

тариалната сделка, е определяема към този момент. Себестойността на строителната услуга за изграждането на обектите за обезщетяване на учредителите на суперфацията към момента на сключване на бартерната сделка може да се определи по данни от проектосметната документация за строежа, при наличие на такива по данни от сключения договор за строителство и на последно място, ако не са налице документи от вида на посочените, съобразно данните в списания за строителния пазар за средни цени на строително-монтажните работи, актуални към момента на сключване на нотариалната сделка. В случаите, при които при завършване на строежа фактическата себестойност на предоставените в обезщетение обекти се различава от определената към момента на сключване на нотариалната сделка, гостава чл. 115 от ЗДДС следва да издаде известие към фактурата.

Доколкото от данните по делото не може да се определи стойността на строителната услуга, ВАС връща делото за ново разглеждане на друг състав на АС Пловдив.

Казус № 6

Корекция на данъчен кредит при прехвърляне на собственост върху недвижим имот (стара сграда), който не е използван в дейността на лицето

Дружество е построило сграда, за която през 2012 г. е издадено разрешение за ползване. Сградата се състои от самостоятелно обособени активи (апартаменти, магазини и гаражи), всеки от които е заведен по неговата отчетна стойност. Два от апартаментите не са продадени и съдружниците желаят дивидента, който са си разпределили, да им се издаде посредством прехвърляне на собственост върху апартаментите.

Тъй като са изминали 60 месеца от датата на разрешението за ползване, апартаментите не попадат в оп-

редеаението за „нови сгради“ по стисъаа на § 1, т. 5 от ДР на ЗДДС. Може ли при прехвърлянето на собствеността да се избере доставката да е освободена и да не се начислява данък върху добавената стойност?

При избор доставката да бъде освободена, следва ли да се извърши корекция на ползания данъчен кредит за закупените стоки и ползвани услуги във връзка с построяването на сградата? При условие че е необходимо извършване на корекция, по какъв начин следва да се определи размерът на корекцията?

От дадената в § 1, т. 5 от ДР на ЗДДС дефиниция на понятието „нови сгради“ може да се направи извод, че сгради, за които към датата, на която данъкът за доставката е станал изискуем, са изтекли повече от 60 месеца от датата, на която е издадено разрешението за ползване по реда на Закона за устройство на територията, се считат за целите на ЗДДС за „стари сгради“. По отношение на тези сгради е приложим чл. 45, ал. 3 от ЗДДС, по силата на който доставката им е освободена от облагане с данък върху добавената стойност. В случаите на продажба на сгради, които не са нови, разпоредбата на ал. 7 от чл. 45 на закона дава възможност на доставчика да избере доставката да бъде облагаема с ДДС.

Когато при продажбата на „стари сгради“ се прилага визираният в чл. 45, ал. 3 от ЗДДС режим на освободена доставка и при строителството е упражнено право на приспагане на данъчен кредит, по силата на чл. 79, ал. 2 от ЗДДС възниква задължение за корекция на ползания данъчен кредит.

Тъй като става въпрос за недвижими имоти, които по силата на § 1, т. 83 от ДР на ЗДДС се определят като дълготрайни активи, размерът на корекцията (дължимия данък) се определя по формулите, посочени в чл. 79, ал. 3, т. 1 от ЗДДС. Когато за закупените стоки

и ползвани услуги във връзка със строителството е упражнено право на пълен данъчен кредит, корекцията се определя по следната формула, посочена в буква „а“ от посочената разпоредба:

$$\text{ДД} = \text{НДДС} \times 1/20 \times \text{БГ}, \text{ където:}$$

ДД е дължимият данък;

НДДС - начисленият ДДС при придобиване или изграждане на имота;

БГ - броят на годините от настъпване на обстоятелството, водещо до извършване на корекцията, включително годината на настъпване на обстоятелството до изтичането на 20-годишния срок, считано от началото на годината на упражняване правото на данъчен кредит, съответно от началото на годината на фактическото ползване, в случай че имотът не е ползван повече от една година след годината на упражняване правото на данъчен кредит.

В конкретния случай няма фактическо използване на апартаментите до датата на тяхната продажба, поради което 20-годишният срок все още не е започнал да тече. А дори и да се приеме, че с продажбата е извършено фактическо ползване за извършване на доставка, то това фактическо използване е в годината на извършване на продажбата и следователно показателят БГ, използван във формулата, ще е със стойност 20. Поради това под формата на корекция, чрез начисляването на данък, ще следва да бъде върнат целият ползван данъчен кредит във връзка със строителството на обектите.

На основание чл. 79, ал. 4 от ЗДДС начисляването на дължимия данък се извършва в данъчния период на извършената освободена доставка, чрез съставянето на протокол по чл. 66, ал.1 от ППЗДДС и отразяването му в дневника за продажбите и справка-декларацията.

Казус № 7

Продажба на недвижим имот, закупен от физическо лице, което не е регистрирано по ЗДДС

През 2017 г. с цел инвестиция закупихме гараж в жилищна сграда, построена през 2014 г. Гаражът е бил собственост на физическо лице. През 2018 г. възнамеряваме да продадем въпросния гараж.

При продажбата на гаража може ли да се възползваме от чл. 50 от ЗДДС и да не начисляваме ДДС? Ако не може да приложим чл. 50, то може ли да приложим схемата на маржа, тъй като гаражът е закупен от физическо лице и преди това е използван от това лице?

И в двете хипотези отговорът е отрицателен, тъй като:

На основание на чл. 50, ал. 1 от ЗДДС освободена е доставката на стоки или услуги:

- които са използвани изцяло за извършването на освободени доставки и на това основание не е било упражнено правото на приспадане на данъчен кредит по отношение на начисления данък при тяхното производство, придобиване или внос;

- при производството, придобиването или вноса, на които не е било налице право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 70 от закона.

От казаното по-горе следва, че за да се приложи разпоредбата на чл. 50, ал. 1 от ЗДДС е необходимо да са изпълнени едновременно следните условия:

- регистрираното по закона лице да се разпореди с произведени, закупени или придобити по друг начин от него стоки или с резултата от получена от него услуга;

- за тях да е начислен ДДС, от регистрирани лица по облагаема доставка, получена от лицето, прилагащо чл. 50 от ЗДДС;

- лицето да не е приспагнало този начислен ДДС като данъчен кредит, тъй като по силата на групи разпоредби от ЗДДС доставката не е с право на данъчен кредит.

От въпроса е видно, че гружеството е придобило гараж от лице, което не е регистрирано по ЗДДС, и поради това не му е начислен данък върху добавената стойност, т.е. няма начислен данък, за който да се прилагат ограничителни разпоредби от ЗДДС относно правото на данъчен кредит. Поради това за продажбата на гаража гружеството не може да приложи чл. 50, ал. 1 от ЗДДС.

Що се отнася до възможността за прилагане на схемата на маржа, с посочения мотив, че покупката е извършена от физическото лице, както бе посочено още в началото, този рег не може да бъде приложен. Не може да бъде приложен, тъй като режимът на маржа по чл. 143 от ЗДДС се прилага за доставки, имащи за предмет:

- стоки втора употреба;
- произведения на изкуството;
- предмети за колекции и антикварни предмети.

В § 1, т. 19 - 22 от ДР на ЗДДС са дадени определения на понятията стоки втора употреба, произведения на изкуството, предмети за колекции и антикварни предмети. Гаражът не може да бъде определен като стока втора употреба, тъй като, за да е стока втора употреба, е необходимо тази стока да е употребявана движима вещ. Тъй като гаражът е недвижима вещ, следва, че продажбата му ще се облага по общия рег, предвиден в закона. С оглед изложеното във въпроса, че гаражът се намира в сграда, която е построена 2014 г. (вероятно се има предвид, че през тази година е издадено разрешение за ползване на сградата по Закона за устройство на територията), то за продажбата му през 2018 г. следва да бъде начислен данък върху добавената стойност, защото се определя като част от нова сграда по смисъла на § 1, т. 5 от ДР на ЗДДС и съответно не попада в обхвата на освободените доставки по чл. 45, ал. 3 от ЗДДС.

Казус № 8

Издаване на кредитно известие при разваляне на предварителен договор, по който има извършено авансово плащане

Дружеството ни извършва дейност, свързана с инвестиции в недвижими имоти, инвестиционно строителство и покупко-продажба на имоти. Във връзка с получени авансови плащания, съгласно сключени с наши клиенти предварителни договори сме издали фактури и съответно е начислен ДДС. Има случаи, в които поради неизпълнение на клаузи от предварителния договор, последният подлежи на разваляне. Това, от своя страна, налага да бъдат издадени кредитни известия към издадените от нас фактури за авансовите плащания. Тъй като дружеството не разполага с пълните суми, които да възстанови на клиентите, същите ще бъдат връщани на траншове.

Във връзка с възникващи спорове между дружеството и неговите клиенти, моля да ни отговорите кога следва да бъде издадено кредитното известие и кои стойности трябва да бъдат посочени в него – цялата стойност на полученото плащане, за което е издадена фактура или само частта, която реално е върната на клиента?

Съгласно чл. 19 от Закона за задълженията и договорите (ЗЗД) с предварителния договор страните по сделката уговарят съществени условия за изпълнението на окончателния договор, при което, ако някоя от страните откаже сключване на окончателния договор, другата страна има право да предяви иск пред съда за сключването му. Предварителният договор не представлява разпореждане с имущество, защото не се прехвърля собственост. По силата на чл. 18 от ЗЗД договорите за прехвърляне на собственост или за учредяване на други вещни права върху недвижимите имоти трябва да бъдат извършени с нотариален акт. Това

по тази причина. Съответно фактура се включва в дневника за продажби и съгласно чл. 69, ал. 2, т. 1 от ЗДДС е с право на приспадане на данъчен кредит.

В аналогичен смисъл на разглежданата търговска сделка е и *Решение на ВАС № 8663 от 05.07.2017 г. по адм. дело № 6863/2016 г.*

Казус № 25

Определяне на мястото на изпълнение на доставка на технически експертни услуги, свързани с изготвянето на оферта за участие в обществена поръчка за определяне на изпълнител на проектиране и строителство на недвижим имот

Българска фирма, регистрирана по ДДС, оказва услуги по техническа консултация и подготовка на документи за участие в обществена поръчка, свързана с проектиране и строителство на АМ „Струма“ на френско дружество, регистрирано по ДДС. Услугите ни са свързани с предварително проучване във връзка с изготвянето на технически проект за изграждането на съоръженията в поръчката, изработване на програма за проектиране – работен график, калкуиране на цени по КСС и др. за изготвянето на офертата. Могат ли те да се считат за консултантски услуги по смисъла на чл. 21, ал. 2 от ЗДДС и да се облагат в режим обратен начисляване от френския получател или се облагат съгласно чл. 21, ал. 4 от ЗДДС като доставки на услуги, свързани с недвижим имот с 20 % ДДС?

Съгласно чл. 21, ал. 2 от ЗДДС мястото на изпълнение при доставка на услуга, когато получателят е данъчно задължено лице, е мястото, където получателят е установил независимата си икономическа дейност. Докато разпоредбата на чл. 21, ал. 4, т. 1, б „а“ и „б“ от ЗДДС определя, че мястото на изпълнение при достав-

ка на услуга е мястото, където се намира недвижимият имот, когато услугата е свързана с недвижим имот, включително при предоставянето на права за ползване, на експертни услуги или услуги на посредници, свързани с недвижимия имот и услуги по подготовка и координация на строителните работи, свързани с недвижимия имот, като архитектурни, инженерни, надзорни и други. Видно от представената информация в разглеждания казус доставчикът подпомага получателя в изготвянето на документацията за участието му в обществената поръчка. Доставка на технически експертни услуги, свързани с изготвянето на оферта за участие в тръжна процедура за определяне на изпълнител на проектиране и строителство на недвижим имот, не е сред изброените в текстовете на чл. 21, ал. 4, т. 1, б. „а“ и б. „б“ от ЗДДС. За получателите на услугата тя не е свързана с ползването на конкретен недвижим имот, нито е такава, свързана с проектни дейности, предхождащи строителството в недвижимия имот като напр. архитектурни услуги, поради което не попада в приложното поле на чл. 21, ал. 4, т. 1, б. „б“ от ЗДДС. Услугата, предоставена от българската фирма, има за цел да подпомогне получателя френско дружество да изготви своята оферта като изпълнител на дейностите по проектиране и строителство. Визираната услуга обаче не е пряко и непосредствено свързана с ползването от него по някакъв начин на недвижимия имот. Предмет на услугата следователно е сключването на договор за изпълнение на проектиране и строителство в конкретен недвижим имот, но самият недвижим имот не е обект на тази услуга. С други думи, доставката на технически експертни услуги, свързани с изготвянето на оферта за участие в обществена поръчка за определяне на изпълнител на проектиране и строителство на недвижим имот, се облага с ДДС съгласно разпоредбата на чл. 21, ал. 2 от ЗДДС в режим обратно начисляване от френския получател.

Съдебна практика



В този смисъл е и *Решение № 5099 от 19.04.2018 г. по адм. дело № 13082/2017 г.* Във фактическите си и правни изводи съдът подчертава, че като изключение от правилото на чл. 21, ал. 2 от ЗДДС разпоредбите на чл. 21, ал. 4, т. 1 от същия следва да се тълкуват стриктно, които в казуса се оказват неприложими. Според *решенията на СЕС по дела C-155/12, C-530/09 и C-37/08*, под услуги от агенти и експерти по недвижими имоти следва да се разбират такива, свързани с посредничество във връзка със закупуването на недвижим имот, отдаването му под наем или предоставянето на права на ползване върху него (вкл. временно, сезонно) или други експертни оценки на самия имот. Съдът допълва, че услугата, предоставена от доставчика, има за цел да подпомогне получателя да изготви своята оферта като изпълнител на дейностите по проектиране и строителство, но не е пряко и непосредствено свързана с ползването от него по някакъв начин на недвижимия имот. Предмет на услугата следователно е сключването на договор за изпълнение на проектиране и строителство в конкретен недвижим имот, но самият недвижим имот не е обект на тази услуга.

Казус № 26

Хипотези на признаване на качеството на посредник в тристранна операция при наличие на удостоверителни документи за доставката с липсващи реквизити

Българска фирма, регистрирана по ДДС, е посредник в тристранна операция, като закупува стоки от Италия и ги продава в Латвия. Доставката е документирана съгласно условията на чл. 15 и чл. 62, ал. 5 от ЗДДС във

връзка с чл. 9, ал. 2 от ППЗДАС. Стоките директно са транспортирани от територията на Италия до територията на Латвия, без да преминават през границите на България. В изпратените документи, доказващи превоза на стоките, констатираме, че в клетка 24 на СМР като получател е поставен печат на спедитора и е вписан градът, а не на придобиващото латвийско дружество. Могат ли органите по приходите да приемат, че на основание чл. 9, ал. 3 от ППЗДАС е налице вътреобщинно придобиване с място на изпълнение на територия на страната и да претендират данъкът да е изискуем от нас като посредник в хипотезата на чл. 62, ал. 2 от ЗДАС, тъй като превозните документи не съдържат всички, предвидени в закона реквизити - вид и количество стока, вид, марка и регистрационен номер на превозното средство, с което е извършен транспортът и лицето, предало стоката?

Нормата на чл. 17, ал. 3 от ЗДДС определя мястото на изпълнение при доставка на стока от посредник в тристранна операция до придобивач в тристранна операция - гържавата членка, където придобиващият в тристранната операция е регистриран за целите на ДДС. Съгласно чл. 62, ал. 5 от ЗДДС мястото на изпълнение на осъщественото от посредника вътреобщинно придобиване е на територията на гържавата членка, където стоките пристигат, при следните кумулативно определени условия:

1. посредникът да придобива стоките под идентификационен номер по чл. 94, ал. 2 от ЗДДС;

2. посредникът да осъществи последваща доставка до придобиващия в тристранната операция;

3. посредникът да издаде фактура, отговаряща на изискванията на чл. 114 от ЗДДС до придобиващия, в която да укаже, че е посредник в тристранна операция и че данъкът по доставката се дължи от придобиващия;

4. посредникът да декларира доставката към придобиващия във VIES-декларацията за съответния период.

По силата на чл. 62, ал. 6 от ЗДДС документите, с които посредникът следва да разполага за доказване на тези обстоятелства, са определени в чл. 9, ал. 2 от ППЗДДС, а именно:

1. фактура, издадена от прехвърлителя в трестранната операция, в която е посочен идентификационният номер по ДДС по чл. 94, ал. 2 от закона на посредника;

2. фактура по чл. 79, ал. 2, т. 1, издадена от посредника в трестранната операция, в която е посочен ДДС номерът на придобиващия в трестранната операция, издаден от гържавата членка, където стоките пристигат;

3. VIES-декларация за съответния данъчен период, в която е декларирана доставката, във връзка с която е издадена фактурата по т. 2 и

4. писмено потвърждение от придобиващия в трестранната операция, удостоверяващо, че стоките са получени, в което са посочени дата и място на получаване, вид и количество на стоката, и алтернативно вид, марка и регистрационен номер на превозното средство, с което е извършен транспортът, име на лицето, предало стоките и длъжностното му качество, име на лицето, получило стоките, и длъжностното му качество, или в случаите на транспорт на стоки чрез куриерска услуга - номер на товарителница.

В случаите, когато посредникът в трестранна операция разполага с документите по чл. 9, ал. 2 от ППЗДДС, се смята, че е изпълнена хипотезата на чл. 15 във връзка с чл. 62, ал. 2 от ЗДДС и доставката е необлагаема с ДДС от посредника, дори и при наличие на допуснати непълноти в превозните документи, ако той разполага с писмени потвърждения от придобиващото в Латвия лице, в които са посочени дата и място на получаване, вид и количество на стоката. Следо-

вателно качеството на посредник се признава на българската фирма във визираната сделка и не може да ѝ се претендира допълнително начисляване на ДДС.

Съдебна практика



В този смисъл е и *Решение № 6022 от 15.05.2017 г. по адм. дело № 2435/2016 г.* В него е постановено, че след като посредникът разполага с документи по чл. 9, ал. 2 от ППЗДДС, той е изпълнил доказателствената си тежест за установяване на обстоятелствата по чл. 62, ал. 5 от ЗДДС за определяне мястото на изпълнение на доставките. В този случай не намира приложение фикцията по чл. 9, ал. 3 от ППЗДДС, при която се счита, че данъкът е изискуем от посредника, на основание чл. 62, ал. 2 от ЗДДС. Допълнено е, че само в хипотезата на чл. 62, ал. 2 от ЗДДС, за да се освободи от задължението на ДДС, посредникът следва да докаже, че данъкът е начислен в сръжбата членка, където стоките са пристигнали. В случаите, когато са налице документите по чл. 9, ал. 2 от ППЗДДС, се приема, че мястото на изпълнение на тристранната операция, е сръжбата членка, където е регистриран придобиващият за целите на ДДС. В мотивите си съдът пояснява, че: *„писмените потвърждения, представени от [фирма], гр. [населено място], които съдържат изявление за получаване на стока по конкретна фактура, която съдържа означение за вида и количеството стока, дата и място на получаване на територията на Поаша, отговарят на изискванията по чл. 9, ал. 2, т. 4 ППЗДДС в приложимата по време редакция и представляват годно доказателство за установяване на тристранни операции“*. С тези съображения съдът е формирал извод, че са налице тристранни операции с участието на ревизираното лице като посредник. Нещо повече, съдът заключава, че: *„В този случай обстоятелството, че получателите не са декларирали ВОП пред полските власти, не представлява основание за облагане с ДДС на добросъвестния посредник в операцията. Съмненията на полските данъчни власти, че получателите са липсващи търгов-*

ци, първоинстанционният съд е посочил, че не са достатъчни да обосноват облагане на посредника“.

Казус № 27

Задължение за самооблагане при получена услуга по превоз на стоки от лице, неустановено в общността

Извършено е вътреобщностно придобиване от Словения, като транспорта на стоките е за сметка на българското дружество - получател по доставката. Транспортната услуга е извършена от дружество със седалище в Сърбия, за която е издадена фактура.

Следва ли за получената транспортна услуга да бъде издаден протокол по чл. 117 от ЗДДС и ако следва какво трябва да направим, при положение че такъв не е издаден в определения от закона срок?

По силата на чл. 22, ал. 3 от ЗДДС мястото на изпълнение на доставка имаща за предмет транспорт на стоки, когато получател по същата е данъчно задължено лице се определя по реда на чл. 21, ал. 2 от ЗДДС. Поради това в конкретния случай мястото на изпълнение ще е на територията на страната, тъй като получател на услугата е българско данъчно задължено лице и няма данни, то да разполага с постоянен обект извън територията на България, на който да се предоставя услугата.

Съгласно чл. 82, ал. 2, т. 3 от ЗДДС, когато доставчикът е данъчно задължено лице, което не е установено на територията на страната и доставката е с място на изпълнение на територията на страната и е облагаема данъкът е изискуем от получателя по доставката при доставка на услуги – когато получателят е данъчно задължено лице по чл. 3, ал. 1, 5 и 6 от ЗДДС. От текста на разпоредбата е видно, че за да се определи получателя на услугата като лице плавец на данъка следва да изпълнени едновременно следните условия:

1. получателят на услугата е данъчно задължено лице по чл. 3, ал. 1, 5 и 6 от ЗДДС;

2. доставчикът на услугата е данъчно задължено лице, което не е установено в страната;

3. услугата е с място на изпълнение на територията на страната;

4. услугата е предмет на облагаема гоставка.

В случая условието по отношение на получателите да е данъчно задължено лице е изпълнено. Доставчикът също се определя като данъчно задължено лице, тъй като извършва независима икономическа дейност. Това, че същият е лице от трета страна (в случая Сърбия) не означава, че той не е данъчно задължено лице за целите на прилагането на чл. 82, ал. 2, т. 3 от ЗДДС. В случая са изпълнени и посочените в т. 3 и т. 4 условия – по силата на чл. 21, ал. 2 от ЗДДС услугата е с място на изпълнение на територията на страната и е предмет на облагаема гоставка, тъй като същата не е посочена сред изрично изброените в Глава четвърта „Освободени доставки и придобивания“ от ЗДДС.

Вследствие от изложеното до тук са изпълнени критериите на чл. 82, ал. 2, т. 3 от ЗДДС, поради което българското дружество се определя като лице платец на данъка и следва да издаде протокол по чл. 117, ал. 1, т. 1 от ЗДДС. Тъй като в случая става въпрос за вътрешностен превоз (от Словения до България) на основание чл. 86, ал. 1 от ЗДДС следва да бъде начислен ДДС, прилагайки данъчна ставка 20 на сто.

Съгласно чл. 117, ал. 3 от ЗДДС протоколът се издава не по-късно от 15 дни от датата, на която данъкът е станал изискуем. Протоколът се отразява в дневника за продажбите за месеца, в който данъкът е станал изискуем. Тъй като такъв не е издаден в посочения 15-дневен срок следва да бъде съобразена разпоредбата на чл. 81, ал. 5 от ППЗДДС, по силата на която в случаите по чл. 73а от закона, когато данъкът е начис-

лен извън сроковете по чл. 117, ал. 3 от закона, издаденият протокол не се отразява в дневника за продажбите за периода, през който е издаден. Същият следва да се отрази в дневниците за продажби и покупки за данъчния период, през който данъкът е станал изискуем, като се прилага чл. 126, ал. 3, т. 2 от закона.

Съгласно чл. 126, ал. 3, т. 2 от ЗДДС при установяване на грешката относно декларирането, лицето следва да уведоми компетентния орган по приходите, който предприема действия за промяна на задължението на лицето за съответния данъчен период.

ВНОС И ИЗНОС НА СТОКИ

Казус № 28

Данъчно третиране на транзитна продажба на стока, изпратена от територията на страната до трета страна с получател от друга държава членка (извършен износ от територията на страната по нареждане на купувач от ЕС)

Българско търговско дружество, регистрирано по ДДС, продава български стоки на словашка фирма, регистрирана по ДДС. Стоките обаче по искане на словашкия купувач се изпращат в Беларус като трета страна в режим износ, т.е. извън територията на ЕС. Във фактурите българската фирма посочва като получател словашкия купувач. В митническите декларации са посочени лицата, които са крайни получатели в Беларус. Как се третира тази доставка за целите на ЗДДС, какви са задълженията на българската фирма и следва ли да декларира вътреобищностна до-