



Обяснителни бележки

относно

влизашите в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти

(Регламент за изпълнение (ЕС) № 1042/2013 на Съвета)

Декларация за отказ от отговорност: Настоящите обяснителни бележки не са правно обвързващи и съдържат единствено практически и неофициални указания за прилагането на правото на ЕС въз основа на становищата на генерална дирекция „Данъчно облагане и митнически съюз“ на Комисията.

Обяснителни бележки относно влизащите в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти

ВАЖНИ ПРЕДВАРИТЕЛНИ БЕЛЕЖКИ

В настоящите обяснителни бележки се предоставя информация относно контекста на правилата за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти, както и обяснения за това как тези правила следва да бъдат разбирани според генерална дирекция „Данъчно облагане и митнически съюз“ на Европейската комисия.

Те нямат правно обвързващ характер и не представляват пречка за приемането на национални указания по същия въпрос от страна на държавите членки и националните данъчни администрации.

Целта на настоящите обяснителни бележки е да се **осигури по-добро разбиране на европейското законодателство**, и главно на Регламент за изпълнение (ЕС) № 1042/2013 на Съвета от 7 октомври 2013 година за изменение на Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 по отношение на мястото на доставка на услуги. Те могат да се възприемат като **указания**, които може да служат за разясняване на практическото прилагане на европейското законодателство в областта на ДДС за услугите, свързани с недвижими имоти.

Настоящите обяснителни бележки са изготвени от генерална дирекция „Данъчно облагане и митнически съюз“ на Европейската комисия (ГД TAXUD) след широки консултации с държавите членки и представители на стопанския сектор.

Настоящите обяснителни бележки не са правно обвързващи. Те не изразяват официалната позиция на Европейската комисия и Комисията не е обвързана със становищата, изразени в тях. Те не изразяват непременно в пълнота становищата на всички държави членки. Националните данъчни администрации също могат да издават отделни указания за прилагането на правилата за ДДС относно услугите, свързани с недвижими имоти. Заинтересованите страни, търсещи точен, пълен и правно обвързващ отговор на конкретно запитване, се приканват да се свържат със своите съответни национални данъчни администрации¹, които по силата на принципа на субсидиарност носят основната отговорност да информират своите данъчнозадължени лица относно тълкуването и прилагането на законодателството в областта на ДДС.

Обяснителните бележки не са изчерпателни: включени са само определени въпроси, когато е счтено, че е желателно да бъдат дадени обяснения. Желателно и препоръчително е всеки ползвател на обяснителните бележки да прочете както общите съображения в част I, така и специалните съображения в част II, тъй като обясненията в част I често са от значение за доброто разбиране на определени разпоредби.

Те подлежат на допълнения и актуализации: настоящите обяснителни бележки не представляват завършен продукт, те отразяват състоянието в определен момент в съответствие с наличното знание и опит.

Обяснителни бележки относно влизащите в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти

Съдържание

ЧАСТ 1 Общи съображения относно услугите, свързани с

¹ Повече информация относно националните правила за ДДС и данни за връзка на националните данъчни администрации могат да бъдат намерени на http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/index_en.htm

	недвижими имоти	10
1.1.	Исторически контекст	10
1.2.	Международен контекст.....	10
1.3.	Цел на специалното правило за услугите, свързани с недвижими имоти.....	11
1.4.	Естество на специалното правило за услугите, свързани с недвижими имоти.....	11
1.5.	Третиране за целите на ДДС на дистанционните доставки, свързани с недвижими имоти	12
1.6.	Прилагане на специалното правило за услугите, свързани с недвижими имоти, по отношение на пакетните доставки...	12
1.7.	Връзка на дадена услуга с един или няколко конкретни недвижими имота	13
1.8.	Услуги, свързани с недвижими имоти, и комплексни договори	14
1.9.	Задължения на доставчиците, предоставящи услуги, свързани с недвижими имоти.....	14
1.10.	Взаимодействие между специалното правило по член 47 от Директивата за ДДС и понятието постоянен обект, признат за целите на ДДС.....	15
1.11.	Взаимодействие между правилата за мястото на доставка и освобождаванията от ДДС.....	15
1.12.	Неприложимост на понятията и определенията на националните законодателства за прилагането на специалното правило	15
1.13.	Приложими правни актове.....	16
ЧАСТ 2	Специални съображения относно разпоредбите на Регламента за изпълнение за ДДС, приложими за услугите, свързани с недвижими имоти	17
2.1.	Общ подход към членове 136 и 31а	17
2.2.	Определение за недвижим имот	17
	Обяснителни бележки относно влизащите в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти	
2.2.1.	Какво попада в приложното поле на член 136, буква а)?.....	18
2.2.1.1.	Отделна част от земята	19
2.2.1.2.	Собственост и владение	19
2.2.2	Какво попада в приложното поле на член 136, буква б)?.....	21
2.2.2.1.	Какво се има предвид под сгради и конструкции по член 136, буква б)?	21

2.2.2.2.	Трябва ли недовършена сграда да бъде разглеждана като сграда по член 136, буква б)?	21
2.2.2.3.	Какво се има предвид под „прикрепена към земята или в нея (над или под морското равнище)" и „която не може да бъде лесно разглобена или преместена"?	22
2.2.3.	Какво попада в приложното поле на член 136, буква в)?.....	24
2.2.3.1	Кога елемент, монтиран в сграда или конструкция, съставлява неразделна част от нея?	24
2.2.4.	Какво попада в приложното поле на член 136, буква г)?	25
2.2.4.1.	Какво се има предвид под „трайно монтирани" по член 136, буква г)?	26
2.2.4.2.	Как следва да се прецени дали дадена сграда или конструкция е променена или разрушена?	26
2.2.4.3.	Какво е взаимодействието между букви б), в) и г) на член 136?.....	28
2.3.	Определяне на услугите, които имат „достатъчно пряка връзка" с недвижими имоти	29
2.3.1.	Как си взаимодействат параграф 1, параграф 2 и параграф 3 на член 31а? Как тези параграфи следва да се четат заедно?.....	29
2.3.2.	Как следва да се преценява „достатъчно пряката връзка"?.....	30
2.3.3.	Може ли критерият за „достатъчно пряка връзка" да бъде удовлетворен от услуги, които се предоставят от разстояние/извън обекта?	31
2.3.4.	Статутът на получателя на услугите оказва ли влияние върху квалифицирането на услугите, които се предоставят?	31
2.3.5.	Местонахождението на получателя на услугите оказва ли влияние върху квалифицирането на услугите?	31
	Обяснителни бележки относно влизащите в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти	
2.3.6.	Как да се разбира член 31а, параграф 1, буква а)?.....	32
2.3.7.	Как да се разбира член 31а, параграф 1, буква б)?.....	32
2.3.8.	Кумулативни ли са букви а) и б) от член 31а, параграф 1?.....	32
2.4.	Конкретни примери за услуги, свързани или не с недвижими имоти.....	33
2.4.1.	Списъкът по член 31а, параграф 2 примерен ли е, или изчерпателен?	33
2.4.2.	Изготвяне на скици (член 31а, параграф 2, буква а) и член 31а, параграф 3, буква а)	33

2.4.2.1.	Какъв е правният режим, приложим за проучванията, направени по отношение на недвижим имот, чието местонахождение все още не е известно?	33
2.4.3.	Услуги по надзор на обекта или охранителни услуги (член 31а, параграф 2, буква б).....	34
2.4.3.1.	Кои услуги попадат в приложното поле на член 31а, параграф 2, буква б)?	34
2.4.3.2.	В приложното поле на член 31а, параграф 2, буква б) попадат ли също услугите, предоставяни дистанционно?	35
2.4.3.3.	В приложното поле на член член 31а, параграф 2, буква б) попада ли инсталирането на сигнално-охранителна система?.....	35
2.4.4.	Строеж на сгради (член 31а, параграф 2, буква в).....	36
2.4.4.1.	Кои категории строителни работи са обхванати от приложното поле на член 31а, параграф 2, буква в)?	36
2.4.4.2.	Кое третиране за целите на ДДС трябва да бъде приложено за отдаването под наем на персонал за строителни работи?.....	36
2.4.5.	Изграждане на постоянна инфраструктура (член 31а, параграф 2, буква г).....	37
2.4.5.1.	Прилага ли се член 31а, параграф 2, буква г) също и по отношение на изграждането на постоянна инфраструктура, прикрепена към речното/морското/океанското дъно?	37
2.4.5.2.	Кои са работите по строителство и разрушаване на сгради, попадащи в приложното поле на член 31а, параграф 2, буква г)?	37
Обяснителни бележки относно влизашите в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти		
2.4.6.	Работа върху земя и земеделски услуги (член 31а, параграф 2, буква д)	38
2.4.6.1.	Кои категории работа и земеделски услуги попадат в приложното поле на член 31а, параграф 2, буква д)?	38
2.4.7.	Проучване и оценка на риска и целостта (член 31а, параграф 2, буква е)	38
2.4.7.1.	Каква е целта на член 31а, параграф 2, буква е)?	39
2.4.8.	Услуги по оценяване на стойността (член 31а, параграф 2, буква ж).....	39
2.4.8.1.	Кои услуги, състоящи се в оценяване на стойността на недвижими имоти, са обхванати от член 31а, параграф 2, буква ж)?	39
2.4.8.2.	Могат ли услугите комплексна проверка да се квалифицират като услуга, свързана с недвижими имоти, съгласно член	за

	31а, параграф 2, буква ж)?	40
2.4.8.3.	Има ли методът, по който се извършва оценяването на стойността на имота, отношение към това дали предоставянето на тази услуга се третира като свързано с недвижими имоти?	40
2.4.9.	Отдаване под наем и аренда на недвижими имоти (член 31а, параграф 2, буква з) и член 31а, параграф 3, буква б)	40
2.4.9.1.	Как да се разбира изразът „отдаване под наем или аренда на недвижими имоти“ за целите на правилата за мястото на доставка?	41
2.4.9.2.	Как трябва да се разбира складирането на стоки по смисъла на член 31а, параграф 2, буква з), като се вземе предвид позицията на Съда на ЕС по делото <i>RR Donnelley</i> ?	41
2.4.9.3.	Как следва да бъдат третирани услугите по складиране, предоставяни заедно с допълнителни услуги?	42
2.4.10.	Предоставяне на настаняване (член 31а, параграф 2, буква и) и член 31а, параграф 3, буква г)	42
2.4.10.1.	Прилага ли се член 31а, параграф 2, буква и) също и за предоставянето на настаняване извън хотелиерския сектор (например във ваканционни летни къщи, ваканционни вили, чрез обмен на жилища с туристическа цел и др.)? 43	
Обяснителни бележки относно влизашите в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти		
2.4.10.2.	Кои са услугите, обхванати от разпоредбата относно „правото на пребиваване на определено място, произтичащо от упражняване на частично право на ползване на недвижими имоти за определен период“ почлен 31а, параграф 2, буква и)?	43
2.4.11.	Предоставяне или прехвърляне на права за ползване на недвижими имоти или части от тях (член 31а, параграф 2, буква й)	44
2.4.11.1.	Каква е целта на член 31а, параграф 2, буква й)?	44
2.4.11.2.	Кои са ограниченията на приложното поле на член 31а, параграф 2, буква й)?	45
2.4.11.3.	Прилага ли се член 31а, параграф 2, буква й) за споделянето на офис помещения?	45
2.4.11.4.	Прилага ли се член 31а, параграф 2, буква й) за плавателните съдове?	46
2.4.12.	Поддръжка, ремонт и поправка на сгради (член 31а, параграф 2, буква к)	46
2.4.12.1.	Обхваща ли член 31а, параграф 2, буква к) само поддръжката, ремонта и поправката на сгради, или в приложното му поле попадат и поддръжката, ремонтът и поправката на различни видове недвижими имоти?	46
2.4.12.2.	Обхваща ли член 31а, параграф 2, буква к) само поддръжката, ремонта и поправката, свързани с основен ремонт, или се прилага и за услуги по периодично почистване в и извън	

	сградите?	47
2.4.13.	Поддръжка, ремонт и поправка на постоянна инфраструктура (член 31а, параграф 2, буква л)	47
2.4.13.1.	Прилага ли се член 31а, параграф 2, буква л) за далекосъобщителната инфраструктура?	47
2.4.14.	Инсталиране или сглобяване на машини или оборудване (член 31а, параграф 2, буква м) и член 31а, параграф 3, буква е)	47
2.4.14.1.	Как член 31а, параграф 2, буква м) трябва да се тълкува във връзка с член 13б, букви в) и г)?.....	48
2.4.14.2.	От кой момент в процеса на монтаж или сглобяване на машините или оборудването те се определят като недвижим имот? ...	48
2.4.15.	Поддръжка и ремонт, инспекция и надзор на машини или оборудване (член 31а, параграф 2, буква н) и член 31а, параграф 3, буква е).....	48
Обяснителни бележки относно влизащите в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти		
2.4.15.1.	Прилага ли се член 31а, параграф 2, буква н) за услугите, предоставяни дистанционно?	49
2.4.16.	Управление на имоти (член 31а, параграф 2, буква о) и член 31а, параграф 3, буква ж)	49
2.4.16.1.	Какво се разбира под „управление на имоти“ по смисъла на член 31а, параграф 2, буква о)?	49
2.4.16.2.	Какво се разбира под „управление на портфейл от инвестиции в недвижими имоти“? В приложното поле на член 31а, параграф 3, буква ж) попада ли управлението на единичен инвестиционен актив?	50
2.4.17.	Посредничество при сделки, свързани с недвижими имоти (член 31а, параграф 2, буква п) и член 31а, параграф 3, буква г)	51
2.4.17.1.	Кои дейности по посредничество се квалифицират като свързани с недвижими имоти? Какво е приложното поле на член 31а, параграф 2, буква п)?	51
2.4.17.2.	Ограничена ли е разпоредбата на член 31а, параграф 2, буква п) само до посредничеството от агенти за недвижими имоти, или тя се прилага и за всяко лице, участващо в посреднически услуги?	51
2.4.17.3.	Обхваща ли член 31а, параграф 2, буква п) и доставките, при които не се осъществява продажба, отдаване под наем или аренда, учредяване или прехвърляне на определени участия в недвижими имоти или вещни права върху недвижими имоти?	52
2.4.17.4.	Защо в член 31а, параграф 3, буква г) се подчертава условието „ако посредникът действа от името на друго лице и за негова сметка“?	52
2.4.17.5.	Как трябва да бъдат третираны ситуациите, при които	

посредническите услуги, посочени в член 31а, параграф 2, буква п), включват различни елементи (като изследвания, създаване на контакти, създаване на уебсайт, проучване и анализ на качествата на недвижими имоти) ?	52
2.4.18. Правни услуги (член 31а, параграф 2, буква р) и член 31а, параграф 3, буква з).....	53
2.4.18.1. С помощта на кои критерии е възможно да се определи дали дадена услуга попада в приложното поле на член 31а, параграф 2, буква р) или на член 31а, параграф 3, буква з)?	53
Обяснителни бележки относно влизащите в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти	
2.4.18.2. Определят ли се правните услуги, свързани със сключването на договори за наем или лизинг, като свързани с недвижими имоти?	55
2.4.18.3. Как да се разбира терминът „правно изменение“ в контекста на член 31а, параграф 2, буква р)?.....	55
2.4.18.4. Ограничено ли е приложното поле на член 31а, параграф 2, буква р) само до правните услуги, доставяни от адвокати и нотариуси?	55
2.4.18.5. Какво е значението на израза „определени участия“ по смисъла на член 31а, параграф 2, буква р)?	56
2.4.18.6. Определят ли се консултантските услуги, които изискват присъствието на обекта или които са свързани с конкретен недвижим имот, като свързани с недвижими имоти съгласно член 31а, параграф 2, буква р)?.....	56
2.4.18.7. Определят ли се правните услуги, свързани с финансирането на покупка на недвижим имот или инвестиционно консултиране, като свързани с недвижими имоти ?	56
2.4.19. Рекламни услуги (член 31а, параграф 3, буква в)	57
2.4.19.1. Какво се разбира под „предоставяне на рекламни услуги“ по смисъла на член 31а, параграф 3, буква в)?.....	57
2.4.19.2. Прилага ли се член 31а, параграф 3, буква в) също и по отношение на случаите, в които рекламата предполага физическо изменение на недвижимия имот, например чрез боядисване на част от сградата?	57
2.4.20. Предоставяне на място за щанд наред с други свързани услуги (член 31а, параграф 3, буква д)	58
2.4.20.1. Какво е приложното поле на член 31а, параграф 3, буква д)?	58
2.4.20.2. Как следва да се определи „предоставянето на място за щанд“ в съответствие с член 31а, параграф 3, буква д)?	58
2.4.21. Доставка на оборудване за извършване на работи по недвижими имоти (член 31б)	59
ПРИЛОЖЕНИЕ Извадки от приложимото законодателство	61
Обяснителни бележки относно влизащите в сила през 2017 г. правила на ЕС в	

ЧАСТ 1

Общи съображения относно услугите, свързани с недвижими имоти

1.1. Исторически контекст

1. Съгласно европейското законодателство в областта на ДДС мястото на облагане на услугите, свързани с недвижими имоти, се определя по специално правило, установено в член 47 от Директивата за ДДС². Това правило предвижда, че мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти, е мястото, където се намира недвижимият имот.
2. В хода на разглеждане на преработването на правилата за мястото на доставка на услугите, чието начало бе поставено с първото предложение на Европейската комисия през 2003 г. и което доведе до приемането на Директива 2008/8/ЕО на Съвета³, Съветът реши да запази специалното правило за мястото на облагане на услугите, свързани с недвижими имоти.
3. Успоредно с това конкретни въпроси, свързани с тълкуването на тази разпоредба, са обсъждани в Комитета по ДДС⁴, който е съгласувал някои указания, по-конкретно по отношение на някои специфични сценарии, като например предоставянето на правни услуги, отнасящи се до недвижими имоти, предоставянето на пакетни услуги, включващи предоставяне на място за щанд на панаири и изложби, и т.н.⁵ Често обаче по тези указания не е било получено единодушно одобрение.
4. С цел да се осигури по-голяма последователност, ефективност и сигурност на третирането за целите на ДДС, приложимо за доставката на услуги, свързани с недвижими имоти, които се намират в рамките на ЕС, указанията за услугите, свързани с недвижими имоти, договорени в Комитета по ДДС, са включени в разпоредбите на Регламента за изпълнение за ДДС⁶ и следователно ще станат задължителни и ще се прилагат пряко във всички държави членки от 1 януари 2017 г.

1.2. Международен контекст

5. Специалните правила за място на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти, се прилагат не само в рамките на Европейския съюз, но и в някои трети държави. На равнището на ЕС това специално правило е в съответствие с прилагането на принципа на местоназначението. На международно равнище⁷ е постигнато общо съгласие, че специалните правила, при които местонахождението на недвижимия имот се използва като способ за

Обяснителни бележки относно влизащите в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти

определяне на мястото на облагане, могат да доведат до по-справедливо разпределение на правата на облагане между данъчните юрисдикции.

1.3. Цел на специалното правило за услугите, свързани с недвижими имоти

6. Целта на специалното правило за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти, е да се осигури облагане на предполагаемото място на потребление на услугата. Тази цел следва да бъде припомняна във всички случаи, в които практическото прилагане на законодателството поражда затруднения. Подобни

2 Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 11.12.2006 г., стр. 1).

3 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 (ОВ L 44, 20.2.2008 г., стр. 11).

4 Комитетът по ДДС е консултативен комитет, съставен по реда на член 398 от Директивата за ДДС с цел насърчаване на еднообразното прилагане на разпоредбите на Директивата за ДДС. Не са му предоставени законодателни правомощия и той не може да взема правно обвързващи решения, но може да дава указания.

5 Вж. указанията от 93-тото заседание на Комитета по ДДС.

6 Регламент за изпълнение (ЕС) № 1042/2013 на Съвета от 7 октомври 2013 г. за изменение на Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 по отношение на мястото на доставка на услуги (ОВ L 284, 26.10.2013 г., стр. 1).

7 Вж. международните насоки относно ДДС/данъците върху стоките и услугите, разработени от ОИСП.

ситуации винаги трябва да бъдат разрешавани по начин, който гарантира, че приходите от ДДС се падат на държавата членка, където се предполага, че се потребява услугата, като се има предвид, че се счита, че услугите, свързани с недвижими имоти, се потребяват на мястото, където се намира имотът. Следователно страните по такива сделки не могат да заобиколят член 47 от Директивата за ДДС, като посочат в своите договорни споразумения, че услугите, предоставяни по силата на договора, по-скоро следва да бъдат предмет на общите правила за място на доставка.

1.4. Естество на специалното правило за услугите, свързани с недвижими имоти

7. Правилото, съдържащо се в член 47 от Директивата за ДДС, е специално правило, а не изключение от общите правила за мястото на доставка, съдържащи се в членове 44 (при доставки от предприятия за предприятия) и 45 (при доставки от предприятия за крайни потребители) от Директивата за ДДС. То попада в рамките на дял V „Място на облагаемите сделки“, глава 3 „Място на доставка на услуги“, раздел 3 „Специални разпоредби“ и не следва да се тълкува като изключение от общите правила⁸.
8. В съответствие с установената съдебна практика на Съда на Европейския съюз (понастоящем наричан „Съдът на ЕС“) разпоредбите, които водят до изключения от общите правила (например разпоредби, които се отнасят до освобождавания или намалени ставки), трябва да се тълкуват стеснително. Тъй като правилото по член 47 от Директивата за ДДС не е изключение, този критерий за стеснително тълкуване не се прилага за определението на услугите, свързани с недвижими имоти.
9. Член 47 следва да се прилага въз основа на обективна оценка на условията, предвидени по силата на Директивата за ДДС и Регламента за изпълнение за ДДС. Това специално правило се прилага независимо дали услугата се предоставя на предприятия, или на крайни потребители.
10. Винаги когато възниква несигурност по отношение на прилагането на член 47 от Директивата за ДДС в качеството му на специално правило вместо на общите правила на членове 44 и 45, третирането на сделката за целите на ДДС трябва да се определи с оглед на целите на това специално правило — т.е. така, че да се позволи облагане в държавата членка, в която се потребява услугата — и чрез извършване на обективна оценка. На първо място следва да се провери дали услугите попадат в приложното поле на специалното правило по член 47⁹ и ако това е така, услугата ще се разглежда

Обяснителни бележки относно влизащите в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти

като свързана с недвижими имоти. Ако това не е така и не се прилага друго специално правило¹⁰, се прилагат общите правила по членове 44 и 45.

11. При някои обстоятелства е възможно да бъдат изпълнени условията за прилагане на две или повече специални правила. В такива случаи следва да се прилага правилото, което осигурява в по-голяма степен облагане на предполагаемото място на потребление¹¹.

1.5. Третиране за целите на ДДС на дистанционните доставки, свързани с недвижими имоти

12. Услуги, свързани с недвижими имоти, могат в някои случаи да бъдат предоставяни дистанционно, т.е. от разстояние. Обикновено начинът, по който се доставя една услуга, не трябва да оказва влияние на третирането ѝ за целите на ДДС, при условие че нейното естество не се променя. Всъщност не може да се изключи възможността, например благодарение на съвременните технологии, някои услуги, свързани с недвижими имоти, да бъдат

8 Вж. решението на Съда на ЕС от 7 септември 2006 г. по дело *Heger Rudi GmbH/Finanzamt Graz-Stadt*, C-166/05 и решението от 27 октомври 2005 г. по дело *Levob Verzekeringen BV and OV Bank NV v Staatssecretaris van Financiën*, C-41/04.

9 Вж. решението на Съда на ЕС от 27 юни 2013 г. по дело *Minister Finansow/RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland Sp. z o.o.*, C-155/12, т. 29.

10 Винаги следва да се оценява при равни условия дали услугата попада в обхвата на някое от специалните правила, установени в рамките на членове от 46 до 59а от Директивата за ДДС. Ако това е така, ще се прилага съответната разпоредба, а не общите правила в членове 44 и 45 от Директивата за ДДС.

11 Вж. решение от 3 септември 2009 г., *RCI Europe/Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, C-37/08, т. 39.

доставяни не само на място, но и от разстояние.

13. Когато дадена услуга, предоставяна от разстояние, позволява да бъде обхваната от повече от едно от специалните правила, уреждащи мястото на доставка на услуги (например от правилото за услугите, свързани с недвижими имоти, както и от това за услугите, доставяни по електронен път), е необходимо да се направи оценка на последиците от прилагането на всяко от правилата, с оглед да се определи кое от тях ще донесе най-задоволителни резултати от гледна точка на осигуряването на облагане на предполагаемото място на потребление на услугата.

1.6. Прилагане на специалното правило за услугите, свързани с недвижими имоти, по отношение на пакетни доставки

14. В съответствие с установената съдебна практика на Съда на ЕС за целите на ДДС всяка доставка по принцип трябва да се разглежда като самостоятелна и независима¹². Въпреки това когато една сделка се състои от няколко елемента, следва да се прецени дали тя следва да бъде третирана като

единична доставка, или като няколко отделни и независими доставки¹³.

15. Една доставка трябва да се разглежда като единична доставка, когато два или повече елемента или действия, предоставени или извършени от данъчнозадълженото лице, са толкова тясно свързани, че обективно те образуват единична неделима икономическа доставка, чието раздробяване би било изкуствено¹⁴. Характерните елементи на доставката трябва да бъдат

Обяснителни бележки относно влизащите в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти

конкретизирани, за да се определи дали клиентът, т.е. средностатистическият потребител, получава няколко отделни доставки, или една единична доставка¹⁵.

16. Освен това такъв е случаят и когато една или повече доставки съставляват основната доставка, а другата доставка или доставки съставляват една или повече съпътстващи доставки, които имат същото данъчно третиране като основната доставка. В частност една доставка трябва да се разглежда като съпътстваща дадена основна доставка, когато за клиентите тя представлява не цел сама по себе си, а начин да ползват при най-добри условия основната услуга, която се доставя¹⁶.
17. При наличието на единична пакетна доставка трябва да бъде идентифициран преобладаващият елемент на тази доставка и трябва да се провери дали този преобладаващ елемент е свързан с недвижим имот, или не.
18. Квалифицирането на даден сценарий като единична доставка или като множество доставки трябва да се извършва въз основа на всеки отделен случай, като се вземат предвид критериите, определени от Съда на ЕС¹⁷. При извършване на тази оценка трябва да бъдат взети под внимание всички обстоятелства по сделката¹⁸.

1.7. Връзка на дадена услуга с един или няколко конкретни недвижими имота

19. Услугите, свързани с недвижими имоти, обхващат сделките, свързани както с един, така и с няколко недвижими имота. Фактът, че услугата е свързана с повече от един имот, не е пречка услугата да бъде квалифицирана като имаща достатъчно пряка

12 Вж. решение от 27 септември 2012 г., *Field Fisher Waterhouse LLP/Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, C-392/11, решение от 29 март 2007 г., *Aktiebolaget NN/Skatteverket*, C-111/05, точка 22, решение от 19 ноември 2009 г., *Don Bosco Onroerend Goed BV/Staatssecretaris van Financien*, C-461/08, точка 35, и решение от 2 декември 2010 г., *Everything Everywhere Ltd/Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, C-276/09, т. 21.

13 Вж. решение от 21 февруари 2008 г., *Ministero dell'Economia e delle Finanze/Part Service Srl*, C-425/06, т. 51.

14 Вж. решение от 27 октомври 2005 г., *Levob Verzekeringen BV и OV Bank NV/Staatssecretaris van Financien*, C-41/04, т. 22, и решение от 2 декември 2010 г., *Everything Everywhere Ltd/Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, C-276/09, т. 24 и 25.

15 Вж. например решение от 25 февруари 1999 г., *Card Protection Plan Ltd (CPP)/Commissioners of Customs & Excise*, C-349/96.

16 Вж. решение от 25 февруари 1999 г., *Card Protection Plan Ltd (CPP)/Commissioners of Customs & Excise*, C-349/96, т. 29, решение от 27 октомври 2005 г., *Levob Verzekeringen BV и OV Bank NV/Staatssecretaris van Financien*, C-41/04, т. 20, решение от 29 март 2007 г., *Aktiebolaget NN/Skatteverket*, C-111/05, т. 22, решение от 2 декември 2010 г., *Everything Everywhere Ltd/Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, C-276/09, т. 21 и 22, и решение от 10 март 2011 г., *Finanzamt Burgdorf/Manfred Bog и др.*, C-497/09, т. 53.

17 Вж. решение от 16 април 2015 г., *Minister Finansow/Wojkowska Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, C-42/14, т. 30 и сл.

18 Вж. решение от 25 февруари 1999 г., *Card Protection Plan Ltd (CPP)/Commissioners of Customs & Excise*, C-349/96, т. 27.

връзка с недвижими имоти по смисъла на член 31а, параграф 1 от Регламента за изпълнение за ДДС.

20. С цел да се постигне облагане на предполагаемото място на потребление специалното правило по член 47 от Директивата за ДДС може да се прилага само когато услугата е свързана с един или няколко конкретни недвижими имота, т.е. когато услугата се отнася до един или няколко ясно определени или определими недвижими имота. В случаите, когато е невъзможно да се определи недвижимият имот, на практика не е възможно услугата да се обложи в юрисдикцията, където се намира имотът. В такива случаи следва да се заключи, че услугата не е свързана в достатъчна степен с недвижими имоти.
21. Във всички сценарии, при които услугата е свързана с един или няколко конкретни недвижими имота, следва надлежно да бъде преценено дали тази услуга има достатъчно пряка връзка с недвижими имоти, както е определено в съответствие с член 31а от Регламента за изпълнение за ДДС.

Обяснителни бележки относно влизащите в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти

22. Фактът, че един или няколко недвижими имота се намират в по-широк географски район в рамките на една юрисдикция (например град или регион), или че те се намират в различни държави членки, сам по себе си не е пречка услугата да бъде свързана с недвижими имоти. В случаите, когато услугата обхваща повече от една юрисдикция, правата за облагане следва да бъдат разпределени пропорционално между съответните юрисдикции.

1.8. Услуги, свързани с недвижими имоти, и комплексни договори

23. Съществува голямо разнообразие от възможности при изготвянето на договори, тъй като има много различни методи, по които доставчиците могат да организират начина, по който те предоставят услуги. Така например, в една доставка могат да участват много подизпълнители; клиентът може да е установен в държава, различна от онази, в която се намира имотът, и т.н.
24. Когато се оценява дали тези ситуации се определят като свързани с недвижими имоти, трябва да бъдат взети под внимание следните елементи:
- когато доставката се отнася до повече от един недвижим имот, всеки от въпросните имоти трябва да бъде ясно определен или определим;
 - за услугите, свързани с няколко конкретни недвижими имота, не може да се счита, че им липсва достатъчно пряка връзка с недвижими имоти, просто защото те са свързани с повече от един недвижим имот или защото тези недвижими имоти се намират в различни държави членки;
 - фактът, че услугата се предоставя индиректно (извън обекта), а не директно на собственика на недвижимия имот, или на клиент, намиращ се в държава, различна от държавата, където се намира недвижимият имот, сам по себе си не е решаващ, когато се оценява услугата (като свързана или не с недвижими имоти);
 - когато има верига от сделки, всяка доставка на услуги следва да се оценява отделно, като се вземат предвид съответните фактически обстоятелства;
 - когато дадена комплексна доставка включва услуги, свързани с недвижими имоти, но и други стоки или услуги (т.е. тя е пакетна доставка, включваща няколко елемента), трябва да се провери също дали преобладаващият елемент на доставката е услугата, свързана с недвижими имоти, както и дали тази услуга има достатъчно пряка връзка с въпросния имот (вж. също обясненията относно пакетните доставки по-горе).

1.9. Задължения на доставчиците, предоставящи услуги, свързани с недвижими имоти

25. Винаги когато даден доставчик предоставя в държава членка услуги, обхванати от член 47 от Директивата за ДДС, той по принцип е задължен да плаща дължимия ДДС на данъчните органи на държавата членка, където се намира недвижимият имот (вж. член 193 от Директивата за ДДС). Вследствие на това доставчикът обикновено трябва да се регистрира за целите на ДДС и да изпълнява всички свързани с това задължения

в тази държава членка¹⁹. Ако дадена услуга е свързана с няколко недвижими имота, намиращи се в различни юрисдикции, доставчикът ще бъде задължен да плаща дължимия ДДС и да се регистрира за целите на ДДС във всички тези юрисдикции.

26. Всяка държава членка може обаче да предвиди, че когато доставчикът не е установен на нейна територия, платецът на ДДС е лицето, на което е

Обяснителни бележки относно влизащите в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти

доставена услугата (вж. член 194 от Директивата за ДДС). Следователно икономическите оператори трябва да проверят дали тази възможност се прилага в държавите членки, където те не са установени, но възнамеряват да извършват стопанска дейност.

1.10. Взаимодействие между специалното правило по член 47 от Директивата за ДДС и понятието постоянен обект, признат за целите на ДДС

27. Определение на понятието постоянен обект (да не се бърка с понятието място на стопанска дейност, използвано за целите на прякото данъчно облагане) е дадено в член 11 от Регламента за изпълнение за ДДС. То не е свързано със специалното правило за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти.
28. Когато предоставяната услуга се определя като услуга, свързана с недвижими имоти, ДДС се дължи в държавата членка, където се намира недвижимият имот (вж. също обясненията относно задълженията за плащането на данъка, разгледани в [точка 1.9](#), по-горе). Поради това наличието на постоянен обект на доставчика в тази държава членка е без значение за определянето на мястото на доставка на тази услуга. Освен това самият факт, че едно предприятие притежава недвижим имот в дадена държава членка, сам по себе си не позволява да се заключи, че то има постоянен обект в тази юрисдикция.

1.11. Взаимодействие между правилата за мястото на доставка и освобождаванията от ДДС

29. При разглеждане на взаимодействието между правилата за мястото на доставка и правилата, които уреждат освобождаванията от ДДС, не бива да се забравя, че общият подход в системата на ДДС на ЕС е първо да се установи правилното място на доставка на дадена услуга и едва след това да бъдат разгледани правилата, приложими за тази доставка в установената юрисдикция (държава членка или трета държава). Това включва определяне дали услугата е облагаема (и ако това е така, с каква ставка), или освободена. С други думи, въпреки че дадена услуга може да бъде освободена от ДДС, това не променя необходимостта на първо място да се определи правилно мястото на доставка.

1.12. Неприложимост на понятията и определенията на националните законодателства за прилагането на специалното правило

30. С цел постигане на единно тълкуване и последователно прилагане на специалното правило по член 47 от Директивата за ДДС в целия Европейски съюз данъчните администрации, отговорни за прилагането на законодателството на ЕС в областта на ДДС, следва да избягват използването на определения и понятия, произтичащи от техните национални законодателства.
31. Следователно за целите на прилагането на член 47 от Директивата за ДДС оценката трябва да се основава на определенията, дадени в законодателството на ЕС в областта на ДДС, а не на определения, дадени в националното законодателство на всяка държава членка. В случай на сериозни съмнения, които могат да доведат до двойно данъчно облагане или необлагане, държавите членки следва да отнесат въпроса до Комитета по ДДС.

Обяснителни бележки относно влизащите в сила през 2017 г. правила на ЕС в

¹⁹ За повече информация относно националните правила, приложими в държавите членки, вж. също: http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/links/tax/index_en.htm

1.13. Приложими правни актове

32. Правните актове, посочени в настоящите обяснителни бележки, са:
- Директива 2006/112/ЕО на Съвета относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива 2008/8/ЕО („Директивата за ДДС“)
 - 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, изменен с Регламент (ЕС) № 1042/2013 от 7 октомври 2013 г. („Регламент за изпълнение за ДДС“)
33. Всички съответни законови разпоредби са цитирани в края на обяснителните бележки с текстовете, приложими от 1 януари 2017 г.
34. Навсякъде, където се прави позоваване на член от Регламента за изпълнение за ДДС, позоваването на този конкретен правен акт се пропуска, а се споменава само въпросният член. Във всички други случаи се уточнява към кой правен акт се отнася позоваването.

Обяснителни бележки относно влизащите в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти

ЧАСТ 2

Специални съображения относно разпоредбите на Регламента за изпълнение за ДДС, приложими за услугите, СВЪРЗАНИ С НЕДВИЖИМИ ИМОТИ

2.1. Общ подход към членове 13б и 31а

35. В част 2 от настоящите обяснителни бележки се предоставя разяснение относно прилагането на разпоредбите на Регламента за изпълнение за ДДС, насочени към определяне на мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти.
36. Когато дадени услуги се определят като услуги, свързани с недвижими имоти, за място на тяхната доставка в съответствие с член 47 от Директивата за ДДС се счита мястото, където се намира недвижимият имот.
37. За да се считат за свързани с недвижими имоти, услугите трябва да имат достатъчно пряка връзка с недвижими имоти.
38. Следователно, първо следва да се прецени дали услугата е свързана с вещь (стока), която може да бъде определена като недвижим имот. Целта на член 13б е да даде определение на понятието недвижим имот. Разяснение по тази разпоредба се дава в точка 2.2. по-долу.
39. Второ, ако отговорът на първия въпрос е положителен, следва да се прецени дали е налице достатъчно пряка връзка между услугата и недвижимия имот, към който се отнася, за да бъде определена като услуга, свързана с недвижими имоти. Целта на член 31а е да позволи да бъде определено дали за дадена услуга ще се счита, че има достатъчно пряка връзка с недвижим имот, или не. Разяснение по тази разпоредба се дава в точки 2.3 и 2.4 по-долу.
40. Тъй като в практиката може да възникнат различни ситуации и обстоятелства, и съответно в рамките на настоящите насоки не може да бъде анализиран всеки отделен случай, обяснението се съсредоточава върху критериите, които следва да позволят на читателя да определи дали услугата е свързана с недвижими имоти, или не.

2.2. Определение за недвижим имот

Член 136

За целите на прилагането на Директива 2006/112/ЕО за „**недвижим имот**“ се счита²⁰:

41. Макар че в повечето сценарии недвижимият характер на вещь или актив изглежда по-скоро лесно установим, в някои конкретни случаи могат да възникнат съмнения. Поради това, за да се даде само едно определение, приложимо във всички държави членки, европейският законодател е приел общо определение на понятието недвижим имот в член 136.
42. Това определение до голяма степен е съобразено с постановеното от Съда на ЕС по делото *Fonden Marselisborg LystbSdehavn*²¹. По отношение на **Обяснителни бележки относно влизашите в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти**

освобождаването от облагане на отдаването под наем или аренда на недвижими имоти, предвидено в член 135, параграф 1, буква л) от Директивата за ДДС, генералният адвокат по това дело²² заявява, че недвижим имот може да се определи като „отделна част от земната повърхност, включително сградите, трайно построени на нея, върху които може да се учреди право на собственост или владение“.
43. Определението за недвижим имот по член 136 е по-подробно от съдебната практика, като включва четири категории — от буква а) до буква г), и е предназначено да направи разграничение между недвижими имоти и материални движими вещи от гледна точка на ДДС.
44. Понятието недвижим имот следва винаги да се преценява единствено чрез позоваване на определението по член 136, но е препоръчително да се разбере как се тълкува то.
45. От една страна, има вещи, които не могат или не могат лесно да бъдат премествани (например земя, сгради, дървета, посеви). Тези вещи са недвижими и са обхванати от член 136, буква а) или б). От друга страна, има вещи, които могат да се движат или да бъдат премествани, но които се разглеждат като недвижим имот, тъй като те са „тясно свързани със“ или „съставляват част от“ недвижим имот (например асансьори, врати, прозорци). Тези вещи попадат в обхвата на член 136, букви б), в) или г).
46. Списъкът от четирите категории, споменати в член 136, е изчерпателен. Все пак тези категории не следва да се разглеждат като взаимно изключващи се, което означава, че някои вещи може да са обхванати от повече от една категория, както ще бъде показано по-нататък. За да се определи дали дадена услуга е свързана с недвижим имот, е от съществено значение да се провери дали тя се отнася до поне една от тези четири категории.
47. Следва да се подчертае, че фактът, че една вещь може да бъде определена като недвижим имот по една или няколко категории от определението, не означава, че всички услуги, отнасящи се до този вид вещь, трябва да се считат за свързани с недвижими имоти. Само онези услуги, които имат „достатъчно пряка връзка с такива имоти“, ще се разглеждат като свързани с недвижими имоти за целите на ДДС (вж. по-подробни разяснения в точки 2.3 и 2.4 по-долу).

Член 136, буква а) всяка отделна част от земята, **на или под** нейната повърхност, **върху която може да бъде учредено право на собственост или владение;**

²⁰ Акцентира се върху елементите в получер шрифт единствено с цел улесняване на четенето на документа.

²¹ Вж. решение от 3 март 2005 г. по дело *Fonden Marselisborg LystbSdehavn/Skatteministeriet и Skatteministeriet/Fonden Marselisborg LystbSdehavn*, C-428/02.

²² Вж. точка 30 от заключението на генералния адвокат от 14 октомври 2004 г. по дело *Fonden Marselisborg LystbSdehavn/Skatteministeriet и Skatteministeriet/Fonden Marselisborg LystbSdehavn*, C-428/02.

2.2.1. Какво попада в приложното поле на член 136, буква а)?

48. За да се счита дадена вещь за недвижим имот по член 136, буква а), за вещь трябва да са изпълнени кумулативно две условия: 1) следва да бъде отделна част от земята, на или под нейната повърхност, и 2) следва да може да бъде учредено право на собственост или владение върху нея (вж. специалната бележка относно съюза „или“ в [параграф 60](#) по-долу).

Обяснителни бележки относно влизащите в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти

2.2.1.1. Отделна част от земята

49. Посочването на „отделна част от земята“ означава, че това, което би могло да се счита за недвижим имот, се състои от ясно установени или установими площи земя, върху които може да бъде учредено право на собственост или владение. Обхватът на понятието „земя“ е широк, тъй като посочването на земята, било на нейната повърхност, или под нея, всъщност включва самата почва и всичко, което е на нея, а също и под нея, т.е. подпочвата.
50. Почвата на земята включва всеки парцел от сушата, включително частта от земята, покрита от вода, т.е. моретата, океаните, реките, езерата и другите вътрешни водни пътища.
51. Посочва се и това, което е на повърхността на земята. Предвид контекста на тази разпоредба не всичко, което е просто върху почвата, ще се счита за „недвижимо“.
52. Вещите трябва също така да са прикрепени, съединени със земята или вкоренени в нея. Следователно тази разпоредба включва по-специално дърветата и посевите (трябва да се отбележи, че тъй като имат корени в земята, те са обхванати и като намиращи се „под повърхността на земята“), докато са прикрепени към земята.
53. Това следва да се отнася и за водите, покриващи земята, като реки, езера и други вътрешни водни пътища. Въпреки че водата може да се движи, тя следва да се счита за недвижима, докато не бъде преместена от своя воден басейн.
54. Подпочвата на земята обхваща всичко, което е под земята. Следователно нефтените кладенци, подпочвените води, полезните изкопаеми и другите ресурси, които са под земята (също и земята под водата), се считат за недвижими. Докато тези съставни части не бъдат извлечени от подпочвата, те се считат за част от земята, т.е. недвижим имот.
55. Заключение, че водата, нефтът или другите субстанции, съдържащи се в почвата или подпочвата, могат да бъдат определени като недвижими, не означава, че всички услуги, отнасящи се до подобни субстанции, задължително се считат за свързани с недвижими имоти (вж. по-специално [параграф 173](#) по-долу).

2.2.1.2. Собственост и владение

56. Като се има предвид текстът на член 136, буква а), само недвижимите вещи, „върху които може да бъде учредено право на собственост или владение“, са обхванати от определението за „недвижим имот“.
57. Въпреки че понятията право на собственост и владение не са определени за целите на прилагането на Директивата за ДДС, за целите на ДДС те следва да се прилагат по общ начин от държавите членки, без да се опират на национални определения.
58. За да се разбере тяхното значение, следва да се върнем на определението за доставка на стоки, предвидено в член 14 от Директивата за ДДС. Наистина следва да се припомни, че целта на член 136 е да определи понятието недвижим имот, произтичащо от понятието материална вещь по смисъла на Директивата за ДДС. „Доставка на стоки“ означава прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещь като собственост. Съгласно установената практика на Съда „доставка на стока“ не се отнася до прехвърлянето на собствеността в съответствие с процедурите, предвидени от приложимото

Обяснителни бележки относно влизащите в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти

национално право, а включва всяка дейност по прехвърляне на материални вещи от една от страните, която дава право на другата страна да се разпорежда фактически с тези вещи, като че ли е техен собственик²³. Следователно може да е налице прехвърляне на правото за разпореждане с материална вещь като собственик, дори ако не е налице прехвърляне на юридическата собственост върху вещта. От значение е „икономическата собственост“ или „икономическото владение“.

59. В съответствие с тази аргументация това, което следва да се провери, е дали недвижимият имот може да бъде „притежаван“ в смисъл, че някой може да разполага с него, като че ли е негов собственик. Това понятие за собственост надхвърля простия факт на притежаване на право на собственост.
60. Лингвистичните различия в Регламента за изпълнение за ДДС са симптоматични в това отношение: в някои езикови версии се говори за „право на собственост и владение“, докато в други — за „право на собственост или владение“. Това показва, че дори в повечето случаи действителното право на собственост и владение да принадлежат на едно и също лице, възможно е също така правото на собственост да принадлежи на едно лице, а правото на владение — на друго. Следователно „право на собственост и владение“ може да се тълкува като „право на собственост или владение“ или като „право на собственост и владение“.
61. Освен това изборът на формулировката „може да бъде учредено“ означава, че вещите могат да бъдат определени като недвижим имот дори ако към момента на преценката никой не притежава действителното право на собственост или владение на тези вещи. Достатъчно е, че може да бъде учредено право на собственост или владение, което отразява потенциалния широк обхват на тази разпоредба, тъй като само недвижими вещи, които не биха могли да принадлежат на никого в смисъла, описан по-горе, не са обхванати от него²⁴.
62. Обикновено правото на собственост и владение върху недвижими вещи се удостоверява с документ за собственост и/или вписване в официален регистър. Все пак това представлява само доказателството за правото на собственост и владение. Би могло да има различни начини за доказване на правото на собственост и владение и дори без това доказателство би трябвало да се определи дали би могло да бъде учредено право на собственост и владение.
63. Неотчуждими недвижими вещи като публична собственост (например езера, вътрешни водни пътища, пристанища, обществени паркове) също са обхванати от член 13б, буква а), дори когато правото на собственост върху тях е непрехвърляемо. Освен факта, че техният правен статут може да се промени с времето по решение на публичните органи, те могат да бъдат обект на доставка на услуги (например строителни работи, лицензи за експлоатация), които ще се считат за услуги, свързани с недвижими имоти.

²³ Вж. решение от 8 февруари 1990 г., *Staatssecretaris van Financien/Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV.*, C-320/88, точки 7–9 и 12, решение от 21 април 2005 г., *Finanzamt Bergisch Gladbach/HE.*, C-25/03, точка 64, и решение от 11 февруари 2010 г., *Graphic Procède/Ministere du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique.*, C-88/09, точка 16.

²⁴ Тъй като може да възникнат проблеми относно международните води, трябва да споменем в това отношение, че съгласно Конвенцията на ООН по морско право откритото море е открито за всички държави. Дори ако никоя държава не може правомерно да претендира за подчиняване на която и да е част от откритото море на своя суверенитет, дадена държава (или лице под нейната юрисдикция) може да осъществява дейности като сондиране, драгиране, изкопаване на морското или океанското дъно или на подпочвата в открито море. Тези дейности ще се отнасят до недвижим имот, дори ако никой няма суверенитет върху тази част от земята.

Обяснителни бележки относно влизашите в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти

Член 136, буква б) всяка сграда или конструкция, прикрепена към земята или в нея, **над или под** морското равнище, **която не може да бъде лесно разглобена или преместена;**

2.2.2. Какво попада в приложното поле на член 136, буква б)?

2.2.2.1. Какво се има предвид под сгради и конструкции по член 136, буква б)?

64. Сградата може да се определи като (направена от човека) постройка с покрив и стени, като къща или фабрика.
65. Понятието „конструкция“ има по-широко значение и обхваща други (направени от човека) постройки, които обикновено не се определят като сграда (за допълнителни разяснения относно елементите, оборудването или машините, които могат да бъдат определени като недвижим имот, вж. от точка 2.2.3 до точка 2.2.4 по-долу). Конструкциите могат да включват граждански инженерни строежи като пътища, мостове, летища, пристанища, диги, газопроводи, водопроводни и канализационни системи, както и промишлени инсталации като електроцентрали, вятърни турбини, рафинерии и т.н.
66. Трябва да се отбележи, че сградите или конструкциите се считат за недвижим имот във всички свои съставни части. Терминът „съставен“ не се отнася само до носещия скелет на сградата или конструкцията, но и до всеки монтиран елемент, който съставлява неразделна част от тази сграда или конструкция или е трайно монтиран в нея, съставлявайки едно цяло по такъв начин, че при липсата на тези елементи сградата или конструкцията би била недовършена или целостта ѝ променена. До каква степен елементите, които са монтирани в сградата или конструкция, следва също да бъдат определени като недвижим имот, е разгледано в точки от 2.2.3 до 2.2.4 по-долу.
67. За да бъдат определени като недвижим имот, сградите и конструкциите трябва да са прикрепени към земята или в нея, над или под морското равнище, и да не могат да бъдат лесно разглобени или преместени²⁵.

2.2.2.2. Трябва ли недовършена сграда да бъде разглеждана като сграда по член 136, буква б)?

68. Съгласно определението, предвидено в член 12, параграф 2 от Директивата за ДДС, „сграда“ означава всяка конструкция (постройка), фиксирана към или в земята.
69. Следователно независимо дали една сграда е довършена, или не (например когато няма покрив или прозорци като древните паметници), тя все пак ще попада в приложното поле на член 136, буква б), при условие че е фиксирана към или в земята. Това е валидно и за сгради, които са в процес на изграждане. Те стават недвижим имот, докато строителните работи се осъществяват и постройката се фиксира към или в земята. Дори все още да не е обитаема или да не съответства на предназначението си, подобна постройка трябва да се счита за недвижим имот.
70. Същата аргументация е валидна и за конструкциите. Наистина в Регламента за изпълнение за ДДС се споменават сгради и конструкции, докато в Директивата за ДДС се посочват само конструкции, фиксирани към или в

²⁵ Вж. решение от 16 януари 2003 г., *Rudolf Maierhofer/Finanzamt Augsburg-Land*, C-315/00, и решение от 15 ноември 2012 г., *Susanne Leichenich/Ansbert Peffekoven и Ingo Horeis*, C-532/11.

Обяснителни бележки относно влизашите в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти

земята. Следователно независимо дали постройката се определя като сграда или конструкция, решаващо за определянето ѝ като недвижим имот е това дали съответната постройка е фиксирана към или в земята.

71. Следва да се отбележи, че целта на букви в) и г) от член 13б (вж. допълнителните разяснения по точки от 2.2.3 до 2.2.4 по-долу) е да се направи преценка дали и до каква степен определени елементи, монтирани в сграда или конструкция, които довършват или оборудват тази сграда или конструкция, също следва да се считат за недвижим имот. Липсата на елементи, с които се довършва или оборудва сградата или конструкцията и тя се прави обитаема или съответстваща на предназначението ѝ, не пречи тези постройки да се считат за недвижими имоти.

2.2.2.3. Какво се има предвид под „прикрепена към земята или в нея (над или под морското равнище)“ и „която не може да бъде лесно разглобена или преместена“?

72. Двете условия трябва да бъдат изпълнени едновременно: сградата или конструкцията следва 1) да е прикрепена към земята или в нея (над или под морското равнище) и 2) да не може да бъде лесно разглобена или преместена.
73. Прилагането на условието да бъде „прикрепена към земята или в нея“ неизбежно налага посочване на условието, че тя следва да бъде прикрепена по такъв начин, че „да не може да бъде лесно разглобена или преместена“.
74. Докато сградите или конструкциите, при които се налагат големи инфраструктурни строителни дейности за прикрепването им към земята, очевидно биха отговаряли на тези критерии, може да възникнат проблеми, когато естеството на сградата или конструкцията или вида връзки, използвани за прикрепването ѝ към земята, може да породят съмнения. Плавателен съд, използван като ресторант-дискотека при обстоятелствата, посочени по делото *Leichenich*²⁶, или сгради, построени от готови елементи, предназначени да бъдат преместени и повторно използвани на друго място при обстоятелствата, посочени по делото *Maierhofer*²⁷, са показателни примери в това отношение.
75. Сграда или конструкция може да бъде прикрепена към земята или в нея с различни средства: чрез свързващ материал като цимент, чрез приспособления за прикрепване като въжета, вериги, болтове/винтове или котви.
76. Все пак решаващо за това сграда или конструкция да бъде считана за недвижим имот е това дали може да бъде лесно разглобена или преместена, или не.
77. Съгласно практиката на Съда на ЕС не е необходимо една сграда или конструкция да бъде неделимо прикрепена към земята, за да бъде разглеждана като недвижим имот²⁸. Това, което трябва да се провери, е дали средствата за неподвижно закрепване могат да бъдат лесно премахнати, т.е. без да бъдат положени определени усилия и без да бъдат направени значителни разходи.

Обяснителни бележки относно влизашите в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти

78. В някои случаи, когато са предназначени да се използват като постоянно разположени, вещи, които по своето естество са подвижни (например сглобяеми къщи, будки, щандове, лодки, каравани), може да са прикрепени към земята по начин, който в действителност превръща тези конструкции в неподвижни. Дори ако по принцип биха могли да бъдат преместени след това поради своя „мобилен“ характер, те трябва да се разглеждат като недвижим имот, доколкото закрепената неподвижно конструкция не може лесно да бъде разглобена или преместена. Според Съда на Европейския съюз средствата за закрепване не са лесно

²⁶ Вж. решение от 15 ноември 2012 г., *Susanne Leichenich/Ansbert Peffekoven и Ingo Horeis*, C-532/11.
²⁷ Вж. решение от 16 януари 2003 г., *Rudolf Maierhofer/Finanzamt Augsburg-Land*, C-315/00.

²⁸ Вж. решение от 15 ноември 2012 г., *Susanne Leichenich/Ansbert Peffekoven и Ingo Horeis*, C-532/11, точка 23, и решение от 16 януари 2003 г., *Rudolf Maierhofer/Finanzamt Augsburg-Land*, C-315/00, точка 33.

отстранени, когато те не могат да бъдат отстранени, без да бъдат положени определени усилия и без да бъдат направени значителни разходи²⁹.

79. Използването на израза „да бъде лесно разглобена или преместена“ би могло да създаде известни трудности в практиката, тъй като наречието „лесно“ отразява доста субективно и неопределено понятие, което при известни обстоятелства може да наложи анализ на всеки случай поотделно.
80. Все пак в съответствие с физическия критерий („без да бъдат положени определени усилия“) и икономическия критерий („без да бъдат направени значителни разходи“), предвидени от Съда на ЕС за преценка на този аспект, могат да бъдат възприети следните обективни критерии³⁰:
- необходимост от професионални умения — това се отнася до инструменти, оборудване, опит и т.н., необходими за действително разглобяване или преместване на сградата или конструкцията, включително необходимите за това средства (използване на кран, ремарке, камион и т.н.);
 - разходите за изпълнение на операцията/услугата за разглобяване или преместване на сградата или конструкцията в сравнение със стойността на това, което в действителност се разглобява или премества;
 - времето, необходимо за разглобяване или преместване на сградата или конструкцията;
 - фактът, че чрез преместването или разглобяването на сградата или конструкцията тази сграда или конструкция би била разрушена или стойността ѝ би намалела значително.
81. В допълнение към горепосочените критерии може да е от значение в това отношение и планираното и/или действителното използване на постройката като постоянно или непостоянно разположена. Например подвижните барове за закуски, които временно се намират на едно и също място, не следва да се разглеждат като недвижим имот, дори да са прикрепени към земята, ако приспособленията за прикрепване към земята са достатъчни само да ги закрепят неподвижно за периода на използването им, но те фактически са временни постройки, които могат да бъдат лесно преместени или разглобени. Обратно, ако се използват като постоянно разположени с цел осъществяване на стопанска дейност, би могло да се счита, че не са лесно разглобяеми или преместваеми поради факта, че тяхното прикрепване към земята е достатъчно, за да бъдат закрепени неподвижно за по-дълъг срок.
82. Следователно планираното използване на вещь като постоянно разположена може да е признак за нейния „недвижим“ характер, но не е достатъчно като критерий, за да се определи дали конструкцията трябва да се разглежда като недвижим имот. Това, което трябва да се провери, е дали тази конструкция е

Обяснителни бележки относно влизачите в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти

прикрепена към или в земята по такъв начин, че да не може да бъде лесно разглобена или преместена.

Член 136, буква в) всеки елемент, който е монтиран и съставлява неразделна част от сградата или конструкция и без който съответната сграда или конструкция би била недовършена, като врати, прозорци, покриви, стълбища и асансьори;

2.2.3. Какво попада в приложното поле на член 136, буква в)?

83. Според тази разпоредба всеки елемент, който е трайно монтиран в сградата или конструкция, се счита за недвижим имот, когато съставлява неразделна част от тази сграда или конструкция. „Неразделна“ означава, че без този елемент сградата или конструкцията би била недовършена.
84. Ефектът от тази разпоредба е, че всеки елемент, който иначе би бил движима вещь, се разглежда като недвижим имот единствено поради факта, че съставлява неразделна част от сградата или конструкция.

²⁹ Вж. решение от 15 ноември 2012 г., *Susanne Leichenich/Ansbert Peffekoven и Ingo Horeis*, C-532/11, т. 23.

³⁰ Моля, обърнете внимание, че тези критерии не са изчерпателни и зависят от ситуацията, един критерий би могъл да е по-точен от друг или може да се наложи някои критерии да бъдат изпълнени едновременно.

2.2.3.1 Кога елемент, монтиран в сграда или конструкция, съставлява неразделна част от нея?

85. Както вече беше споменато в параграф 66 по-горе, сграда или конструкция трябва да се счита за недвижим имот във всички свои съставни части. Освен основната структура на дадена сграда или конструкция, някои елементи, които са монтирани в сградата или конструкцията, също трябва да се считат за недвижим имот, когато съставляват неразделна част от тях.
86. Монтиране на елемент в сграда или конструкция по член 136, буква в) означава, че той е поставен или прикрепен в готовност за използване в тази сграда или конструкция. Обикновено елементът е прикрепен или фиксиран към сградата или конструкцията или може просто да бъде поставен в нея и принципно може да бъде отстранен или заменен.
87. Дали монтираните елементи следва да се разглеждат като елементи, без които сграда или конструкция би се считала за недовършена, разбира се, ще зависи от естеството на сградата или конструкцията.
88. Използването и предназначението на постройката определя кои елементи съставляват неразделна част от нея. Например, когато сградата се използва за жилище, елементи като врати и прозорци, монтирани в нея, ще се считат за съставляващи едно цяло с тази сграда, тъй като тези елементи са необходими, за да бъде определена тя като жилище. Такива елементи няма непременно да са същите като необходимите в склад или фабрика или в конструкции като електроцентрали, мостове или тунели. Специфични елементи наистина ще бъдат необходими при определени обстоятелства, за да стане сградата или конструкцията подходяща за своето конкретно използване (например система за отвеждане на дим във фабрика, елементи за защита в затвор).
89. Следователно, за да се счита една сграда или конструкция за недвижим имот, трябва да се провери дали при липсата на тези елементи (т.е. ако те бъдат отстранени) естеството на самата сграда или конструкция би се променило така, че тя да не може да се използва по проектното си предназначение.
90. Въпреки това елементи, оборудване или машини, дори да са прикрепени към сградата или конструкцията, които не губят своя индивидуален характер или структурна цялост, са просто оборудване в сграда или конструкция, която остава довършена и без тези елементи. Независимо от това тези елементи биха могли да се считат за недвижим имот, ако тяхното отстраняване би

Обяснителни бележки относно влизаните в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти

довело до разрушаване или промяна на сградата или конструкцията, в която са монтирани, по смисъла на член 136, буква г) (вж. в това отношение допълнителните разяснения в точка 2.2.4 по-долу).

91. Примерите, посочени по член 136, буква в), представляват довършителни елементи, без които някои сгради или конструкции биха се разглеждали като недовършени. Довършителните елементи спадат към онези елементи, чието монтиране не представлява носещия скелет на сградата или конструкцията (те като такива не допринасят за якостта или стабилността на сградата или конструкцията), а служат за довършване или оборудване. Доколкото тези довършителни елементи допринасят за довършването на основната структура на сградата или конструкцията, така че тя да може да се използва по проектното си предназначение, за което е проектирана, те се считат за недвижим имот. Като допълнение към примерите, посочени по член 136, буква в), могат да се добавят довършителните строителни елементи, които се поставят върху строителната структура, като изолация, вътрешни разделителни стени, стенни и подови покрития. Същото важи и за електрическите, санитарните, вентилационните или отоплителните инсталации, различни от основните, които биха били обхванати по буква б). Всички тези елементи са предназначени за по-добро (или дори по-ефективно) използване на сградата или конструкцията като такава.
92. Припомня се, че фактът, че даден елемент съставлява неразделна част от сграда или конструкция, не означава, че без него сградата или конструкцията не би се

разглежда като недвижим имот. Значението на този факт е, че щом тези елементи са монтирани в сградата или конструкцията, те също следва да се считат за недвижим имот, тъй като довършват сградата или конструкцията. Къща без врати или прозорци пак ще се разглежда като къща, но вратите и прозорците, щом бъдат монтирани, допринасят за довършването на къщата, т.е. правят я обитаема и поради това следва да се считат за недвижим имот.

93. Що се отнася до специални конструкции, решаващо при заключението, че даден елемент съставлява неразделна част от конструкцията, е това дали монтирането на този елемент е от съществено значение или е много необходимо, за да се определи този тип конструкция като такъв. Такъв би бил случаят, когато без този елемент конструкцията би била непригодна. Например във ветроенергиен парк елементите на генератора (т.е. перките), монтирани на вятърна турбина, която е прикрепена към земята, са съставни елементи от тази конструкция, без които вятърната турбина би била недовършена.
94. Следователно подходяща проверка би било следното: елемент, монтиран в сграда или конструкция, би се считал за съставляващ неразделна част от нея, когато допринася за довършването на сградата или конструкцията според характеристиките, обикновено свързани със сградата или конструкцията, или според предназначението ѝ.

Член 136, буква г) всеки елемент, оборудване или машина, трайно монтирани в сграда или конструкция, които не могат да бъдат премествани, без да бъде разрушена сградата или конструкцията.
--

2.2.4. Какво попада в приложното поле на член 136, буква г)?

95. Според тази разпоредба всеки елемент, оборудване или машина, които са трайно монтирани в сграда или конструкция, се считат за недвижим имот, ако не могат да бъдат премествани, без да бъде разрушена или променена сградата или конструкцията.

Обяснителни бележки относно влизащите в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти

96. Разпоредбата се отнася по-специално до оборудване или машини, но всеки друг елемент също би могъл да е обхванат от нея.
97. Ефектът от тази разпоредба е, че всеки елемент, който иначе би бил движима вещ, се счита за недвижим имот единствено поради факта, че е трайно монтиран в сграда или конструкция по такъв начин, че не може да бъде преместван, без да бъде разрушена или променена сградата или конструкцията.
96. Във връзка със значението на елементите, които са „монтирани“, се прави препратка към разясненията в параграф 86 по-горе.

2.2.4.1. Какво се има предвид под „трайно монтирани“ по член 136, буква г)?

99. Използването на израза „трайно монтирани“ не следва непременно да се разглежда като условие за прилагането на член 136, буква г), а по-скоро като начин да се разбере при какви обстоятелства даден елемент, монтиран в сграда или конструкция, би могъл да доведе до разрушаване или промяна на тази сграда или конструкция, ако бъде отстранен от нея. Наистина решаващо при прилагането на член 136, буква г) е това дали отстраняването на монтирания по траен начин в сградата или конструкцията елемент би довело до някаква повреда в нея. Следователно изразът „трайно монтирани“ се отнася до елементи, които са монтирани, за да служат на конкретна цел в сграда или конструкция и които са предназначени да останат трайно или без промяна.

100. Думата „трайно“ би могло да се тълкува или субективно, т.е. намерението на лицето да монтира трайно елемента, или обективно, т.е. чрез отнасяне към времето, през което елементът е монтиран. Намерението е полезно понятие, за да се определи от самото начало дали монтирането е предназначено за „прикрепване“ на елемента към сградата или конструкцията, ако не завинаги, то поне за срока на нейния обичаен икономически живот. Именно това прикрепване следва да направи невъзможно отстраняването на елемента, без в процеса да бъде разрушена или променена сградата или конструкцията.

101. Що се отнася до елементите, монтирани в сгради или конструкции, използвани с цел осъществяване на стопанска дейност, е препоръчително да се опираме на обективен критерий за определяне на видовете елементи, които може да са трайно монтирани. Промисленото оборудване или машини имат икономически/полезен живот, който е по-кратък от този на сградите или конструкциите, в които се използват. В този контекст „трайно“ би означавало, че елементите се използват през определена продължителност от време в рамките на стопанската дейност, за целите на която са били придобити.

Как следва да се прецени дали дадена сграда или конструкция е променена или разрушена?

2.2.4.2. Както бе обяснено по-рано, оборудване, машина или всеки друг елемент може да бъде трайно монтиран в сграда или конструкция, но критичният въпрос по отношение на неговия траен характер е дали той може да бъде преместен, без да бъде разрушена или променена сградата или конструкцията, в която е монтиран. Поради това е необходимо да се изясни значението на понятията „разрушаване“ и „променяне“.

Разрушаването и променянето на дадена сграда или конструкция по смисъла на член 136, буква г) се отнасят както за частта от сградата или конструкцията, към която е прикрепен елементът, така и за останалата част от сградата или конструкцията.

103.

Обяснителни бележки относно влизащите в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти

104. По отношение на сгради и конструкции „разрушаване“ обикновено означава действието или процесът на причиняване на такива щети, че те вече да не съществуват или да не могат да бъдат ремонтирани.
105. Не би трябвало да бъде особено трудно да се прецени дали чрез преместването на елемент, оборудване или машина, трайно монтирани в сграда или конструкция, тази сградата или конструкция ще бъде разрушена. Въпреки това следва да се припомни, че изразът „елементи, трайно монтирани“ в сграда или конструкция, не означава непременно, че тези елементи са прикрепени към сградата или конструкцията с помощта на планки, скоби или друг вид връзки. Производствена машина, която по своите характеристики (размери, тегло и т.н.) е трайно монтирана в завод, при преместването си може да доведе например до разрушаването на (част от) завода (например при необходимост да се свали покривът или да се разруши стената, за да бъде извадена машината).
106. Следователно думата „разрушаване“ ще обхваща ситуации, при които сградата или конструкцията претърпява сериозни вреди или значително физическо изменение в резултат на преместването на трайно монтиран в нея елемент.
107. Думата „променяне“ означава не толкова драстични промени. Тя обичайно означава промяна в характера или устройството, обикновено в сравнително малка, но значима степен.
108. Всичко, което е било трайно монтирано към сграда или конструкция, а след това демонтирано, технически е равносилно на променяне. Въпреки това, за да се прилага член 13б, буква г), не е достатъчна незначителна щета или промяна. Вместо това сградата или конструкцията трябва да бъде променена в значителна степен.
109. Променянето очевидно ще бъде незначително в случай на елементи, които просто висят на стената, които са заковани или завинтени към пода или стените, чието отстраняване оставя на пода или стени само следи или белези (например монтажни отвори), които лесно се скриват или ремонтират.
110. Например една машина, затегната с винтове към пода на фабриката, за да се предотврати изместването ѝ по време на производството, може да бъде преместена просто чрез отстраняване на винтовете от пода. Разбира се, при отстраняването на винтовете ще има известно въздействие върху пода, но това няма да навреди на сградата в значителна степен.
111. Количеството усилия, време или разходи, необходими за ремонт на сградата или конструкцията, може да бъде полезно при определяне на това дали променянето е значително, или не. Също така допълнителен признак може да бъде това дали преместването на елемента ще причини известно увреждане на самия елемент, например ако след преместването му елементът трябва да бъде ремонтиран, няма никаква стойност или не служи за нищо, или вече не е със същото предназначение.
112. Ето защо, за да попада в приложното поле на член 13б, буква г), прикрепянето на елемента към сградата или конструкцията трябва да бъде достатъчно здраво, за да се създаде едно цяло, което изпълнява специфична функция, независима от сградата, и чието преместване би причинило значителни щети на сградата или конструкцията и евентуално и на самия преместен елемент.

2.2.4.3. Какво е взаимодействието между букви б), в) и г) на член 136?

113. Както вече беше посочено в параграф 46 по-горе, четирите категории, описани в член 136, не трябва да се разглеждат като взаимно изключващи се, което означава, че някои стоки могат да бъдат обхванати от повече от една категория.
- Все пак докато член 136, буква б), която се отнася до издигнати сгради или конструкции, включва елементите, които са „вградени“ в сградата или конструкцията в хода на процеса на нейния строеж/обновяване/модификация (например тухли, цимент, бетон, колони, греди), то буква в) включва елементите, които са „монтирани“ в сградата или конструкцията (за обяснение на това какво означава монтиране на елемент вж. параграф 86 по-горе).
- 114.
115. „Вградените“ елементи са компоненти на структурната система на дадена сграда или конструкция (стени, подове, носещ скелет и т.н.). „Вградените“ елементи включват също така онези елементи, които са изградени като инфраструктура или надстройка на една сграда или конструкция, например главната санитарна инсталация (като канализационни системи, водопроводни тръби, връзки към канализацията, отводнителни системи), основната отоплителна/охладителна/вентилационна инсталация (например тръби за отопление/охлаждане, вентилационни отвори), основната електрическа инсталация (вътрешно окабеляване), основната инсталация за автоматизация на домовете/сградата и т.н.
116. „Монтираните“ елементи не са част от основната структура на дадена сграда или конструкция, дори когато те могат да съставляват неделима част от нея. Те са предназначени за довършването на основната структура на сградата или конструкцията, така че тя да може да се използва по предназначението, което ѝ е отредено.
- Елементите, оборудването и машините, предвидени по буква г), са елементи, които изпълняват определена задача или функция независимо от сградата или конструкцията, в които те се намират в конкретния случай. Дори и ако са физически прикрепени към недвижимия имот, те не са предназначени за по-доброто ползване на недвижимия имот (както е в случая на елементите, предвидени по член 136, буква б), а за обслужването на конкретна цел.
- 117.
118. Въпреки това приложното поле на букви в) и г) може и да се припокрива, тъй като монтирането на даден елемент в някои ситуации ще бъде обхванато от буква в), както и от буква г). Такъв би бил случаят, когато елементите са неразделна част от сградата или конструкцията и не могат да бъдат премествани, без да бъде разрушена или променена сградата или конструкцията (например мраморно стълбище в къща, вграден шкаф или вградена кухня).
119. Ето защо един елемент трябва да се счита за недвижим имот само когато преместването му от дадена сграда или конструкция ще се отрази на естеството на тази сграда или конструкция или на нейната физическа цялост.
120. Съмнения могат да възникнат във връзка с монтирането на елементи върху специфични части от сградата или конструкция, като например слънчеви панели. Тъй като са възможни различни ситуации в зависимост от това как се монтират тези елементи, ще трябва да бъде извършен внимателен преглед на обстоятелствата, за да се определи дали монтирането отговаря на критериите по член 136.

Обяснителни бележки относно влизашите в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти

121. Като цяло слънчевите панели попадат в приложното поле на член 13б, буква б), тъй като те представляват инфраструктура на сградата. За да служат на конкретната си цел, която е генериране на електрическа или топлинна енергия, те действително трябва да бъдат свързани с електрическите или отоплителните инсталации на сградата или конструкцията. Когато слънчевите панели са монтирани върху сграда или конструкция, без да са част от нейната инфраструктура, ще бъде необходимо да се определи дали са изпълнени условията, предвидени в член 13б, букви в) или г).
122. Както вече бе посочено по-рано, възможно е вещи да попадат в обхвата на повече от една от разпоредбите по член 13б. Така например, когато слънчеви панели са монтирани на покрива на сграда или конструкция, те биха могли да бъдат обхванати също и от член 13б, буква в), ако станат част от покрива, в смисъл, че те са вградени в него и служат като покрив. Такъв би бил случаят и при слънчеви панели — прозорци. Слънчевите панели — стени, обикновено попадат в приложното поле на член 13б, буква б, тъй като те представляват част от сградата.
123. Когато възникват съмнения във всяка друга специфична ситуация, свързана с монтирането на елемент в сграда или конструкция, трябва да се направи анализ за всеки отделен случай, като се прилага следната логика: елементът част ли е от конструкцията съгласно буква б), елементът неразделна част ли е от конструкцията съгласно буква в), или е трайно монтиран към нея по смисъла на буква г)?

2.3. Определяне на услугите, които имат „достатъчно пряка връзка“ с недвижими имоти

Член 31а

2.3.1. Как си взаимодействат параграф 1, параграф 2 и параграф 3 от член 31а? Как тези параграфи следва да се четат заедно?

124. Целта на член 31а е да спомогне при идентифицирането на услугите, свързани с недвижими имоти, както са определени в член 47 от Директивата за ДДС. В член 31а, параграф 1 са дадени указания за това какво се определя като услуги, свързани с недвижими имоти. В член 31а, параграф 2 е даден списък с примери за услуги, които следва да се разглеждат като свързани с недвижими имоти и следователно са обхванати от 47 от Директивата за ДДС. В член 31а, параграф 3 е представен списък с примери за услуги, които **не могат** да се считат за свързани с недвижими имоти и следователно не са обхванати от член 47 от Директивата за ДДС.
125. За да се определи дали дадена услуга се разглежда като свързана с недвижими имоти, трябва да се приложат следните разсъждения:
- да се провери дали услугата е включена в текста на член 31а, параграф 2 — ако да, то тя е обхваната от член 47 от Директивата за ДДС;
 - да се провери дали услугата е изключена от прилагането на член 47 от Директивата за ДДС по силата на член 31а, параграф 3;
 - когато услугата не фигурира в никой от тези два списъка, да се провери дали тя отговаря на някой от критериите, определени в член 31а, параграф 1.
126. Структурата на член 31а и взаимодействието между член 31а, параграфи 1, 2 и 3 могат да бъдат обяснени с историческите предпоставки на тази

Обяснителни бележки относно влизашите в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти

разпоредба и с желанието да се осигури правна сигурност в една законодателна рамка, характеризираща се със значителни различия между националните законодателства на държавите членки.

127. Следва да се припомни, че примерите, изброени в член 31а, параграфи 2 и 3, са резултат от обсъжданията на Комитета по ДДС, където държавите членки, изправени пред различни тълкувания и рисковете от двойно данъчно облагане или необлагане, са постигнали съгласие по редица указания въз основа на конкретни случаи.
128. В процеса на приемане на Регламента за изпълнение за ДДС указанията на Комитета по ДДС са били преразгледани от Съвета и оценени като солидна основа за илюстриране на значението на текста на член 31а, параграф 1, както и за предоставяне на списък на случаите, които понастоящем са обхванати от параграфи 2 и 3 от член 31а.
129. Важно е да се отбележи, че член 31а, параграф 2 не ограничава приложното поле на член 31а, параграф 1 — в него просто са представени ситуации, които според законодателя на ЕС отговарят на изискването за свързаност с недвижими имоти.
130. И накрая, следва да се подчертае, че единно прилагане на правилата е възможно, само когато националните правни понятия³¹ не се вземат предвид за целите на ДДС. Това е от съществено значение за избягване на двойното данъчно облагане или необлагането.

Член 31а, параграф 1. Услуги, свързани с недвижими имоти, както е посочено в член 47 от Директива 2006/112/ЕО, са само тези услуги, които имат достатъчно пряка връзка с такива имоти. Услугите се разглеждат като услуги, които имат достатъчно пряка връзка с недвижими имоти, в следните случаи:

- а) когато произтичат от недвижими имоти и тези имоти представляват съставен елемент на услугата и са от основно и съществено значение за доставяните услуги;
- б) когато се предоставят за недвижими имоти или са насочени към недвижими имоти с цел правно или физическо изменение на тези имоти.

2.3.2. Как следва да се преценява дали има „достатъчно пряка връзка“?

131. Следва да се припомни, че правилото, предвидено в член 47 от Директивата за ДДС, е специално правило, а не изключение от общите правила на членове 44 и 45. То следва да се прилага въз основа на обективна оценка на условията, предвидени по силата на Директивата за ДДС и Регламента за изпълнение за ДДС³² (вж. също точка 1.4 в част 1). Такъв подход е в съответствие с логиката на правилата за мястото на доставка, която е да се осигури данъчно облагане на мястото на потреблението на услугата³³.

Обяснителни бележки относно влизащите в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти

132. За да попада в приложното поле на член 47 от Директивата за ДДС, една услуга трябва да има достатъчно пряка връзка с недвижимия имот. Тъй като голям брой услуги могат да бъдат свързани по един или друг начин с недвижим имот, трябва да се признае, че една слаба или съпътстваща връзка не следва да се счита за достатъчна за включването на тези услуги в приложното поле на член 47 от Директивата за ДДС³⁴.
133. От горното следва, че оценката на наличието на „достатъчно пряка връзка“ между предоставената услуга и недвижимия имот трябва да се извърши по обективен начин спрямо критериите, предвидени в член 31а, параграф 1, букви а) и б).
134. Критериите, изложени в буква а), обхващат услугите, при които резултатът произтича от недвижимия имот (например отдаване под наем на сграда или получаване на право за извършване на риболов в рамките на ограничена

31 Вж. заключението на генералния адвокат Trstenjak от 2 април 2009 г., *RCI Europe/Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, C-37/08, и по-специално точка 50.

32 Вж. решение от 7 септември 2006 г., *Heger Rudi GmbH/Finanzamt Graz-Stadt*, C-166/05 и решение от 27 октомври 2005 г., *Levob Verzekeringen BV и OV Bank NV/Staatssecretaris van Financiën*, C-41/04, както и заключението на генералния адвокат Trstenjak от 2 април 2009 г., *RCI Europe/Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, C-37/08, по-специално точка 73.

33 Вж. решение от 3 септември 2009 г., *RCI Europe/Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, C-37/08, т. 39.

34 Вж. например решение от 7 септември 2006 г., *Heger Rudi GmbH/Finanzamt Graz-Stadt*, C-166/05, точки 23 и 24, и решение от 3 септември 2009 г., *RCI Europe/Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, C-37/08, точка 36.

територия), докато съгласно буква б) недвижимият имот е предметът на услугата, извършвана върху него (например ремонт на сграда). Допълнителна информация как да се разбират критериите от букви а) и б) на член 31а, параграф 1 е включена в [точки 2.3.6 и 2.3.7](#) по-долу. Във всеки случай доставката трябва да бъде свързана с един или няколко конкретни недвижими имота³⁵ (вж. също [точка 1.7](#) по-горе).

2.3.3. Може ли на критерия за „достатъчно пряка връзка“ да отговарят услуги, които се предоставят от разстояние/извън обекта?

135. Въпросът дали услугите, предоставяни извън обекта/от разстояние, могат да се разглеждат като свързани с недвижими имоти, зависи от спецификата на въпросната услуга. Фактът, че услугата се предоставя (изцяло или частично) от разстояние, сам по себе си не представлява пречка услугата да има достатъчно пряка връзка с недвижими имоти. Всеки случай трябва да се преценява обективно, като се вземат предвид съответните фактически обстоятелства, определението за недвижим имот, предвидено в член 13б, както и разпоредбите на член 31а.

2.3.4. Статутът на получателя на услугите оказва ли влияние върху квалифицирането на услугите, които се предоставят?

136. Статутът на получателя на услугата (тоест дали той е собственик на недвижимия имот, или не) е без значение за квалифицирането на самата услуга: всичко зависи от естеството и обективните характеристики на съответната услуга. Очевидно е, че например дадена услуга по ремонт на жилище или строителство е свързана с недвижим имот, независимо дали тя се предоставя на собственика, наемателя или който и да е обитател на жилището или на друг доставчик във верига от сделки (например в случай на възлагане на подизпълнители).
137. Освен това за прилагането на член 47 от Директивата за ДДС е без значение дали получателът е предприятие, или краен потребител. Следователно квалифицирането на услугите, които се предоставят, не трябва да се влияе от статута на получателя.

2.3.5. Местонахождението на получателя на услугите оказва ли Обяснителни бележки относно влизаните в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти

влияние върху квалифицирането на услугите?

138. Към този въпрос трябва да се подхожда по същия начин, както към въпроса по-горе. Решаващият фактор е естеството на услугата, а не местонахождението на получателя на доставката. Третирането на услугата за целите на ДДС не може да зависи от това дали имотът се намира на или извън територията на държавата, в която е установен собственикът на имота. Всяка услуга трябва да бъде преценявана, като се вземат предвид съответните фактически обстоятелства.

2.3.6. Как да се разбира член 31а, параграф 1, буква а)?

139. Член 31а, параграф 1, буква а) гласи, че услугите, свързани с недвижими имоти, трябва да произтичат от конкретни недвижими имоти, които представляват съставен елемент на услугата и са от основно и съществено значение за доставяната услуга. Такава услуга не е възможно да се извършва без свързани с нея имот, което означава, че услугата трябва да бъде извършвана във връзка с конкретен недвижим имот³⁶. Резултатът от услугата трябва да произтича от този недвижим имот. С други думи услугата произтича от недвижимия имот, когато имотът се използва за извършване на услугата, при условие че имотът представлява основният и доминиращ елемент на тази доставка³⁷.

2.3.7. Как да се разбира член 31а, параграф 1, буква б)?

140. Счита се, че услугите имат достатъчно пряка връзка с недвижими имоти, когато се предоставят за недвижими имоти или са насочени към недвижими имоти с цел правно или физическо изменение на тези имоти. С други думи те трябва да са съсредоточени върху промяната на правния статут и/или физическите

³⁵ Вж. решение от 27 юни 2013 г., *Minister Finansow/RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland Sp. z o.o.*, C-155/12, т. 34 и 35.

³⁶ Вж. също обяснението относно отделна част от земята в [точка 2.2.1.1](#) и [точка 1.7](#).

³⁷ Вж. решение от 7 септември 2006 г., *Heger Rudi GmbH/Finanzamt Graz-Stadt*, C-166/05.

характеристики на този недвижим имот.

141. Правното изменение на недвижим имот следва да обхваща всяко изменение на правното положение на този имот.
142. В член 31а, параграф 1, буква б) се посочва физическо изменение, без допълнителни уточнения. Следователно изглежда правилно да се приеме, че каквото и да е физическо изменение на даден недвижим имот следва да бъде достатъчно, за да попада в приложното поле на тази разпоредба (включително услуги, които имат за цел предотвратяване на всякакво физическо изменение). Заслужава да се отбележи, че изразът „физическо изменение“, използван в член 31а, параграф 1, буква б), не трябва да се възприема като ограничен само до промени, които са значителни. С други думи дори незначителни промени, водещи до физическо изменение на недвижим имот (т.е. които не включват промени в естеството на недвижимия имот), следва да попадат в приложното поле на член 31а, параграф 1, буква б) (например поддръжка или почистване на пътища, тунели, мостове, сгради и т.н.).

2.3.8. Кумулативни ли са изискванията по букви а) и б) от член 31а, параграф 1?

143. Двете разпоредби на член 31а, параграф 1, букви а) и б) **не са** кумулативни. На практика е възможно някои услуги да удовлетворяват критериите и на двете разпоредби, но е достатъчно да бъдат изпълнени изискванията само на

Обяснителни бележки относно влизащите в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти

една от двете, за да може дадена услуга да се квалифицира като свързана с недвижими имоти.

144. Както е обяснено в точка 2.3.1, оценката на услугата спрямо критериите, съдържащи се в член 31а, параграф 1, следва да се извършва само когато тази услуга не фигурира в нито един от двата списъка по член 31а, параграфи 2 и 3.

2.4. Конкретни примери за услуги, свързани или не с недвижими имоти

Член 31а, параграф 2. Параграф 1 обхваща по-конкретно следните случаи:

2.4.1. Списъкът по член 31а, параграф 2 примерен ли е, или изчерпателен?

145. Списъкът по член 31а, параграф 2 е само примерен и съдържа, както се вижда от неговия текст („по-специално“), примери за конкретни услуги, които законодателят на ЕС разглежда като свързани с недвижими имоти по смисъла на член 47 от Директивата за ДДС. По този начин той осигурява правна сигурност при много обичайни сценарии.
146. Член 31а, параграф 2 не ограничава общото определение на понятието за услуги, свързани с недвижими имоти, предвидено в член 31а, параграф 1. Поради това всяка конкретна ситуация, която не е изрично уредена с член 31а, параграф 2, букви от а) до р) или с член 31а, параграф 3, следва да бъде оценена за всеки отделен случай спрямо критериите, определени в член 31а, параграф 1.
147. Съгласно същата логика законодателят на ЕС също така е предоставил в член 31а, параграф 3 примерен списък с услуги, които не могат да се считат за свързани с недвижими имоти (вж. точка 2.3.1 по-горе).

От съображения за опростяване и яснота в следващите обяснения са разгледани успоредно дадените положителни и отрицателни определения на някои сходни сценарии, когато те се споменават едновременно в член 31а, параграф 2 и в член 31а, параграф 3.

2.4.2. Изготвяне на скици (член 31а, параграф 2, буква а) и член 31а, параграф 3, буква а))

член 31а, параграф 2, буква а)	изготвянето на скици на сграда или части от сграда, проектирана за конкретен парцел земя, независимо дали сградата е издигната;
--------------------------------	--

член 31а, параграф 3, буква а) изготвянето на скици за сграда или части от сграда, ако не са предназначени за определен парцел земя;

2.4.2.1. Какъв е правният режим за проучванията, направени по отношение на недвижим имот, чието местонахождение все още не е известно?

148. Подготвителният етап на строителните работи може да включва няколко стъпки (например разработване на идейни проекти, провеждане на геостационарни проучвания и т.н.), които са свързани в една или друга степен с недвижимия имот. Някои услуги на този подготвителен етап могат да бъдат доставени, докато все още не е известно или сигурно конкретното местонахождение на недвижимия имот.

Обяснителни бележки относно влизащите в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти

149. Когато услугите се предоставят, без да са свързани с парцел или конкретен имот, тези услуги не могат да се считат за достатъчно свързани с недвижими имоти и попадат извън приложното поле на член 47 от Директивата за ДДС. Тези услуги следва да бъдат облагани в съответствие със съответните общи правила за мястото на доставките от предприятия за предприятия или от предприятия за крайни потребители в зависимост от това дали те се предоставят на предприятие или на краен потребител, освен ако се прилага друго специално правило. Само услугите, предоставяни във връзка с недвижим имот, чието местонахождение е установено към моментна доставка, могат да попадат в приложното поле на член 47 (вж. също обясненията в [точка 1.7](#) по-горе).
150. В случаите, когато услуги като изготвяне на скици не са последвани от строителни работи и не е издигната сграда, тези услуги все пак могат да бъдат квалифицирани като свързани с недвижими имоти, при условие че те са били предоставени във връзка с ясно определено местонахождение. Това може да е приложимо и в случаите, когато доставчикът на услугите участва в тръжна процедура, но не успее да спечели поръчката.

3.4.2. Услуги по надзор на обекта или охранителни услуги (член 31а, параграф 2, буква б)

Член 31а, параграф 2, буква б) предоставянето на услуги по надзор на обекта или охранителни услуги;

2.4.3.1. Кои услуги попадат в приложното поле на член 31а, параграф 2, буква б)?

151. В член 31а, параграф 2, буква б) е предвидено, че услугите по надзор на обекта и охранителните услуги се разглеждат като услуги, свързани с недвижими имоти.
152. Когато надзорът на обекта първоначално се обсъжда в Комитета по ДДС през 2011 г., той е посочен като пример за услуги, предоставяни в рамките на подготовката и координирането на строителните работи. Всъщност това е една от услугите, изрично изброени в член 47 от Директивата за ДДС като услуга, свързана с недвижими имоти.
153. Регламентът за изпълнение за ДДС прилага същия данъчен режим предоставянето на за услуги по надзор на обекта и охранителни услуги.
154. Надзорът на обекта или строителният надзор обикновено се отнасят до услуги, предоставяни в строителния сектор с цел да се гарантира, че работите по строителството, разрушаването или обновяването на сгради се изпълняват правилно, в съответствие с техническите и законовите изисквания, че те са в съответствие с определените срокове и бюджет, че те отговарят на съответните регулаторни стандарти и стандарти за качество и че те са подкрепени с необходимата документация. Това са експертни услуги, които често включват координирането на работата на различни изпълнители и имат за цел гарантиране на успешното завършване на проекта. Част от услугата по надзор може да включва постоянното или редовното присъствие на експерти на обекта. Друга част, включително задачи като планиране на строителството, координиране на работата на подизпълнителите, попълване и издаване на документи, удостоверения и декларации, може да се извършва извън строителния обект.
155. Охранителните услуги имат различен обхват. От една страна, те могат да се предоставят по време на подготвителната фаза или фазата на изпълнение на строителството, за да се предотврати кражба или повреда на оборудване и

Обяснителни бележки относно влизащите в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти

материали, съхранявани на строителния обект. Това по принцип изисква присъствието на охранители на обекта, които ще контролират достъпа до обекта на персонала и доставчиците, извършващи доставки, ще гарантират сигурността през нощта, ще следят обекта чрез видеонаблюдение (затворена телевизионна система за видеонаблюдение, CCTV) и т.н. От друга страна, охранителни услуги могат да се предоставят и след края на строителните или ремонтните работи, за да се гарантира сигурността на жилищни, търговски, промишлени или административни сгради. Тези услуги могат да бъдат предоставяни чрез физическо присъствие на охранители, чрез инсталиране на сигнално-охранителни системи в сградата или и двете.

156. Приложното поле на член 31а, параграф 2, буква б) обхваща всички тези различни сценарии. Ето защо когато доставчик осигурява надзора или охраната на недвижим имот, независимо дали става дума за строеж, сграда или само парцел, член 47 от Директивата за ДДС се прилага. Когато за охраната на движимо имущество (например елементи, оборудване или машини, намиращи се в сграда, на строителна площадка или на парцел земя) доставчикът трябва също така да охранява и самия недвижим имот, охранителната услуга също ще попада в приложното поле на член 47 от Директивата за ДДС.

2.4.3.2. В приложното поле на член 31а, параграф 2, буква б) попадат ли също услугите, предоставяни дистанционно?

157. Както е обяснено по-горе, в съответствие с член 31а, параграф 2, буква б), надзорът е свързан предимно с надзор на строителни обекти, докато охранителните услуги могат да са свързани както със строителни обекти, така и с издигнати сгради и конструкции.

В тази връзка и с оглед на съвременните технологии за наблюдение и сигурност услугите по надзор и охранителните услуги трябва да получават едно и също данъчно третиране за целите на ДДС, независимо дали се доставят чрез физическо присъствие на човешки ресурси на обекта, или се доставят дистанционно (т.е. без физическо присъствие на хора на обекта), например като се използват технологични средства, монтирани на обекта. Както за услугите по надзор, така и за охранителните услуги условието трябва да бъде недвижимият имот да представлява елемент от съществено значение за доставяната услуга. При извършване на тази оценка не трябва да се забравя, че целта на специалното правило по член 47 от Директивата за ДДС е да се гарантира данъчно облагане в мястото на потребление, както и че услугите, свързани с недвижими имоти, се потребяват на мястото, където се намират имотът.

2.4.3.3. В приложното поле на член 31а, параграф 2, буква б) попада ли инсталирането на сигнално-охранителна система?

159. За да се установи дали инсталирането на сигнално-охранителна система попада в приложното поле на член 47 от Директивата за ДДС, първо трябва да се определи дали сделката се квалифицира като доставка на стоки, или като доставка на услуги.

160. Ако инсталирането на сигнално-охранителната система е част от търговското споразумение за сигнално-охранителна система, сделката може да получи различни квалификации за целите на ДДС. Тя може да бъде доставка на стоки с инсталиране (монтаж), която в съответствие с член 36 от Директивата за ДДС ще се облага с данък на мястото, където се инсталира или сглобява сигнално-охранителната система. Тя може да бъде също така доставка на услуги, свързани с недвижими имоти, когато са изпълнени условията, определени в член 31а, параграф 2, буква м).

Обяснителни бележки относно влизащите в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти

161. Ако инсталирането се доставя като отделна услуга (независима от доставката на самата сигнално-охранителна система, която ще се облага с данък като доставка на стоки), следва да се оцени дали са изпълнени условията, определени в член 31а, параграф 2, буква м), т.е. дали след инсталирането сигнално-охранителната система се квалифицира като недвижим имот, както е определен в съответствие с член 13б (вж. също точка 2.4.14). Условията, предвидени по член 13б, ще бъдат изпълнени и услугата по инсталиране ще бъде определена като свързана с недвижими имоти, ако:
- i) сигнално-охранителната система, която е монтирана, съставлява неразделна част от сграда или конструкция, без която съответната сграда или конструкция би била недовършена (член 13б, буква в) — такъв може да бъде например случаят, ако сигнално-охранителната система е била инсталирана в затвор или в банкови помещения, където се съхраняват ценности;
- или
- ii) сигнално-охранителната системата е трайно инсталирана в сграда или конструкция и не може да бъде премествана, без да бъде разрушена или променена сградата или конструкцията (член 13б, буква г) — такъв може да бъде случаят при апартаменти или офиси.
162. В случай на работи по инсталирането, в резултат на които сигнално-охранителната система става част от недвижимия имот, услугата се счита за свързана с недвижими имоти. Това ще гарантира данъчно облагане на същото място, независимо дали доставката е квалифицирана като доставка на стоки с инсталиране или сглобяване, или като доставка на услуги, свързани с недвижими имоти.

2.4.4. Строеж на сгради (член 31а, параграф 2, буква в)

Член 31а, параграф 2, буква в) строежът на сграда върху земя, както и извършената работа по строителство и разрушаване на сграда или части от сграда;

2.4.4.1. Кои категории строителни работи попадат в приложното поле на член 31а, параграф 2, буква в)?

163. В приложното поле на тази разпоредба попадат всички видове строителни работи, в това число не само изграждането на нови сгради, но и други строителни работи като реконструкция, изменение, преустройство, разширяване, разрушаване (пълно или частично) на съществуващи сгради или части от сгради (този списък не е изчерпателен и на практика някои услуги могат да обхващат два или повече от тези примери).

2.4.4.2. Кое третиране за целите на ДДС трябва да бъде приложено за отдаването под наем на персонал за строителни работи?

164. Спорен въпрос е дали отдаването (съответно вземането) под наем на персонал за извършване на строителни работи е услуга „[...] предоставяна за недвижими имоти или [...] насочена към недвижими имоти с цел правно или физическо изменение на тези имоти“.
165. От една страна, може да се счита, че осигуряването на персонал, независимо дали е нает за строителна дейност, е предоставяне на услуги, подлежащи на общите правила за мястото на доставка, и които не следва да се разглеждат като свързани с недвижими имоти.

Обяснителни бележки относно влизашите в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти

166. От друга страна, в отговор на подобен въпрос член 31б създава презумпция, че отдаването (съответно вземането) под наем на оборудване за извършване на работи по недвижими имоти трябва да се третира като доставка на услуги, свързани с недвижими имоти, доколкото доставчикът, отдаващ под наем оборудването, поема отговорността за изпълнението на работите. Въпреки че не съществува презумпция по отношение на отдаването под наем на персонал, може да се твърди, че подобно на предоставянето на оборудване, отдаването под наем на персонал може да представлява услуга, свързана с недвижими имоти, ако доставчикът поема отговорността за изпълнението на работите.
167. За да се осигури съгласувано третиране за целите на ДДС за отдаването под наем на оборудване и на персонал, същата логика трябва да се следва при двата сценария: услугата се счита за свързана с недвижими имоти, само ако доставчикът на услугата по отдаване под наем на персонал поема отговорността за изпълнението на работите. При такива сценарии доставчикът в действителност не само предоставя персонал на своя клиент, но и поема отговорност за изпълнението и резултатите от строителните работи, което е равносилно на предоставяне на строителни услуги, т.е. предоставяне на услуга, свързана с недвижими имоти.

инфраструктура (член 31а,

2.4.5. Изграждане на постоянна параграф 2, буква г)

Член 31а, параграф 2, буква г) **изграждането на постоянни инфраструктури върху земя**, както и извършената работа по строителство и разрушаване на постоянна инфраструктура като тръбопроводни системи за газоснабдяване, водоснабдяване, канализация и други подобни;

2.4.5.1. Прилага ли се член 31а, параграф 2, буква г) също и по отношение на изграждането на постоянна инфраструктура, прикрепена към речното/морското/океанското дъно?

168. Да, съгласно тази разпоредба терминът „земя“ следва да се разбира като всяка част от земята над или под морското равнище, в съответствие с определението, дадено в член 13б, буква б).
169. Това може да се изведе от съдебната практика на Съда на ЕС³⁸, в съответствие с която инсталирането на кабел на морското дъно трябва да бъде предмет на същия данъчен режим като инсталирането в недвижим имот.

2.4.5.2. Кои са работите по строителство и разрушаване, попадащи в приложното поле на член 31а, параграф 2, буква г)?

170. Член 31а, параграф 2, буква г) допълва член 31а, параграф 2, буква в) и обхваща два вида услуги: от една страна, изграждането на постоянна инфраструктура, а от друга — работите по строителство и разрушаване, извършвани на съществуваща постоянна инфраструктура.
171. Работите по строителство и разрушаване, свързани с постоянна инфраструктура (като тръбопроводни системи), обхванати от тази разпоредба, включват и трайното монтиране и демонтирането на постоянна инфраструктура на земята, независимо дали над или под морското равнище.
172. В член 31а, параграф 2, буква г) са предвидени изрични примери за различни видове постоянна инфраструктура, като се посочват тръбопроводните системи

38 Вж. решение от 29 март 2007 г., *Aktiebolaget NN/Skatteverket*, C-111/05.

Обяснителни бележки относно влизащите в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти

за газоснабдяване, водоснабдяване, канализация. Както обаче е видно от текста на разпоредбата, този списък не е изчерпателен. Други примери за постоянна инфраструктура, обхваната от тази разпоредба, включват охладителните и отоплителните системи.

173. След като постоянната инфраструктура е изградена и строителните работи са приключили, използването на тази инфраструктура за услуги като пренос на газ, водоснабдяване, канализация, пренос на електричество и т.н., не се счита за свързано с недвижимия имот.
174. По отношение на дейностите по поддръжката, ремонта и поправката на постоянна инфраструктура вж. член 31а, параграф 2, буква л).

2.4.6. Работа върху земя и земеделски услуги (член 31а, параграф 2, буква д)

Член 31а, параграф 2, буква д) работата върху земя, включително **земеделски услуги** като оран, сеитба, напояване и торене;

2.4.6.1. Кои категории работа и земеделски услуги попадат в приложното поле на член 31а, параграф 2, буква д)?

175. Член 31а, параграф 2, буква д) допълва предходните разпоредби и обхваща работата върху земя, различна от строителство и разрушаване на сгради (член 31а, параграф 2, буква в), както и от строителството и разрушаването на друга постоянна инфраструктура, трайно монтирана към земята (член 31а, параграф 2, буква г). Той обхваща например работите по благоустройство на територията, като изравняване преди началото на строителните работи или вертикална планировка и озеленяване, предвидени по отношение на конкретен участък земя.
176. Той обхваща също така земеделските услуги. Те следва да се дефинират като услуги, предоставяни с цел подготовка на земята за отглеждане на земеделски култури или обработване на земята (например чрез оран, жътва, почистване на земи, изсичане на дървета).
177. Тъй като земеделските услуги могат да обхващат много широка гама от дейности, за целите на ДДС следва да се прилага строго определение в съответствие с Регламента за изпълнение за ДДС. Земеделските услуги следва да се считат за свързани с недвижими имоти само доколкото се отнасят до работата върху земя. Например отглеждането на добитък е земеделска дейност, която не следва да се счита за свързана с недвижими имоти. Също така сортирането, преработката, пакетирането, етикетирането и транспортирането на земеделски култури след прибирането на реколтата или на дървета, след като са били отсечени, не могат да бъдат квалифицирани като услуги, свързани с недвижими имоти³⁹.

2.4.7. Проучване и оценка на риска и целостта (член 31а, параграф 2, буква е)

<u>Член 31а, параграф 2, буква е) проучването и оценката на риска и целостта на недвижими имоти;</u>
--

³⁹ Когато тези услуги се предоставят като пакет заедно с услуга, свързана с недвижими имоти, трябва да се прецени дали пакетът следва да се третира като пакетна доставка за целите на ДДС — вж. също [точка 1.6](#) по-горе.

Обяснителни бележки относно влизашите в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти

2.4.7.1. Каква е целта на член 31а, параграф 2, буква е)?

178. В член 47 от Директивата за ДДС е определено мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти, и изрично са упоменати услугите на експерти. Подобно на услугите по оценяване, проучването и оценката на риска и целостта на недвижими имоти представляват такива експертни услуги и трябва да бъдат съответно обложени с данък на мястото, където се намира недвижимият имот.
179. Услуги по оценка на риска и целостта се предоставят например от експерти към застрахователни дружества, за да се помогне при определяне на условията на застрахователния договор за дадена сграда. Те могат също така да се предоставят като част от предпроектни проучвания, извършвани с оглед на строителни работи. Такива услуги предполагат техническа оценка на физическото състояние и/или целостта на конкретен недвижим имот, неговите структурни елементи, оборудване и др. В някои случаи те могат да налагат посещения на място на имота. Такова присъствие на място от страна на експертите обаче само по себе си не е условие, за да може услугата да попада в приложното поле на член 31а, параграф 2, буква е). Други примери за услуги по оценка на риска и целостта са оценките на антиметръсната устойчивост, проучването на морското дъно, оценката, направена на парцел земя с цел да се определи дали той е подходящ за строителство, оценката на енергийната ефективност, оценката на документацията във връзка с безопасността и спазването на други задължения, свързани с околната среда, здравето и безопасността.
180. Макар че проучване и оценка на риска и целостта понякога могат да бъдат предоставяни заедно с услуги по оценяване на стойността, те могат да се предоставят и отделно. Поради това законодателят на ЕС е избрал те да бъдат обхванати поотделно в две взаимно допълващи се разпоредби на Регламента за изпълнение за ДДС (вж. член 31а, параграф 2, буква г) по-долу). Това цели да изясни, че не само оценяването на стойността, но и други експертни услуги, обслужващи подобни цели, са обхванати от специалното правило за мястото на доставка, предвидено в член 47 от Директивата за ДДС.

2.4.8. Услуги по оценяване на стойността (член 31а, параграф 2, буква ж)

Член 31а, параграф 2, буква ж) оценката на недвижими имоти, включително и там, където такива услуги са необходими за застрахователни цели, за да се определи стойността на дадено имущество като обезпечение на заем или за оценка на риска и щетите при спорове;

2.4.8.1. Кои услуги, състоящи се в оценяване на стойността на недвижими имоти, попадат в приложното поле на член 31а, параграф 2, буква ж)?

181. Услуги по оценяване на стойността могат да бъдат предоставяни при много различни обстоятелства, когато пазарната стойност на един или няколко недвижими имота трябва да бъде определена по частни, стопански, законови или административни причини (например: покупка, продажба, застраховане или плащане на данъци върху недвижим имот или решаване на спорове, свързани с целостта, съответствието с изискванията или щетите върху недвижимия имот).
182. Поради това приложното поле на член 31а, параграф 2, буква ж) обхваща всички услуги по оценяване на стойността, независимо от целите. Примерите, дадени в член 31а, параграф 2, буква ж) (оценителски услуги за застрахователни цели, за да се определи стойността на дадено имущество

Обяснителни бележки относно влизащите в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти

като обезпечение на заем или за оценка на риска и щетите при спорове), служат само за пример и не представляват изчерпателен списък, както проличава от използването на думата „включително“ в текста на тази разпоредба. Хипотези, при които услугата по оценяване на стойността представлява част от пакетна доставка, трябва да бъдат преценявани за всеки отделен случай в съответствие с установената практика⁴⁰ на Съда на ЕС (вж. [точка 1.6](#) по-горе).

2.4.8.2. Могат ли услугите за комплексна проверка да се квалифицират като услуга, свързана с недвижими имоти, съгласно член 31а, параграф 2, буква ж)?

183. Услугите за комплексна проверка покриват широк спектър от експертни услуги, състоящи се в проучването и анализа на състоянието на дадено предприятие или организация преди сключването на търговска сделка. Обикновено те имат за цел установяването на списък от съществени факти, за да бъдат идентифицирани потенциалните рискове и да се позволи по-добра оценка на стопанските активи. Те могат да бъдат свързани или не с недвижими имоти, както и да бъдат предоставяни от експерти, работещи в различни професионални сектори, като одитори, инженери и др. Примери за услуги за комплексна проверка са услугите за комплексна проверка за данъчни цели, за техническа и екологична комплексна проверка (по отношение на комплексната проверка, която се квалифицира като юридически услуги, вж. [точка 2.4.18](#) по-долу).
184. Когато оценяването на стойността на активите на недвижимия имот е част от комплексна услуга за комплексна проверка, следва да се извърши оценка, за да се установи кой елемент преобладава в доставката. Когато преобладава оценяването на стойността на недвижимия имот, услугата за комплексна проверка може да се разглежда като свързана с недвижими имоти съгласно член 31а, параграф 2, буква ж) (вж. също [точка 1.6](#) по-горе относно пакетни доставки).

2.4.8.3. Има ли методът, по който се извършва оценяването на стойността на имота, отношение към това дали предоставянето на тази услуга се третира като свързано с недвижими имоти, или не?

185. Пазарната стойност на даден недвижим имот може да бъде оценена чрез различни методи, като например метода на пряко сравнение, метода на капиталовата стойност, метода на остатъчната стойност и т.н. Някои от тези методи могат да изискват физическа проверка на недвижимия имот, а други не. Изборът на метод за оценяване на стойността сам по себе си не е от значение за определяне на мястото на доставка на услугата за целите на ДДС.

Обяснителни бележки относно влизащите в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти

2.4.9. Отдаване под наем и аренда на недвижими имоти (член 31а, параграф 2, буква з) и член 31а, параграф 3, буква б)

Член 31а, параграф 2, буква з) отдаването под наем или аренда на недвижими имоти, различно от посоченото в параграф 3, буква в), включително складирането на стоки, за което определена част от имота е предоставена за изключително ползване на клиента;

Член 31а, параграф 3, буква б) съхранението на стоки в недвижими имоти, ако никоя определена част от недвижимия имот не е предоставена за изключително ползване от клиента;

2.4.9.1. Как да се разбира изразът „отдаване под наем или аренда на недвижими имоти“ за целите на правилата за място на доставка?

186. В Директивата за ДДС не са предвидени определения на отдаване под наем или аренда на недвижими имоти. Понятието се използва както за правилата за мястото на доставка, така и за освобождаванията.

⁴⁰ Вж. решение от 21 февруари 2008 г., *Ministero dell'Economia e delle Finanze/Part Service Srl*, C-425/06, и решение от 27 септември 2012 г., *Field Fisher Waterhouse LLP/Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, C-392/11.

187. Според установената съдебна практика отдаването под наем или аренда на недвижими имоти по същество се състои в предоставянето на съдоговорителя, за уговорен срок и срещу възнаграждение, на правото да държи недвижимия имот като собственик и да отстранява всяко друго лице от упражняването на такава право⁴¹. Това определение обхваща ключовите елементи на „отдаването под наем и аренда на недвижими имоти“ и може да се използва за целите на член 31а, параграф 2, буква з). Фактът, че определена ситуация не попада в обхвата на определението за „отдаване под аренда или наем на недвижими имоти“, дадено от Съда на ЕС (например защото едно от условията не е изпълнено), не означава, че тя не може да бъде уредена от член 47 от Директивата за ДДС, когато са спазени общите условия по член 31а, параграф 1.
188. Отдаването под наем на недвижими имоти може да попада в приложното поле на член 47 от Директивата за ДДС само дотолкова, доколкото се квалифицира съгласно съответното национално законодателство като доставка на услуга, а не като доставка на стоки.

2.4.9.2. Как трябва да се разбира складирането на стоки по смисъла на член 31а, параграф 2, буква з), като се вземе предвид позицията на Съда на ЕС по делото RR Donnelley?

189. Текстът на член 31а, параграф 2, буква з) по принцип определя услугите по отдаване под наем и аренда на недвижими имоти, с изключение на предоставянето на реклама, като свързани с недвижими имоти (вж. също точка 2.4.20. относно предоставянето на място за щанд). Той също така изрично обхваща услугите, състоящи се в складирането на стоки, и определя условията, при които те трябва да се разглеждат като свързани с недвижими имоти.
190. За конкретния пример за складирането на стоки законодателят е определил изискването, че за да се разглежда складирането на стоки като свързано с недвижими имоти, определена част от недвижимия имот, където се складира стоките, трябва да бъде предоставена за изключително ползване на клиента (т.е. че пространството, където се съхраняват стоките, е определено,

Обяснителни бележки относно влизаните в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти

известно на клиента и отделено изключително за нуждите му по време на целия срок на договора).

191. В решението по делото *RR Donnelley* Съдът на ЕС допълнително посочва, че „(...) ако се окаже, че получателите на такава услуга по складиране например нямат никакво право на достъп до частта от недвижимия имот, в която са складирали стоките им, или че недвижимият имот, на или в който трябва да се складира последните, не представлява централен и абсолютно необходим елемент от доставката на услуги“, доставката на комплексни услуги по складиране може да не попадне в приложното поле на член 47 от Директивата за ДДС.
192. Тези два елемента — достъпът до складираните стоки и централният и абсолютно необходим характер на недвижимия имот за доставяната услуга — са фактори, чиято цел е да подпомогнат националните съдилища при оценката им, но не съставляват нови, допълнителни условия по отношение на предвидените съгласно член 31а, параграф 2, буква з). Следователно ситуацията, при която на клиент е предоставено за изключително ползване пространство за складиране на стоки (т.е. пространство, където само този клиент може да складира стоки, без да се допускат други лица), може да се квалифицира като услуга, свързана с недвижими имоти, дори ако клиентът може да има достъп до това пространство само в определени моменти или при определени условия.

2.4.9.3. Как следва да бъдат третираните услугите по складиране, предоставяни заедно с допълнителни услуги?

193. Третирането за целите на ДДС на комплексните услуги по складиране, предоставяни в складове или други обекти, ще зависи на първо място от

⁴¹ Вж. например решение от 25 октомври 2007 г., *Ministero delle Finanze - Ufficio IVA di Milano/CO.GE.P. Sri*, C-174/06, точка 31, и решение от 16 декември 2010 г., *Macdonald Resorts Ltd/The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs*, C-270/09, точка 46.

квалифицирането на услугите като единична доставка или множество доставки (вж. обясненията в [точка 1.6.](#) по-горе). В тази връзка обясненията, предоставени от Съда на ЕС в решението по делото *RR Donnelley*⁴², по много ясен начин дават указания за подхода, който да бъде следван.

194. Следователно за да се определи мястото на доставка на комплексна услуга по складиране, трябва да се проведе следната проверка:

- Предоставя ли се складирането на стоки заедно с други услуги, които са толкова тясно свързани със складирането, че обективно образуват единична неделима услуга, чието разделяне на части би било изкуствено, като елементът складиране на единичната услуга във всеки случай е основният и търсеният от клиента елемент?
- Предоставя ли се услугата по складиране заедно с други услуги, просто съпътстващи основната, които не представляват за клиентите цел сами по себе си, а начин да се възползват при най-добри условия от складирането?

195. Ако отговорът на един от тези два въпроса е положителен, комплексната доставка се третира като единична доставка. При условие че определена част от складовото съоръжение е предоставена за изключително ползване на клиента, неделимите услуги (в първия случай) и, във втория случай, всички компоненти на комплексната доставка (и складирането на стоки, и съпътстващите го услуги) се облагат с ДДС на мястото, където се намира складовото съоръжение.

Обяснителни бележки относно влизащите в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти

2.4.10. .Предоставяне на настаняване (член 31а, параграф 2, буква и) и член 31а, параграф 3, буква г)

Член 31а, параграф 2, буква и) **предоставянето на настаняване в хотелиерския сектор** или в сектори с подобна функция, като ваканционни лагери или обекти, развити за ползване като къмпинги, включително правото на пребиваване на определено място, произтичащо от **упражняване на частично право на ползване на недвижими имоти за определен период** и други подобни;

Член 31а, параграф 3, буква г) **посредничество при осигуряване на настаняване в хотелиерския сектор** или в секторите с подобна функция, като този на ваканционните лагери или на обектите, развити за ползване като къмпинги, ако посредникът действа от името на друго лице и за негова сметка;

2.4.10.1. Прилага ли се член 31а, параграф 2, буква и) също и за предоставянето на настаняване извън хотелиерския сектор (например във ваканционни летни къщи, ваканционни вили, чрез обмен на жилища с туристическа цел и др.)?

196. Приложното поле на член 31а, параграф 2, буква и) е широк: той се прилага не само за настаняване в хотели, но и за настаняване „в секторите с подобна функция, като този на ваканционните лагери или на обектите, развити за ползване като къмпинги“. Това означава, че видът или мястото на настаняването е без значение за квалификацията на услугата. Важният критерий е дали недвижимият имот ще се използва за настаняване, или не. Следователно всяка услуга по настаняване, подлежаща на облагане с ДДС (т.е. считана за облагаема доставка), може да се квалифицира като свързана с недвижими имоти по смисъла на член 31а, параграф 2, буква и), независимо от вида на помещението, което се използва за доставката на услугата (стая в хотел, апартамент, бунгало, къща на дърво, юрта, къмпинг и т.н.).

2.4.10.2. Кой са услугите, обхванати от разпоредбата относно „правото на пребиваване на определено място, произтичащо от упражняване на частично право на ползване на недвижими имоти за определен период“ по член 31а, параграф 2, буква и)?

197. Текстът на член 31а, параграф 2, буква и) потвърждава, че предоставянето на настаняване в хотели и подобни заведения се квалифицира като услуга, свързана

⁴² Вж. решение от 27 юни 2013 г., *Minister Finansow/RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland Sp. z o.o.*, C-155/12, т. 20–25.

с недвижими имоти, която следва да се облага на мястото, където се намира този недвижим имот.

198. В същата разпоредба се пояснява и че услуги, които позволяват на потребителя да се ползва от право на пребиваване на определено място (например частично право на ползване на място за настаняване за определен период — timesharing) в замяна на неговите частични права на ползване на недвижими имоти за определен период, също подлежат на правилата за място на доставка, предвидени в член 47 от директивата за ДДС.
199. „Упражняването на частично право на ползване на недвижими имоти за определен период“ (често наричано също обмен на права на частично ползване за определен период) се отнася до услуги, които позволяват на потребителите да упражняват, срещу заплащане, право на временно ползване на имот, на настаняване в хотел или на обитаване на жилище. То представлява алтернатива на по-традиционните методи за настаняване и следователно подлежи на същото третиране за целите на ДДС като услугите по настаняване.

Обяснителни бележки относно влизащите в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти

200. Съдът на ЕС е определил⁴³, че „(...) е безспорно, че правата на частично ползване за определен период са права върху недвижими имоти и тяхното прехвърляне в замяна на ползването на аналогични права представлява сделка, свързана с недвижими имоти“.
201. На практика притежателите на права на частично ползване за определен период обикновено са членове на група или сдружение. Притежател на права на частично ползване за определен период, който желае да прехвърли правата си срещу правата на друг притежател, не осъществява пряк контакт с този човек, а по-скоро се свързва с групата или сдружението, чиято дейност се състои в организирането на обмена между неговите членове срещу заплащане.
202. Според Съда на ЕС услугата по улесняване, организиране или създаване на възможност за обмен на права на частично ползване за определен период се потребява на мястото, където се намира недвижимият имот, по отношение на който се обменят правата на частично ползване за определен период.
203. Следователно услугите, предоставяни от дружества или сдружения, администриращи и организиращи обмена между своите членове на техните права на частично ползване за определен период (както по традиционните схеми за обмен на права на частично ползване за определен период⁴⁴, така и по схеми за обмен на права на частично ползване за определен период, основани на точки⁴⁵), са обхванати от разпоредбата относно „правото на пребиваване на определено място, произтичащо от упражняване на частично право на ползване на недвижими имоти за определен период“ по член 31а, параграф 2, буква и).
204. Освен това от член 31а, параграф 3, буква г) следва, че посредничеството при осигуряване на право на пребиваване на определено място, произтичащо от упражняване на частично право на ползване на недвижими имоти за определен период, например чрез улесняване на обмена на правата за ползване, може да бъде свързано с недвижими имоти (вж. точка 2.4.17 по-долу), при условие че посредникът не действа от името на друго лице и за негова сметка.

2.4.11. Предоставяне или прехвърляне на права за ползване на недвижими имоти или части от тях (член 31а, параграф 2, буква й)

Член 31а, параграф 2, буква й) предоставянето или прехвърлянето на права, различни от правата, обхванати в букви з) и и), за **ползване на недвижими имоти или части от тях**, включително разрешение за ползване на част от имота, като предоставяне на **права за лов и риболов** или достъп до **салони в летища**, или използването на инфраструктура (като например **мост или тунел**), за което се събират такси;
Обяснителни бележки относно влизащите в сила през 2017 г. правила на ЕС в

43 Вж. решение от 3 септември 2009 г., *RCI Europe/Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, C-37/08, т. 37.

44 Вж. решение от 3 септември 2009 г., *RCI Europe/Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, C-37/08.

45 Вж. решение от 16 декември 2010 г., *Macdonald Resorts Ltd/The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs*, C-270/09.

2.4.11.1. Каква е целта на член 31а, параграф 2, буква й)?

205. Целта на тази разпоредба е да допълни обхвата на услугите, включени в приложното поле на член 31а, параграф 2, букви з) и и), за да се гарантира последователно данъчно третиране на различните видове използване на недвижими имоти. И трите разпоредби (член 31а, параграф 2, букви з), и) и й) обхващат услуги, които се състоят в предоставянето на клиента на право на ползване на недвижим имот при различни договорни условия (т.е. отдаване под наем, аренда и складиране съгласно член 31а, параграф 2, буква з); предоставяне на настаняване съгласно член 31а, параграф 2, буква и) и предоставяне или прехвърляне на други права за ползване на недвижими имоти съгласно член 31а, параграф 2, буква й).
206. Като се вземе под внимание горното и член 31а, параграф 2, буква й) се чете във връзка с член 31а, параграф 2, буква з) и член 31а, параграф 2, буква и), е видно, че приложното поле на член 31а, параграф 2, буква й) е по-широко от онова на другите две разпоредби, тъй като то има за цел да обхване услугите, свързани с права, „различни от правата, обхванати в букви з) и и)“. Поради това тази разпоредба следва да се прилага не само към изброените в самата нея примери (права за лов и риболов, достъп до салони в летища, използване на мостове или тунели, за които се плащат такси), но и към друго подобно предоставяне или прехвърляне на други права за ползване на недвижими имоти или части от тях, които не са изрично изброени в посочените разпоредби, когато те отговарят на условието да представляват услуга, свързана в достатъчна степен с недвижими имоти.
207. Предоставянето или прехвърлянето на права за ползване на недвижими имоти или части от тях може да бъде под формата също и на ваучер, например за заплащане на магистрални такси. При такива обстоятелства мястото на доставка на ваучера трябва да е в съответствие с мястото на базовата доставка. Винаги когато базовата доставка е свързана в достатъчна степен с недвижими имоти, продажбата на ваучера следва да се облага на мястото, където се намира недвижимият имот (транспортната инфраструктура от примера по-горе).

2.4.11.2. Кои са ограниченията на приложното поле на член 31а, параграф 2, буква й)?

208. Приложното поле на тази разпоредба е широко, но остава строго ограничено от условието за наличие на „достатъчно пряка връзка“ между услугата и недвижимия имот. Докато примери като акостиране, закотвяне, приемане на док, предоставяне на кейови услуги⁴⁶ в съоръжения на пристанище или летище, предоставяне на права за използване на специфични зони на пристанище или летище и др. ще попадат в приложното поле на член 47 от Директивата за ДДС, то допълнителните услуги, предлагани отделно от същите доставчици (например услуги по почистване или перални услуги, предложени на клиентите в допълнение към кейови услуги; далекосъобщителни и ресторантьорски услуги и кетъринг услуги, предоставяни във ВИП салоните на летищата; поддръжка на лодки, закотвени в места на закотвяне под наем и т.н.), не попадат в приложното поле на член 47 само защото се предоставят на пристанища или летища. Ако обаче същите допълнителни услуги се предоставят заедно като пакет с услуга, свързана с недвижими имоти, следва да се провери дали пакетът се определя като единична доставка за целите на ДДС и трябва да бъде съответно обложен с данък (вж. също обясненията за пакетните доставки в [точка 1.б.](#) по-горе).

Обяснителни бележки относно влизашите в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти

2.4.11.3. Прилага ли се член 31а, параграф 2, буква й) за споделянето на офис помещения?

209. Споделянето на офис помещения е развиваща се практика, която дава възможност на предприятия или организации, които притежават или управляват

⁴⁶ Вж. решение от 3 март 2005 г., *Fonden Marselisborg LystbSdehavn/Skatteministeriet и Skatteministeriet/Fonden Marselisborg LystbSdehavn*, C-428/02.

административна сграда, да споделят част от своята административна площ с други предприятия. Това позволява на доставчиците на административни помещения да максимизират приходите от своите работни площи и да разширят професионалната си мрежа. Предприятията или специалистите, които използват тази услуга, свеждат до минимум своите разходи за наем и се възползват от по-голяма гъвкавост при избора на работно пространство с оглед на текущите си нужди. Услугата може да включва различни компоненти, които варират от обикновено отдаване под наем на едно бюро до използването на пълна гама от услуги, като например използването на телефони, копирни машини, принтери, кухни, заседателни зали и т.н. Това може да се фактурира заедно като пакетна услуга или да се издават отделни фактури за основния наем на бюро, от една страна, и за допълнителните услуги, от друга.

210. Мястото на доставка на такива услуги зависи от квалифицирането им като единична услуга или множество услуги за целите на ДДС въз основа на критериите, определени от съдебната практика на Съда на ЕС⁴⁷. За всяка единична доставка, включително пакетните доставки, разглеждани като единични доставки, следва да се провери дали използването на целия недвижим имот или на част от него (административна площ) представлява централен и абсолютно необходим елемент от договора. При всички такива случаи член 31а, параграф 2, буква й) се прилага и ДДС се дължи в държавата членка, в която се намират офисите (вж. също [точка 1.6.](#) по-горе).

2.4.11.4. Прилага ли се член 31а, параграф 2, буква й) за плавателните съдове?

211. Съдът на ЕС е определил⁴⁸, че при някои обстоятелства плавателните съдове могат да се квалифицират като недвижим имот (вж. също обясненията по член 136, буква б). Такъв по-специално е случаят, когато плавателният съд е закрепен неподвижно с връзки, които не са лесно отстраними, към брега и речното корито, разположен е на определено и установимо място върху водата на реката и се използва изключително за постоянното упражняване на определена дейност на това място, като например управлението на ресторант-дискотека.

212. Плавателен съд може да бъде квалифициран като недвижим имот и в случаите, когато например плавателният съд се отдава под аренда с цел настаняване, за целите на организиране на събития или за провеждане на търговска дейност, като например предоставяне на ресторантьорски услуги, когато в договора за отдаване под аренда се предвижда, че плавателният съд може да се използва само в неподвижно състояние, докато е прикрепен към неподвижен обект. Много плавателни съдове нямат оборудване за самостоятелно задвижване и могат да бъдат местени само чрез други съоръжения като влекачи или кранове.

213. Винаги когато са изпълнени условията за квалифицирането на плавателен съд като недвижим имот, предоставянето или прехвърлянето на правата за

Обяснителни бележки относно влизащите в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти

използване на плавателния съд или части от него могат да се квалифицират като услуга, свързана с недвижими имоти, съгласно член 31а, параграф 2, буква й).

2.4.12. Поддръжка, ремонт и поправка на сгради (член 31а, параграф 2, буква к)

Член 31а, параграф 2, буква к) поддръжката, ремонта и поправката на сграда или части от сграда, включително дейности като почистване, поставяне на плочки, тапети и паркет;

2.4.12.1. Обхваща ли член 31а, параграф 2, буква к) само поддръжката, ремонта и поправката на сгради, или в приложното му поле попадат и поддръжката, ремонтът и поправката на различни видове недвижими имоти?

214. В текста на член 31а, параграф 2, буква к) ясно се посочват само сгради и части от сгради, с което приложното поле на тази разпоредба се ограничава до някои недвижими имоти.

⁴⁷ Вж. решение от 27 юни 2013 г., *Minister Finansow/RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland Sp. z o.o.*, C-155/12, точки 20–25, и решение от 16 април 2015 г., *Minister Finansow/Wojkowska Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, C-42/14, точка 30 и сл.

⁴⁸ Вж. решение от 15 ноември 2012 г., *Susanne Leichenich/Ansbert Peffekoven и Ingo Horeis*, C-532/11, т. 29.

215. Поддръжката, ремонтът и поправката на други видове недвижими имоти могат обаче също да имат достатъчно пряка връзка с недвижими имоти, ако те попадат в обхвата на други разпоредби на Регламента за изпълнение за ДДС, и по-специално член 31а, параграф 2, букви л) и н), или в по-общ смисъл — член 31а, параграф 1, буква б).

2.4.12.2. Обхваща ли член 31а, параграф 2, буква к) само поддръжката, ремонта и поправката, свързани с основен ремонт, или се прилага и за услуги по периодично почистване в и извън сградите?

216. В приложното поле на тази разпоредба са обхванати широка гама от услуги. Тя се прилага за основния ремонт, както и за по-ограничените ремонти и услуги по поддръжка. Тя обхваща вътрешното и външното почистване на сгради и следователно включва услугите по почистване на офиси.

2.4.13. Поддръжка, ремонт и поправка на постоянна инфраструктура (член 31а, параграф 2, буква л)

Член 31а, параграф 2, буква л) поддръжката, ремонта и поправката на постоянна инфраструктура като тръбопроводни системи за газоснабдяване, водоснабдяване, канализация и други подобни;

2.4.13.1. Прилага ли се член 31а, параграф 2, буква л) за далекосъобщителната инфраструктура?

217. С цел разясняване на понятието постоянна инфраструктура в член 31а, параграф 2, буква л) е предвиден списък с примери за такава инфраструктура, като се посочват тръбопроводни системи за газоснабдяване, водоснабдяване и канализация. Този списък обаче не е ограничителен и разпоредбата се прилага също и за други видове постоянна инфраструктура. Това обикновено са съоръжения, инфраструктура или инсталации, необходими за предоставяне на основни услуги и стоки като транспорт, електроенергия, отопление, водоснабдяване, далекосъобщения и др. Инфраструктурата, използвана за тези цели, може да бъде положена под земята или на земната повърхност или да е прикрепена към нея по различни начини.

Обяснителни бележки относно влизаните в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти

218. Следователно поддръжката, ремонтът или поправката на далекосъобщителната инфраструктура (например подмяната на кабелна мрежа, положена под земята) могат да представляват услуги, обхванати от член 31а, параграф 2, буква л).

2.4.14. Инсталиране или сглобяване на машини или оборудване (член 31а, параграф 2, буква м) и член 31а, параграф 3, буква е)

Член 31а, параграф 2, буква м) инсталирането или сглобяването на машини или оборудване, които при инсталирането или сглобяването им се определят като недвижими имоти;

Член 31а, параграф 3, буква е) инсталиране или сглобяване, (...) на машини или оборудване, което не е част от недвижими имоти или не става част от недвижими имоти;

2.4.14.1. Как член 31а, параграф 2, буква м) трябва да се тълкува във връзка с член 13б, букви в) и г)?

219. В член 13б, букви в) и г) е предвидено съответно, че „всеки елемент, който е монтиран и съставлява неразделна част от сграда или конструкция и без който съответната сграда или конструкция би била недовършена“, и „всеки елемент, оборудване или машина, трайно монтирани в сграда или конструкция, които не могат да бъдат премествани, без да бъде разрушена или променена сградата или конструкцията“, се разглеждат като „недвижими имоти“. Следователно и двете разпоредби посочват „монтирано“ движимо имущество, което става недвижим имот след монтирането или сглобяването му.

220. Съответно целта на член 31а, параграф 2, буква м) е да се припомни и изрично да се поясни, че монтирането (инсталирането) и сглобяването на движимо имущество, което след монтажа или сглобяването се определя като недвижим имот, трябва да се разглеждат като услуги, свързани с недвижими имоти (вж. също коментарите

относно инсталирането на сигнално-охранителни системи в точка 2.4.3.3).

221. Член 31а, параграф 2, буква н) допълва тази разпоредба, като предвижда, че същият данъчен режим трябва да се прилага по отношение на поддръжката и ремонта, инспекцията и надзора на такова имущество.

2.4.14.2. От кой момент в процеса на монтаж или сглобяване на машините или оборудването те се определят като недвижим имот?

222. Член 31а, параграф 2, буква м) обхваща процеса на монтаж от самото начало. Всички услуги по монтаж и сглобяване, извършвани на мястото, където в крайна сметка ще бъдат монтирани или сглобени елементът, оборудването или машината, попадат в приложното поле на член 31а, параграф 2, буква м). Услугите по сглобяване, извършвани на друго място преди доставката на стоките до мястото на монтаж или сглобяване например не попадат в приложното поле на тази разпоредба. Също така транспортирането или доставката на тези стоки или на инструментите или машините, необходими за монтажа или сглобяването, не попадат в приложното поле на тази разпоредба.
223. За всички услуги, които се извършват по елемента, машината или оборудването в юрисдикция, различна от онази, в която се намира недвижимият имот, преди техния монтаж или сглобяване, във всички случаи следва да се счита, че не са свързани с недвижими имоти.

Обяснителни бележки относно влизащите в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти

224. По отношение на пакетните доставки (например когато са включени транспортни услуги) следва да се извърши индивидуална оценка за общото естество на услугата (вж. точка 1.6 по-горе).

2.4.15. Поддръжка и ремонт, инспекция и надзор на машини или оборудване (член 31а, параграф 2, буква н) и член 31а, параграф 3, буква е)

Член 31а, параграф 2, буква н) **поддръжката и ремонта, инспекцията и надзора на машини или оборудване**, ако тези машини или оборудване се определят като недвижими имоти;

Член 31а, параграф 3, буква е) (...), инсталиране или сглобяване, поддръжка и ремонт, проверка или надзор на машини или оборудване, което не е част от недвижими имоти или не става част от недвижими имоти;

225. Целта на тази разпоредба е същата като целта на член 31а, параграф 2, буква м) (вж. по-горе). След като машините или оборудването са били монтирани или сглобени и, след монтажа или сглобяването им, се определят като недвижим имот, услугите по поддръжка и ремонт, инспекция и надзор, предоставяни по отношение на тези машини или оборудване, трябва да се разглеждат като свързани с недвижими имоти.

2.4.15.1. Прилага ли се член 31а, параграф 2, буква н) за услугите, предоставяни дистанционно?

226. Съвременните технологии могат да дадат възможност на специализирани предприятия да предоставят например част или всички свои услуги по инспекция или надзор дистанционно (т.е. без физически да присъстват на мястото, където се намират машините или оборудването). Тъй като естеството на услугата е едно и също, независимо от използваните технически методи, и тъй като технологията ще продължи да се развива с течение на времето, третирането за целите на ДДС на тези услуги трябва да бъде еднакво, независимо дали те изискват извършването на физическа намеса на мястото, където се намират машините или оборудването, или не (вж. също точка 1.5 по-горе).

2.4.16. Управление на имоти (член 31а, параграф 2, буква о) и член 31а, параграф 3, буква ж)

<u>Член 31а, параграф 2, буква о)</u> управлението на имоти, различно от управлението на портфейл на инвестиции в недвижими имоти, обхванато от параграф 3, буква ж), състоящо се в експлоатация на търговски, промишлени или
--

жилищни недвижими имоти от собственика на имотите или за негова сметка;

Член 31а, параграф 3, буква ж) управление на портфейл от инвестиции в недвижими имоти;

2.4.16.1. Какво се разбира под „управление на имоти“ по смисъла на член 31а, параграф 2, буква о)?

227. Съгласно член 31а, параграф 2, буква о) понятието управление на имоти обхваща административните услуги, предоставяни за гарантиране на правилната експлоатация, поддръжка и използване на недвижими имоти. Обикновено тези услуги се състоят в координиране на надзора, почистването и поддръжката на имота, събиране на наеми, водене на документация и управление на плащанията на текущите разходи, реклама на имота, налагане на спазването на условията на договора за наем, осъществяване на връзка с

Обяснителни бележки относно влизащите в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти

цел ограничаване и разрешаване на конфликтите между собственика на имота и доставчиците на услуги и/или наемателите.

228. Понятието управление на имоти се прилага за всички видове недвижими имоти, независимо дали те се използват за търговски, промишлени или жилищни нужди.
229. Въпреки че приложното поле на член 31а, параграф 2, буква о) е ограничено от текста на разпоредбата, в който се посочва само управлението на имота „от собственика на имотите или за негова сметка“, това не е пречка услуги, извършвани от името или за сметка на наемателя или лизингополучателя да бъдат считани за свързани с недвижими имоти съгласно някои други специални разпоредби или съгласно общите разпоредби на Регламента за изпълнение за ДДС.
230. Също така, въпреки че законодателят на ЕС е определил, че управлението на имоти има достатъчно пряка връзка с недвижими имоти, това не е валидно за управлението на портфейл от инвестиции в недвижими имоти, дори когато този портфейл съдържа недвижими имоти.

2.4.16.2.

Ка

кво се разбира под „управление на портфейл от инвестиции в недвижими имоти“? В приложното поле на член 31а, параграф 3, буква ж) попада ли управлението на единичен инвестиционен актив?

231. Терминът „управление на портфейл от инвестиции в недвижими имоти“ присъства както в текста на член 31а, параграф 2, буква о), така и в текста на член 31а, параграф 3, буква ж). Това показва волята на законодателя на ЕС тази дейност да бъде изключена от обхвата на услугите, считани за свързани с недвижими имоти, тъй като управлението на портфейл от инвестиции е услуга от финансов характер и като такава може да се разглежда като финансова сделка⁴⁹.
232. Това уточнение в Регламента за изпълнение за ДДС има за цел да се прави разлика между управление на имоти и управление на портфейл и да се покаже, че услугите по управление на инвестиции не трябва да се третират като свързани с недвижими имоти, дори когато портфейлът съдържа недвижимо имущество. За разлика от услугите по управление на имоти, които се фокусират върху ефективното функциониране и експлоатация на недвижимите имоти, услугите по управление на портфейл са насочени към защита на финансовите интереси на клиента и целят преди всичко увеличаване на стойността на неговия портфейл. Следователно управителят на портфейл няма да се грижи за ежедневното управление на имота, а по-скоро ще се съсредоточи върху анализа и наблюдението на пазара и активите на своя клиент, покупката и продажбата на имоти, добавянето на стойност и търсенето на нови възможности за инвестиции за своя клиент, както и върху развитието на отношенията с други инвеститори.
233. За целите на Регламента за изпълнение за ДДС основната разлика между

⁴⁹ Вж. решение от 19 юли 2012 г., *Finanzamt Frankfurt am Main V-Hochst/Deutsche Bank AG.*, C-44/11, т. 54.

управлението на имоти и управлението на портфейл се състои в използването на въпросния недвижим имот. Недвижимият имот може да бъде инвестиционен актив, точно както инвестициите в злато, ценни книжа, колекционерски предмети, произведения на изкуството, антикварни предмети, лодки и др. Когато недвижим имот се купува или продава с инвестиционна цел, услугите по управление, свързани с тази сделка (включително услугите по управление на активи, предоставяни по време на

Обяснителни бележки относно влизащите в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти

периода на държане), следва да се третира като управление на портфейл и като такива те няма да бъдат свързани с недвижими имоти.

234. На практика, за да се прецени дали дадена услуга се определя като управление на имоти или управление на портфейл, следва да се провери дали доставчикът предоставя на своя клиент инвестиционна услуга, или не. Доставчиците, които осъществяват дейност в тези два специфични сектора (например агенции за недвижими имоти, от една страна, и фондове за инвестиции в недвижими имоти, от друга), обикновено не прилагат един и същ бизнес модел, не използват едни и същи методи за ценообразуване и не са насочени към едни и същи клиенти.
235. Също така броят на имотите, обхванати от услугата, е без значение за квалифицирането на услугата като управление на имоти или управление на портфейл. Тъй като естеството на услугата остава едно и също, независимо от броя на имотите, за които става въпрос, е възможно в някои ситуации управлението на портфейл от инвестиции в недвижими имоти да се отнася до само един имот.
236. Следва да се направи заключението, че управлението на инвестиции (т.е. управлението на портфейл) не трябва да се квалифицира като услуга, свързана с недвижими имоти, дори когато инвестициите се отнасят до недвижим имот.

2.4.17. Посредничество при сделки с недвижими имоти (член 31а, параграф 2, буква п) и член 31а, параграф 3, буква г)

Член 31а, параграф 2, буква п) **посредничеството при продажба, отдаване под наем или аренда на недвижими имоти** и при учредяването или прехвърлянето на определени участия в недвижими имоти или вещни права върху недвижими имоти (независимо дали се приемат за вещи), с изключение на посредничество, което попада в обхвата на параграф 3, буква г);

Член 31а, параграф 3, буква г) **посредничество** при осигуряване на **настаняване в хотелиерския сектор** или в секторите с подобна функция, като този на ваканционните лагери или на обектите, развити за ползване като къмпинги, ако посредникът действа от името на друго лице и за негова сметка;

2.4.17.1. Кои дейности по посредничество се квалифицират като свързани с недвижими имоти? Какво е приложното поле на член 31а, параграф 2, буква п)?

237. Член 31а, параграф 2, буква п) обхваща само посредничеството при продажба, отдаване под наем или аренда на недвижими имоти (за определение на отдаване под наем и аренда на недвижими имоти вж. точка 2.4.9.1 по-горе) и при учредяването или прехвърлянето на определени участия в недвижими имоти или вещни права върху недвижими имоти (което се случва например когато се учредява или прехвърля право на ползване на път, намиращ се на територията на недвижимия имот на друго лице). Посредничеството при продажбата, учредяването или прехвърлянето на дялове или участия, които дават на притежателя им юридически или фактически права на собственост или владение върху недвижим имот или част от него, не е обхванато от израза „прехвърляне на определени участия в недвижими имоти“ (прочетете повече в точка 2.4.18 по-долу).

238. Като се има предвид, че националните понятия на гражданското право се различават съществено по отношение на посредничеството и свързаните с

Обяснителни бележки относно влизащите в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти

него сделки, тези понятия не трябва да бъдат отправна точка, когато се оценява дали дадена услуга е обхваната от член 31а, параграф 2, буква п).

2.4.17.2. Ограничена ли е разпоредбата на член 31а, параграф 2, буква п) само до посредничеството от агенти за недвижими имоти, или тя се прилага и за всяко лице, участващо в посреднически услуги?

239. Текстът на член 47 от Директивата за ДДС изрично включва в приложното си поле услугите на експерти и агенти за недвижими имоти. Въпреки това посредничеството, обхванато от член 31а, параграф 2, буква п), не се ограничава до услугите, извършвани от упражняващите тези две професии лица. Физически или юридически лица, които не са експерти или агенти за недвижими имоти, също могат да предоставят услугите, упоменати в тази разпоредба.
240. Това се потвърждава от буквалния текст на член 47 от Директивата за ДДС, чието приложно поле не се ограничава до конкретни сделки или професии. Ето защо упражняващите други професии лица, като например управител на активи или брокер на недвижими имоти, не трябва да бъдат изключвани от приложното поле на член 31а, параграф 2, буква п) само защото не са изрично упоменати в член 47 от Директивата за ДДС. Решаващото в този случай е видът на услугите, които фактически се осъществяват от посредника, а не неговата професия.

2.4.17.3. Обхваща ли член 31а, параграф 2, буква п) и доставките, при които не се осъществява продажба, отдаване под наем или аренда, учредяване или прехвърляне на определени участия в недвижими имоти или вещни права върху недвижими имоти?

241. Член 31а, параграф 2, буква п) се прилага също дори когато в крайна сметка не се осъществява продажба, отдаване под наем или аренда, учредяване или прехвърляне на определени участия в недвижими имоти или вещни права върху недвижими имоти.

2.4.17.4. Защо в член 31а, параграф 3, буква г) се подчертава условието „ако посредникът действа от името на друго лице и за негова сметка“?

242. Член 31 предвижда, че по отношение на посредничество при осигуряването на настаняване в хотелиерския сектор или в секторите с подобна функция, когато посредникът действа от името на друго лице и за негова сметка, се прилага член 44⁵⁰ или член 46⁵¹ от Директивата за ДДС. С други думи за услугите, посочени в член 31, не се прилага член 47 от Директивата за ДДС.
243. Съответно, за да се избегне противоречие, член 31а, параграф 3, буква г) изключва от обхвата на услугите, свързани с недвижими имоти, посредничеството при осигуряване на настаняване в хотелиерския сектор или в секторите с подобна функция, като този на ваканционните лагери или на обектите, развити за ползване като къмпинги, ако посредникът действа от името на друго лице и за негова сметка.
244. Следва да се подчертае, че когато данъчнозадължено лице действа от свое име, то не се третира като посредник, а като доставчик в съответствие с член 28 (или член 30б и следващите членове, когато е приложимо) от

Обяснителни бележки относно влизащите в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти

Директивата за ДДС. Следователно такава доставка не попада в приложното поле на член 31а, параграф 3, буква г).

2.4.17.5. Как трябва да бъдат третирани ситуациите, при които посредническите услуги, посочени в член 31а, параграф 2, буква п), включват различни елементи (като изследвания, създаване на контакти, създаване на уебсайт, проучване и анализ на качествата на недвижими имоти)?

245. Възможно е в доставката от предприятие, извършващо посреднически услуги, да бъдат включени други услуги. В случай на комплексни доставки трябва да се

⁵⁰ За доставките B2B това е мястото, с което е свързан получателът.

⁵¹ За доставките B2C това е мястото, където се облага основната сделка.

оценяват особеностите на всеки отделен случай. В съответствие с установената практика на Съда на ЕС, когато дадена сделка се състои от няколко елемента, които се третираат като единична доставка, трябва да се установи основната доставка. Само когато основният елемент се определя като посредничество при продажба, при отдаване под наем или аренда на недвижими имоти или при учредяване или прехвърляне на определени участия в недвижими имоти или вещни права върху недвижими имоти, цялата услуга може да бъде обхваната от член 31а, параграф 2, буква п). Тогава се счита, че единичната доставка на посредническа услуга е свързана с недвижими имоти по смисъла на член 47 от Директивата за ДДС (вж. също точка 1.6 по-горе).

2.4.18. Правни услуги (член 31а, параграф 2, буква р) и член 31а, параграф 3, буква з)

Член 31а, параграф 2, буква р) **правните услуги, свързани с прехвърлянето на правото на собственост върху недвижими имоти**, с учредяването или прехвърлянето на определени участия в недвижими имоти или вещни права върху недвижими имоти (независимо дали се приемат за вещи), като например нотариалната дейност, или с изготвянето на договор за продажба или придобиване на недвижими имоти, дори ако основната сделка, водеща до правното изменение по отношение на недвижия имот, не е осъществена.

Член 31а, параграф 3, буква з) правни услуги, различни от обхванатите от параграф 2, буква р), свързани с договори, включително консултации, предоставени при условията на договор за прехвърляне на недвижимо имущество или за въвеждане в действие на такъв договор, или за доказване на съществуването на такъв договор, когато тези услуги не са конкретно обвързани с прехвърлянето на право върху недвижимо имущество.

2.4.18.1. С помощта на кои критерии е възможно да се определи дали дадена услуга попада в приложното поле на член 31а, параграф 2, буква р) или на член 31а, параграф 3, буква з)?

246. Голяма част от работата, извършвана от адвокати и други доставчици на правни услуги, би могла да има връзка със земя, сгради и други форми на недвижими имоти⁵². Въпреки това само в някои добре определени ситуации може да се счита, че правните услуги имат достатъчно пряка връзка с недвижими имоти.
247. За да попадат в приложното поле на член 31а, параграф 2, буква р) (и съответно да бъдат включени в приложното поле на член 47 от Директивата за ДДС), правните услуги трябва да са свързани с прехвърлянето на правото

Обяснителни бележки относно влизащите в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти

на собственост върху недвижими имоти, с учредяването или прехвърлянето на определени участия в недвижими имоти или вещни права върху недвижими

имоти⁵³.

248. В същото време в член 31а, параграф 3, буква з) се посочва, че правните услуги, които са различни от обхванатите от член 31а, параграф 2, буква р) и които не са конкретно свързани с прехвърлянето на правото на собственост върху недвижими имоти, не попадат в приложното поле на член 47 от Директивата за ДДС. По-конкретно в член 31а, параграф 3, буква з) се посочва следното: предоставяне на консултации относно условията на договор за прехвърляне на недвижими имоти, за изпълнението на такъв договор или за доказване на съществуването на такъв договор.
249. При очертаването на граничната линия между тези две разпоредби вниманието следва да се съсредоточи върху ситуацията, включени в член 31а, параграф 2, буква р).

52 Вж. например решение от 7 септември 2006 г., *Heger Rudi GmbH/Finanzamt Graz-Stadt*, C-166/05, точки 23 и 24, и решение от 3 септември 2009 г., *RCI Europe/Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, C-37/08, точка 36.

53 Понятието вещни права не може да се използва в някои национални системи. Би било полезно да има указания за данъчнозадължените лица на национално равнище, обясняващи кои национални понятия попадат в обхвата на понятието вещни права, с цел да се даде възможност на данъчнозадължените лица да прилагат правилно разпоредбите на Регламента за изпълнение за ДДС. В случай на двойно данъчно облагане или необлагане следва да се потърси становището на Комитета по ДДС.

250. Член 31а, параграф 2, буква р) обхваща правните услуги, свързани с:
- прехвърлянето на правото на собственост върху недвижими имоти;
 - учредяването или прехвърлянето на определени участия в недвижими имоти (независимо дали се приемат за вещи);
 - учредяването или прехвърлянето на вещни права върху недвижими имоти (независимо дали се приемат за вещи).
251. Член 31а, параграф 2, буква р) се прилага дори ако основната сделка, водеща до правното изменение по отношение на недвижимия имот, не е осъществена (т.е. няма действителна промяна в правния статут на имота).
252. В тази разпоредба са дадени два примера за правни услуги, обхванати от член 31а, параграф 2, буква р): нотариална дейност и изготвяне на договор за продажба или придобиване на недвижими имоти. Въпреки това трябва да се има предвид, че правните услуги, свързани с прехвърлянето на правото на собственост върху недвижими имоти, могат да бъдат под други форми, например правни услуги, свързани с инвестиции в недвижими имоти, ликвидация (получаване на недвижим имот като ликвидационен дял), изготвяне на договори за строителство, договори за наем или делба на недвижим имот в случай на развод.
253. Обхватът на правните услуги, които биха могли да имат връзка с недвижими имоти, е много широк. Въпреки това само правни услуги, свързани с една от трите точки, изброени в член 31а, параграф 2, буква р), следва да се разглеждат като свързани с недвижими имоти. Това означава, че правните услуги, обхванати от член 31а, параграф 2, буква р), са само онези, свързани с правното изменение на имота. Съответно правните услуги, свързани с прехвърлянето на правото на собственост, което се е състояло в някакъв момент в миналото (т.е. услугата не се отнася до настояща или бъдеща сделка), не може да се третира като свързани с недвижими имоти. Подобен подход се потвърждава и от посочването в последната част на разпоредбата на правна сделка, водеща до правно изменение по отношение на недвижимия имот (дори и в крайна сметка тя да не е осъществена).

Обяснителни бележки относно влизаните в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти

254. Ето защо примерите за правни услуги, които не са обхванати от член 31а, параграф 2, буква р), може да включват: правни съвети относно условията на договор или съдебни спорове, свързани с имоти; данъчни консултации относно данъчното облекчение за капиталовите разходи по отношение на конкретен имот; правни консултации относно данъците при прехвърляне на недвижими имоти; правни услуги, свързани с предоставянето на права във връзка със залози и ипотeki или услуги, свързани с производство по несъстоятелност.
255. Единственото изключение от това правило ще бъде в ситуацията, когато тези услуги са свързани с акта на прехвърляне на правото на собственост върху недвижим имот, учредяването или прехвърлянето на определени участия в недвижими имоти или вещни права върху недвижими имоти (независимо дали се приемат за вещи)⁵⁴.

2.4.18.2. Определят ли се правните услуги, свързани със сключването на договори за наем или лизинг, като свързани с недвижими имоти?

256. Когато правни услуги се състоят в изготвянето на споразумение (например споразумение за отдаване под наем или лизинг) и при сключването на такова споразумение ще бъдат учредени или прехвърлени определени участия в недвижими имоти или вещни права върху недвижими имоти, тези услуги следва да се разглеждат като обхванати от член 31а, параграф 2, буква р).
257. Освен това в случаите, когато дадена държава членка счита, че договор за отдаване под наем или лизинг във връзка с недвижим имот не учредява и не прехвърля определени участия в недвижимия имот или вещни права върху същия, следва да се направи проверката по член 31а, параграф 1, за да се провери дали все пак правните услуги, свързани с тези два вида договори, следва да се третират като свързани с недвижими имоти. Тъй като правните услуги, които се отнасят до

⁵⁴ Вж. [точка 1.6](#) по-горе, в която са разгледани пакетните доставки.

такива договори за наем или лизинг, обикновено са насочени към недвижим имот и имат за цел правно изменение по отношение на въпросния имот, следва да се счита, че те имат достатъчно пряка връзка с недвижими имоти и следователно са обхванати от член 47 от Директивата за ДДС. Само в случаите, когато договорите за наем или лизинг са напълно отделени от недвижимия имот, може да се счита, че правните услуги, които се отнасят до такива договори, нямат достатъчно пряка връзка.

258. Важно е, особено с оглед на един хармонизиран подход от страна на държавите членки, правните услуги, пряко свързани с договори за наем и лизинг, да се третират по еднакъв начин в целия Европейски съюз и да се облагат в държавата членка по местонахождение на недвижимия имот.

2.4.18.3. Как да се разбира терминът „правно изменение“ в контекста на член 31а, параграф 2, буква р)?

259. Понятието „правно изменение“, фигуриращо в текста на член 31а, параграф 2, буква р), се отнася само до промените, посочени там, т.е. прехвърлянето на правото на собственост върху недвижими имоти; учредяването или прехвърлянето на определени участия в недвижими имоти (независимо дали се приемат за вещи); учредяването или прехвърлянето на вещни права върху недвижими имоти (независимо дали се приемат за вещи). Следователно други видове правни изменения не са обхванати от тази разпоредба.

Обяснителни бележки относно влизащите в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти

2.4.18.4. Ограничено ли е приложното поле на член 31а, параграф 2, буква р) само до правните услуги, доставяни от адвокати и нотариуси?

260. В член 31а, параграф 2, буква р) се посочват правни услуги, но не са изброени професиите, от чиито представители трябва да се извършват тези услуги. Следователно професиите, различни от адвокати или нотариуси, не могат да бъдат изключени от прилагането на тази разпоредба. Решаващо е това лицето, което предоставя правните услуги, да бъде данъчнозадължено лице и тези услуги да са пряко свързани с прехвърлянето на правото на собственост върху недвижими имоти, с учредяването или прехвърлянето на определени участия в недвижими имоти или вещни права върху недвижими имоти (независимо дали се приемат за вещи).

2.4.18.5. Какво е значението на израза „определени участия“ по смисъла на член 31а, параграф 2, буква р)?

261. Член 31а, параграф 2, буква р) се отнася до учредяването или прехвърлянето на „определени участия“ в недвижими имоти. Трябва да се признае, че подобна формулировка цели да бъдат взети предвид различните понятия за участията в недвижими имоти, които се прилагат в отделните държави членки.
262. В това отношение член 31а, параграф 2, буква р) може да се чете само във връзка с член 15, параграф 2⁵⁵ от Директивата за ДДС.
263. Член 31а, параграф 2, буква р) се прилага само за „определени участия в недвижими имоти“, както и за „вещни права върху недвижими имоти“ (независимо дали държавите членки са използвали възможността, предвидена в член 15, параграф 2 от Директивата за ДДС, те да бъдат считани за материална вещ).
264. В обхвата на понятието определени участия по член 31а, параграф 2, буква р) не се включват „акции или дружествени дялове, приравнени на акции, които дават на притежателя им юридически или фактически права на собственост или владение върху недвижим имот или част от него“, посочени в член 15, параграф 2, буква в) от Директивата за ДДС.
265. В случай на съмнение, когато правните услуги не са обхванати нито от член 31а, параграф 2, буква р), нито от член 31а, параграф 3, буква з), трябва да се направи проверката за определяне дали услугата отговаря на

⁵⁵ Тази разпоредба оставя възможност на държавите членки да разширят обхвата на понятието материална вещ, като включат в него определени участия в недвижими имоти, вещни права, които дават на титуляра им правото на ползване върху недвижими имоти, и акции или дружествени дялове, приравнени на акции, които дават на притежателя им юридически или фактически права на собственост или владение върху недвижим имот или част от него.

критериите от определението по член 31а, параграф 1 (прочетете повече в [точка 2.3](#) по-горе).

2.4.18.6. *Определят ли се консултантските услуги, които изискват присъствието на обекта или които са свързани с конкретен недвижим имот, като свързани с недвижими имоти съгласно член 31а, параграф 2, буква р)?*

266. Както е посочено по-горе в [точка 2.4.18.1](#), по принцип не трябва да се счита, че консултантските услуги попадат в приложното поле на член 31а, параграф 2, буква р). Изискването за присъствие на обекта за осъществяването на правна услуга е без значение за прилагането на член 31а, параграф 2, буква р).

Обяснителни бележки относно влизащите в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти

2.4.18.7. *Определят ли се правните услуги, свързани с финансирането на покупка на недвижим имот или инвестиционно консултиране, като свързани с недвижими имоти?*

267. Нито правните услуги, свързани с финансирането на покупка на недвижим имот, нито инвестиционното консултиране се определят като свързани с недвижими имоти, тъй като те не са насочени директно към прехвърлянето на правото на собственост върху недвижими имоти, учредяването или прехвърлянето на определени участия в недвижими имоти или на вещни права върху недвижими имоти (независимо дали се приемат за вещи).

2.4.19. *Рекламни услуги (член 31а, параграф 3, буква в)*

Член 31а, параграф 3: Параграф 1 не обхваща следното:

в) предоставянето на рекламни услуги, дори ако това е свързано с използването на недвижими имоти;

2.4.19.1. *Какво се разбира под „предоставяне на рекламни услуги“ по смисъла на член 31а, параграф 3, буква в)?*

268. Рекламни услуги могат да бъдат предоставяни чрез много различни начини и на различни физически носители. Недвижимите имоти могат да бъдат един от възможните носители за този вид услуга. Когато случаят е такъв, възниква въпросът дали използването на недвижим имот (например стени или билбордове) като физически носител за услугата е достатъчно, за да се квалифицира тази услуга като свързана с недвижими имоти.

269. В член 31а, параграф 3, буква в) е предвидено, че рекламните услуги не се считат за услуги, свързани с недвижими имоти, дори когато те включват използването на недвижими имоти.

270. Това може да се обясни с факта, че в сценария, описан по-горе, недвижимият имот (стена или билборд) е само носител за услугата, но не е предмет на услугата. Предметът на услугата е популяризирането на даден продукт. Следователно не съществува достатъчно пряка връзка между рекламната услуга и недвижимите имоти, за да се прилага член 47 от Директивата за ДДС, без значение какъв продукт се рекламира (например дори в случай на реклама на къща или апартамент за продажба).

271. Предоставянето на рекламни услуги не следва, разбира се, да се бърка с услуга по отдаване под наем или аренда, при която собственикът на имот предоставя недвижим имот под наем на рекламна агенция, която от своя страна използва този имот като пространство за реклама. Този пример илюстрира два отделни вида договорни отношения. На първо място това е услуга по отдаване под наем или аренда на недвижим имот, която се квалифицира като услуга, свързана с недвижими имоти. На второ място има последваща рекламна услуга, предоставяна от рекламната агенция на собствените ѝ клиенти, която не се квалифицира като услуга, свързана с недвижими имоти.

2.4.19.2. *Прилага ли се член 31а, параграф 3, буква в) също и по отношение на случаите, в които рекламата предполага физическо изменение на*

недвижимия имот, например чрез боядисване на част от сградата?

272. В текста на член 31а, параграф 3, буква в) не се прави разлика между различните форми и техники на рекламиране. Тъй като основният въпрос е да се определи дали недвижимият имот е предметът на услугата, или не, и

Обяснителни бележки относно влизащите в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти

отговорът на този въпрос е един и същ, независимо от използваната техника на рекламиране, следва да се счита, че член 31а, параграф 3, буква в) се прилага, дори когато услугата предполага боядисване на част от сградата.

273. Независимо от това, както е посочено в параграф 271 по-горе, всяка договорна ситуация трябва да се оценява отделно. Например, ако една рекламна агенция доставя рекламна услуга, която включва боядисването на стена, тази услуга няма да бъде свързана с недвижими имоти и ДДС, който рекламната агенция начислява на своя клиент, следва да се определя съгласно съответните общи правила. Ако обаче тази рекламна агенция сключи отделен договор с подизпълнител, който фактически ще боядиса стената за рекламната агенция, е услуга, свързана с недвижими имоти, и следователно той ще трябва да начисли ДДС на юрисдикцията, където се намира недвижимият имот.

2.4.20. Предоставяне на място за щанд наред с други свързани услуги (член 31а, параграф 3, буква д)

Член 31а, параграф 3: Параграф 1 не обхваща следното:

д) **предоставянето на [място за] щанд на панаир или изложение наред с други свързани услуги**, даващи възможност на изложителя да излага продукти, като проектиране на щанда, транспортиране и съхранение на стоки, предоставяне на машини, полагане на кабели, застраховка и реклама;

2.4.20.1. Какво е приложното поле на член 31а, параграф 3, буква д)?

274. Член 31а, параграф 3, буква д) обхваща ситуациите, при които предоставянето на място за щанд на панаир или изложение се придружава от други свързани услуги, и ги определя като услуги, които не са свързани с недвижими имоти.
275. Ако предоставянето на място за щанд е придружено от само една свързана услуга и услугите се предоставят в пакет, това вече е достатъчно, за да се включи доставката в приложното поле на член 31а, параграф 3, буква д), т.е. да бъде третирана като услуга, която не е свързана с недвижими имоти. Този подход е необходим, за да се осигури хармонизираното прилагане на тази разпоредба в рамките на ЕС с оглед избягване на двойно данъчно облагане или необлагане.
276. Има три важни кумулативни критерия, които трябва да бъдат изпълнени, за да се счита, че услугата не е свързана с недвижими имоти съгласно член 31а, параграф 3, буква д):
- i) предоставянето на място за щанд;
 - ii) предоставянето на една или повече свързани услуги;
 - iii) тези свързани услуги трябва да дават възможност на изложителя да излага стоки и да популяризира своите услуги или продукти.

2.4.20.2. Как следва да се определи „предоставянето на място за щанд“ в съответствие с член 31а, параграф 3, буква д)?

277. „Предоставянето на място за щанд“ се състои в поставянето на временно ограничена площ и/или подвижна конструкция (например будка, павилион или сергия) на разположение на изложител с цел участие в изложение или

Обяснителни бележки относно влизащите в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти

панаир. Счита се, че тази услуга не е свързана с недвижими имоти съгласно член 31а, параграф 3, буква д), доколкото мястото за щанд се предоставя „наред с други свързани услуги“, т.е. доколкото доставчикът не просто отдава празната площ, а по-скоро осигурява пакет от услуги, необходими на изложителя за временното рекламиране на неговите продукти или дейност.

278. Следователно за целите на прилагането на член 31а, параграф 3, буква д) трябва да се прави разграничение между отдаването под наем само на недвижим имот (което се квалифицира съгласно член 31а, параграф 2, буква з) като свързано с недвижими имоти) и предоставянето на място за щанд наред с други свързани услуги, даващи възможност на изложителя да излага продукти (което се квалифицира като услуги, които не са свързани с недвижими имоти съгласно член 31а, параграф 3, буква д).
279. Когато се прави разграничение между тези два различни сценария, трябва да бъдат взети под внимание всички фактически обстоятелства по сделката, включително услугите, включени в договора по подразбиране, като например осигуряване на електричество, интернет връзка, отопление, климатизация и т.н.
280. В съответствие с член 31а, параграф 3, буква д) другите свързани услуги, предоставяни наред с мястото за щанд, трябва да дават възможност на изложителя да излага продукти. Посочените услуги включват проектиране на щанда, превоз и съхранение на продуктите, предоставяне на машини, полагане на кабели, застраховане и реклама. Този списък не е изчерпателен, а само примерен. Други видове услуги също могат да бъдат обхванати от израза „свързани услуги“ в член 31а, параграф 3, буква д), при условие че те дават възможност на изложителя да излага продукти.
281. Услугите следва да се квалифицират като други услуги, свързани с предоставянето на място за щанд, съгласно член 31а, параграф 3, буква д), независимо дали те се предоставят по един договор (за предоставянето на място за щанд), или чрез отделни договори, сключени със същия доставчик. Прилагането на правилата за мястото на доставка не трябва да се възпрепятства чрез промяна в договорните споразумения, целяща заобикаляне на данъчното облагане в дадена юрисдикция.

2.4.21. Доставка на оборудване за извършване на работи по недвижими имоти (член 31б)

Член 31б

Сделка, при която **оборудването се предоставя на разположение** на клиента с оглед извършване на работи по недвижими имоти, **представлява доставка на услуги, свързани с недвижими имоти, само ако доставчикът поеме отговорността** за изпълнението на работите.

Приема се, че доставчикът, който предоставя на клиента оборудване заедно с достатъчно персонал за експлоатацията му с оглед извършване на работи, е **поел отговорност за изпълнението на тези работи**. Презумпцията, че доставчикът носи отговорността за изпълнението на работите, **може да бъде оборена с всякакви приложими фактически или правни средства**.

282. В член 31б се посочва, че отдаването под наем на оборудване на получател, със или без съпътстващ персонал, с оглед извършване на работи по недвижими имоти, се разглежда като услуга, свързана с недвижими имоти, само ако доставчикът поеме отговорността за изпълнението на работите. Когато оборудването е предоставено на разположение на получателя заедно с достатъчно персонал за експлоатацията му, презумпцията е, че доставчикът

Обяснителни бележки относно влизашите в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти

на оборудването е поел тази отговорност. В този случай услугата трябва да бъде обложена с данък в държавата, в която се намира този недвижим имот.

283. Типичен пример за сценарий, в който може да се приложи тази разпоредба, е използването на строително скеле за изграждане, ремонт или почистване на сграда. Ако скелето просто се предоставя на разположение или отдава под наем на клиента, тази

услуга по отдаване под наем няма да се квалифицира като услуга, свързана с недвижими имоти. Ако обаче доставчикът на скелето поеме отговорността за изпълнението на работите (например изграждане, ремонт или почистване на сградата), по-специално защото той е предоставил също достатъчно персонал за извършване на работите, услугата ще се квалифицира като услуга, свързана с недвижими имоти.

284. Във всеки случай презумпцията за отговорност от страна на доставчика на оборудването, предвидена съгласно член 31б, може да бъде оборена с всякакви приложими фактически или правни средства. Обикновено в договорните условия е предвидена важна информация за лицето, което носи отговорността.

Обяснителни бележки относно влизаните в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти

ПРИЛОЖЕНИЕ

Извадки от приложимото законодателство

ДИРЕКТИВА 2006/112/ЕО НА СЪВЕТА (разпоредба, която вече е приложима)

Член 47 — Доставка на услуги, свързани с недвижими имоти

Мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти, включително услугите на експерти и агенти за недвижими имоти, осигуряването на настаняване в хотелиерския сектор или в секторите с подобна функция, като този на ваканционни лагери или на обекти, развити за ползване като къмпинг, предоставянето на права за ползване на недвижими имоти и услуги за подготвянето и координирането на строителни работи като например услугите на архитекти и на предприятия, предоставящи надзор на обекта, е мястото, където се намира недвижимият имот.

РЕГЛАМЕНТ ЗА ИЗПЪЛНЕНИЕ (ЕС) № 1042/13 НА СЪВЕТА (разпоредби, които влизат в сила на 1 януари 2017 г.) за изменение на Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 по отношение на мястото на доставка на услуги

Член 136

За целите на прилагането на Директива 2006/112/ЕО за „недвижим имот“ се счита:

- а) всяка отделна част от земята, на или под нейната повърхност, върху която може да бъде учредено право на собственост или владение;*
- б) всяка сграда или конструкция, прикрепена към земята или в нея, над или под морското равнище, която не може да бъде лесно разглобена или преместена;*
- в) всеки елемент, който е монтиран и съставлява неразделна част от сграда или конструкция и без който съответната сграда или конструкция би била недовършена, като врати, прозорци, покриви, стълбища и асансьори;*
- г) всеки елемент, оборудване или машина, трайно монтирани в сграда или конструкция, които не могат да бъдат премествани, без да бъде разрушена или променена сградата или конструкцията.";*

Член 31а

1. Услуги, свързани с недвижими имоти, както е посочено в член 47 от Директива 2006/112/ЕО, са само тези услуги, които имат достатъчно пряка връзка с такива имоти. Услугите се разглеждат като услуги, които имат достатъчно пряка връзка с недвижими имоти, в следните случаи:

- а) когато произтичат от недвижими имоти и тези имоти представляват съставен елемент на услугата и са от основно и съществено значение за доставяните услуги;*
- б) когато се предоставят за недвижими имоти или са насочени към недвижими имоти с цел правно или физическо изменение на тези имоти.*

2. Параграф 1 обхваща по-специално следните случаи:

- а) изготвянето на скици на сграда или части от сграда, проектирана за конкретен парцел земя, независимо дали сградата е издигната;*

б) *предоставянето на услуги по надзор на обекта или охранителни услуги;*
Обяснителни бележки относно влизашите в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти

- в) *строежа на сграда върху земя, както и извършената работа по строителство и разрушаване на сграда или части от сграда;*
- г) *изграждането на постоянни инфраструктури върху земя, както и извършената работа по строителство и разрушаване на постоянна инфраструктура като тръбопроводни системи за газоснабдяване, водоснабдяване, канализация и други подобни;*
- д) *работата върху земя, включително земеделски услуги като оран, сеитба, напояване и торене;*
- е) *проучването и оценката на риска и целостта на недвижими имоти;*
- ж) *оценката на недвижими имоти, включително и там, където такива услуги са необходими за застрахователни цели, за да се определи стойността на дадено имущество като обезпечение на заем или за оценка на риска и щетите при спорове;*
- з) *отдаването под наем или аренда на недвижими имоти, различно от посоченото в параграф 3, буква в), включително складирането на стоки, за което определена част от имота е предоставена за изключително ползване на клиента;*
- и) *предоставянето на настаняване в хотелиерския сектор или в сектори с подобна функция, като ваканционни лагери или обекти, развити за ползване като къмпинги, включително правото на пребиваване на определено място, произтичащо от упражняване на частично право на ползване на недвижими имоти за определен период и други подобни;*
- й) *предоставянето или прехвърлянето на права, различни от правата, обхванати в букви з) и и), за ползване на недвижими имоти или части от тях, включително разрешение за ползване на част от имота, като предоставяне на права за лов и риболов или достъп до салони в летища, или използването на инфраструктура (като например мост или тунел), за което се събират такси;*
- к) *поддръжката, ремонта и поправката на сграда или части от сграда, включително дейности като почистване, поставяне на плочки, тапети и паркет;*
- л) *поддръжката, ремонта и поправката на постоянна инфраструктура като тръбопроводни системи за газоснабдяване, водоснабдяване, канализация и други подобни;*
- м) *инсталирането или сглобяването на машини или оборудване, които при инсталирането или сглобяването им се определят като недвижими имоти;*
- н) *поддръжката и ремонта, инспекцията и надзора на машини или оборудване, ако тези машини или оборудване се определят като недвижими имоти;*
- о) *управлението на имоти, различно от управлението на портфейл на инвестиции в недвижими имоти, обхванато от параграф 3, буква ж), състоящо се в експлоатация на търговски, промишлени или жилищни недвижими имоти от собственика на имотите или за негова сметка;*
- п) *посредничеството при продажба, отдаване под наем или аренда на недвижими имоти и при учредяването или прехвърлянето на определени участия в недвижими имоти или вещи права върху недвижими имоти (независимо дали се приемат за вещи), с изключение на посредничество, което попада в обхвата на параграф 3, буква г);*
- р) *правните услуги, свързани с прехвърлянето на правото на собственост върху недвижими имоти, с учредяването или прехвърлянето на определени участия в недвижими имоти или вещи права върху недвижими имоти (независимо дали се приемат за вещи), като например нотариалната дейност, или с изготвянето на договор за продажба или придобиване на недвижими имоти, дори ако основната сделка, водеща до правното изменение по отношение на недвижимия имот, не е осъществена.*

Обяснителни бележки относно влизашите в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти

3. *Параграф 1 не обхваща следното:*

- а) *изготвянето на скици за сграда или части от сграда, ако не са предназначени за определен парцел земя;*
- б) *съхранението на стоки в недвижими имоти, ако никоя определена част от недвижимия*

- имот не е предоставена за изключително ползване от клиента;*
- в) предоставянето на рекламни услуги, дори ако това е свързано с използването на недвижими имоти;*
 - г) посредничество при осигуряване на настаняване в хотелиерския сектор или в секторите с подобна функция, като този на ваканционните лагери или на обектите, развити за ползване като къмпинги, ако посредникът действа от името на друго лице и за негова сметка;*
 - д) предоставянето на щанд на панаир или изложение наред с други свързани услуги, даващи възможност на изложителя да излага продукти, като проектиране на щанда, транспортиране и съхранение на стоки, предоставяне на машини, полагане на кабели, застраховка и реклама;*
 - е) инсталиране или сглобяване, поддръжка и ремонт, проверка или надзор на машини или оборудване, което не е част от недвижими имоти или не става част от недвижими имоти;*
 - ж) управление на портфейл от инвестиции в недвижими имоти;*
 - з) правни услуги, различни от обхванатите от параграф 2, буква р), свързани с договори, включително консултации, относно условията на договор за прехвърляне на недвижими имоти или за изпълнението на такъв договор, или за доказване на съществуването на такъв договор, когато тези услуги не са конкретно свързани с прехвърлянето на правото на собственост върху недвижими имоти.*

Член 316

Сделка, при която оборудването се предоставя на разположение на клиента с оглед извършване на работи по недвижими имоти, представлява доставка на услуги, свързани с недвижими имоти, само ако доставчикът поеме отговорността за изпълнението на работите.

Приема се, че доставчикът, който предоставя на клиента оборудване заедно с достатъчно персонал за експлоатацията му с оглед извършване на работи, е поел отговорност за изпълнението на тези работи. Презумпцията, че доставчикът носи отговорността за изпълнението на работите, може да бъде оборена с всякакви приложими фактически или правни средства.