

Прилагане на намалена 9% ДДС ставка за стоки и нови категории услуги



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



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

Адвокатско съдружие Ърнст и Янг

На 19 юни 2020 г. в бр. 55 от Държавен вестник бяха обнародвани изменения в [Закона за данък върху добавената стойност \(ЗДДС\)](#). След множество дискусии, Народното събрание на Република България разшири обхвата на 9% ДДС ставка, като от 1 юли 2020 г. тя следва да се прилага и за ресторантьорски и кетъринг услуги и доставката на книги, детски храни, пелени и други хигиенни артикули. Досега намалената ставка се прилагаше единствено за услугите по настаняване в хотели и подобни.

Новите ставки са само с временен характер и ще се прилагат до 31 декември 2021 г. Основните мотиви за въвеждането им са свързани с възстановяване на някои сектори, които бяха силно засегнати от COVID-19 пандемията, като ресторантьорския бранш. В същото време въвеждането на намалени ставки за бебешки храни, пелени и книги по-скоро цели намаляване на данъчната тежест за отделния потребител и не е изключено тяхното приложение да бъде удължено във времето. Съвсем скоро беше публикувано и официалното становище на органите по приходите във връзка с приложението на намалената ставка от 9%, което обаче оставя редица неясноти и поставя допълнителни проблеми при прилагането на новите правила.

Ресторантьорски и кетъринг услуги

Това е основната група услуги, с които е разширен обхватът на намалената ставка. Въведени са чрез нова [точка в чл. 66 ал. 1 от ЗДДС](#) и обхващат ресторантьорски и кетъринг услуги, които се състоят в доставка на приготвена и неприготвена храна. Понятията за ресторантьорски и кетъринг услуги са определени чрез съществуващи легални дефиниции в [ЗДДС \(§1 т. 61 и т. 62 от ДР на ЗДДС\)](#), които досега бяха използвани с цел определяне на мястото на изпълнение при доставка на ресторантьорски и кетъринг услуги. Текстът на дефинициите до голяма степен припокрива разпоредбите на [чл. 6 пар. 1 и 2 от Регламент за изпълнение \(ЕС\) № 282/2011](#) на Съвета от 15 март 2011 година за установяване на мерки за прилагане на [Директива 2006/112/ЕО](#) относно общата система на данъка върху добавената стойност. Това 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. Ресторантьорска услуга е доставката на подобни услуги в заведенията на доставчика, а кетъринг е доставката на тези услуги извън помещенията на доставчика.

Следва да се има предвид, че доставката на ресторантьорски и кетъринг услуги от заведение за хранене представлява една комплексна доставка с множество елементи, които включват както продажбата на храна, така и помощни услуги, като сервиране, почистване и др. Така, в обхвата на 9% ДДС ще попаднат само доставките, при които услугите имат доминираща роля, като това ще е и основното затруднение пред бизнеса – да прецени доколко предоставените от него помощни услуги имат доминиращ характер. Това ще бъде особено трудно в случаите на веригите за бързо хранене и заведенията на самообслужване, където ще е необходимо във всеки конкретен случай да се прецени доколко предоставената инфраструктура (помещения, маси, столове, тоалетни) е достатъчна, за да обоснове водещия елемент на услугите. В своята практика, Съдът на Европейския съюз (ЕС) се е произнасял по въпроса, доколко предоставянето на храна на самообслужване от павилион, който има само обособен покрив и бар, представлява доставка на храна или доставка на ресторантьорска услуга. Съдът приема, че в случая това елементарно оборудване предполага само незначителна човешка намеса. Следователно услугите в случая представляват единствено съпътстващи доставки и не могат да променят доминиращия характер на основната доставка на храна. В своето указание, органите по приходите възприемат този подход, като изрично се позовават на аргументите, посочени от ЕС. В тази посока, те приемат, че ако са предоставени на разположение маси и столове, които отговарят приблизително на броя на очакваните посетителите, ще е налице необходимата инфраструктура, която да определи доставката като ресторантьорска услуга. Като конкретни примери в тази посока, приходната администрация посочва т.нар. „food court“ зони в търговските центрове, където заведенията на обслужване предоставят възможност на посетители да консумират на място закупените храни и напитки. Обратно, в ситуацията, когато такава инфраструктура липсва или тя е недостатъчна, ще е налице доставка на храна, облагаема с 20% ДДС.

От обхвата на намалените ставки изрично са изключени доставката на бира, вино и спиртни напитки, вкл. и коктейли. В тази връзка са въведени и допълнителни дефиниции в [§1 т. 98, 99 и 100 от ДР на ЗДДС](#), които препращат към определенията за бира, вино и спиртни напитки, възприети съответно в [Закона за акцизите и данъчните складове](#) и в [Закона за виното и спиртните напитки](#). Намалената ставка от 9% няма да се прилага и в случаите, когато алкохолната напитка е съпътстваща основната доставка на ресторантьорски и кетъринг услуги, като в този случай доставката на алкохолната напитка ще се облага с 20%, докато доставката на храна ще попада в обхвата на намалената ставка.

Изключени са и обикновената доставка на приготвена или неприготвена храна например от супермаркети, доставката на храна за вкъщи от ресторанти, както и приготвянето и доставка на храна и напитки без друга подпомагаща услуга.

Книги на хартиен носител и електронни книги

Новите промени за първи път въвеждат възможността 9% ДДС да се прилага за доставка на стоки. Промените са въведени в [чл. 62 ал. 2 т.2 от ЗДДС](#) и предвиждат, че намалената ставка ще се прилага за доставката, включително вноса и вътреобщностните придобивания, на книги на хартиен, дигитален носител^[1], както и за доставката на книги по електронен път^[2]. Следва да се има предвид, че доставката на книги по електронен път представлява доставка на електронна услуга, за която са приложими специални правила при определяне на мястото на изпълнение и деклариране на данъка съгласно режима на съкратено обслужване на едно гише.

В обхвата на намалената ставка попадат и учебниците^[3], познавателните книжки и учебни комплекти, детски книги за рисуване или оцветяване, печатните или ръкописни нотни издания. Извън обхвата на новите правила остават публикациите, които са изцяло или основно съставени от видео или аудио-музикално съдържание или са предназначени за реклама. С 20% ДДС ще се облагат и периодичните издания, като вестници и списания.

Детски храни и пелени

Продуктите, които попадат в тази категория и за които ще се прилага намалена ставка, са определени в съответствие с техните кодове съгласно Комбинираната номенклатура (КН) на Европейския съюз. С промените в закона се добавя ново [приложение № 4 към чл. 66, ал. 2, т. 4 и т. 5 от ЗДДС](#), което съдържа пълния списък на стоките и техните кодове. В обхвата попадат адаптирани бебешки млека и прахообразни каши за бебета и малки деца, както и зеленчукови, местни и плодови пюрета с тегло до 250г. Намалена ДДС ставка ще се прилага и за продажбата на бебешки пелени и подобни бебешки хигиенни артикули. По-внимателен анализ на отделните позиции в КН ни показва, че в кодовете за детски храни могат да попаднат всякакви фино хомогенизирани продукти, които са предназначени за продажба като храни, подходящи за бебета, малки деца или като диетични храни. С оглед на това е необходимо да се направи анализ на всеки отделен продукт и преценка доколко същият отговаря на изискванията, въведени в [Приложение №4 от ЗДДС](#).

На европейско ниво, проблемите свързани с класифициране на определен продукт по конкретен код от КН са довели до изобилие от практика на СЕС, която е показателна за критериите и спецификите, които следва да се имат предвид при класифициране на дадена стока под определен код по КН. СЕС анализира предназначението на конкретния продукт, както и систематичното място на кода в съответната група от продукти. В тази връзка, практиката на СЕС ще бъде ценен ориентир както за бизнеса, така и за приходната администрация и българския съд.

Със сигурност имплементирането на новите правила ще доведе и до редица нови въпроси. Все още не е ясно с какви документи следва да разполага данъчнозадълженото лице, за да може да докаже наличието на конкретните предпоставки за приложението на намалената ставка. Затруднения ще се породят и при определяне на данъчното третиране на сложни доставки, които съдържат множество компоненти от услуги или стоки, които се облагат с различни ДДС ставки (0%, 9%, 20%).

^[1] CDs, DVDs, USB памет и др.

^[2] В pdf, epub, zip формат

^[3] В случаите, когато не представляват освободена доставка по [чл. 41 ал. 1 т. 3 от ЗДДС](#)