

Нови категории услуги в обхвата на 9% ДДС

[Милен Райков](#), съдружник,
[Боряна Бобева](#), мениджър,
[Ани Кандрова](#),
[Адвокатско съдружие „Ърнст и Янг“](#)

В продължение на предприетите законодателни промени, целящи по-бързото икономическо възстановяване от COVID-19 пандемията, на 11 август 2020 г. в бр. 71 на Държавен вестник бяха обнародвани изменения в [Закона за местните данъци и такси](#). Със [същия закон](#) в § 6 са въведени и изменения и допълнения в [Закона за данък върху добавената стойност \(ЗДДС\)](#), с които се разширява допълнително обхвата на намалената ставка от 9% ДДС. Законодателните промени са инициирани по-малко от месец от влизането в сила на 9% ДДС ставка за ресторантьорски и кетъринг услуги и доставки на книги, детски храни, пелени и други хигиенни артикули. Новите правила имат временен характер, като периодът на тяхното действие е от 1 август 2020 г. до 31 декември 2021 г. Те обхващат доставките на бира и вино в рамките на ресторантьорски и кетъринг услуги, туроператорски услуги, екскурзиите със случаен превоз и доставките на услуги за използването на спортни съоръжения.

Промените бяха обнародвани на 11 август 2020 г. и влязоха в сила с обратно действие, считано от 1 август 2020 г. Това ретроактивно действие на новите правила ще създаде редица затруднения за бизнеса, тъй като за периода от 1 август до 11 август 2020 г. всички доставки на услуги, попадащи в обхвата на новите промени, следва да бъдат обложени с 9% ДДС, а издадените данъчни документи с 20 % стандартна ДДС ставка анулирани като погрешно издадени на основание [чл. 116 ЗДДС](#).

Бира и вино в рамките на ресторантьорски и кетъринг услуги

С въвеждането на намалена ставка за ресторантьорски и кетъринг услуги от 1 юли 2020 г., бирата, виното, спиртните напитки и коктейлите с тях, бяха изрично изключени от приложното й поле съгласно [чл. 66, ал. 2, т. 3 от ЗДДС](#). Това данъчно третиране бе приложимо и в случаите, когато алкохолната напитка бе съпътстваща основната доставка на ресторантьорски и кетъринг услуги. С новия пакет от промени, от 1 август 2020 г. ограничението отпада за бира и вино, предоставени като част от ресторантьорски и кетъринг услуги. Последните по своята същност са услуги, състоящи се в доставката на храна и напитки, които са придружени от достатъчно помощни услуги, които позволяват непосредствена консумация на тези храни и напитки на място. За да са налице условията за приложимост на намалената данъчна ставка, следва доставката на бира и вино да бъде предоставена като част от ресторантьорската или кетъринг услуга и да не представлява самостоятелна доставка на стока. Следователно пред бизнеса отново е поставен въпросът дали услугите предоставяни от него имат доминиращ характер, който може да обоснове прилагането на намалената данъчна ставка, или следва доставката да се третира като доставка на стока, облагаема с 20% ДДС. Същите проблеми бяха водещи при въвеждането на намалената ставка за ресторантьорски и кетъринг услуги, като предмет на преценка бе дали предоставената инфраструктура и помощни услуги обосновават наличието на ресторантьорски/кетъринг услуги или в случая е налице обикновена доставка на храна.

Спиртните напитки и коктейлите с тях продължават да се облагат с 20 % ДДС, когато са предоставени като част от ресторантьорски и кетъринг услуги. В тази връзка диференцираното данъчно третиране на отделните елементи от доставката на ресторантьорски и кетъринг услуги все още не е премахнато заедно с всички рискове при неговото прилагане.

Обща туристическа услуга

От 01 август 2020 г. доставката на обща туристическа услуга, както и екскурзиите, организирани от туристически оператори и туристически агенти със случаен автобусен превоз на пътници, следва да се облагат с 9% ДДС. Промените са въведени със създаването на [чл. 66, ал. 2, т. 6 от ЗДДС](#).

Обща туристическа услуга е налице в случаите, когато туроператор предоставя на пътуващо лице стоки и/или услуги, които е получил от друго данъчнозадължено лице и които е предоставил без изменение директно на пътуващото лице^[1]. За ДДС цели се приема, че е налице една обща доставка на стоки и услуги, а не множество отделни доставки, като по този начин се опростява облагането и се прилагат единни правила за целия пакет от услуги и стоки. Обикновено общата туристическа услуга включва настаняване, хранене, транспорт и допълнителни туристически услуги. Въпреки че част от тези услуги (настаняване и ресторантьорски услуги) се облагат с намалена 9% ДДС ставка, досега общата туристическа услуга се облагаше със стандартната 20% ДДС ставка. Съгласно новите промени 9% ДДС ставка ще се прилага и за общата туристическа услуга, както и за екскурзиите, организирани със случаен автобусен превоз.

Законът изрично определя кръга от лица, които могат да предоставят обща туристическа услуга и случайни автобусни превози с 9% ДДС, като това са туроператорите и туристически агенти по смисъла на [Закона за туризма](#)^[2]. Изрично е предвидена легална дефиниция за случаен автобусен превоз на пътници, като за целта [ЗДДС](#) препраща към допълнителните разпоредби на [Закона за автомобилните превози](#)^[3]. Това са превозите на предварително определена група пътници без промяна в състава на групата от началния до крайния пункт по предварително заявени условия.

Следва да се има предвид, че съгласно [чл. 98 от Директива 2006/112/ЕО](#) на Съвета от 28 ноември 2006 година държавите членки на ЕС могат да предвидят в националното законодателство намалена ДДС ставка само относно стоките и услугите, изброени в изчерпателния списък съгласно Приложение III от Директивата. В своята практика СЕС потвърждава, че предоставянето на обща туристическа услуга не попада в нито едно от предложенията^[4]. От тази група услуги такава възможност е предвидена индивидуално за ресторантьорски и кетъринг услуги, за настаняване, предоставяно в хотели и подобни заведения и за превоза на пътници и придружаващия ги багаж, но не и за общата туристическа услуга, за която е приложим специален ред на облагане. Следователно въведените законодателни промени по същността си могат да бъдат разглеждани като нарушение на правото на ЕС, като не е изключено Европейската комисия да предприеме правни действия за установяване на извършеното нарушение.

Използване на спортни съоръжения

Съгласно новите правила, услугите по използване на спортни съоръжения също попадат в обхвата на намалената 9% ДДС ставка. Промените са въведени със създаването на [чл. 66, ал. 2, т. 7 от ЗДДС](#), без да е предвидена легална дефиниция за спортни съоръжения. Не е предвидено и допълнително приложение, какъвто подход бе възприет при определяне на детските храни и пелени, попадащи в обхвата на намалената ДДС ставка. В тази връзка съществува неяснота кои услуги представляват предоставяне на спортни съоръжения по смисъла на [ЗДДС](#). Съгласно практиката на СЕС^[5] предвидената в Директивата възможност^[6] за прилагане на намалена ставка за доставките на услуги за използване на спортни съоръжения цели по същество да насърчи упражняването на спортове и те да станат по-достъпни за частноправните субекти. С оглед на това, в обхвата на намалената ставка би следвало да попадат услуги, предоставящи достъп до спортни съоръжения, които дават възможност на дадено лице да упражнява даден спорт или да извършва определени физически упражнения и активности, включително йога, танци, аеробика и др.

Относно доставката на съпътстващи стоки и услуги, които често съпровождат предоставянето на спортни съоръжения, като например уроци от треньор и продажба на допълнително оборудване, следва да се има предвид разпоредбата на [чл. 128 от ЗДДС](#). Когато основната доставка се съпътства

от друга доставка и плащането е определено общо, приема се, че е налице една основна доставка. В такъв случай съпътстващата доставка също следва да бъде обложена с 9% ДДС. Съгласно постоянната практика на СЕС^[7], съпътстваща е тази доставка, която от гледна точка на получателя няма самостоятелно значение и сама по себе си не представлява цел за клиента, а се явява допълнение или повишава качеството на основния предмет на доставката. Съпътстваща е и доставката, която съдържа два или повече елемента, които са толкова тясно свързани, че обективно образуват една-единствена неделима от икономическа гледна точка доставка, чието разделяне на части би било изкуствено^[8]. От друга страна, практиката на органите по приходите приема, че в случаите, когато делът на съпътстващата доставка в общата цена е съществен, то същата следва да има самостоятелно данъчно третиране и за целите на ДДС ще са налице две или повече отделни доставки. Това поставя въпроса за данъчното третиране на доставките, които в голяма част от случаите включват освен ползването на съоръжения и услугите на треньор, като в тази връзка следва да се преценява коя от доставките е водеща, тъй като тя би определила приложимата ДДС ставка.

В заключение бихме искали да обобщим, че въвеждането на законодателните промени с обратен ефект, липсата на период за запознаване и подготовка на бизнеса с новите правила и оскъдната практика на съдилищата и органите по приходите по повод намалени данъчни ставки поражда множество въпроси и неясноти при прилагането на законодателните промени. Все още липсва уредба на документите, с които следва да разполага данъчнозадълженото лице, за да може да докаже наличието на конкретните предпоставки за приложението на намалената ставка, каквато уредба има в [Правилника за прилагане на Закона за данък върху добавената стойност](#) по отношение на доставките по настаняване в туристически обекти. С оглед на това очакваме динамичните промени в законодателството да създадат затруднения както за данъчнозадължените лица, така и за органите по приходите и българските съдилища.

За повече информация:

Милен Райков, съдружник
Milen.raikov@bg.ey.com

Боряна Бобева, мениджър
Boryana.bobeva@bg.ey.com

Ани Кандрова
Ani.Kandrova@bg.ey.com

Адвокатско съдружие Ърнст и Янг

^[1] [Чл. 136 от ЗДДС](#)

^[2] [§1 т. 37 от ДР на ЗДДС](#)

^[3] [§1 т. 101 от ДР на ЗДДС](#)

^[4] [Alpenchalets Resorts GmbH \(Case C-552/17\)](#)

^[5] [Bařtová \(Case C-432/15\)](#)

^[6] Т. 14 от Приложение III на [Директива 2006/112/ЕО](#) относно общата система на данъка върху добавената стойност

^[7] [Card Protection Plan \(Case C-349/96\)](#)

^[8] [Levob Verzekeringen BV and OV Bank \(Case C-41/04\)](#), [BlackRock Management Investment \(UK\) \(Case C-231/19\)](#)