице от ДЧ, регистрирано по ДДС. В този случай ДДС се начислява от получателя.

Вариант IV. Получателят е регистриран по ДДС лице в България, а доставчик на услугата е лице от ДЧ. Мястото на изпълнение на доставката е България. Получателят начислява ДДС чрез протокол и го включва в дневника за продажбите, а също и в дневника за покупките – ако е налице право на данъчен кредит.

Следва