

ОСНОВИ НА ДДС ОБЛАГАНЕТО НА СДЕЛКИТЕ С НЕДВИЖИМИ ИМОТИ В ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ И БЪЛГАРИЯ

Георги Ранчев

FOUNDATIONS OF VAT TAXATION OF REAL ESTATE TRANSACTIONS WITHIN THE EUROPEAN UNION AND BULGARIA

Georgi Ranchev

Abstract: Real estate and investment in immovable property are one of the structurally important sectors of the world economy, the European Union and Bulgaria. The vast variety of situations related to the development, acquisition, transfer, use and handling of different types of real estate sometimes leads to controversial treatments and disputes with the revenue authorities especially when applying the current VAT legislation. Having this in mind it is not a huge surprise that the intensity and deepness of the tax (VAT) control on real estate transactions is of highest priority for the tax authorities in the European Union member states and for the revenue part of the budgets of these countries as a whole. Subject to the present article are the main provisions of the VAT legislation within the European Union and Bulgaria, as the main focus are the basic definitions relevant to the tax (in this case VAT) treatment of supplies of real estate on the basis of the European Union VAT legal framework (regulations and directives) as well as pursuant to the Bulgarian VAT legislation. A brief overview of the hottest VAT cases is made at the end of the article based on some of the most aggressive interpretations of the VAT legislation by the revenue authorities as well as on the grounds of recent decisions of the European Court of Justice and the Bulgarian Supreme Administrative Court. It could be expected that part of these hot VAT topics will soon widely affect the practice of the tax authorities and upcoming changes in the respective VAT legislation could be anticipated.

Key words: VAT; VAT on real estate transactions; European VAT legislation; VAT taxation; VAT control

Увод

Недвижимите имоти и инвестициите в недвижими имоти са един от структуроопределящите сектори за световната икономика, Европейския съюз и България. Многообразието от казуси, свързани с изграждането, придобиването, разпореждането, ползването и притежаването на различни видове недвижими имоти понякога води до противоречиви тълкувания и спорове с органите на приходната администрация, особено по отношение на контрола при прилагането актуалните ДДС разпоредби. От тази гледна точка не е особена изненада, че интензитетът и дълбочината на данъчния (ДДС) контрол върху доставките на недвижими имоти е с висок приоритет за органите на приходните администрации в Европейския съюз и за бюджетите на страните членки като цяло.

Предмет на статията са основните разпоредби на ДДС законодателството в Европейския съюз и България, като се набляга на основните дефиниции, свързани с данъчното (в случая ДДС) третиране на сделките с недвижими имоти, основните групи доставки през призмата на законодателството на Европейския съюз (регла-

менти и директиви) и съответно българското законодателство. В заключение, в статията е направен кратък преглед на най-горещите области на прилагане на ДДС законодателството от гледна точка на агресивно тълкуване на актуалните ДДС норми от страна на приходната администрация, често поставяни въпроси от регистрирани по ЗДДС лица или нови решения на ВАС и СЕС, които тепърва следва да се наложат в практиката. В голямата си част тези критични области биха били в основата на анализа на приходната администрация при една данъчна ревизия по ЗДДС.

Няма съмнение, че данъчният контрол при сделките с недвижими имоти е от изключителна важност за гарантиране на приходите в държавния бюджет на България особено в ситуация на световна икономическа криза, предизвикана от пандемията с COVID -19.

1. Значение на недвижимите имоти

Недвижимите имоти и инвестициите в недвижими имоти са един от структуроопределящите сектори за Европейския съюз и за българската икономика като цяло. По данни на Евростат, публикувани през 2017, за 28-те страни от Европейс-

кия съюз за 2014, общият размер на преки чужди инвестиции в предприятията в сектори „Строителство“ и „Операции с недвижими имоти“ е 81.7 милиарда евро при общо за всички сектори 4758 милиарда евро за Европейския съюз.

Според информация за България на НСИ за 2018г., оборотите в секторите „Строителство“ и „Операции с недвижими имоти“ общо надхвърлят 18.51 милиарда лева, като се нареждат по този показател на трето място след секторите „Търговия“ (124.87 милиарда лева), „Преработваща промишленост“ (68.47 милиарда лева), като секторът „Производство и разпределение на енергия“ (16.27 милиарда лева) остава на четвърто място.

След 2008г. вследствие на световната финансова криза се наблюдава рязък спад в оборотите в секторите „Строителство“ и „Операции с недвижими имоти“, като през 2011г. достига най-ниската си точка от 15.74 милиарда лева за пе-

риода от 2008 до 2018 (както е видно от Фиг.1). През 2014г. и 2015г. годишните обороти на двата сектора се покачват до нива много близки до достигнатия исторически връх от 2008г. Изненадващо, през 2016г. според данните на НСИ общите обороти достигат най-ниската си стойност от 13.99 милиарда лева.

Пак по данни на НСИ, за 2018г. икономическите дейности по „Строителство“ и „Операции с недвижими имоти“ акумулират около 3.76 милиарда евро преки чуждестранни инвестиции в предприятията от нефинансовия сектор, при общо за страната за същия период инвестиции в размер на 24.92 милиарда евро.

В резултат на пандемията и развиващата се през 2020г. глобална криза може да се очаква, че инвестициите в секторите строителство и недвижими имоти ще намалеят, което обаче ще резултира в засилване на интензитета на данъчния контрол върху сделките с недвижими имоти.



Фиг. 1. Обороти в секторите „Строителство“ и „Операции с недвижими имоти“

Източник: Данни на НСИ за периода 2008-2018 г. и авторски анализ

2. ДДС и недвижимите имоти

Няма особен спор, че ДДС е един от най-успешните данъци, който първо е въведен в Европейския съюз и към момента ДДС и подобни данъци върху оборота се прилагат в 165 страни (OECD, 2017).

От днешна гледна точка, което е 100 години по-късно от първоначалната идея за въвеждане на ДДС, съвременната ДДС система в ЕС може да бъде охарактеризирана като „обширна, сложна и изключително подробна“ (Feria, R., 2007).

ДДС се счита за един от данъците, имащи най-малък отрицателен ефект върху икономическия растеж (European Commission, 2012), което го превръща в един от малкото полезни инструменти във време на световна икономическа криза и очаквано засилване на фискалната консолидация.

От друга страна агрегираният размер на несъбраното ДДС, което представлява разликата между теоретичното и фактически събраното ДДС, което се дължи също и на ДДС измами и избягване на данъчно облагане за 25 от страните членки на ЕС без Кипър, се измерва на 106.7 милиарда евро през 2006, което представлява 11% от теоретичното ДДС задължение (European Commission, 2012).

ДДС е текущ непряк данък, който се проявява като ДДС за внасяне в бюджета (данъчно задължение) или съответно ДДС за възстановяване (данъчно вземане), и има непрекъснато проявление. На практика, данъчният контрол по прилагането на Закона за данък върху добавената стойност (накратко ЗДДС) в България обикновено се активира в ситуация на изтекла процедура по приспадане и възникнал (заявен) ДДС за възстановяване. В зависимост от размера на исканото ДДС за възстановяване и статута на лицето, активирало процедурата по възстановяване, приходната администрация в рамките на законоустановения срок взема решение на база на своите вътрешни правила за управление на риска да започне данъчна проверка или данъчна ревизия. В ситуация на глобална икономическа криза (предизвикана в 2020 г. от пандемията с COVID - 19) може да се очаква рязко намаление на приходите в секторите строителство и недвижими имоти, което ще доведе до увеличение на исканията за възстановяване на ДДС за предприемачите/инвеститори вече стартирали своите проекти.

В допълнение, многообразието от казуси, свързани с изграждането, придобиването, разпореждането, ползването и притежаването на различни видове недвижими имоти понякога води до противоречиви тълкувания и спорове с органите на приходната администрация. Според Лечева, И. (2019) „независимо дали става въпрос за корпоративния или публичния сектор, когато говорим за управленски и разпоредителни действия с недвижими имоти има редица аспекти, с които следва да се съобразим“. Основен фокус на настоящата статия са актуалните разпоредби на ДДС законодателството в Европейския съюз и България и кратък преглед на някои важни ДДС аспекти на облагане свързани с недвижимите имоти.

3. Дефиниции, свързани с данъчното третиране на недвижимите имоти

Режимът на облагане с данък върху добавената стойност е регламентиран в ЗДДС и в Европейското законодателство, като част от процеса на интеграция и хармонизация на ДДС законодателството. С оглед на правилното разбиране на дискутираната тематика за данъчния контрол по прилагането на ДДС е нужно да се направи един кратък преглед на основната терминология и законови постановки.

Съгласно чл. 9.1 от Директива 2006/112/ЕО (накратко „Директивата“), „данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност, включително експлоатацията на материална и нематериална вещ с цел получаване на доход от нея на постоянна основа се счита поспециално за икономическа дейност. Почти аналогичен текст е пресъздаден и в изречение 2 на чл.3, ал. 2 на българския ЗДДС, според който „независима икономическа дейност е и всяка дейност, осъществявана редовно или по занятие срещу възнаграждение, включително експлоатацията на материално и нематериално имущество с цел получаване на редовен доход от него“.

Съгласно едни от водещите европейски експерти в областта на ДДС, Бен Тера и Юлие Кахус (Terra, B, Kajus, J., 2016), „третирането на недвижимите имоти в Директивата е доста разнородно“. Подходът, предпочетен в Директивата, е по-скоро чрез различни примери и на база на общите разпоредби за данъчнозадължени лица да се правят обосновани изводи дали конк-

ретни доставки, свързани с недвижими имоти, следва да се третираат като облагаеми или освободени, като същевременно се дава право на избор на съответните страни членки да позволят в местното си законодателство регистрираните лица да могат да избират дали конкретни освободени доставки да се облагат с ДДС. Пак според тези автори, „неизчерпателните примери за облагаемостта на случайна основа имат важни последствия за третирането на недвижимите имоти“ от ДДС гледна точка.

От гледна точка на европейското ДДС законодателство, определение за термина „недвижим имот“ се използва за първи път в чл. 13б от Регламент за изпълнение (ЕС) № 1042/2013 НА СЪВЕТА. Съгласно чл. 13б от Регламента за целите на прилагането на Директива 2006/112/ЕО за „недвижим имот“ се счита:

- всяка отделна част от земята, на или под нейната повърхност, върху която може да бъде учредено право на собственост или владение;

- всяка сграда или конструкция, прикрепена към земята или в нея, над или под морското равнище, която не може да бъде лесно разглобена или преместена;

- 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;

- 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.

Към момента данъчните закони в България не боравят с единно определение за недвижими имоти, като в Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) се ползва термина „недвижимо имущество“, а ЗДДС едва от началото на 2017 г. в т. 82 от Допълнителните разпоредби реферира към определението на чл. 13б от Регламента.

В практиката най-често недвижимите имоти се определят като земя и сгради. За данъчни цели обикновено земята се дели на незастроена и застроена; урегулирана (подлежаща на застрояване) и земеделска; прилежащ терен към сграда и т.н. Сградите могат най-общо да се делят на жилищни и нежилищни (такива със стопанско предназначение); от ДДС гледна точка на „нови“ и „стари“ в зависимост от броя години след

въвеждане в експлоатация или получаване на разрешение за ползване в зависимост от категорията на строежа. Много често данъчните закони третираат по специален начин недвижимите вещи като машини, съоръжения и оборудване, неподвижно закрепени към земята или изградени под повърхността ѝ, както и различни съоръжения като част от сграда.

Съгласно чл.110 от Закона за собствеността (ЗС) недвижими имоти са земята, растенията, сградите и другите постройки и въобще всичко, което по естествен начин или от действието на човека е прикрепено трайно към земята или постройката.

При липса на конкретни определения в данъчните закони за различните дефиниции най-често се реферира към Закона за устройство на територията (ЗУТ) и Закон за собствеността и ползването на земеделските земи (ЗСПЗМ).

Според пар. 5, т. 2 от ДР на ЗУТ, „поземлен имот“ е част от територията, включително и тази, която трайно е покрита с вода, определена с граници съобразно правото на собственост.

Съгласно пар.5, т.11 от ДР на ЗУТ, „урегулиран поземлен имот“ или „урегулиран имот“ е поземлен имот, за който с подробен устройствен план са определени граници, достъп от улица, път или алея, конкретно предназначение и режим на устройство.

Според Писмо № 91-00-261 от 04.09.2007 г. на НАП относно данъчното третиране на доставки, свързани със земя и сгради, и вещни права върху тях по Закона за данък върху добавената стойност, в сила от 01.01.2007 г., ЗДДС не въвежда легално определение за сграда. В същото време е въведен различен режим на данъчно третиране на сграда и постройка. Поради това, за да се направи разграничение между двете категории, следва да се изхожда от общоприетия смисъл на думите и нормативната уредба на ЗУТ. В чл. 12 от ЗУТ е направено разграничение между използваните понятия „сграда“ и „постройка“, но липсва законова дефиниция на тези понятия.

Предвид горното, съгласно Писмо № 91-00-261 от 04.09.2007 г. на НАП „сгради“ са тези здания, чрез които се осъществява основното застрояване на поземлените имоти съобразно тяхното предназначение. Чрез постройките се осъществява допълващото застрояване и същите имат визирания в чл. 41 ЗУТ спомагателен и обслужващ характер -например: барака, навес, то-

алетна, изградени към основна жилищна или стопанска сграда.

Така едно и също по вида си здание в едни случаи може да има характер на сграда, а в други на постройка, в зависимост от конкретното предназначение на недвижимия имот, в който то е изградено. Например: краварник, построен върху земя, предназначена за застрояване за жилищен имот (дворно място с къща) има характер на постройка, а в имот - земеделска територия, предназначен за необработваеми земи - пасище, същият би имал характер на сграда.

Съответно "жилищна сграда" според пар. 5, т. 29 от ДР на ЗУТ е сграда, предназначена за постоянно обитаване, и се състои от едно или повече жилища, които заемат най-малко 60 на сто от нейната разгъната застроена площ, като "жилище" е съвкупност от помещения, покрити и/или открити пространства, обединени функционално и пространствено в едно цяло за задоволяване на жилищни нужди, съгласно т.30 от същия параграф.

На основание чл. 2 от ЗСПЗМ, *земеделски земи* са тези, които са предназначени за земеделско производство и отговарят на някои специфични условия.

4. Основни ДДС разпоредби

Съгласно чл. 135, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО (нататък в текста „Директивата“), държавите членки освобождават следните сделки с недвижими имоти:

- доставката на сгради или части от сгради, както и на земята, която заемат, с изключение на доставката, посочена в член 12, параграф 1, буква а) – т.е. доставка на сгради или на части от сгради и прилежащата им земя, когато е извършена преди първото обитаване;
- доставката на незастроена земя с изключение доставката на земя за строеж;
- отдаване под наем или под аренда на недвижими имоти.

На основание чл.135, ал. 2 от Директивата, дейностите, посочени по-долу, изрично се изключват от освобождаването, както следва:

- предоставянето на настаняване съгласно определенията в законодателството на държавите членки, в хотелския сектор или в секторите с подобна функция, включително предоставянето на настаняване във ваканционни селища или на площадки, разработени за ползване като къмпинги;

- отдаването под наем на помещения и площадки за паркиране на моторни превозни средства;

- отдаване под наем на постоянно инсталирано оборудване и машини;
- наемането на сейфове.

Съгласно Директивата, държавите членки могат да приложат допълнителни ограничения на обхвата на освобождаването.

На основата на общите условия в Директивата за облагане с ДДС на недвижими имоти са изградени и съответните разпоредби в българския ЗДДС. В много от случаите в ЗДДС е използвана възможността, позволена от Директивата, да се ограничи обхвата на освобождаването с оглед запазване на бюджетните приходи и предотвратяване на възможности за избягване от облагане с ДДС на доставките свързани с недвижими имоти.

Съгласно чл. 45, ал. 1 от ЗДДС освободена доставка е прехвърлянето на правото на собственост върху земя, учредяването или прехвърлянето на ограничени вещни права върху земя, както и отдаването ѝ под наем или аренда. Учредяването или прехвърлянето на право на строеж се смята за освободена доставка съгласно чл.45, ал. 1 от ЗДДС до момента на издаването на разрешение за строеж на сградата, за която се учредява или прехвърля правото на строеж.

На основание чл. 45, ал. 3 от ЗДДС освободена доставка е и доставката на сгради или на части от тях, които не са нови, доставката на прилежащите към тях терени, както и учредяването и прехвърлянето на други вещни права върху тях.

Според актуалната разпоредба на чл. 45, ал. 4 от ЗДДС освободена доставка е и отдаването под наем единствено на сграда или на част от нея за жилище на физическо лице, което не е търговец. Освобождаването на основание, алинея 4 на чл.45 от ЗДДС не се прилага при настаняване в хотели, мотели, вилни и туристически селища, самостоятелни стаи, вили, къщи, бунгала, къмпинги, хижи, туристически спални, странноприемници, ханове, пансионни, караванни паркове, ваканционни лагери, почивни станции, балнеоложки центрове и санаториални комплекси.

В ал. 5 на чл. 45 от ЗДДС, значително е намален обхвата на освобождаването, допустимо по Директивата, като за целите на българското данъчно законодателство облагаеми доставки са:

- прехвърлянето на право на собственост върху урегулиран поземлен имот по смисъла на

Закона за устройство на територията, с изключение на прилежащия терен към сгради, които не са нови;

- прехвърлянето на право на собственост или други вещни права, както и отдаването под наем на оборудване, машини, съоръжения и постройки, неподвижно закрепени към земята или изградени под повърхността ѝ;

- прехвърлянето на право на собственост или други вещни права, както и отдаването под наем от къмпинги, караванни паркове, ваканционни лагери, паркингови площи и други подобни;

- прехвърлянето на право на собственост на прилежащи терени към нови сгради, както и учредяването и прехвърлянето на други вещни права върху тези терени.

В допълнение, на основание чл. 45, ал. 7 от ЗДДС, в случаите на освободените доставки по ал. 1, 3 и 4 от същия член доставчикът може да избере те да бъдат облагаеми.

Съгласно т. 5 от Допълнителните разпоредби (ДР) на ЗДДС *"нови сгради"* са сградите:

- които към датата, на която данъкът за доставката им е станал изискуем, са с етап на завършеност *"груб строеж"*, или

- за които към датата, на която данъкът за доставката им е станал изискуем, не са изтекли 60 месеца считано от датата, на която е издадено разрешение за ползване по реда на Закона за устройство на територията.

На основание т. 6 от ДР на ЗДДС *"прилежащ терен"* е сумата от застроената площ по смисъла на ЗУТ и площта около застроената площ, определена на база отстояние 3 м от външните очертания на всяка от ограждащите стени на първия надземен етаж или на полуподземния етаж на сградата, в рамките на урегулирания по-землен имот.

Един сравнително нов момент, касаещ недвижимите имоти се въвежда с т. 83 от ДР на ЗДДС с новото определение за дълготрайни активи, според което *"дълготрайни активи"* са представляващите част от стопанските активи на данъчно задълженото лице:

- недвижими имоти по т. 82 от ДР на ЗДДС и превозни средства по т. 49 от ДР на ЗДДС, с изключение на тези по буква "з" – инвалидни колички, и

- различни от посочените в буква "а" стоки и услуги, които са или биха били дълготрайни активи по смисъла на Закона за корпоративното подоходно облагане с данъчна основа при при-

добиване, производство или внос, равна на или по-голяма от 5000 лв.

Безспорно е, че въвеждането на допълнителния термин *"дълготрайни активи"* създава нова категория активи за ДДС цели, като следва да се отбележи, че визираният праг на същественост в ЗДДС за тази категория активи от 5000 лева е различен от този за дълготрайните материални и нематериални активи по ЗКПО от 700 лева.

5. Актуални ДДС въпроси

Значителният брой и разнообразието на доставките на стоки и услуги, договори и казуси, свързани с изграждането, придобиването, разпореждането, използването и притежаването на различни видове недвижими имоти от различни лица предполага всяка отделна ситуация да се изследва от експерти за данъчни цели поотделно.

Основните данъчни разпоредби, свързани със сделките с недвижими имоти съгласно актуалното законодателство на Република България, могат да се класифицират най-общо по следния начин в зависимост от конкретните данъчно задължени лица или местонахождението на имотите:

- Разпоредби по отношение на изграждането, разпореждането и използването на недвижими имоти от юридически лица.

- Разпоредби по отношение на придобиването, ползването и разпореждането с недвижими имоти от физически лица.

- Общи разпоредби, свързани с притежаването, придобиването и разпореждането с недвижими имоти.

- Разпоредби, въз основа на които се облагат доходите и/или печалбите на чуждестранни лица от имоти, намиращи се на територията на страната.

- Разпоредби, въз основа на които се облагат доходите и/или печалбите на местни лица от имоти, намиращи се извън територията на страната.

От друга гледна точка анализът на данъчните ефекти от всяка отделна сделка с недвижим имот може да зависи от:

- Вида на недвижимия имот – земя или сграда;

- Типа собственост – на физическо или юридическо лице;

- Предназначението на имота – за жилищно или нежилищно ползване, земеделска земя и т.н.;

- Срока на ползване, респективно притежаване на имота;

- Специфични особености на придобиването/разпореждането с имота.

Видно от горния анализ, всяка отделна сделка с недвижим имот има свое специфично данъчно (респективно ДДС) третиране, което зависи най-общо от вида на имота; срока на притежанието; данъчния статут на собственика респективно купувача/получател или продавача/доставчик; предназначението и начина на ползване на конкретния имот.

Най-горещите области на прилагане на ДДС законодателството на база на агресивно тълкуване на актуалните ДДС норми от страна на приходната администрация, често поставяни въпроси от регистрирани по ЗДДС лица или нови решения на ВАС и СЕС могат да бъдат обобщени по следния начин:

- *Мястото на изпълнение* на доставки на стоки и услуги, свързани с недвижимими имоти, от гледна точка изискуемост на ДДС. В зависимост от това дали мястото на изпълнение за ДДС цели е в България или в чужбина може да се дължи ДДС или не (Например: Решение на ВАС № 5099 от 19.04.2018 г. по адм. д. № 13082/2017);

- *Момент на възникване на данъчното събитие* при доставки на недвижимими имоти. В случая е важно да се определи например дали има данъчно събитие или не – например тълкуването на чл. 6, ал.2, т. 2 и т.3 от ЗДДС при предаване на имот без прехвърлителна сделка, както и при лизинговите договори;

- *Определяне на данъчната основа* с фокус данъци и такси, свързани с доставка, задръжки и бартер. Тук е налице нова практика на определяне на кои данъци и такси следва да се включат в данъчната основа на база на промени в чл.15 от Правилника за прилагане на ЗДДС в сила от 29.01.2016 г.;

- *Право на данъчен кредит*: пълен, частичен и пропорционален. С въвеждането и на пропорционален ДДС кредит в чл. 71а от ЗДДС основно при споделено ползване на служебни активи и за лични цели са налице множество казуси свързани с изготвянето на методика, която да определи размера на съответната пропорция на ползване на данъчния кредит;

- *Корекции на данъчен кредит*: еднократни и многократни годишни корекции. В стремежа да се разреши максимално справедливо възможността за положителни и отрицателни корекции в чл. 79а, 79б от ЗДДС се въведоха множество режими, свързани с прилагането на ус-

ложнени изчислителни модели, което заструднява регистрираните по ЗДДС лица;

- *Облагаеми или освободени доставки* – фокус върху недвижимими имоти и свързани с тях доставки. Сериозни спорове напоследък предизвиква практиката на НАП в отделни случаи да третира облагането на сделки с дялове в дружества, притежаващи недвижимими имоти като облагаема доставка вместо освободена както е предвидено без право на избор в ЗДДС (например Решение № 3882 на ВАС по дело 11375/2018 от 18 март 2019 година, Решение на СЕС от 05.07.2012 г. по дело С 259/11 DTZZadelhoff);

- *Облагане с ДДС при отдаване под наем* – много зависи от предназначението на имота – за жилищни или нежилищни цели, както и дали има отдаване под наем на съпътстващи имота активи/съоръжения и префактуриране/поемане на разходи (виж Писмо на НАП Изх. № 91-00-86/21.03.2007);

- *Ремонт и подобрения* на недвижимими имоти – третирането за ДДС цели в зависимост от това дали е налице ремонт или подобрение вкл. приращение може да е коренно различно (например Разяснение № 17-00-155 от 2.09.2013 г. и Разяснение 92-00-70 от 05.03.2014 г. на НАП);

- *Липса на доставка при безвъзмездно изграждане, подобрение или ремонт* на елементи на техническа инфраструктура - публична държавна или публична общинска собственост. На базата на нов чл. 10б от ЗДДС в сила от 01.01.2020 не се дължи ДДС от лицето изградило безвъзмездно публична инфраструктура, като същевременно може да се ползва данъчен кредит при изграждането.

Настоящият списък от горещи или критични области на прилагането на ДДС няма претенциите за изчерпателност, но може да бъде отправна точка при един задълбочен анализ на всеки отделен казус.

Заклучение

Значителният брой и разнообразието на доставките на стоки и услуги, договори и казуси, свързани с изграждането, придобиването, разпореждането, използването и притежаването на различни видове недвижимими имоти от различни лица предполага всяка отделна ситуация да се изследва от експерти за данъчни цели поотделно. Продажбите, покупките и отдаването по наем на недвижимими имоти имат своите особености

и третирането на тези сделки от ДДС гледна точка не е винаги еднозначно и лесно предвидимо, като познаването на актуалните разпоредби на Европейското и българското законодателство в областта на ДДС е основополагащо, а промените в законодателството са чести.

Литература

Закон за данък върху добавената стойност (ДВ, бр.63 от 4.08.2006, посл.изм. ДВ, бр. 18 от 28.02.2020)

(Zakon za danak varhu dobavenata stoinost (DV, br. 63 ot 04.08.2006, posl. izm. DV, br. 18 ot 28.02.2020))

Закон за корпоративното подоходно облагане, (ДВ, бр.105 от 22.12.2006, посл. изм. ДВ, бр. 18 от 28.02.2020)

(Zakon za korporativното podohodno oblagane (DV, br. 105 ot 22.12.2006, posl. izm. DV, br. 18 ot 28.02.2020))

Закон за собствеността (ДВ, бр.92 от 16.11.1951, посл.изм. ДВ, бр. 18 от 28.02.2020)

(Zakon za sobstvenostta (DV, br. 92 ot 16.11.1951, posl. izm. DV, br. 18 ot 28.02.2020))

Закон за устройство на територията (ДВ, бр.1 от 2.01.2001 посл. изм. ДВ, бр. 21 от 13.03.2020)

(Zakon za ustroistvo na teritoriata (DV, br. 1 ot 2.01.2001, posl. izm. DV, br. 21 ot 13.03.2020))

Закон за собствеността и ползването на земеделските земи (ДВ, бр.17 от 1.03.1991 г. посл. изм. ДВ, бр. 61 от 2.08.2019)

(Zakon za sobstvenostta i polzvaneto na zemedelski zemi (DV, br.17 ot 1.03.1991, posl. izm. DV, br. 61 ot 2.08.2019))

Лечева, И. (2019) „Предварителният контрол като инструмент на мениджмънта“, *Недвижими имоти и бизнес, Том III (2)*, стр. 100-101.

(Lecheva, I. (2019) Predvaritelniat control kato instrument na menidzhmanta”, *Nedvizhimi imoti I biznes, Tom III (2)*, str. 100-101.

Писмо на НАП с Изх. № 91-00-86/ 21.03.2007 (Pismo na NAP s Izh. № 91-00-86/ 21.03.2007)
 НАП (2007) Писмо № 91-00-261/04.09.2007 (NAP (2007) Pismo № 91-00-261/04.09.2007)

Правилник за прилагане на закона за данък върху добавената стойност (ДВ, бр.76 от 15.09.2006, посл. изм. ДВ, бр.25 от 20.03.2020)

(Pravilnik za prilagane na zakona za danak varhu dobavenata stoinost (DV, br. 76 ot 15.09.2006, posl. izm. DV, br.25 ot 20.03.2020))

Разяснение на НАП № 17-00-155/2.09.2013 (Razyasnenie na NAP № 17-00-155/2.09.2013)

Разяснение на НАП 92-00-70 от 05.03.2014 (Razyasnenie na NAP 92-00-70 ot 05.03.2014)

Решение № 3882 на ВАС по дело 11375/2018 от 18 март 2019 година

(Reshenie № 3882 na VAS po delo 11375/2018 ot 18 mart 2019 godina)

Решение № 5099 на ВАС от 19.04.2018 г. по адм. д. № 13082/2017)

(Reshenie № 5099 na VAS ot 19.04.2018 g. po adm. d. № 13082/2017)

Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax (OB L 347, 11.12.2006)

Council implementing Regulation (EU) No 1042/2013 of 7 October 2013

European Commission (2012) “Tax reforms in EU Member States“, *Working paper, N.34*, p. 50 and p. 73.

EUROSTAT (2017) [Online] <http://ec.europa.eu/eurostat> (Accessed: 10.04.2020)

Judgment of the Court, 5 July 2012, Case 259/11 - DTZ Zadelhoff

Feria, R. (2009) *The EU VAT system and the Internal Market*. Amsterdam: IBFD, p. 89.

National Statistical Institute (2018), https://infostat.nsi.bg/infostat/pages/reports/result.jsf?x_2=250 (Accessed: 10.04.2020)

OECD (2017) *International VAT/GST Guidelines*, p.3

Terra, B, Kajus, J. (2016) *A Guide to the European VAT Directives, Vol. 1*. IBFD, p. 1157.

Chief Assist. Prof. Georgi Ranchev PhD
 University of National and World Economy,
 Financial Control Department
 1700 Sofia, Student Town, UNWE, cab. 1033a
 E-mail: granchev@unwe.bg