



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

1000 София, бул. "Княз Дондуков" № 52, тел: 0700 18 700, факс: (02) 9859 3099

изх. №

дата

24-33-69/14
06.02.2015

ДО

"СЕОЛАБ" ЕООД
УЛ. "КЮСТЕНДЖА" № 1, ЕТ. 1, АП. 1
ГР. ХАСКОВО, 6300

КОПИЕ:

ДИРЕКЦИЯ ОДОП ПЛОВДИВ
КЪМ ЦУ НА НАП
(на Ваш изх. № 96-00-380#1/14.10.2014 г.)

КОПИЕ:

ТД НА НАП ПЛОВДИВ
ОФИС ХАСКОВО

Относно: данъчно третиране по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) на извършване на услуга по оптимизация на сайтове

УВАЖАЕМА ГОСПОЖО ИВАНОВА,

Във Ваше писмо, постъпило в ЦУ на НАП с вх. № 24-33-69/17.10.2014 г. и допълнително предоставена информация с писмо с вх. № 24-33-69#2/19.11.2014 г., е изложена следната фактическа обстановка:

Дружество, което е регистрирано по ЗДДС и е с основана дейност информационни услуги, извършва оптимизация на сайтове, т.н. SEO оптимизации. Посочено е, че SEO е аббревиатура на search engine optimization или оптимизиране на сайтове за търсещи машини (търсачки). Работата се изразява в привеждане на сайта максимално до изискванията на Гугъл за „качествен сайт“ и класирането му на по-високи позиции по зададени ключови думи. В тази дейност влиза както корекция на кода на сайта, така и работа с контента (текстовото съдържание на сайта) и всички външни фактори – линкове и цитати към сайта. Вътрешната част по работата (код, съдържание, изображения и т.н.) се нарича on-page (он пейдж), а всички външни (линкове към сайта, цитати, коментари, упоменавания в социални мрежи и т.н.) се нарича off-page (оф пейдж). Дружеството пояснява, че оптимизацията на кода, съдържанието или изображението е комплексна маркетингова работа, която включва и работата с контекстната реклама. Посочено е, че тази работа може да се извършва на всяко място, при наличие на компютър и интернетизация на сайтове. Получатели на тези услуги са данъчно задължени лица и данъчно незадължени лица, като в запитването не е уточнено местоположението на същите. В момента тази услуга се извършва от мястото на установяване по седалище и адрес на управление. Посочено е, че дружеството няма постоянен обект извън територията на страната. В тази връзка въпросите Ви са:

1. Попада ли услугата оптимизация на сайтове в понятието услуги, извършвани по електронен път?

2. Ако дружеството извършва тези услуги само в България, трябва ли да се регистрира за новия „режим в Съюза“? Задължителен ли е той след като дружеството има регистрация по ЗДДС?

Предвид така изложената фактическа обстановка, съобразявайки относимата нормативна уредба по зададените от Вас въпроси и на основание чл. 10, ал. 1, т. 10 от Закона за Националната агенция за приходите изразявам следното становище:

1. Относно характера на извършваната от дружеството Ви услуга по оптимизация на сайтове

Със Закон за изменение и допълнение на Закона за данък върху добавената стойност (ЗИД на ЗДДС), ДВ, бр. 105 от 19.12.2014 г., в сила от 01.01.2015 г., се транспонират изисквания на Директива 2008/8/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 г. за изменение на Директива 2006/112/ЕО по отношение на мястото на изпълнение на доставка на далекосъобщителни услуги, на услуги за радио- и телевизионно излъчване и на услуги, извършвани по електронен път, по които получател е данъчно незадължено лице, както и се съобразява българското законодателство с регламентите по прилагането ѝ.

Видно от измененията, които ще са приложими от 01.01.2015 г.:

В пар. 1 от Допълнителните разпоредби на ЗДДС е изменена т. 14, която дефинира понятието „услуги, извършени по електронен път“ по смисъла на същия закон. Съгласно изменението, услуги, извършени по електронен път са услугите, предвидени в Приложение II на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност и чл. 7 на Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011, както и в Регламент за изпълнение (ЕС) № 1042/2013 на Съвета за изменение на Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 по отношение на място на доставки на услуги. Когато доставчикът на услуга и негов клиент кореспондират по електронна поща, това само по себе си не означава, че извършваната услуга е извършвана по електронен път. Съгласно параграф 1 на чл. 7 от Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 понятието „услуги, предоставяни по електронен път“ съгласно Директива 2006/112/ЕО, включва услуги, които се предоставят чрез интернет или електронна мрежа, както и които се предоставят по принцип автоматизирано – предвид естеството им, при минимална намеса на човешки фактор и които е невъзможно да бъдат предоставени при отсъствието на информационни технологии. Съгласно параграф 2 от същия член на посочения регламент, параграф 1 обхваща по-специално следните случаи:

- б. „б“ услуги, които осигуряват или подпомагат присъствие за стопански или лични цели в електронна мрежа като интернет пространство или интернет страница и

- б. „е“ услугите, изброени в Приложение I.

Съгласно т. 1, б. „а“ от Приложение I на Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011, точка 1 от приложение II към Директива 2006/112/ЕО включва поддържане на интернет пространство и интернет страница.

Видно от посоченото в запитването относно характера на извършваните услуги при оптимизация на сайтове, същите съчетават услуги от маркетингов, рекламен и консултантски характер, интелектуален инженеринг и др., които в своя комплексен характер по принцип е невъзможно да бъдат предоставени при отсъствието на информационни технологии.

Съгласно практиката на Европейския съд, когато една сделка се състои от съвкупност от елементи и действия, трябва да бъдат отчетени всички обстоятелства, при които протича въпросната сделка, за да се определи по-специално дали са налице две или повече различни доставки или една-единствена доставка (вж. по-конкретно в този смисъл Решение от 27 октомври 2005 г. по дело *Levob Verzekeringen* и *OV Bank*, C-41/04, точка 19, както и Решение от 10 март 2011 г. по дело *Bog* и др., C-497/09, C-499/09, C-501/09 и C-502/09, точка 52). В това отношение Съдът е постановил, че налице е една-единствена доставка, когато един от елементите трябва да се разглежда като основна доставка, а друг елемент – като съпътстваща доставка, която подлежи на същото данъчно третиране като основната доставка (вж. Решение от 15 май 2001 г. по дело *Primback*, C-34/99, точка 45 и цитираната съдебна практика). Трябва обаче да се напомни, че една-единствена доставка за целите на ДДС може да е налице и при други обстоятелства. Съдът

е постановил, че такъв е случаят и когато два или повече елемента или действия, предоставени от данъчно задълженото лице на потребителя, са толкова тясно свързани, че обективно образуват една-единствена неделима икономическа доставка, която би било изкуствено да се раздробява (Решение по дело *Levob Verzekeringen* и *OV Bank*, посочено по-горе, точка 22).

В случай че, както е посочено по-горе, оптимизацията на сайтовете се извършва като комплексна услуга, която се предоставя чрез интернет или електронна мрежа или по принцип автоматизирано, следва да се приеме, че в данъчноправен аспект (в аспект на приложение на ЗДДС), е налице една-единствена доставка. Считам, че би било изкуствено същата да се раздробява на отделни елементи, с отделно данъчно третиране, дори и в случаите, при които при договарянето за някои от тях са уговорени отделни цени.

Предвид изложеното в запитването относно естеството на извършваната от дружеството комплексна услуга по оптимизация на сайтове и тъй като същата осигурява или подпомага присъствието за стопански или лични цели в електронна мрежа като интернет пространство или интернет страница и може да се определи като поддържане на интернет страница, считам че същата попада в обхвата на услуги, извършвани по електронен път по смисъла на чл. 7, параграф 2, б. „б“, б. „е“ от Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011.

В случай че извършваните от Вас услуги, съставляващи оптимизацията на сайт, не се осъществяват като комплексна услуга, а поотделно и/или не се предоставят чрез интернет или електронна мрежа, или се предоставят при отсъствие на информационни технологии, следва да се приеме, че същите не са услуги, извършвани по електронен път.

Услугата по оптимизация на сайтове, като услуга, извършвана по електронен път, с място на изпълнение на територията на страната, не попада в обхвата на освободените доставки по Глава четвърта „Освободени доставки“ от ЗДДС, а представлява облагаема доставка по смисъла на чл. 12 от ЗДДС, за която възниква задължение за доставчика – регистрирано по ЗДДС лице, за начисляване на данък върху добавената стойност със ставка двадесет на сто по реда на чл. 86 от ЗДДС.

2. Относно определяне на мястото на изпълнение при доставка на услуги, извършвани по електронен път, по която получател е данъчно задължено лице

Когато получателят на доставка на услуги, извършвани по електронен път, е данъчно задължено лице, общото правилото за определяне на мястото на изпълнение на доставката се съдържа в разпоредбата на чл. 21, ал. 2 от ЗДДС. Съгласно посочената разпоредба, 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.

2.1. При получател данъчно задължено лице, установено на територията на страната:

Предвид посочената разпоредба, в случаите, когато получател на доставка на услуги, извършвани по електронен път, е данъчно задължено лице, което е установено на територията на страната, или се предоставят на постоянен обект на данъчно задължено лице на територията на страната, или когато данъчно задължено лице има постоянен адрес или обичайното пребиваване на територията на страната, когато същото няма място на установяване на независима икономическа дейност или постоянен обект, доставката на услугата, извършвана по електронен път е с място на изпълнение на територията на страната. Дружеството Ви като доставчик е лице-платец на данъка върху добавената

стойност съгласно чл. 82, ал. 1 от ЗДДС, като доставките се отчитат и декларират по общия ред на същия закон.

2.2. При получател данъчно задължено лице, което е установено на територията на Европейския съюз или трета страна или територия:

Доставката на услуга, извършвана по електронен път, с получател данъчно задължено лице, е с място на изпълнение както следва:

- на територията на Европейския съюз или трета страна или територия, където получателът е установен или
- на територията на Европейския съюз или трета страна или територия, където се намира обектът на получателя, за който е предназначена услугата или
- на територията Европейския съюз или трета страна или територия, където получателът има постоянен адрес или обичайното пребиваване, когато същият няма място на установяване на независима икономическа дейност или постоянен обект на същите тези територии.

Когато мястото на изпълнение на доставката на услуга, извършвана по електронен път не е на територията на страната, лицето-платец на данъка върху добавената стойност се определя съгласно правилата на държавата, в която е мястото на изпълнение на доставката. Дружеството Ви, като регистрирано по ЗДДС лице, следва да документира, отчита и декларира тези доставки по общия ред на ЗДДС.

3. Относно определяне на мястото на изпълнение при доставка на услуги, извършвани по електронен път, по която получател е данъчно незадължено лице

3.1. При получател данъчно незадължено лице, което е установено, има постоянен адрес или обичайно пребиваване на територията на страната:

Съгласно чл. 21, ал. 6 от ЗДДС, изм., ДВ, бр. 105 от 19.12.2014 г., в сила от 01.01.2015 г., мястото на изпълнение при доставка на далекосъобщителни услуги, на услуги за радио- и телевизионно излъчване и на услуги, извършвани по електронен път, по които получател е данъчно незадължено лице, е мястото, където това лице е установено, има постоянен адрес или обичайно пребиваване. Съгласно чл. 5, ал. 1 от ППЗДДС 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. За доставка на далекосъобщителни услуги, услуги за радио- и телевизионно излъчване или услуги, извършвани по електронен път, с място на изпълнение на територията на страната, по която получател е данъчно незадължено лице, данъкът е изискуем от доставчика съгласно новия чл. 85а от ЗДДС (ДВ, бр. 105 от 2014 г.).

Предвид посочените разпоредби, доставките на услуги, извършвани по електронен път от дружеството Ви, по които получател е данъчно незадължено лице, което е установено, има постоянен адрес или обичайно пребиваване на територията на страната, са с място на изпълнение на територията на страната и за същите дружеството Ви е лице-платец на данъка.

3.2. При получател данъчно незадължено лице, което е установено, има постоянен адрес или обичайно пребиваване на територията на трета страна или територия:

Съгласно разпоредбата на чл. 21, ал. 6 от ЗДДС, в сила от 01.01.2015 г., мястото на изпълнение при доставка на далекосъобщителни услуги, на услуги за радио- и телевизионно излъчване и на услуги, извършвани по електронен път, е на територията на трета страна или територия, когато получател по тези доставки е данъчно незадължено лице, което е установено, има постоянен адрес или обичайно пребиваване на съответната територия на третата страна или територия.

Тъй като дружеството Ви е установило независимата си икономическа дейност на територията на страната, посочените доставки на услуги с място на изпълнение на територията на трета страна или територия се документират, отчитат и декларират по общия ред на ЗДДС.

3.3. При получател данъчно незадължено лице, установено в Европейския съюз:

Съгласно Директива 2008/8/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 г. за изменение на Директива 2006/112/ЕО по отношение на мястото на доставка на услуги, считано от 1 януари 2015 г., доставките на услуги, извършвани по електронен път, предоставяни от данъчно задължени лица на данъчно незадължени лица, установени в Европейския съюз, ще се облагат в държавата, където получателът им е установен, ако е данъчно незадължено юридическо лице, или има постоянен адрес или обичайно пребиваване – при физическо лице, наричана държава членка по потребление.

4. Относно определянето на статута на получателя – данъчно задължено лице или данъчно незадължено лице, при доставки на услуги, извършвани по електронен път

Определянето на статута на получателя на доставка на услуги, извършвани по електронен път влияе върху задължението Ви като доставчик за начисляване на изискуемия данък върху добавената стойност, тъй като, когато доставката се извършва за данъчно незадължено лице или ако получателът е данъчно задължено лице, установено на територията на страната, сте лице-платец на данък върху добавената стойност.

Съгласно чл. 18, пар. 1 от Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 на Съвета от 15 март 2011 г. за установяване на мерки за прилагане на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност, дружеството Ви като доставчик може да счита получател от Европейския съюз за данъчно задължено лице, когато същият Ви е съобщил идентификационния си номер по ДДС или Ви информира, че е в процес на регистрация за целите на ДДС, потвърдена е валидността на този идентификационен номер и свързаното с него име и адрес в системата VIES-за обмен на информация за ДДС и нямате информация, от която да може да се предположи, че получателът не е данъчно задължено лице.

С цел да се осигури по-голяма правна сигурност за доставчика при доставки на далекосъобщителни услуги, на услуги за радио- и телевизионно излъчване и на услуги, извършвани по електронен път по отношение на статута на получателя по доставката е приета новата ал. 2 от чл. 18, пар. 2 от Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011, с която се предоставя на доставчика възможност за избор, когато получателът по доставката не е съобщил своя идентификационен номер по ДДС. Съгласно посочената разпоредба доставчикът на далекосъобщителни услуги, услуги за радио- и телевизионно излъчване и услуги, извършвани по електронен път може да счита всеки получател, установен в Европейския съюз, който не му предостави идентификационен номер по ДДС, за данъчно незадължено лице. Тази разпоредба позволява, ако решите като доставчик да се възползвате от нея, да определите дали данъкът върху добавената стойност е изискуем от дружеството Ви (както при доставките за данъчно незадължено лице, така и на друго данъчно задължено лице на територията на страната) или получателът е лицето-платец на данък върху добавената стойност, тъй като доставката е за данъчно задължено лице в друга държава членка. Съгласно посочената разпоредба, можете като доставчик да третирайте получател на доставка на услуги, извършвани по електронен път, без идентификационен номер по ДДС, като данъчно незадължено лице. Разпоредбата допуска също така получател на доставка, извършвана по електронен път да бъде третиран като данъчно задължено лице, дори когато същият не е съобщил своя идентификационен номер по ДДС. В този случай, тъй като тежестта на доказване е на дружеството Ви като доставчик, ще следва да притежавате доказателства за да обосновате статута на получателя на доставката на услуги, извършвани по електронен път.

5. Определяне на местоположението на получателя за целите на прилагане на правилата за място на изпълнение на доставка на услуги, извършвани по електронен път

При определянето от доставчика на местоположението на получател по доставка на услуги, извършвани по електронен път са приложими разпоредбите на подраздел 3а „Презумпции за местоположение на клиент“, на подраздел 3б „Оборване на презумпции“ и на подраздел 3в „Доказателства за определяне на местоположението на клиент и оборване на презумпции“ от Регламент за изпълнение (ЕС) № 1042/2013 на Съвета от 7.10.2013 г. за изменение на Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 по отношение на мястото на доставка на услуги (Регламент за изпълнение (ЕС) № 1042/2013).

5.1. Презумпции за местоположение на получателя – данъчно задължено лице или данъчно незадължено лице:

С разпоредбите на подраздел 3а от Регламент за изпълнение (ЕС) № 1042/2013 по отношение определяне на мястото на доставка на услуги, извършвани по електронен път са приети презумпции за местоположението на получателя. Презумпциите са въведени, за да се предоставят на доставчика насоки за това къде се намира мястото на данъчно облагане в ситуации, в които мястото, с което е свързан получателът, е практически невъзможно да се определи или не може да се определи със сигурност. Презумпциите са включени в чл. 24а и чл. 24б на подраздел 3а от Регламент № 1042/2013 и са оборими.

5.1.1. Специална презумпция при доставка на услуги, извършвани по електронен път, предоставяни на определени физически местоположения (на физическото местоположение на доставчика) – чл. 24а, пар. 1 от Регламент за изпълнение (ЕС) № 1042/2013:

Презумпцията на чл. 24а, пар. 1 от Регламент за изпълнение (ЕС) № 1042/2013 позволява доставчикът да може да приеме, че получателът е установен, има постоянен адрес или обичайно пребиваване на мястото, където услугата, извършвана по електронен път се доставя от него и където получателът присъства лично, тъй като за получаването и се изисква физическото му присъствие. В тази разпоредба са посочени примери на места (зона с безжична локална мрежа, интернет кафе, ресторант, фоайе на хотел) на които доставчикът доставя услуги, извършвани по електронен път. Следва да имате предвид, че списъкът на местата, посочени в разпоредбата не е изчерпателен и презумпцията би могла да се прилага, когато доставката се извършва и на друго подобно място.

Презумпцията на чл. 24а, пар. 1 от Регламент за изпълнение (ЕС) № 1042/2013 е приложима за доставките, извършвани по електронен път, по които получател е както данъчно задължено лице, така и данъчно незадължено лице.

5.1.2. Специална презумпция при доставка на услуги, извършвани по електронен път чрез стационарна линия – чл. 24б, б. „а“ от Регламент за изпълнение (ЕС) № 1042/2013:

Презумпцията на чл. 24б, б. „а“ от Регламент за изпълнение (ЕС) № 1042/2013 се отнася до случаи, в които услугите, извършвани по електронен път се доставят на получател – данъчно незадължено лице, чрез свързана към сграда, стационарна линия. Доколкото това обикновено е мястото, където ще бъде използвана услугата, презумпцията е, че получателът е свързан с това място. Приема се, че когато услугите, извършвани по електронен път се доставят на получател чрез неговата стационарна линия – този получател фактически се намира там и доставчикът може да разчита на това.

5.1.3. Специална презумпция при доставки на услуги, извършвани по електронен път чрез мобилни мрежи – чл. 24б, б. „б“ от Регламент за изпълнение (ЕС) № 1042/2013:

В случаите, когато получател – данъчно незадължено лице използва SIM карта за получаване на услугите, извършвани по електронен път (независимо от това дали са предплатени или с последващо заплащане), презумпцията на чл. 24б, б. „б“ от Регламент за изпълнение (ЕС) № 1042/2013 е, че получателът – данъчно незадължено лице има

постоянен адрес или обичайно пребиваване в държавата, в която SIM картата се използва и е посочена с кода на държавата за мобилни услуги, определен на SIM картата.

5.1.4. Специална презумпция при доставки на услуги, извършвани по електронен път чрез използването на декодер или подобно устройство или на карта за достъп и не се използва стационарна линия – чл. 24б, б. „в“ от Регламент за изпълнение (ЕС) № 1042/2013:

В случаите, когато за получаването на услугите, извършвани по електронен път е необходим декодер или подобно устройство или карта за достъп и не се използва стационарна линия, е приложима презумпцията на чл. 24б, б. „в“ от Регламент за изпълнение (ЕС) № 1042/2013, съгласно който в тази ситуация може да се приеме, че получателят – данъчно незадължено лице е свързан с мястото, където се намира устройството, или с мястото, където е изпратена картата за достъп, с цел да бъде използвана там.

5.1.5. Обща презумпция при доставки на услуги, извършвани по електронен път – чл. 24б, б. „г“ от Регламент за изпълнение (ЕС) № 1042/2013:

За доставките на услуги, извършвани по електронен път, които не попадат в обхвата на специална презумпция, включена в чл. 24а или чл. 24б, б. „а“, „б“ или „в“ от Регламент за изпълнение (ЕС) № 1042/2013 (т. 5.1.1.–5.1.4. от становището), се прилага общата презумпция на чл. 24б, б. „г“ от същия Регламент. Съгласно тази разпоредба се приема, че получателят – данъчно незадължено лице, е свързан с мястото, определено от доставчика въз основа на две непротиворечащи си доказателства, изброени в чл. 24е от Регламент за изпълнение (ЕС) № 1042/2013.

Общата презумпция по чл. 24б, б. „г“ от Регламент за изпълнение (ЕС) № 1042/2013 следва да се прилага само ако не е възможно да се използва специална презумпция, попадаща в обхвата на разпоредбите на чл. 24а или чл. 24б, б. „а“, „б“ или „в“ от същия Регламент.

При доставките на услуги по оптимизация на сайтове като услуги, извършвани по електронен път с получател – данъчно незадължено лице, считам че не са приложими специалните презумпции, а се прилага общата презумпция на чл. 24б, б. „г“ от Регламент за изпълнение (ЕС) № 1042/2013. Съгласно посочената разпоредба, мястото на постоянния адрес или обичайното пребиваване на получателя – данъчно незадължено лице, следва да бъде определено от дружеството Ви като доставчик въз основа на две непротиворечащи си доказателства, с които трябва да разполагате. Дружеството Ви като доставчик следва да реши кои две непротиворечащи си доказателства, от посочените по-долу в т. 6 от становището, счита за най-надеждни при определянето на мястото, с което е свързан получателят по доставката на услуги, извършвани по електронен път.

С извършеното в член 24б, б. „г“ от Регламент за изпълнение (ЕС) № 1042/2013 фиксиране броя на доказателствата на две общата презумпция вече позволява корекции, когато има повече от две доказателства. Поради това оборването, предвидено в член 24г от същия регламент, което е разгледано по-долу в т. 5.2., е приложимо само при специалните презумпции, но е и по отношение на общата презумпция на чл. 24б, б. „г“ от Регламент за изпълнение (ЕС) № 1042/2013.

5.2. Оборване на презумпциите по чл. 24а или чл. 24б, б. „а“, „б“ или „в“ от Регламент за изпълнение (ЕС) № 1042/2013 от доставчика – чл. 24г, пар. 1 от подраздел 3б от Регламент за изпълнение (ЕС) № 1042/2013

Съгласно чл. 24г, пар. 1 от Регламент за изпълнение (ЕС) № 1042/2013, презумпция по чл. 24а или чл. 24б, б. „а“, „б“ или „в“ от същия Регламент може да бъде оборена от доставчика, въз основа на три непротиворечащи си доказателства, които сочат, че получателят има постоянен адрес или обичайно пребиваване другаде. Когато при някоя от тези специални презумпции разполагате като доставчик с достатъчно доказателства, за да посочите, че получателят е установен, има постоянен адрес или обичайно пребиваване другаде, можете да оборите специалната презумпция. Следва да имате предвид, че

дружеството Ви като доставчик не е задължено да обори специална презумпция. Въпреки че може да имате доказателства, за да определите мястото, на което получателят е установен, има постоянен адрес или обичайно пребиваване, като доставчик може да решите да се позовете на специална презумпция, когато са налице основания за прилагането ѝ, и да пренебрегнете доказателствата за противното.

6. Доказателства за определяне на местоположението на получател на доставка на услуги, извършвани по електронен път и за оборване на презумпции – чл. 24е от Регламент за изпълнение (ЕС) № 1042/2013

В чл. 24е от Регламент за изпълнение (ЕС) № 1042/2013 са посочени доказателствата, които биха могли да се използват от доставчик на услуги, извършвани по електронен път при определяне на постоянния адрес или обичайно пребиваване на получателя на тези услуги – данъчно незадължено лице съгласно общата презумпция на чл. 24б, б. „г“ от същия Регламент (с две непротиворечащи си доказателства), както и в случаите, когато доставчикът желае да обори една от специалните презумпции, включени в членове 24а и 24б, б. „а“–„в“ от същия Регламент (с три непротиворечащи си доказателства). Като доказателства, съгласно чл. 24е от Регламент за изпълнение (ЕС) № 1042/2013, които доставчикът на услуги, извършвани по електронен път по които получателят е данъчно незадължено лице, могат да се използват следните данни:

- адрес на фактуриране на клиента;
- интернет протокол (IP адрес) на устройството, използвано от клиента, или друг метод на позициониране;
- банкова информация като мястото, където е открита банковата сметка, използвана за плащане, или адреса на фактуриране на клиента, с който разполага банката;
- код на държавата за мобилни услуги (MCC) от международния идентификатор на мобилен абонат (IMSI), съхраняван на SIM (Subscriber Identity Module) картата, използвана от клиента;
- местоположение на стационарната линия на клиента, чрез която му се предоставя услугата;
- друга търговска информация.

Следва да имате предвид, че изброяването е неизчерпателно, тъй като при визирането в чл. 24е, б. „е“ от Регламент за изпълнение (ЕС) № 1042/2013 на широкото определение „друга търговска информация“, може да се извърши позоваване на множество релевантни факти.

7. Приложимост на разпоредбата на чл. 24 от Регламент за изпълнение (ЕС) № 1042/2013

В случаите, когато въз основа на наличните доказателства дружеството Ви като доставчик на доставка на услуги, извършвани по електронен път, определи две държави, където получателят е установен, когато е данъчно незадължено юридическо лице или пребивава, когато е физическо лице, трябва да изберете държавата на данъчно облагане в съответствие с член 24 от Регламент за изпълнение (ЕС) № 1042/2013. Съгласно чл. 24 от Регламент за изпълнение (ЕС) № 1042/2013, когато доставки на далекосъобщителни услуги, на услуги за радио- и телевизионно излъчване и на услуги, извършвани по електронен път се предоставят на данъчно незадължено лице, което е установено в повече от една държава или има постоянен адрес в една държава, но обичайното му пребиваване е в друга, приоритет се дава:

- при получател данъчно незадължено юридическо лице – приоритет се дава на мястото, където се изпълняват функциите на неговото централно управление, освен ако има доказателства, че услугите се използват на друго място на установяване на това данъчно незадължено юридическо лице;
- при получател физическо лице – приоритет следва да се даде на обичайното пребиваване на това лице. Постоянният адрес следва да се използва само ако има доказателства, че услугите се използват там.

С цел подпомагане на по-доброто разбиране на промените, които влизат в сила през 2015 г., на законодателството на Европейския съюз при облагането с данък върху добавената стойност във връзка с промяната на мястото на изпълнение при доставка на далекосъобщителни услуги, на услуги за радио- и телевизионно излъчване и на услуги, извършвани по електронен път, по които получател е данъчно незадължено лице, Европейската комисия е издала Обяснителни бележки, които са публикувани в интернет на страницата на Националната агенция за приходите – www.nap.bg. Обяснителните бележки съдържат практически и неофициални насоки как следва да се прилага правото на Европейския съюз, въз основа на становищата на Генерална дирекция „Данъчно облагане и митнически съюз“ на Комисията.

8. Регистрационен режим за доставчик на услуги, извършвани по електронен път, по които получател е данъчно незадължено лице, което е установено, има постоянен адрес или обичайно пребиваване в Европейския съюз

За доставчик на тези услуги - данъчно задължено лице, регистрирано на основание чл. 96, 98 или чл. 100, ал. 1 или 3 от ЗДДС, установено по седалище и адрес на управление на територията на страната, ЗДДС предвижда специален режим, наречен „режим в Съюза“. Специалният режим в Съюза не е задължителен и доставчикът сам избира дали да го прилага. С този режим се предоставя възможност на доставчик – данъчно задължено лице, установено на територията на страната, да се регистрира за прилагане на режим в Съюза, като може да изпълнява по електронен път всичките си задължения за регистрация и деклариране на данък върху добавената стойност за извършените от него доставки на услуги, извършвани по електронен път с място на изпълнение на територията на държави членки, в които доставчикът няма постоянен обект, от който да извършва доставките, както и да плати общата сума на дължимия данък върху добавената стойност за тези доставки към всички държави членки по потребление като го внесе в бюджета на държавата членка по идентификация.

Правилата за регистрация за прилагане на режим в Съюза са разписани в Раздел III на новата Глава осемнадесета „Специални режими за облагане на доставки на далекосъобщителни услуги, услуги за радио- и телевизионно излъчване или услуги, извършени по електронен път, по които получатели са данъчно незадължени лица“ от ЗДДС (ДВ, бр. 105 от 19.12.2014 г.).

Съгласно чл. 156, ал. 1 от ЗДДС право да се регистрира за прилагането на режим в Съюза има данъчно задължено лице, регистрирано на основание чл. 96, 98 или чл. 100, ал. 1 или ал. 3, за което са налице едновременно следните условия:

- извършва доставки на далекосъобщителни услуги, услуги за радио- и телевизионно излъчване или услуги, извършвани по електронен път, с получатели – данъчно незадължени лица, които са установени или имат постоянен адрес, или обичайно пребивават в друга държава членка, в която данъчно задълженото лице няма постоянен обект;

- установено е по седалище и адрес на управление на територията на страната или, когато не е установено по седалище и адрес на управление на територията на Европейския съюз, е установено по постоянен обект на територията на страната;

- не е регистрирано за прилагането на този режим в друга държава членка, когато е установено по постоянен обект на територията на страната;

- не е в сила ограничение за регистрация по ал. 12 на чл. 156 от ЗДДС.

Съгласно чл. 156, ал. 2 от ЗДДС, който съгласно пар. 46, т. 1 от ЗИД на ЗДДС (ДВ, бр. 105 от 19.12.2014 г.) е в сила от 19.12.2014 г., правото за регистрация за прилагане на режим в Съюза се упражнява, като лицето подава до компетентната териториална дирекция на Националната агенция за приходите заявление за регистрация. Заявлението се подава по електронен път по реда на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс с квалифициран електронен подпис посредством създадено за целта WEB-базирано

приложение на страницата на Националната агенция за приходите (www.nlar.bg) чрез въвеждане на данните през приложението.

Предвид посоченото по-горе, дружеството Ви, като регистрирано лице по общия ред на ЗДДС, включително и ако се регистрира и за прилагане на специалния режим в Съюза, следва да документира, отчита и декларира доставките на услуги, извършвани по електронен път, с получатели данъчно задължени лица, установени на територията на страната, на територията на Европейския съюз или трета страна или територия, както и с получатели данъчно незадължени лица, установени на територията на страната или на територията на трета страна или територия, по общия ред на ЗДДС.

Когато получатели на доставки на услуги, извършвани по електронен път са данъчно незадължени лица, установени на територията на Европейския съюз, и дружеството Ви като доставчик се регистрира в България за специалния режим в Съюза, същото прилага законодателството на държавата членка по потребление по отношение приложимата данъчна ставка и при документирането на доставките на тези услуги. Същевременно обаче регистрацията, дерегистрацията, подаването на справка-декларацията и корекции на същата за доставки на услуги, извършвани по електронен път, се извършва по електронен път с квалифициран електронен подпис, посредством създаденото за целта WEB-базирано приложение на страницата на Националната агенция за приходите, чрез въвеждане на данните през приложението по реда на новата Глава осемнадесета от ЗДДС.

Тъй като в запитването е посочено, че дружеството Ви няма постоянен обект извън територията на страната, и в случай че дружеството извършва доставки на услуги, извършвани по електронен път, с получатели – данъчно незадължени лица, които са установени или имат постоянен адрес, или обичайно пребивават в друга държава членка, и не се регистрира в България за прилагане на режим в Съюза, за същото възниква задължение за регистрация в съответната държава членка по потребление, в която е мястото на изпълнение на тази услуга съгласно законодателството на тази държава членка.

**ЗАМ. ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА
НАЦИОНАЛНАТА АГЕНЦИЯ ЗА
ПРИХОДИТЕ:**

