



ОСОБЕНОСТИ НА ОБЛАГАНЕТО С ДДС НА ДОСТАВКИТЕ НА УСЛУГИ ЗА ИЗПОЛЗВАНЕ НА СПОРТНИ СЪОРЪЖЕНИЯ

Гл. ас. д-р Георги Ранчев
УНСС, катедра „Финансов контрол“
granchev@unwe.bg

Ключови думи:	Резюме
<p>Данъчен контрол</p> <p>Използване на спортни съоръжения</p> <p>Облагане с ДДС</p> <p>JEL класификация: H25, H26, H30, K25, K34</p>	<p>Усложнената епидемиологична и икономическа обстановка налага спешни законодателни решения, касаещи данъчното третиране на определени доставки и дейности. Въвеждането на много допълнителни доставки, подлежащи на облагане с намалена ДДС ставка от 9% извън структуроопределящия сектор на туристическите услуги, е значителна изненада за голяма част от експертната общност. Създаването на три възможни третираня за ДДС цели на услугите за използване на спортни съоръжения – облагаеми с 9%, 20% или освободени доставки, ще създаде неясноти при първоначалното прилагане на новия режим, но и възможности за данъчно планиране. В настоящите условия ново разширяване на кръга на доставките, подлежащи на облагане с намалени ДДС ставки, удължение на срока на временните мерки и дори въвеждане на нови категории доставки с нулеви ставки няма да бъдат неочаквани.</p>

Въведение

В резултат на усложнената епидемиологична обстановка, наложилите се мерки на социална дистанцираност и развиваща се икономическа криза, засегнала особено остро някои сектори от икономиката, се взеха разнообразни и в някои случаи – напълно изненадващи законодателни решения, касаещи данъчното третиране на определени доставки и дейности.

В това отношение особено ярък пример е въвеждането като временна мярка до 31.12.2021 г. на нови намалени ставки в чл. 66, ал. 2 от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) от 9%, както следва:

- доставка на книги на физически носители или извършвана по електронен път, или и двете (нова точка в ДВ, бр. 55/19.06.2020);

- ресторантьорски и кетъринг услуги (нова точка в ДВ, бр. 55/19.06.2020, изм. с ДВ, бр. 71/11.08.2020, изм. с ДВ, бр. 104/08.12.2020);
- храни, подходящи за бебета или за малки деца (нова точка в ДВ, бр. 55/19.06.2020);
- бебешки пелени и подобни бебешки хигиенни артикули (нова точка в ДВ, бр. 55/19.06.2020);
- доставка на обща туристическа услуга в случаите по чл. 136, както и екскурзиите, организирани от туристически оператори и туристически агенти със случаен автобусен превоз на пътници (нова точка ДВ, бр. 71/11.08.2020);
- доставка на услуга за използване на спортни съоръжения (нова точка ДВ, бр. 71/11.08.2020);

Предмет на настоящия анализ са особеностите на облагането с ДДС на доставките на услуги за използване на спортни съоръжения, за които, считано от 01.08.2020 г. (преди датата обнародване на изменението в Държавен вестник), е налице възможност за облагане с намалена ставка от 9% при определени условия. В статията са очертани основните хипотези за облагане на този вид доставки, като са идентифицирани и най-важните предпоставки и произтичащите от подобно третиране ДДС ефекти за данъчно задължените лица.

Изложение

Безспорно въвеждането на толкова много допълнителни доставки, подлежащи на облагане с намалена ставка от 9% извън структуроопределящия сектор на туристическите услуги, е значителна изненада за голяма част от експертната общност. Ако се върнем назад във времето, въвеждането на намалена ставка за ДДС за туристическите услуги с първоначален размер от 7% бе наложено след дълги дебати ефективно от 01.01.2007 г. като единствено изключение. От първоначалното въвеждане на режима на облагане с ДДС в България (в далечната вече 1994 г.) до средата на 2020 г. се поддържаше ясна данъчна политика за липса на намалени ставки с оглед запазване на относително опростен модел на облагане с ДДС и по-ефективен данъчен контрол, който да гарантира в максимална степен бюджетните приходи.

Добавянето на нова т. 7 в чл. 66, ал. 2 от ЗДДС – намалена ДДС ставка от 9 на сто за доставка на услуга за използване на спортни съоръжения, е законово регламентирано с изменението на ЗДДС, обнародвано в ДВ, бр. 71 от 11.08.2020 г., чрез Закон за изменение и допълнение на Закона за местните данъци и такси (ЗИД на ЗМДТ). Съгласно § 10 от Преходните и заключителните разпоредби на ЗИД на ЗМДТ намалената ставка на данъка върху добавената стойност за тази доставка се прилага от 1 август 2020 г. до 31 декември 2021 г. Въвеждането на тази конкретна намалена ставка за използване на спортни съоръжения в българския ЗДДС се базира на т. 14 от Приложение III „Списък на доставките на стоки и услуги, за които могат да бъдат приложени намалените ставки, посочени в член 98“ от Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност (Директива 2006/112/ЕО).

Предвид изключително бързото законодателно решение за въвеждане на намалената ставка в ЗДДС все още липсва определение, което да идентифицира по един по-конкретен начин какво представлява доставка на услуга за използване на спортни съоръжения за целите на ДДС облагането в България. В тази връзка от ЦУ на НАП излязоха със Становище, изх. № 20-00-162/19.10.2020 г., относно: приложение на намалената ставка на данъка върху добавената стойност от девет процента за доставка на услуга за използване на спортни съоръжения съгласно разпоредбата на чл. 66, ал. 2, т. 7 от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС), в сила от 01.08.2020 г.

Съгласно гореспоменатото становище легални понятия, относими към нормата на чл. 66, ал. 2, т. 7 от ЗДДС, при липса на съответстващи в специализираните данъчни закони, се съдържат в Закона за физическото възпитание и спорта (ЗФВС) и някои решения на Съда на Европейския съюз в Люксембург (СЕС).

На основание чл. 102, ал. 1 от ЗФВС *спортен обект* е недвижим имот или част от него, който съгласно подробен устройствен план е предназначен за спортни функции, заедно с изградените и/или поставените преместваеми обекти и съоръжения, необходими за практикуване на съответния вид спорт, включващи и необходимите спомагателни и обслужващи обекти и помещения, свързани с неговото функциониране. Съгласно чл. 102, ал. 3 от ЗФВС спортните обекти следва да се използват за нуждите на физическата активност, физическото възпитание, спорта, спортно-туристическата дейност и свързаните с тях обслужващи и спомагателни дейности. От своя страна спортът или най-общо спортната дейност се разделя на два основни подвида:

- **спорт за високи постижения** – системна, високоинтензивна, научнообоснована тренировъчна и състезателна дейност за достигане на високи постижения от спортисти;
- **спорт за всички** – укрепваща здравето физическа активност на лицата в свободното им време чрез свободен избор на индивидуално или организирано практикуване на физически упражнения и спорт.

Източник на правото, при липса на конкретни разпоредби в ЗДДС, могат да бъдат и конкретни решения на СЕС, като например – Решение по дело C-432/15 от 10 ноември 2016 г. — *Odvolací finanční ředitelství/Pavčina Vaštová*. В т. 65 от горепосоченото решение СЕС приема, че понятието „*право за използване на спортни съоръжения*“ трябва да се схваща като визиращо правото да се използват съоръжения, предназначени за упражняването на спорт и физическо възпитание, както и тяхното използване за тази цел“. Съответно в т. 64 от решението си Съдът приема, че възможността правото за използване на спортни съоръжения да се облага с намалена ставка цели по същество да се насърчава упражняването на спортове и те да станат по-достъпни за *частноправните субекти*.

За целите на облагане с ДДС в този конкретен случай от особена важност е да се определи кои съоръжения са спортни и съответно, че ще се ползват за спорт от частни лица.

Според НАП за целите на чл. 66 от ЗДДС понятието *спортни съоръжения* включва в себе си както недвижими имоти/постройки, така и изградените/монтирани/поставени/оборудвани към/във/със тях или на открито уреди, прибори, инсталации и подобни, които улесняват и подпомагат упражняването на спорт както като системна тренировъчна и състезателна дейност от спортисти, така и като физически упражнения, игри и укрепваща здравето физическа активност на лицата. Спортните съоръжения могат да се делят на съоръжения с постоянен характер (например – сгради, спортни зали) и с временен характер. От друга страна не следва да се приемат като „спортни съоръжения“ съоръженията, чието предназначение има чисто развлекателен характер; съоръжения, проектирани или използвани за дейности, които не представляват спорт или са самите уреди за практикуване на съответния спорт.

Услугата за използване на спортни съоръжения от своя страна може да бъде третирана по различен начин за целите на ДДС облагането в зависимост от:

- предоставеното право – например вида на предоставено право на ползване или отдаване под наем;
- конкретното използване по предназначение – за спорт или развлекателни цели;
- кой е получателят на услугата – физическо или юридическо лице, като се отчете кой е крайният получател;
- кой е ползвателят на услугата – спортисти (спорт за високи постижения) или лица, неупражняващи професионално спорт (спорт за всички);
- практикуваните други видове физически активности/упражнения/занимания;
- дали доставката е преобладаваща част от единна комплексна доставка, респективно основна доставка по чл. 128 от ЗДДС;
- дали доставката се извършва от задължено лице, което е спортна организация по смисъла на чл. 10 от ЗФВС и е регистрирано по Закона за юридическите лица с нестопанска цел (ЗЮЛНЦ) като организация, определена за извършване на общественополезна дейност, в това число спортни клубове, спортни федерации и национални спортни организации. В този случай доставката на тези услуги е освободена доставка.

Преценката за конкретното ДДС облагане на всяка доставка – например като облагаема с 20% или облагаема с 9%, или като освободена доставка по чл. 41, т. 4 от ЗДДС, следва да се извършва самостоятелно и за всеки конкретен случай. Така например, ако са налице допълнителни услуги, като паркинг, интернет, предоставяне на оборудване като тенис ракети, кьнки, костюми за гмуркане и други подобни или осигуряване на инструктор, доколкото се предоставят с отделна цена от доставчика на услугата за използване на спортните съоръжения, същите не са съпътстващи доставки и за тях ще бъде приложим общият ред на облагане – стандартната ставка на данъка от 20%, а не 9%.

В тази връзка особен интерес предизвиква ДДС третирането на картите за спортни активности, при които дружество – доставчик, предоставя на корпоративни клиенти месечни абонаментни карти за различни спортни активности, но и възстановителни процедури, които да се ползват от техни служители – физически лица. В условията на новия ДДС режим доставчикът на тези комбинирани карти ще продължи да заплаща на собственици ползването на спортни и/или други възстановителни съоръжения (в т.ч. СПА центрове), за което ще получава фактури с начислен ДДС от 9% или съответно 20% и ще ползва данъчен кредит за така начисления му ДДС. Сериозни практически затруднения обаче ще възникнат при определяне на данъчната основа и на приложимата ставка на ДДС, когато доставчикът следва да фактурира месечните карти на корпоративните си клиенти (предоставящи ги на техните служители), доколкото трябва да се определи съотношението на доставките, за които ще бъде приложима намалената ДДС ставка от 9% за услугите по използване на спортните съоръжения и тези, за които следва да се дължи стандартният размер на ДДС от 20%. От тази гледна точка може да се очаква и ново становище на НАП, което да допълни Становище, изх. № 20-00-162/19.10.2020 г., или промяна в търговските практики на доставчиците на месечни карти за спорт и възстановителни процедури.

По отношение на правото на данъчен кредит за получените стоки и услуги, които едно лице, стопанисващо спортни съоръжения, има право да приспадне във връзка с дейността си, можем да отграничим следните хипотези за ползване на данъчен кредит:

- **Пълен данъчен кредит** – ако спортните съоръжения се използват единствено за възмездно предоставяне на правото на ползването им на трети лица, включително при отдаването им под наем, ще бъде налице право на данъчен кредит в пълен размер за начисления данък за получените стоки и услуги, които регистрирано по ЗДДС лице използва за тази си дейност.
- **Пропорционален или частичен данъчен кредит** – ако едно данъчно задължено лице използва спортните съоръжения както за отдаване на ползването им на трети лица, така и за свои собствени икономически нужди, правото му на данъчен кредит за стоките и услугите, получени във връзка със закупуването, поддръжката и експлоатацията на съоръженията, ще се определя съобразно степента за ползването им за независима икономическа дейност, която е в пряка връзка с извършваните от него облагаеми доставки. От тази гледна точка, ако използването на съоръженията за дейността на данъчно задължено лице не е свързано в цялост пряко с облагаеми доставки, правото на данъчен кредит за придобиването им ще е пропорционално на използването им за независимата икономическа дейност (чл. 71б от ЗДДС), а за разходите по поддръжката и използването им възниква право на частичен данъчен кредит (чл. 73 от ЗДДС).
- **Без право на данъчен кредит** – ако услугите за използване на спортни съоръжения са тясно свързани със спорта или физическото възпитание, когато същите се извършват от спортна

организация по смисъла на чл. 10 от ЗФВС и тя е регистрирано по ЗЮЛНЦ лице, доставката на тези услуги ще бъде освободена доставка. По отношение на тези лица не възниква правото на приспадане на данъчен кредит за получените доставки на стоки и/или услуги, които същите ще използват за съответните извършвани от тях освободени доставки.

Обобщение на актуалните разпоредби на ЗДДС по отношение на услуги по използване на спортни съоръжения от гледна точка на облагане с ДДС и право на данъчен кредит е направено във Фиг. 1.

При създаването на Фиг. 1 е отразена практиката на СЕС и Становището на НАП с изх. № 20-00-162/19.10.2020 г., коментирани по-горе.

Фиг. 1: ДДС третиране на услуги по използване на спортни съоръжения



Източник: Авторски анализ

Видно от горния анализ, определянето на правилното третиране на услугите по използване на спортни съоръжения в следващите периоди до 31.12.2021 г., за които намалената ставка от 9% ще е приложима, може да доведе до значителни усложнения и дискусии с органите на приходната администрация. От друга страна, считано от 01.08.2020 г., е налице значително по-благоприятно третиране на този вид доставки, от което могат да се възползват данъчно задължените лица и крайните ползватели.

Заклучение

Предвид усложнената икономическа обстановка в резултат на пандемията и ограничителните мерки, наложени на специфични икономически сектори, безспорно би следвало да се предприемат конкретни инициативи в подкрепа на засегнатите сектори. Доколкото една от тези мерки следва да бъде прилагане на намалена ДДС ставка от 9% за

една специфична част от засегнатите сектори е дискуссионен въпрос, като тепърва могат да се очакват конкретни данни за ефекта от прилагането на мерките, изразени в сериозно намаление на приходите от ДДС в бюджета. Интересен аспект на законодателните промени е дали те ще доведат до реално намаление на цените за крайните потребители или държавната подкрепа ще се използва изцяло от доставчиците на стоките и услугите, за които са приети по-ниски ДДС ставки.

Прилагането на намалена ДДС ставка за услугите по използване на спортни съоръжения, считано от началото на месец август 2020 г., е в някаква степен изненадваща законодателна промяна. Създаването на три възможни третирания за ДДС цели на този вид доставки – облагаеми с 9%, 20% или освободени доставки, ще създаде неясноти при първоначалното прилагане на новия режим, но и възможности за данъчно планиране.

Дебатът доколко е удачно, за какъв период от време и кои сектори от икономиката следва да бъдат подкрепени, ползвайки възможностите за прилагане на намалени ДДС ставки на база на европейското законодателство, ще бъде актуална тема в следващите месеци. От тази гледна точка разширяване на кръга на доставките с намалени ДДС ставки, удължение на срока на временните мерки и дори въвеждане на нулеви ставки за конкретни доставки няма да бъдат неочаквани.

Библиографска справка:

1. Закон за изменение и допълнение на Закона за местните данъци и такси (ДВ, бр. 71 от 11.08.2020 г.)
2. Закон за данък върху добавената стойност (ДВ, бр. 63 от 04.08.2006 г., посл. изм., ДВ, бр. 104 от 08.12.2020). <https://www.lex.bg/laws/ldoc/2135533201>
3. Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност.
4. Становище, изх. № 20-00-162/19.10.2020 г., относно: приложение на намалената ставка на данъка върху добавената стойност от девет процента за доставка на услуга за използване на спортни съоръжения съгласно разпоредбата на чл. 66, ал. 2, т. 7 от ЗДДС, в сила от 01.08.2020 г.
5. Закон за физическото възпитание и спорта (ДВ, бр. 86 от 18.10.2018 г., посл. изм., ДВ, бр. 96 от 10.11.2020 г.).
6. Решение на СЕС по дело C-432/15 от 10 ноември 2016 г. — *Odvolací finanční ředitelství/Pavλίna Vařtová*, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/bg/TXT/PDF/?uri=uriserv%3A0J.C_.2017.014.01.0014.01.BUL
7. Закон за юридическите лица с нестопанска цел (ДВ, бр. 81 от 6.10.2000 г., посл. изм., ДВ, бр. 98 от 27.11.2018 г.).

**SPECIFICS OF THE VAT TAXATION OF SUPPLIES OF SERVICES
RELATED TO THE USE OF SPORTING FACILITIES**

Chief Asst. Prof., Georgi Ranchev, PhD

UNWE, Department Financial Control

granchev@unwe.bg

Keywords:	Summary
<p>Tax control</p> <p>Use of sporting facilities</p> <p>VAT treatment</p>	<p><i>The complicated epidemiological and economic situation requires urgent legislative decisions relevant to the taxation of specific supplies and activities. The implementation of a wide range of additional supplies, subject to the reduced VAT rate of 9% apart from the structurally important sector of tourist services could be qualified as a surprise by the expert community. The creation of three possible VAT treatments of the supplies of services related to the use of sporting facilities – i.e., chargeable with 9%, 20% or exempt supplies will create uncertainty at the initial implementation of the new VAT regime but will also allow tax planning options. Given the present conditions, widening of the scope of supplies subject to reduced VAT rates, prolongation of the term of the approved temporary measures and even implementation of VAT zero rates for certain categories of supplies would not be unexpected.</i></p>
<p>JEL Classification: H25, H26, H30, K25, K34</p>	