



РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ

ЗАМЕСТНИК МИНИСТЪР-ПРЕДСЕДАТЕЛ И МИНИСТЪР НА ФИНАНСИТЕ

Изх. № УК-2.....

София 10.04 2012 г.

УКАЗАНИЕ

относно прилагането на Закона за данък върху добавената стойност в случаите на доставки, свързани с туристически услуги след 01.01.2012 г.

Настоящото указание се издава на основание чл. 10, ал. 6 от Закона за Националната агенция за приходите.

Целта на това указание е да внесе допълнителна яснота за единното прилагане на Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) от органите на Националната агенция за приходите в случаите на доставки, свързани с туристически услуги след 01.01.2012 г.

ЗДДС регламентира две специфични правила във връзка с данъчното третиране на туристическите услуги:

- намалена ставка на данъка в размер 9 на сто за доставки по настаняване, предоставяно в хотели и подобни заведения, включително предоставянето на ваканционно настаняване и отдаване под наем на места за площадки за къмпинг или каравани (чл.66, ал.2) и
- специален ред за облагане на обща туристическа услуга (Глава шестнадесета).

Приложимата нормативна уредба, касаеща данъчното облагане на визираните по-горе доставки, освен общите разпоредби, е:

- ЗДДС – чл.3, ал.5, т.1, б.,„л”, чл.66, ал.2, чл.136-142, §1, т.37, 37а и т.45 от ДР на ЗДДС;
- Правилник за прилагане на Закона за данък върху добавената стойност (ППЗДДС) – чл.40, чл.79, ал.5, чл.85-87а;
- Закон за туризма (ЗТ) - §1, т. 8, 10 и 12 от ДР на ЗТ.

I. ДОСТАВКИ ОТ ЛИЦЕ, ПРЕДОСТАВЯЩО НАСТАНЯВАНЕ НА ХОТЕЛСКИ НАЧАЛА (ХОТЕЛИЕР)

1. Общи положения

Доставчик-лице, извършващо настаняване в туристически обекти (хотел или подобно заведение), наречено за краткост по-долу „хотелиер”, прилага намалената ставка за данъка, както когато заведението, в което се извършва услугата по настаняване е негова собственост, така и когато същото е наето от него или най-общо казано хотелиера го експлоатира на свой риск, без значение правното основание.

За целите на прилагане на чл.66, ал.2 от ЗДДС туристическите обекти, в които се извършва настаняването, следва да са категоризирани по Закона за туризма. С чл.45-56 от Закона за туризма са регламентирани условията и реда за категоризиране на туристическите обекти, които могат да бъдат:

- средствата за подслон - хотели, мотели, вилни и туристически селища;
- местата за настаняване - пансиони, почивни станции, семейни хотели, самостоятелни стаи, вили, къщи, бунгала и къмпинги;
- туристическите хижи - туристически хижи, туристически учебни центрове и туристически спални.

Предоставянето на „ваканционно настаняване и отдаване под наем на места за площадки за къмпинг или каравани" по смисъла на чл.66, ал.2 от ЗДДС включва както отдаването под наем на палатки, каравани или подвижни жилища, които се намират в рамките на къмпинг и се използват за настаняване, така и отдаването под наем на места за разполагане на собствени палатки, каравани или подвижни жилища в рамките на къмпинг.

Следователно, предоставянето на туристически услуги в некатегоризирани по закона средства за подслон, места за настаняване и туристически хижи, както и в такива, непритежаващи издадено временно удостоверение за открита процедура за категоризиране, (например некатегоризирани почивни бази) не следва се третира като настаняване по смисъла на чл.66, ал.2 от ЗДДС и за него не се прилага намалена данъчна ставка.

Относно понятието "настаняване", §1, т.45 от ДР на ЗДДС препраща към определението за "основни туристически услуги" съгласно т. 12 на § 1 от ДР на ЗТ. В обхвата на услугата се включват нощувка и хранене, както и транспортни услуги, осъществявани при спазване изискванията на действащото законодателство в областта на транспорта. В тази връзка следва да се има предвид, че за да е налице услуга по настаняване за целите на прилагане на намалената ставка е необходимо във всички случаи да е предоставена нощувка, т.е. доставката по настаняване може да включва следните услуги:

- нощувка;
- нощувка и хранене;
- нощувка и транспортни услуги;
- нощувка, хранене и транспортни услуги.

Следователно от гледна точка на ЗДДС в доставката настаняване е налице основен задължителен елемент нощувка. Не е допустимо прилагане на намалена ставка, когато в доставката настаняване не присъства нощувка или същата е само съпътстваща доставка към други услуги, включително хранене или транспорт. Така например хотелиер предоставя услуга по организиране на сватбено тържество в ресторанта на хотела, което включва храна, напитки, забавна програма и пр. за участниците и гостите на сватбено тържество и нощувка за младоженците. В посочения пример основната доставка е сватбеното тържество, а нощувката за младоженците се явява допълнителна услуга, която би могла да бъде съпътстваща към основната и ако възнаграждението е определено общо следва да се приложи облагането на основната доставка.

Доставката настаняване представлява единна услуга, макар и евентуално включваща няколко елемента и в този смисъл, за да е приложима намалена ставка, следва двата или повече елемента на комплексната услуга, предоставена от данъчно задълженото лице за клиента да са толкова тясно свързани, че обективно да образуват една единствена неделима икономическа доставка, чието раздробяване би било изкуствено. Това се дължи и на обстоятелството, че намалената ставка представлява изключение от общото правило и не може да се прилага разширително. Поради задължителното наличие на основен елемент нощувка, за да е налице единна услуга, храненето, съответно транспорта, следва да са толкова тясно свързани с нощувката, че по същество да представляват единно цяло, една услуга. Очевидно това може да бъде постигнато само ако, всички елементи се предлагат общо с обща цена достъпни са за всички клиенти, -заплатили общата цена, без оглед на това

дали се потребяват или не от отделния клиент. Така например, когато клиент е закупил от хотелиер само нощувка, няма да е допустимо прилагане на намалена ставка, ако клиентът реши да се възползва от услугите на ресторанта на хотела. В този случай храненето представлява отделна доставка, която няма нищо общо с нощувката, тъй като клиентът решава допълнително, отделно и независимо от кого и как да получи услугата по хранене – това би могъл да бъде ресторантът на хотела, но и всеки друг ресторант. В този смисъл храненето в посочения пример се явява отделна доставка, която не е елемент от настаняването и за нея не е приложима намалената данъчна ставка.

Следва да се има предвид, че когато някой от другите елементи на настаняването, а именно хранене или транспорт, се предоставя от трети лица, например хранене в ресторант, който не е собственост на хотелиера, за да е приложима за тях намалена данъчна ставка, тези услуги следва да имат характер на съпътстващи нощувката доставки, включително да не влияят съществено върху общата цена (съставляват малка част от нея). Това е така, тъй като за услуги, закупени от трети лица, които данъчно задълженото лице предлага на своите клиенти от свое име по начало е приложим режим на облагане на разликата в цената (марж) съгласно глава шестнадесета от ЗДДС. За да се приложи към една доставка различен данъчен режим, в случая общия ред за облагане с намалена ставка за настаняване, тази доставка следва да има характер на съпътстваща към основната доставка.

Предвид разпоредбата на чл.128 от ЗДДС, когато основна доставка се съпътства от друга доставка и плащането е определено общо, приема се, че е налице една основна доставка. Съгласно постоянната практика на Съда на Европейския съюз (СЕС), 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

Пример: хотелиерът осигурява с обща пакетна цена нощувка в стопанисвания от него хотел, хранене в стопанисвания от него ресторант и осигурени от трети лица услуги като транспортна услуга за кратка дестинация – например от хотела до ски писта или до плажа.

При условията на съпътстваща доставка услугата по настаняване може да включва и други туристически услуги, които обичайно се предоставят на клиентите. Такива услуги например, могат да бъдат: паркинг, сейф, шезлонг, чадър, басейн, фитнес и други подобни. Тези услуги, когато са предоставени с обща цена (с настаняването) и доколкото нямат самостоятелна ценност, а способстват за повишаване на качеството на основната доставка, ще имат съпътстващ характер спрямо основната доставка – настаняване и спрямо тях също ще е приложима намалената данъчна ставка от 9 на сто.

Но дори и една доставка да не представлява основна цел за клиента, в случай че делът ѝ в общата цена е съществен, то същата следва да има самостоятелно данъчно третиране - в този случай за целите на ДДС биха били налице две или повече отделни доставки подобно на изложеното в т.2.1. по-долу. Преценката на обстоятелствата за наличие или отсъствие на съпътстваща доставка следва да се извършва самостоятелно за всеки конкретен случай.

Предвид горното:

Предоставянето на хранене или транспорт от хотелиер, без същият да предоставя нощувка, не следва да се третира като настаняване и спрямо предоставената услуга не следва да се прилага ставка 9 на сто.

В случаите, когато транспортът, храненето или друга туристическа услуга е предоставена на хотелиера от трети лица и същите не са съпътстващи доставки, за тях се прилага данъчното третиране на доставките на туроператор, посочено в раздел II.

Когато допълнителни туристически услуги се извършват на свой риск и за своя сметка от хотелиера и същите не са съпътстващи доставки, за тях е приложим общия ред на облагане.

2. Специфични случаи

2.1. Доставки на услуги от хотелиер, включени в обща цена, съдържащи два компонента

2.1.1. В някои случаи хотелиерът предоставя на клиента с обща цена, както услуги по настаняване, така и други услуги, които имат самостоятелно значение. Например: хотелиерът осигурява настаняване в стопанисвания от него хотел, хранене в стопанисвания от него ресторант и осигурени от трети лица услуги като: транспортна услуга до далечна дестинация, ползване на конгресна зала, посещение на ресторант с включена вечеря и атракционна програма и други подобни услуги. В тези случаи не следва да се приеме, че доставките, предоставени на хотелиера от трети лица, които хотелиерът предоставя на туристите, имат съпътстващ характер спрямо услугата по настаняване, поради което, независимо че са определени с обща цена, същите ще имат самостоятелно данъчно третиране. Тази комплексна услуга от хотелиера към клиента за целите на ЗДДС следва да се разглежда като две отделни доставки със самостоятелно данъчно третиране - част, предоставена от хотелиера пряко като настаняване и част, която хотелиерът закупува от други данъчно задължени лица. По отношение на частта, предоставена на хотелиера от трети лица, е неприложима намалената данъчна ставка. Следва да се подчертае, че по отношение на тези услуги хотелиерът действа като туроператор и спрямо доставката им е приложим режима на данъчно облагане, описан в раздел II. В този смисъл е Решение по свързани дела С-308/96 и С-94/97г. на СЕС.

При определяне на данъчната основа на включените в общата цена услуга по настаняване и услуги, за които хотелиерът действа като туроператор (в примера – транспортна услуга или наем на конгресна зала, съответно хранене в ресторант с атракционна програма) следва да се има предвид изложеното в Решение на СЕС по свързани дела С-308/96 и С-94/97. Съгласно т. 37 и следващите от решението, когато между страните е договорена обща цена, включваща както закупени от хотелиера стоки и услуги от трети лица (по отношение на които се прилага специалния ред на облагането на обща туристическа услуга, когато получател е пътуващо лице), така и лично доставяни услуги (по отношение на които този ред не се прилага), общите правила за определяне на данъчната основа за целите на ДДС не биха могли да се приложат при определянето на данъчната основа за частта от общия пакет, състояща се от лично доставените услуги (в аспект на ЗДДС под общи правила в случая следва да се разбират правилата на чл.26 и чл.27 от закона).

За тази цел СЕС обсъжда два метода за определяне на данъчната основа на двата компонента на доставката (предоставена от туроператора/хотелиера с неговите собствени ресурси част и доставена на хотелиера от други данъчно задължени лица част):

- **Метод на направените преки разходи:**

Доставчикът, който прилага обща цена, изчислява размера на всички разходи, които поема във връзка с доставката. Размерът на тези разходи се определя от сбора на платените (дължимите) от него суми за закупени от трети лица стоки и услуги, от които пътуващото лице се възползва пряко, и направените от него разходи във връзка с услугите, които доставя лично. Така полученият общ размер на разходите се изважда от общата цена, която доставчикът получава от клиента, за да се получи общия марж. Впоследствие общия марж се разделя на марж върху закупените стоки и услуги от трети лица и на марж на лично доставените услуги в съотношение между направените разходи за доставките от трети лица и себестойността на лично доставените услуги. Този подход съгласно СЕС обаче има своя

недостатък, доколкото не би могло да се твърди и нищо не предполага, че практикуваните норми на печалба от страна на доставчика по отношение на всеки един от разходите, които съставляват общата цена са пропорционални на относителния дял на съответните разходи в рамките на общата цена. Не е задължително хотелиерът да прилага една и съща норма на печалба в процентно съотношение за лично доставяните от него услуги и за тези услуги, които закупува от трети лица, както и да прилага една и съща норма на печалба в процентно съотношение за всяка една от услугите, които закупува от трети лица. В допълнение СЕС отбелязва, че методът на преките разходи по отношение на лично доставяните услуги предполага извършването на редица сложни счетоводно-аналитични операции от страна на хотелиера, което е свързано с допълнителен труд и административни разходи за него (т.45 от Решението), поради което СЕС приема същия като допустим, но не задължителен (т.46 от Решението).

- **Метод на пазарните цени**

Съгласно Решение на СЕС по свързани дела С-308/96 и С-94/97 изчисляването на цената на лично доставяните от доставчика услуги следва да се базира на пазарните им стойности, което би било до най-голяма степен в унисон с общите правила за определяне на данъчната основа за една доставка. В този случай при продажба с обща пакетна цена от хотелиер на настаняване (доставяно лично от хотелиера) ведно с други услуги (доставяни от трети лица), пазарната цена за настаняването би следвало да бъде цената на стаята, която хотелиерът прилага по отношение на клиенти, които ползват само настаняване. Прилагането на метода на пазарните цени по отношение на лично доставяните услуги от страна на хотелиера е по-подходящо и лесно, доколкото не е необходимо да се прибегва до аналитично-счетоводно третиране на всеки един от разходите, свързани с лично доставяните услуги.

Следва да се има предвид, че така представените подходи за определяне размера на дължимия данък са алтернативни. Доколкото използването на единия или другия подход би следвало да води до идентични резултати от гледна точка на определянето размера на дължимия данък, данъчно задълженото лице е свободно да избере единия от двата. В тази връзка СЕС приема за недопустимо да се изисква от едно данъчно задължено лице да прилага метода на преките разходи, за да определи размера на частта от общия пакет, състояща се от лично доставяни от него услуги, когато е възможно тази част да бъде изолирана посредством метода на пазарните цени въз основа на доставки на услуги, сходни на тези, които предлага в рамките на общата цена.

2.1.2. Следва да се има предвид, че в горесцитирания пример, ако хотелиерът не превъзложи на трето лице транспортната услуга за далечна дестинация, а извърши превоза на туристите сам (на свой риск и за своя сметка), то отново ще се счита, че така осъщественият транспорт не се подчинява на данъчното третиране на доставка по настаняване, доколкото така извършената услуга има самостоятелно значение. В този случай не е налице и доставка на обща туристическа услуга, а доставка на транспортна услуга от хотелиера, за която са приложими общите разпоредби на ЗДДС, респективно не се прилага ставка на данъка 9 на сто. В случай че услугата по настаняване и транспортната услуга са включени в обща цена за определяне данъчната основа на двете доставки могат да се приложат описаните по-горе методи.

2.2. Доставка по настаняване и/или хранене, предоставена от хотелиер на друг хотелиер

В случаи на дублиране на резервации от хотелиерите същите не могат да предоставят услугата по настаняване на част от клиентите си (пътуващи лица по смисъла на ЗДДС) и възниква необходимост от осъществяването ѝ чрез друг хотелиер/ресторантьор.

В тези случаи облагането на доставката по настаняване от хотелиер "А" към хотелиер "Б" е, както следва:

- за доставката на нощувка в хотел или подобно заведение, предоставена от един хотелиер (хотелиер "А") на друг хотелиер (хотелиер "Б"), който от своя страна ще ги предостави на своите клиенти, за доставката на хотелиер "А" към хотелиер "Б" ще е приложима намалената ставка от 9 на сто;

- за доставката на хранене (ресторантърска или кетъринг услуга) предоставена от един хотелиер (хотелиер "А") на друг хотелиер (хотелиер "Б"), който от своя страна ще ги предостави на своите клиенти, за доставката на хотелиер "А" към хотелиер "Б" ще е приложим общият ред на облагане с данъчна ставка 20 на сто;

- за доставка на нощувка и хранене с обща цена, предоставена от един хотелиер (хотелиер "А") на друг хотелиер (хотелиер "Б"), който от своя страна ще ги предостави на своите клиенти, за доставката на хотелиер "А" към хотелиер "Б" ще е приложима намалената ставка от 9 на сто, единствено когато храненето не е със самостоятелно значение. В случай, че услугите не са договорени с обща цена, за нощувката се прилага данъчна ставка 9 на сто, а за храненето 20 на сто.

Данъчното третиране на така получените доставки, които хотелиер "Б" ще предостави на клиентите си (пътуващи лица), ще е подчинено на режима на облагане на обща туристическа услуга, тъй като той предоставя от свое име стоки или услуги във връзка с пътуването на лицата, за осъществяването на което се използва стоки или услуги, предоставени му от хотелиер "А", от които пътуващото лице се възползва пряко.

2.3. Доставка по предоставяне за ползване недвижим имот на друго данъчно задължено лице с предоставяне на правото да го преотдава на хотелски начала на трети лица

В случаите, при които едно данъчно задължено лице "А" предоставя за ползване недвижим имот на друго данъчно задължено лице – "Б" срещу определена цена, като му предоставя и правото да го преотдава, включително на хотелски начала на трети лица, доставката от "А" към "Б" е доставка на услуга по отдаване под наем на недвижим имот. Мястото на изпълнение на доставката на услугата по отдаване под наем е мястото, където се намира недвижимия имот, съгласно чл.21, ал.4, т.1 от ЗДДС. Приложим е общият ред на облагане по ЗДДС и данъчната ставка е 20 на сто.

2.4. Доставка по настаняване и други туристически услуги, предоставени от хотелиер на клиент (пътуващо лице) с отделни цени

Заплащането на една или повече услуги, отделно от общата цена за настаняване, води до наличие на самостоятелна доставка, подлежаща на отделно данъчно третиране. В случай че хотелиерът предоставя тези услуги сам, се прилага общият ред на данъчно облагане, при общата ставка на данъка от 20 на сто. Тези услуги не са включени в общата цена по настаняване, независимо от това, че заплащането им може да се извършва едновременно със заплащането на настаняването и същите може да са документирани с обща фактура.

За закупените от други лица стоки и услуги, които хотелиерът от своя страна пряко, без изменение, предоставя на клиентите си срещу заплащане на цена, отделна от цената на услугата по настаняване, се прилага данъчното третиране на доставките, относимо към облагане на обща туристическа услуга.

3. Място на изпълнение на услугата по настаняване, предоставено от хотелиер

Мястото на изпълнение при доставката по настаняване, предоставено от хотелиер, се определя съгласно чл.21, ал.4, т.1, буква "в" от ЗДДС, съгласно който мястото на изпълнение при доставката е мястото, където се намира недвижимият имот. Това е така, тъй

като услугите по настаняване винаги са свързани с недвижим имот – със средствата за подслон, местата за настаняване или туристическите хижи. Доколкото транспортът и храненето могат да се осъществяват в рамките на услугата настаняване само при условията на съпътстваща доставка, мястото на изпълнение на услугата настаняване като цяло не се влияе от маршрута на транспорта и от мястото, където услугата по хранене се извършва физически.

4. Данъчно събитие

По смисъла на чл.25, ал.1 от ЗДДС данъчното събитие е извършването на доставката по настаняване, предоставено от хотелиер. Съгласно т.1 на чл.25, ал.6 от ЗДДС на датата на възникване на данъчното събитие възниква основание за изискуемост на данъка, тъй като доставката е облагаема, съгласно на чл.12, ал.1 от ЗДДС.

Датата на възникване на данъчното събитие за доставката на хотелиера се определя съгласно чл.25, ал.2 от ЗДДС и това е датата, на която услугата е завършена.

В случаите когато хотелиерът предоставя услуга настаняване, включваща една или повече съпътстващи услуги, датата на данъчното събитие се определя в зависимост от датата на завършване на основната услуга - нощувка. Едновременно с това, когато хотелиерът предоставя няколко последователни нощувки-, е налице една единствена доставка по настаняване, за която данъчното събитие възниква на датата на завършване на комплексната услуга. Така например, ако хотелиер предоставя нощувка с обща цена със закуска от 1 до 7 март, то датата на данъчното събитие за комплексната услуга, състояща се от 7 нощувки и закуски ще е 7 март.

Видно от разпоредбата на чл.25, ал.7 от закона, в случаите на извършено плащане за доставка, преди да е възникнало данъчно събитие за същата, данъкът става изискуем при получаване на плащането, като същият се счита включен в полученото плащане. Получените авансови плащания по повод на доставки по настаняване ще подлежат на облагане с ДДС, съгласно приложимата ставка от 9 на сто, без оглед на това, че хотелиерът към този момент може да не разполага с предвидените в чл. 40 от ППЗДДС документи за доказване характера на доставката.

5. Данъчна основа

Данъчна основа при доставката на услуга по настаняване, предоставена от хотелиер, се определя по правилото на чл.26, ал.2 във връзка с ал.3 от ЗДДС. Следва да се има предвид, че:

- всички елементи, с които се увеличава данъчната основа, се облагат с намалената данъчна ставка в размер на 9 на сто.
- туристическият данък по Закона за месните данъци и такси (ЗМДТ) се включва в данъчната основа на настаняването (чл.26, ал.3, т.1 от ЗДДС);
- данъчната основа не включва сумата на търговската отстъпка или намаление, ако те се предоставят на датата на възникване на данъчното събитие (чл. 26, ал. 5, т. 1 от ЗДДС);
- когато стойностите, необходими за изчисляване на данъчната основа, са определени в чуждестранна валута, данъчната основа се определя на базата на левовата равностойност на тази валута по курса, обявен от БНБ към датата, на която данъкът за доставката е станал изискуем (чл.26, ал.6 от ЗДДС);
- когато възнаграждението е определено изцяло или частично в стоки или услуги (плащането се извършва изцяло или частично в стоки или услуги), данъчната основа на всяка от доставките е пазарната цена на предоставяната стока или услуга, изчислена към датата, на която данъкът е станал изискуем (чл.26, ал.7 от ЗДДС).

6. Данъчна ставка

Съгласно чл.66, ал.2 от ЗДДС, данъчната ставка за настаняване, предоставяно в хотели и подобни заведения, включително предоставянето на ваканционно настаняване и отдаване под наем на места за площадки за къмпинг или каравани, е в размер 9 на сто.

7. Данъчен кредит

Хотелиерът има право на приспадане на данъчен кредит при общите условия на закона за начисления му ДДС по повод на доставки, предназначени за последващи доставки по чл.66, ал.2 от ЗДДС. Независимо от обстоятелството, че за предоставените услуги по настаняване, подлежащи на облагане с данъчна ставка 9 на сто, се използват стоки и/или услуги с начислен данък върху добавената стойност 20 на сто, за същите хотелиерът има право на приспадане на данъчен кредит в размер на посочения във фактурата или известието данък, при спазване общите условия на Глава седма „Данъчен кредит” от ЗДДС относно това право.

8. Начисляване и внасяне на данъка

В случаите на доставки по чл.66, ал.2 от ЗДДС данъкът е изискуем от доставчика регистрирано по закона лице. Същият е лицето платец на данъка, на основание чл.82, ал.1 от ЗДДС.

Видно от разпоредбата на чл.86, ал.2 от ЗДДС – “Данъкът е дължим от регистрираното лице за данъчния период, през който е издаден данъчният документ, а в случаите, когато не е издаден такъв документ или не е издаден в срока по този закон - за данъчния период, през който данъкът е станал изискуем”.

Начисляването на данъка, когато данъкът е станал изискуем (по повод на авансово плащане или на доставка), става като регистрираното лице:

1. издаде данъчен документ, в който посочи данъка на отделен ред;
2. включи размера на данъка при определяне на резултата за съответния данъчен период в справка-декларацията по чл. 125 от ЗДДС за този данъчен период;
3. посочи документа по т. 1 в дневника за продажбите за съответния данъчен период.

9. Документиране на доставките

Данъчните документи по смисъла на чл.112, ал.1 от ЗДДС за документиране на настаняването са: фактура и известие към фактура.

Задължение за издаване фактура е налице за всяка извършена от регистрирания по ЗДДС хотелиер доставка на услуга или при получаване на авансово плащане (чл.113, ал.1 от ЗДДС). Когато получател по тези доставки е юридическо лице, то издаването на фактура е задължително. Когато получател е физическо лице, фактура може да не се издава, съгласно чл.113, ал.3 от ЗДДС. За тези доставки се съставя отчет за извършените продажби по чл.119 от ЗДДС.

По отношение изискванията към фактурите и тяхното съдържание, следва да се съблюдават разпоредбите по чл.114, ал.1 и ал.5-6 от ЗДДС. Редът и условията за издаване на дебитни и кредитни известия са регламентирани с чл.115 от ЗДДС.

Отделно от задължението за издаване на данъчните документи по чл.112, ал.1 от ЗДДС, с чл.118, ал.1 от закона е предвидено самостоятелно основание за регистриране и отчитане на извършените доставки чрез издаване на фискална касова бележка от фискално устройство.

В чл.40, ал.1 от ППЗДДС са предвидени документите, необходими за доказване на доставката по настаняване, когато услугата се предоставя от лице, извършващо настаняване в туристически обекти, подлежаща на облагане с ДДС при ставка 9 на сто (чл.66, ал.2 от закона). Освен в случаите на авансово плащане, което предхожда данъчното събитие за доставката по чл. 66, ал. 2 от закона, за да се приложи тази ставка доставчикът следва да разполага със следните документи:

1. копие от регистъра на настанените туристи;
2. удостоверение за категоризация на туристическия обект;
3. фактура за доставката, с изключение на случаите, когато издаването ѝ не е задължително съгласно чл. 113, ал. 3 от закона.

10. Определяне на облагаемия оборот

Определянето на облагаемия оборот на доставките по чл.66, ал.2 от ЗДДС се извършва в съответствие с разпоредбата на чл.96, ал.2 от ЗДДС.

11. Доставки, извършени от хотелиер, за периоди преди 01.01.2012 г.

Изложеното по-горе по отношение доставката по настаняване, предоставена от лице, извършващо настаняване в туристически обекти, е приложимо и относно доставки, данъчното събитие за които е възникнало в периода 01.04.2011 г. – 31.12.2011 г. при условие, че доставчикът е хотелиер по смисъла на §1, т.37 от ДР на ЗДДС във връзка с §1, т.3 от ДР на ЗТ. Съгласно същата, във връзка с т.2 на §1 от ДР на ЗТ, хотелиерът е лице, което предоставя туристически услуги във всички видове категоризирани по закона или с издадено временно удостоверение за открита процедура за категоризиране средства за подслон, места за настаняване и туристически хижи.

Данъчното облагане за периода 01.04.2011 г. – 31.12.2011 г. на доставките на хотелиера, действащ като туроператор, се извършва чрез прилагане на общите разпоредби на ЗДДС, в случаите когато клиентът не е физическо лице „турист” или друг туроператор. За тези доставки следва да се има предвид посоченото в становище с изх. № 24-00-33/18.05.2007г. на Изпълнителния директор на НАП относно данъчното третиране на доставките на туроператор (раздели II и III на становището), тъй като от 08.03.2011г. предвид промените в § 1, т. 37 от ДР на ЗДДС, приети със ЗИД (ДВ. бр. 19 от 2011г.), всяко лице, което действа като туроператор, независимо дали е регистрирано по реда на Закона за туризма като такъв, когато предоставя услуга по чл.136, ал.1 от ЗДДС, се облага по специалния ред на Глава шестнадесета на закона, когато получателят е турист по смисъла на §1, т.37 от ЗДДС във връзка с §1, т.1 от ЗТ. През същия период специалния ред на Глава шестнадесета на ЗДДС е приложим и по отношение доставки от туроператор към друг туроператор.

Раздел I “Доставка по настаняване, предоставено от хотелиер, когато е част от организирано пътуване” от становище с изх. № 24-00-33/18.05.2007г. на Изпълнителния директор на НАП следва да се има предвид относно доставки по настаняване, данъчното събитие на които е настъпило след 01.01.2007 г. до 31.03.2011 г. включително.

II. ДОСТАВКА НА ОБЩА ТУРИСТИЧЕСКА УСЛУГА

1. Обект на облагане

В Глава шестнадесета на ЗДДС е предвиден специален ред на облагане на туристическите услуги, който регламентира данъчното третиране на “обща туристическа услуга”, по която доставчик е туроператор.

Съгласно чл. 136, ал. 1 от ЗДДС, когато туроператор предоставя от свое име стоки или услуги във връзка с пътуването на пътуващо лице, за осъществяването на което се използват стоки или услуги, от които пътуващото лице се възползва пряко, смята се, че се извършва една доставка на обща туристическа услуга.

За целите на този закон със ЗИД на ЗДДС, в сила от 08.03.2011г., е променена дефиницията на “туроператор” и “туристически агент”. Съгласно определението на т.37 от

§1 на Допълнителните разпоредби на ЗДДС за туроператор или туристически агент се счита всяко данъчно задължено лице, извършващо туроператорска дейност и/или туристическа агентска дейност по смисъла на Закона за туризма, независимо дали лицето е регистрирано по реда на същия закон. Статутът на лицето, осъществяващо услугата е правно ирелевантен, като определящо за данъчното третиране на доставката вече е естеството на предоставяната услуга. По силата на т.37 от §1 на Допълнителните разпоредби на ЗДДС като туроператор, прилагащ специален ред на облагане на туристическите услуги, ще се разпознава всяко лице, което действа като такова и извършва доставка на обща туристическа услуга независимо дали има разрешение по Закона за туризма или не. Въз основа на това доставката, независимо от ограниченията в Закона за туризма, извършена от всяко данъчно задължено лице, за която лицето закупува от други данъчно задължени лица стоки и/или услуги, които предоставя от свое име в непроменен вид на пътуващото лице, следва да се третира като доставка на обща туристическа услуга и да се облага по реда на Глава шестнадесета на ЗДДС.

Измененията в Глава шестнадесета на ЗДДС, в сила от 01.01.2012 г., са по отношение на лицата прилагащи специален ред на облагане на туристическите услуги и на лицата получатели на туристически услуги по същия режим. С разпоредбата на чл.136, ал. 3 от закона е уточнено изрично, че Глава шестнадесета от закона не се прилага за доставки, извършвани от туристически агенти, когато те действат от името и за сметка на друго лице, и за доставки от туроператор към туроператор.

Понятието “турист” е заменено с понятието “пътуващо лице”. “Пътуващо лице” е всяко лице получател на обща туристическа услуга, която не е придобита с цел последваща продажба (т.37а от §1 на ДП на ЗДДС). Предвид цитираната промяна в ЗДДС специалният ред на облагане на туристическите услуги се прилага по отношение на доставка на обща туристическа услуга към всяко лице, включително данъчно задължено лице, което е краен получател на услугата, закупило я за собствено ползване, а не с цел последваща продажба. В този смисъл получател на обща туристическа услуга може да бъде и работодател, който за своя сметка изпраща на почивка или екскурзия, или командирова свой служител.

Предмет на специален ред на облагане на туристическите услуги е организиране на основни и/или допълнителни туристически услуги. Предвид решение С-163/91 на СЕС по дело *Van Ginkel Waddinxveen BV* специалният ред на облагане на туристическите услуги се прилага дори и ако туроператор доставя само единична услуга, а не пълен пакет.

Относно данъчното третиране на доставките, осъществявани от туроператор, са възможни следните хипотези:

1. Доставка на обща туристическа услуга, по която получател е пътуващо лице
 - а) доставка на обща туристическа услуга, която е съставена само от доставки на стоки и услуги, закупени от туроператора от други данъчно задължени лица, от които пътуващото лице се възползва пряко. В този случай се прилагат разпоредбите на Глава шестнадесета “Специален ред на облагане на туристическите услуги” от ЗДДС.
 - б) доставки на стоки и услуги, които туроператорът предоставя използвайки собствения си ресурс и капацитет. Данъчното третиране на доставките, които туроператорът предоставя използвайки собствения си ресурс и капацитет, е разгледано в раздел III от настоящото становище.
2. Доставка на туристическа услуга, по която получател е друг туроператор, в качеството му на лице, извършващо независима икономическа дейност, при която данъчното третиране ще бъде съгласно посоченото в раздел IV на настоящото становище.
3. Данъчното третиране на доставките, осъществявани от туристически агент е разгледано в раздел V от настоящото становище.

4. Доставка по организиране на мероприятия (семинари, конгреси, образователни мероприятия и др. подобни) и свързани с тях доставки по пътуване и престой с обща цена. Данъчното третиране на тези доставки е разгледано в раздел VI от настоящото становище.

Удостоверяване на доставките на обща туристическа услуга

За доказване на доставките по чл.136, ал.1 от закона, когато получателят е данъчно задължено лице, съгласно чл.87а от ППЗДДС (в сила от 21.02.2012 г.) доставчикът трябва да разполага с писмена декларация от получателя, че доставката не е предназначена за последваща продажба. Доколкото в ППЗДДС няма изискване за формата и съдържанието на декларацията, то същата може да бъде оформена и като част от договора, когато има такъв между доставчика и получателя.

2. Място на изпълнение.

Съгласно чл.137 от ЗДДС „място на изпълнение” на доставка на обща туристическа услуга е мястото, където туроператорът е установил своята икономическа дейност или има постоянен обект, от който извършва изпълнението.

С оглед преценката за място на изпълнение на обща туристическа услуга следва да се имат предвид съответно разпоредбите на § 1, т. 10 и т. 11 от ДР на ЗДДС, съгласно които:

- “Постоянен обект” е търговско представителство, клон, офис, кантора, ателие, завод, работилница (фабрика), магазин, склад за търговия, сервиз, монтажен обект, строителна площадка, мина, кариера, сонда, петролен или газов кладенец, извор или други подобни, целящи извличане на природни ресурси, определено помещение (собствено, наето или ползвано на друго основание) или друго място, чрез което едно лице извършва цялостно или частично икономическа дейност на територията на една страна.

- “Лице, установено на територията на страната” е лице, което е със седалище и адрес на управление на територията на страната или има постоянен обект на територията на страната. Не се смята за установено на територията на страната чуждестранно лице, което има обект на територията на страната, който не взема участие в извършването на доставката.

В тази връзка следва да се има предвид дефиницията на понятието “постоянен обект” в контекста на постоянната практика на Съда на Европейската Общност (СЕО), понастоящем Съда на Европейския съюз (СЕС). Съгласно Решение С-168/84 *Berkholz* на Съда на ЕО съоръжение за осъществяване на икономическа дейност, например оперирането на игрален автомат на борда на кораб в открито море извън националната територия, може да се счита за постоянен обект само ако обектът изисква постоянно наличие на съвкупност от човешки ресурси и технически средства, необходими за извършването на съответните услуги и не е подходящо тези услуги да се считат доставени от мястото, където доставчикът е установил своя бизнес. Тези изводи се подкрепени и в Решенията по дела С-190/95, С-210/04, С-231/94 и С-260/95.

2.1. Място на изпълнение в случаите, когато мястото, където туроператорът е установил своята икономическа дейност съвпада с мястото (държавата), където са намиращият постоянен обект, от който извършва изпълнението.

Без оглед на това дали получателят по доставка на обща туристическа услуга е пътуващо лице, установено или не на територията на страната, мястото на изпълнение е на територията на страната, когато туроператорът е установил икономическата си дейност на територията на страната и извършва изпълнението на общата туристическа услуга от постоянен обект на територията на страната. Това правило е валидно както в случаите, при които стоките или услугите, от които туристът се възползва пряко, се потребяват на

територията на страната, така и когато се потребяват на територията на друга държава - членка или на територията на трета страна или територия.

Например: туроператор (местно лице или чуждестранно лице, което е установило своята икономическа дейност в България с постоянен обект на територията на страната, от който извършва изпълнението) - регистрирано по ЗДДС лице, доставя обща туристическа услуга, която включва: почивка на български курорт и екскурзия до територията на друга държава членка, където се предоставят от трети лица съответните туристически услуги. Мястото на изпълнение на доставката е на територията на страната.

2.2. Място на изпълнение в случаите, когато мястото, където туроператорът е установил своята икономическа дейност не съвпада с мястото (държавата), където са намира постоянният обект, от който извършва изпълнението.

Когато туроператорът е установил своята икономическа дейност в една държава членка, а има постоянен обект, от който извършва изпълнението, в друга държава членка или в трета страна или територия, за място на изпълнение на доставката на общата туристическа услуга следва да се приеме мястото, където се намира постоянният обект, от който туроператорът извършва изпълнението на общата туристическа услуга.

Следователно, ако туроператор чуждестранно лице, чието седалище и адрес на управление е на територията на друга държава членка или на територията на трета страна или територия и има постоянен обект на територията на страната, от който предоставя обща туристическа услуга, мястото на изпълнение на услугата ще е на територията на България.

Ако туроператор, чието седалище и адрес на управление е на територията на страната, има постоянен обект на територията на страната, но предоставя обща туристическа услуга от постоянен обект на територията на друга държава членка или на територията на трета страна или територия, мястото на изпълнение ще е държавата, където се намира постоянния обект, от който е предоставена услугата.

2.3. Доказване на мястото на изпълнение

Когато туроператор, установен на територията на страната, осъществява дейност, която отчита като такава с място на изпълнение на територията на друга държава членка или на територията на трета страна или територия поради наличието на постоянен обект, от който извършва доставката на общата туристическа услуга, е необходимо да се установи по безспорен начин, че туроператорът осъществява изпълнението на общата туристическа услуга от този постоянен обект. Следва да се счита, че съответният обект участва в доставката на услуги, ако техническите и човешките му ресурси се използват от данъчно задълженото лице за операции, свързани с изпълнението на облагаемата доставка на тези услуги на територията на държавата членка на установяване на обекта, преди или по време на изпълнението ѝ. Когато средствата от постоянния обект се използват единствено за целите на административното обслужване като счетоводство, фактуриране и събиране на вземания не следва да се приеме, че те се използват за изпълнение на доставката на услуги. Издаването на фактура с идентификационния номер по ДДС, предоставен на постоянния обект от държавата членка по установяване на същия, поначало означава участие на постоянния обект в доставката на услуги, извършена в тази държава членка, освен ако съществуват доказателства за обратното.

3. Данъчно събитие и изискуемост.

На основание чл. 138, ал. 1 и 2 от ЗДДС дата на възникване на данъчното събитие и изискуемост на данъка за доставката на обща туристическа услуга е датата, на която пътуващото лице се възползва за първи път от доставката.

Тъй като разпоредбата на чл. 138 е специална норма, която е изключение от общото правило на чл. 25, ал. 6 от ЗДДС, в случаите на получени авансови плащания по доставка

на обща туристическа услуга, за която не е възникнало данъчно събитие, данък няма да бъде изискуем.

4. Данъчна основа при доставка на обща туристическа услуга от туроператор на пътуващо лице.

Правилото за определяне на данъчната основа при доставка на обща туристическа услуга се различава от общото правило за определяне на данъчната основа на доставките. Съгласно чл. 139, ал. 1 от ЗДДС данъчната основа на доставката на обща туристическа услуга е маржът, който представлява разликата, намалена с размера на дължимия данък, между:

1. общата сума, която туроператорът е получил или ще получи от пътуващото лице или от третото лице за доставката, включително субсидиите и финансиранията, пряко свързани с тази доставка, данъците и таксите, както и съпътстващите разходи, като комисионни и застраховки, начислени от доставчика на получателя, но без предоставените търговски отстъпки;

2. сумата, която е платена или ще бъде платена за получените от туроператора от други данъчно задължени лица доставки на стоки и услуги, от които пътуващото лице се възползва пряко, включително данъка по този закон.

При определянето на сумата по чл. 139, ал. 1, т. 2 от ЗДДС, следва да се има предвид, че същата включва освен платените от туроператора суми, така и тези, които следва да бъдат платени за получените от туроператора от други данъчно задължени лица стоки и услуги съгласно договорните му отношения с тях, независимо че към момента на данъчното събитие туроператорът не разполага с първичните счетоводни документи, регламентирани в приложимата нормативна уредба.

Редът за формирането на данъчната основа не води до отпадане на основанието за снабдяването със съответните документи. При получаването впоследствие на документи, в които са посочени стойности, различни от стойностите, участващи при формиране на данъчната основа по чл. 139, ал. 1 от ЗДДС, за туроператора възниква задължение за изменение на данъчната основа на доставката, както е изложено по-долу в т. 7 и 8 на този раздел.

Следва да се има предвид, че в размера на сумата по чл. 139, ал. 1, т. 2 от ЗДДС не се включва сумата, дължима за посредническа услуга, оказана от туристическият агент във връзка с предоставянето на общата туристическа услуга, тъй като тази посредническата услуга няма характер на услуга, от която пътуващото лице се възползва пряко. За тази услуга туроператорът има право на приспадане на данъчен кредит по общия ред на закона.

В случаите когато стойностите, необходими за изчисляване на данъчната основа, са определени в чуждестранна валута е приложим чл. 26, ал. 6 от ЗДДС, съгласно който данъчната основа следва да се определя на базата на левовата равностойност на тази валута по курса, обявен от БНБ към датата, на която данъкът за доставката е станал изискуем.

По силата на разпоредбата на чл. 139, ал. 2 от закона данъчната основа на обща туристическа услуга не може да бъде отрицателна величина

5. Данъчна ставка

При облагането с ДДС на доставка на обща туристическа услуга с място на изпълнение на територията на страната, в зависимост от мястото на изпълнение на доставките на стоките и услугите, от които пътуващото лице се възползва пряко, ЗДДС предвижда прилагане на две ставки - 20% и 0%.

Съгласно чл. 66, ал. 1, т. 1 от ЗДДС данъчната ставка е в размер на 20% в случаите на доставка на обща туристическа услуга, когато мястото на изпълнение на доставките на

стоките и услугите, от които пътуващото лице се възползва пряко, са с място на изпълнение на територията на страната или на територията на друга държава членка.

Чл. 140, ал. 1 от ЗДДС предвижда прилагане на ставка 0% на данъка за доставката на обща туристическа услуга, когато мястото на изпълнение доставките на стоките и услугите, от които пътуващото лице се възползва пряко, са с място на изпълнение на територията на трети страни и територии. Нулева ставка на данъка е приложима и за съответстващата част от доставките на стоки и услуги, от които пътуващото лице се възползва пряко, които са с място на изпълнение на територията на трети страни и територии в случаите, когато общата туристическа услуга се състои както от доставки с място на изпълнение на територията на трети страни и територии, така и от доставки с място на изпълнение на територията на страната или на територията на друга държава членка (чл. 140, ал. 2).

6. Данъчен кредит

6.1. Право на приспадане на данъчен кредит на туроператора.

За начисления ДДС върху закупени, внесени и придобити стоки и услуги, предназначени за последващи доставки на обща туристическа услуга, туроператорът не може да упражни право на данъчен кредит. Основанието за това е изричната разпоредба на чл. 141 от ЗДДС.

По отношение на начисления ДДС върху закупени, внесени и придобити стоки и услуги, предназначени за последващи доставки, които не са доставки по чл. 136 от ЗДДС, чл. 141 от ЗДДС не е приложим, поради което за правото на приспадане на данъчен кредит се прилагат разпоредбите по Глава седма Данъчен кредит на закона.

Право на приспадане на данъчен кредит възниква за получените от туроператора стоки или услуги, които се използват за осъществяваната от него туроператорска дейност, от които пътуващото лице не се възползва пряко (общо административни и управленски разходи като например: електрическа и топлинна енергия, телефонни услуги, наем, посреднически услуги и т.н.).

При доставка на такива стоки или услуги възниква право на приспадане на данъчен кредит, с изключение на случаите по чл. 70, ал. 1 от ЗДДС. Предвид това разпоредбите за право на приспадане на частичен данъчен кредит по чл. 73 от ЗДДС ще се прилагат, когато получените стоки или услуги се използват както за облагаеми доставки (по общия ред на закона на основание чл. 12 от ЗДДС и по специалния ред на чл. 136 от ЗДДС за общи туристически услуги), така и за доставки, визирани в чл. 70, ал. 1 от закона.

6.2. Право на приспадане на данъчен кредит за получателя на обща туристическа услуга – пътуващо лице.

Правото на данъчен кредит за получателя по доставка на обща туристическа услуга по принцип не е налице. Основанието за това са общите разпоредби на чл. 68, ал. 1, чл. 69, ал. 1 и чл. 70, ал. 5 от ЗДДС. Визираните норми, регламентиращи това право, обвързват правото на данъчен кредит с начисляването на данъка от доставчика (регистрирано по ЗДДС лице). Режимът на облагане на тези доставки предвижда начисляването на данъка за доставката на обща туристическа услуга да се извършва с издаване на протокол - на основание чл. 142, ал. 2 от ЗДДС във връзка с чл. 87, ал. 1 от ППЗДДС. Документирането на общата туристическа услуга към получателя се извършва с фактура (дебитно известие), в която не се посочва данък, за който да възникне правото на данъчен кредит. Вместо това във фактурата (дебитното известие) предвид чл. 79, ал. 5 от ППЗДДС като основание за неначисляване на данък се посочва "чл. 86, ал. 1 от ППЗДДС".

По същите съображения, независимо от разпоредбата на чл. 70, ал. 3, т. 7 от ЗДДС за работодателя не възниква право на приспадане на данъчен кредит в случаите, когато за организирането на командировка са ползвани услуги на туроператор, действащ при

условията на предоставяне на обща туристическа услуга. Право на приспадане на данъчен кредит не възниква, тъй като доставката е облагаема по специалния ред като обща туристическа услуга.

Правото на данъчен кредит не е налице и в случаите, когато доставката не е предназначена за последваща продажба, но получателят по доставката не е предоставил писмена декларация по чл. 87а от ППЗДДС, в следствие на което доставчикът му е издал фактура с начислен данък. В тези случаи правното основание за такова данъчно третиране е чл. 70, ал. 5 от ЗДДС – налице е данък, начислен неправомерно.

С цел избягване на риска от неправилно данъчно третиране на доставките, препоръчително е туроператорите във всички случаи да изискват от клиентите си декларация относно обстоятелството, дали действат в качеството си на пътуващи лица, с намерението да използват туристическите услуги, които закупуват за своите собствени нужди или за последваща продажба, респективно, такава декларация да бъде включена като клауза в договора за продажба.

7. Начисляване на данък при доставка на обща туристическа услуга

На основание чл. 142, ал. 2 от ЗДДС във връзка с чл. 87, ал. 1 от ППЗДДС данъкът за доставката на обща туристическа услуга се начислява с издаване на протокол, който се съставя най-късно до 15 дни от възникване на данъчното събитие за доставката.

При организирани групови туристически пътувания с обща цена, например екскурзия, в която участват 40 туриста за начисляването на дължимия данък може да се издаде само един протокол (а не 40 протокола). В тези случаи протоколът трябва да съдържа данъчна основа на единичното пътуване (за 1 брой турист) и броя туристи, участващи в екскурзията.

Облагането с ДДС се извършва като протоколът се отразява в дневника за продажбите за съответния данъчен период. Съгласно изискванията на чл. 87, ал. 4 от ППЗДДС, информацията от протокола се попълва в колони 9 - 25 на дневника. При изменение на данъчната основа на доставка, за която е издаден протокол, корекцията се извършва в 15 - дневен срок от възникване на основанието за изменение на основата, като се издава протокол за корекция съгласно чл. 87, ал. 3 от ППЗДДС.

В случаите, при които туроператорът е определил данъчната основа по чл. 139, ал. 1 от ЗДДС чрез издаването на протокол, но получените впоследствие от трети лица фактури (първични документи) са за суми различни от сумите, отразени в протокола, за правилното определяне на данъчната основа по чл. 139, ал. 1 от ЗДДС приложение намира разпоредбата на чл. 87, ал. 3 от ППЗДДС.

Освен задължителните реквизити по чл. 117, ал. 2 от закона, съгласно чл. 87, ал. 2 от ППЗДДС протоколът трябва съдържа номер и дата на данъчните документи, издадени във връзка с доставката. Тук се имат предвид издадените от туроператора във връзка с доставката на общата туристическа услуга документи (фактурите за получени авансови плащания и фактурата за доставката).

В зависимост от това дали доставките на стоки или услуги, от които пътуващото лице се възползва пряко, са с място на изпълнение на територията на страната и/или на територията на друга държава членка, или са с място на изпълнение на територията на трети страни и територии, размерът на дължимия данък, който се начислява чрез издаване на протокола, се определя по чл. 85 от ППЗДДС.

8. Документиране на доставка на обща туристическа услуга.

Данъчните документи, които се издават за доставка на обща туристическа услуга, предвидени в чл. 112, ал. 1 от ЗДДС, са фактура, известия към фактура и протокол. Когато е приложима Наредба № Н-18 от 13.12.2006 г. за регистриране и отчитане на продажби в търговските обекти чрез фискални устройства се издава фискална касова бележка от ФУ.

Отделно от изискването за издаване на протокол за начисляването на данъка, туроператорите документират извършените от тях доставки на обща туристическа услуга, включително получените авансови плащания по такива доставки, с издаването на фактури и известия към фактури, в които не се посочва данък (чл. 86, ал. 1 от ППЗДДС). Когато получател на обща туристическа услуга е данъчно незадължено физическо лице може да не се издава фактура, тъй като е приложим чл. 113, ал. 3, т. 1 от ЗДДС.

Облагането на доставката на обща туристическа услуга се извършва от туроператора чрез издаване на протокол (виж т. 7 по-горе). В тази връзка съгласно разпоредбите на чл. 86, ал. 3 и ал. 4 от ППЗДДС:

- издадените фактури (известията към тях) се отразяват в дневника за продажби за данъчния период, в който са издадени, без за тях да се попълва информацията в колони 9 - 25 на дневника за продажбите (чл. 86, ал. 3 от ППЗДДС);

- се съставя отчет за извършените продажби през данъчния период по чл. 120, ал. 1 от ЗДДС, който не се включва в дневника за продажбите.

Доставките на обща туристическа услуга не се включват в отчета по чл. 119 от ЗДДС, тъй като същите се документират с протокол.

9. Определяне на облагаемия оборот на туроператора

При определянето на облагаемия оборот се изхожда от режима на доставката, който се прилага към датата на възникване на данъчното събитие на извършената доставка.

Облагаемият оборот на туроператора за целите на регистрацията и дерегистрацията по ЗДДС се определя в съответствие с разпоредбите на чл. 96, ал. 2 от ЗДДС и чл. 108 от ЗДДС във връзка с чл. 139, ал. 1 от ЗДДС. При доставки на общи туристически услуги за целите на определяне на облагаемия оборот се включва данъчна основа на маржа, определен по реда на чл. 139 от ЗДДС.

III. ДОСТАВКА НА СТОКИ И УСЛУГИ С ОБЩА ЦЕНА, ЧАСТ ОТ КОИТО ТУРОПЕРАТОРЪТ ПРЕДОСТАВЯ ИЗПОЛЗВАЙКИ СТОПАНИСВАНИЯ/ ЕКСПЛОАТИРАНИЯ ОТ НЕГО РЕСУРС И КАПАЦИТЕТ

При доставки на туристически услуги с обща цена, освен доставка на стоки и услуги, закупени от други данъчно задължени лица, туроператорът може да предоставя стоки и услуги, използвайки експлоатираните от него ресурси. Такива са случаите на доставка на транспортна услуга със собствено или наето транспортно средство, доставка на ношувка в собствен или нает от туроператора за целия сезон хотел, както и доставка на хранене в собствено или наето заведение.

За стоките и услугите, предоставени на пътуващото лице, за които туроператорът използва експлоатираните от него ресурси, се прилагат общите разпоредби на закона и същите не следва да бъдат третирани като доставка на обща туристическа услуга. Следва да се има предвид, че за всяка от тези доставки се прилагат специфичните за вида на съответната доставка разпоредби за определяне място на изпълнение, дата на данъчно събитие, изискуемост на данъка и данъчна ставка.

Когато доставката на туристически услуги, включва освен доставка на стоки и услуги, закупени от други данъчно задължени лица и такива, които туроператорът предоставя, използвайки експлоатираните от него ресурс и капацитет, разпоредбата на чл. 139 от ЗДДС следва да се прилага само за частта, получена от туроператора, за доставки на стоки и услуги, които той е получил от други данъчно задължени лица и е предоставил на пътуващото лице без изменение. Данъчните основи на двата вида доставки (предоставени с експлоатираните от него ресурс и закупени от трети лица), включени в комплексната доставка, се определят по методите, посочени в раздел I, т.2.1.1 на настоящото становище.

IV. ДОСТАВКИ НА УСЛУГИ, ПРЕДОСТАВЕНИ ОТ ТУРОПЕРАТОР КЪМ ДРУГ ТУРОПЕРАТОР С ЦЕЛ ПОСЛЕДВАЩА ПРЕПРОДАЖБА

1. Доставки на услуги по настаняване предоставени от туроператор на друг туроператор с цел последваща препродажба

Съгласно чл. 136, ал. 3 от ЗДДС, в сила от 01.01.2012 г., доставките на услуги, предоставени от туроператор на друг туроператор, и доставките на туристически агенти, предоставящи туристически услуги от името и за сметка на друго лице, не попадат в обхвата на специалния ред на облагане на туристическите услуги, следователно данъчната основа, данъчното събитие, мястото на изпълнение и т.н. за тези доставки ще се определят съгласно общите правила на закона.

Промяната на разпоредбата на чл.66, ал.2 от закона в сила от 01.01.2012 г. предвижда намалена данъчна ставка от 9 на сто за настаняване, предоставяно в хотели и подобни заведения, включително предоставянето на ваканционно настаняване и отдаване под наем на места за площадки за къмпинг или каравани да се прилага не само, когато настаняването е предоставено директно от хотелиера или от лицата обслужващи местата за подслон, но и когато доставката по настаняване е обект на последваща препродажба.

Мястото на изпълнение на доставката, предоставена от туроператор на друг туроператор по настаняване в хотели, къмпинги, караванни паркове, ваканционни лагери и други подобни, е там, където се намира недвижимият имот, съгласно чл. 21, ал. 4, т. 1, б. "в" от ЗДДС. Когато мястото на изпълнение е на територията на страната, данъчното събитие по доставката възниква на датата, на която услугата е извършена (чл.25, ал.2 от ЗДДС) На основание чл.113 от ЗДДС всяко данъчно задължено лице - доставчик на услугата, е длъжно не по-късно от 5 дни от датата на възникване на данъчното събитие да издаде фактура за извършената от него доставка, а при получаване на авансово плащане в 5-дневен срок от плащането. За доставката е приложима намалената данъчна ставка в размер 9%. За доказване на доставка по чл. 66, ал. 2 от закона от един туроператор към друг туроператор на основание на чл. 40, ал. 2 от ППЗДДС (в сила от 22.02.2012 г.) доставчикът на услугата следва да разполага с фактура и договор с лицата (хотелиер или туроператор), извършващи настаняване в категоризирани туристически обекти и фактура за доставката.

По отношение на упражняване на право на данъчен кредит от първия туроператор са възможни следните хипотези:

- ✓ Първа хипотеза, при която доставката е предоставена с цел последваща продажба от клиента – туроператор. Правото на данъчен кредит ще възникне при условията и реда на разпоредбите на Глава седем „Данъчен кредит“ от ЗДДС.
- ✓ Втората хипотеза е когато туроператор придобива стоки или услуги от трето лице, част от които предоставя на пътуващо лице, а друга част на друг туроператор, право на данъчен кредит по доставката възниква пропорционално на частта, предоставена на другия туроператор.

В зависимост от мястото, където се намира недвижимият имот са възможни следните хипотези на данъчно третиране на доставка по настаняване, като посочените по-долу примери не са изчерпателни.

A. Когато недвижимият имот се намира на територията на страната:

A.1 Туроператор (А), регистриран по ЗДДС, предоставя настаняване в обект на територията на страната на друг туроператор (Б), установен на територията на страната или регистриран по ЗДДС, при условие, че туроператор (Б) закупува настаняването с цел препродажба. Мястото на изпълнение на доставката е на територията на страната, съгласно чл. 21, ал. 4, т. 1, б. "в" от ЗДДС. Туроператор (А) на основание чл. 113 от ЗДДС

следва в 5 дневен срок от възникване на данъчното събитие да издаде фактура, като данъчната ставка по доставката е в размер 9 на сто. Правото на данъчен кредит за туроператор (А) ще е налице при условията и по реда на Глава седем от ЗДДС. За туроператор (Б) няма да е налице право на приспадане на данъчен кредит по доставката, когато за последващата я доставка е приложим специалния ред на облагане на туристическите услуги. За всеки данъчен период туроператорите следва да подават справка-декларация, съставена въз основа на отчетните регистри по чл. 124 от ЗДДС.

А.2 Туроператор (А) регистриран по ЗДДС предоставя настаняване в обект на територията на страната на друг туроператор (Б) който не е установен на територията на страната, като последващата доставка е с цел препродажба. Мястото на изпълнение на доставката е на територията на страната, съгласно чл. 21, ал. 4 т. 1, б. "в" от ЗДДС. Данъчното третиране е същото както по т. А.1., като съгласно разпоредбата на чл. 125, ал. 2 от ЗДДС не следва да се подава VIES декларация.

А.3 Туроператор (А), който не е установен на територията на страната и не е регистриран по ЗДДС, предоставя настаняване в обект на територията на страната на друг туроператор (Б), установен на територията на страната или регистриран по ЗДДС, при условие, че последващата доставка е с цел препродажба. Мястото на изпълнение на доставката е на територията на страната, съгласно чл. 21, ал. 4, т. 1, б. "в" от ЗДДС. Данъкът по доставката става изискуем от туроператор (Б) на основание чл.82, ал.2, т.3 от ЗДДС и за него възниква задължение да го начисли в 15 дневен срок. Начисляването става чрез издаване на протокол по чл.117 от ЗДДС. Данъчната ставка по доставката е 9 на сто. За доказване на доставката по чл. 66, ал. 2 от закона, съгласно чл.40, ал. 2 от ППЗДДС, туроператорът следва да разполага с фактура и копие от договор с лицето, извършващо настаняване в категоризиран туристически обект и фактура за доставката. Правото на данъчен кредит за туроператор (Б) ще зависи от това при какви условия е извършена последващата доставка, т.е дали клиента е пътуващо лице или друг туроператор. В зависимост от условията ще е приложима една от посочените по-горе хипотези на възникване или не на право на данъчен кредит по ЗДДС.

Б. Когато недвижимият имот е разположен извън територията на страната

Б.2.1 Туроператор (А), установен на територията на страната и/или регистриран по ЗДДС, предоставя настаняване в обект извън територията на страната на туроператор (Б), установен на територията на страната или регистриран по ЗДДС, при условие, че туроператор (Б) закупува настаняването с цел препродажба. Мястото на изпълнение на доставката е на територията на държавата членка или третата страна или територия, където е обектът съгласно чл.21, ал.4, т. 1, б. "в" от ЗДДС. В този случай туроператор (А) следва да приложи данъчното третиране на доставката съгласно законодателството на държавата членка или на третата страна или територия. Същото важи и по отношение на последваща доставка извършена от туроператор (Б), освен ако не са приложими разпоредбите на Глава шестнадесета на ЗДДС.

Б.2.2 Туроператор (А), установен на територията на страната и/или регистриран по ЗДДС, предоставя настаняване в обект извън територията на страната на туроператор (Б), който не е установен на територията на страната, при условие, че туроператор (Б) закупува настаняването с цел препродажба. Мястото на изпълнение на доставката е на територията на държавата членка или третата страна или територия, където е обектът съгласно чл. 21, ал. 4, т. 1, б. "в" от ЗДДС. В този случай туроператор (А) следва да приложи данъчното третиране на доставката съгласно законодателството на държавата членка или на третата страна или територия.

Б.2.3 Туроператор (А), който не е установен на територията на страната и не е регистриран по ЗДДС, предоставя настаняване в обект извън територията на страната на туроператор (Б), установен на територията на страната и/или регистриран по ЗДДС, при

условие, че туроператор (Б) закупува настаняването с цел препродажба. Мястото на изпълнение на доставката, съгласно чл. 21, ал. 4, т. 1, б. "в" от ЗДДС, е на територията на държавата, на чиято територия се намира обекта. Следователно за полученото настаняване за туроператор (Б) не възниква задължение за самооблагане и издаване на протокол по чл.117 от закона. Последващата доставка извършена от туроператор (Б) също е на територията на страната, на която се намира обектът, освен ако не са приложими разпоредбите на Глава шестнадесета на ЗДДС.

Когато доставката по настаняване от един туроператор на друг туроператор включва едновременно настаняване в обект на територията на страната и в обекти на териториите на други държави членки или трети страни или територии, не следва да се определя обща данъчна основа на доставката, тъй като мястото на изпълнение на доставката за всяко настаняване е на територията на страната, на която е разположен съответният обект- и за всяко настаняване е приложима данъчната ставка, съгласно законодателството на съответната държава членка или трета страна или територия. В този случай туроператорът доставчик трябва да определи данъчна основа за настаняването в България като процент от общата данъчна основа на база на направените от него разходи във връзка с придобиването на услугата по настаняване или по метода на пазарните цени, както указано в т. 2.1.1. Когато туроператорът е получател и за него възниква задължение за самооблагане за получената услуга по настаняване в хотели в България той също трябва да определи данъчна основа за настаняването в България като процент от общата данъчна основа. В този случай, тъй като туроператорът е получател е невъзможно съотношението да се направи на база разходи във връзка с придобиване на настаняването. Ето защо в този случай туроператорът получател трябва да определи подходяща база, въз основа на която да изчисли данъчната основа за настаняването в България. Такава база например може да е пазарната цена на настаняването в съответния хотел в България.

2. Доставки на други туристически услуги, предоставени от туроператор към друг туроператор с цел последваща препродажба

При доставка на други услуги между туроператори като транспорт, хранене /които не са част от услугата настаняване/ и други, данъчното облагане е поставено в зависимост от режима на облагане на тези услуги, съобразно общите правила на ЗДДС.

2.1. При доставка на повече от една услуга към друг туроператор, доставчикът (туроператор, установен на територията на страната и/или регистриран за целите на ЗДДС) документира доставките, както следва:

- чрез издаване на отделни фактури, или
- чрез издаване на обща фактура, в която данните по чл. 114, ал. 1, т. 11 - 14 от закона се отразяват на отделни редове.

Например: Туроператор(А), регистриран по ЗДДС, предоставя услуги на друг туроператор (Б), също регистриран по ЗДДС, при договорена обща цена в размер на 1 000 лв. без включен ДДС. Услугите, които туроператор(А) предоставя на туроператор (Б) са настаняване за пренощуване в хотел в гр.Банско и вечеря в атракционно заведение на територията на Р България и транспорт от летището София до хотела.

Туроператор(А) е закупил услугите от други данъчно задължени лица при следните условия:

1. настаняване за пренощуване с данъчна основа в размер на 300 лв. и начислен данък при ставка 9 % - 27 лв.
2. ресторантьорска услуга с данъчна основа в размер на 200 лв. и начислен данък при ставка 20 %- 40 лв.

3. транспортна услуга с данъчна основа в размер на 100 лв. и начислен данък при ставка 20 %- 20 лв.

При закупуването на тези услуги туроператор (А) е заплатил 687 лв. За доставката към туроператор (Б) не е приложим специалния ред на облагане на туристическите услуги следователно за туроператор(А) възниква право на данъчен кредит в размер на 87 лв. За доставените услуги към туроператор (Б) туроператор (А) прилага общия ред на облагане, което означава, че туроператор (А) предоставя на туроператор(Б) :

1. услуга по настаняване за пренощуване в хотел в България.

Мястото на изпълнение на доставката е на територията на страната на основание чл.21, ал. 4, т. 1, б. "в" от ЗДДС. Приложимата данъчна ставка за доставката е 9 %, ако съгласно чл.40, ал. 2 от ППЗДДС доставчикът разполага с документите за доказване на доставката по чл. 66, ал. 2 от закона. Данъчната основа се определя съобразно относителния дял на направените разходи спрямо общите разходи, който в случая е 50 % (300 лв./ 600 лв. = 50 %). Следователно данъчната основа е в размер на 500 лв. (1000 лв. x 50 % = 500 лв.). Дължимият данък за услугата по настаняване е 45 лв. (500 лв. x 9 % = 45 лв.).

2. ресторантърска услуга в заведение на територията на България.

Мястото на изпълнение на доставката е на територията на страната на основание чл. 21, ал. 4, т. 5 от ЗДДС. Приложимата данъчна ставка за доставката е 20%. Данъчната основа се определя съобразно относителния дял на направените разходи спрямо общите разходи, който в случая е 33.33 % (200 лв./ 600 лв. = 33.33 %). Следователно данъчната основа е в размер на 333.33 лв. (1000 лв. x 33.33 % = 333.33 лв.). Дължимият данък за ресторантърска услуга е 66.66 лв. (333.33 лв.x 20 %= 66.66 лв.).

3. транспорт от летището до хотела.

Мястото на изпълнение на доставката е на територията на страната на основание чл. 21, ал. 4, т. 2 от ЗДДС, т.е. мястото, където се извършва пътническият транспорт пропорционално на реализирания пробег. Приложимата данъчна ставка за доставката е 20%. Данъчната основа се определя съобразно относителния дял на направените разходи спрямо общите разходи, който в случая е 16.66 % (100 лв./ 600 лв. = 16.66 %). Следователно данъчната основа е в размер на 166.66 лв. (1000 лв. x 16.66 % = 166.66 лв.). Дължимият данък за транспортната услуга е 33.33 лв. (166.66 лв. x 20 % = 33.33 лв.).

За тези услуги може да се издадат както отделни фактури за всяка от услугите, така и в една обща фактура могат да се впишат на различни редове данните по чл. 114, ал. 1, т. 11 - 14 от ЗДДС за всяка отделна услуга.

Когато данъкът е изискуем от туроператор - получател за целите на самоначисляването във връзка с получените услуги, също трябва да се изхожда от мястото на изпълнение на всяка конкретна получена услуга, аналогично на разгледания по-горе пример. В тези случаи, когато възниква задължение за самоначисляване туроператорът - получател трябва също да определи пропорционална данъчна основа за услугите, за които възниква задължение за самоначисляване. Предвид факта, че туроператорът е получател и няма база за разходите във връзка с придобиване на настаняването е невъзможно да направи съотношение. Ето защо в този случай туроператорът получател трябва да определи подходяща база, въз основа на която да изчисли данъчната основа за услугите, подлежащи на самооблагане. Такава база например може да е пазарната цена на съответните услуги – пазарна цена за настаняването (на съответния хотелиер) в хотел в България, пазарна цена за настаняването в хотел извън България (отново на съответния хотелиер), пазарна цена на ресторантърската услуга, пазарна цена на транспортната услуга и т.н.

2.2. Преходен режим

При извършени през 2011 г. авансови плащания от един туроператор за доставки, предназначени за последващи продажби с получател друг туроператор, когато данъчното

събитие ще настъпи през 2012 г., и за които първият туроператор не е имал право на данъчен кредит през 2011 г. на основание действащите до 31.12.2011 г. разпоредби на глава шестнадесета от ЗДДС, предвид промяната от 01.01.2012 г. на чл. 136, ал. 3, т. 2 от ЗДДС, първият туроператор може да упражни правното на данъчен кредит през 2012 г. при наличие на условията по чл. 71 от ЗДДС в срока по чл. 72 от същия.

Правото на приспадане на данъчен кредит може да бъде упражнено чрез включване на съответстващата част от получените фактури за извършени авансови плащания, когато плащанията се отнасят и за доставки от първия туроператор на обща туристическа услуга с получател пътуващо лице, като доставка с право на данъчен кредит в дневника за покупки, съответно в колони 10 /данъчна основа на получените доставки/ и колона 11 / ДДС с право на пълен данъчен кредит/.

Корекцията на съответната част от данъчната основа по получените фактури, отразени в дневника за покупки през 2011 г. като доставка без право на данъчен кредит, може да се извърши чрез отразяване им в дневника за покупки под същия номер на документ със знак минус в колона 9.

V. ДОСТАВКИ НА УСЛУГИ, ПРЕДОСТАВЕНИ ОТ ТУРИСТИЧЕСКИ АГЕНТ

Съгласно чл. 136, ал. 3 от ЗДДС в сила от 01.01.2012 г. доставките на услуги, предоставени от туроператор към друг туроператор и доставките на туристически агенти, предоставящи туристически услуги от името и за сметка на друго лице, не попадат в обхвата на специалния ред на облагане на туристическите услуги.

За доставката на посредническа услуга, свързана с доставката на обща туристическа услуга, от туристически агент, действащ от името и за сметка на друго лице, се прилагат общите разпоредби на закона. Основание за това е обстоятелството, че чл. 136, ал. 1 от ЗДДС изисква за прилагане на специалния режим на облагане на обща туристическа услуга доставчикът да предоставя от свое име съответните стоки или услуги, а от разпоредбата на § 1, т. 9 и т. 10 от ДР на Закона за туризма е видно, че туристическият агент не може да предоставя услуги от свое име. Предвид изложеното, туристическият агент, когато действа в кръга на правомощията си, определени със Закона за туризма, извършва услуга, облагаема по общия ред на ЗДДС.

1. Място на изпълнение на доставки на посреднически услуги, предоставяне от туристически агенти действащи от името и за сметка на друго лице.

Мястото на изпълнение на доставките на услуги на туристическите агенти, действащи като посредници от името и за сметка на друго лице, се определя по реда на чл. 21, ал. 2 от ЗДДС, ако са извършени в полза на данъчно задължено лице, съответно по реда на чл. 24 от ЗДДС, ако са извършени в полза на данъчно незадължено лице.

Съгласно чл. 31 от Регламент 282/2011 за прилагане на Директива 2006/112/ЕО услугите, предоставяни от посредници, които действат от името или за сметка на друго лице и които имат за цел да посредничат при услуги по настаняване в хотелиерския сектор или в сектори с подобни функции, попадат в обхвата на:

- член 44 от Директива 2006/112/ЕО, ако са извършени в полза на данъчнозадължено лице, действащо като такова, или на данъчно незадължено юридическо лице, считано за данъчнозадължено лице;

- член 46 от посочената директива, ако са извършени в полза на данъчно незадължено лице.

Ако са извършени в полза на данъчно задължено лице, мястото на доставката е където е установен получателя, а ако са извършени в полза на данъчно незадължено лице, мястото на доставката е където е основната доставка, т.е. където е мястото на изпълнение

на настаняването. Следователно когато получателят е данъчно незадължено лице мястото на изпълнение ще е там, където се намира хотела.

2. Документиране на доставките на посреднически услуги, свързани с доставка на обща туристическа услуга, предоставяни от туристически агент.

Когато туристическият агент действа при условията на пряко представителство от името и за сметка на друго лице, сумата, която пътуващото лице заплаща изцяло на туристическия агент за доставката на обща туристическа услуга, няма характер на възнаграждение за доставка, извършена от туристическият агент. Тази сума е дължима за доставка, по която доставчик е туроператор, а не туристическия агент. В тази връзка, тази доставка (платената сума) не се отразява в дневника за продажбите и справка-декларацията по ЗДДС на туристическия агент, а в тези на туроператора.

Налице са две доставки:

а) доставка на обща туристическа услуга между туроператора и пътуващото лице, за която са приложими специалния ред на облагане на туристическите услуги и изложените по-горе правила за документиране и отчитане;

б) доставка на посредническа услуга от туристическия агент към туроператора или пътуващото лице, за която от агента следва да бъде издадена фактура по общия ред на закона;

Тук следва да се има предвид, че когато туристическият агент е упълномощен да издаде фактура от името на туроператора, в издадената от агента фактура (дебитно/кредитно известие) като доставчик и получател се посочват съответно туроператора и пътуващото лице. Този данъчен документ се предоставя на пътуващото лице и съгласно изложеното по-горе не се отразява в дневника за продажбите и справка-декларацията по ЗДДС на туристическия агент, а в тези на туроператора. Когато туристическият агент не е упълномощен да издаде фактура от името на туроператора, агентът съставя друг първичен документ, който да отговаря на изискванията на Закона за счетоводството. В последствие, ако пътуващото лице желае издаването на фактура, такава трябва да му бъде издадена от туроператора и предоставена от туроператора или туристическия агент.

Отчитането на заплатените в брой от пътуващото лице суми се извършва по два начина:

1. С фискално устройство на туроператора;
2. С фискално устройство на туристическия агент като това устройство трябва да е специално програмирано да отчита тези суми в отделен департамент, тъй като те не се считат за оборот на агента.

VI. ДОСТАВКА ПО ОРГАНИЗИРАНЕ НА МЕРОПРИЯТИЯ (СЕМИНАРИ, КОНГРЕСИ, ОБРАЗОВАТЕЛНИ МЕРОПРИЯТИЯ И ДР. ПОДОБНИ) И СВЪРЗАНИ С ТЯХ ДОСТАВКИ ПО ПЪТУВАНЕ И ПРЕСТОЙ С ОБЩА ЦЕНА

При организиране на такива мероприятия обикновено е налице услуга, в рамките на която се доставят комплекс от услуги, в т.ч. и услуги, идентични или най-малкото сравними с тези на туроператорите. Съгласно практиката на Съда, когато сделка съдържа няколко елемента и действия, трябва да се обърне внимание на всички обстоятелства, при които въпросната сделка се е състояла, за да се определи дали има една (състояща се от основна и съпътстващи), две или повече отделни доставки (в този смисъл, дела на Съда на ЕС C-231/94 Faaborg-GeltingLinien [1996] ECR I-2395, параграфи от 12 до 14; C-349/96 CPP [1999] ECR I-973, параграф 28; и C-41/04 LevobVerzekeringend OV Bank [2005] ECR I-9433,

параграф 19). Следва да се приеме, че е налице една единствена доставка, когато два или повече елемента, извършени от данъчно задълженото лице за клиента, са толкова тясно свързани, че обективно образуват една единствена неделима икономическа доставка, чието раздробяване би било изкуствено (Решение по дело LevobVerzekeringen и OV Bank, посочено по-горе, точки 20 и 22, както и Решение по дело Aktiebolaget NN, точки 22 и 23).

Както е посочено по-горе в раздел I, т. 1, за да се определи дали съставните части на една комплексна доставка представляват две отделни доставки със самостоятелно значение или следва да се третираат като една основна доставка със съпътстваща/и я доставки, основният критерий е дали тези елементи представляват самостоятелна ценност и цел за клиента (основни доставки) или са средство за да се възползва при по-добри условия от основната услуга (съпътстващи доставки). Но дори една доставка да не представлява самостоятелна ценност и цел за клиента, в случай че дялът ѝ 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.

При организиране на семинари, конгреси, образователни и подобни мероприятия от данъчно задължено лице – организатор към краен клиент е налице комплексна доставка, която може да се състои от следните елементи :

- доставки на стоки и услуги, нямащи характер на туристически(наем на зала, кетъринг, лекторски часове, материали и/или други);
- доставка на обща туристическа услуга (нощувка, транспорт, хранене и/или други), която организаторът закупува от трети лица и доставя на клиента без изменение ;
- доставка на туристически услуги (нощувка, транспорт, хранене и/или други), осъществени със собствен капацитет и ресурс.

Посочените доставки обичайно не са в съотношение основна и съпътстващи доставки. Аргумент за това е обстоятелството, че дори съответното мероприятие – обучение, конгрес или семинар, да представлява основната цел за клиента, цената на туристическата услуга обичайно съставлява съществен дял от общата цена. Предвид това, когато цената е определена общо, за целите на начисляване на ДДС следва да се определи дялът на цената на общата туристическа услуга в общата цена. Този дял може да се определи по методите, посочени по-горе в т.2.1.1.

В тази хипотеза за доставката на обща туристическа услуга е приложим режимът на данъчно облагане, описан в раздел II от настоящето становище. Другите доставки на стоки и/или услуги, свързани с организиране на мероприятиято, които обичайно включват ползване на зала, храни и напитки през почивките, техническо оборудване, материали и други, както и представените със собствен ресурс и капацитет, се облагат по общия ред.

В същата хипотеза, когато данъчно задълженото лице, което предоставя услуга по организиране на семинар, конгрес, образователно или друго подобно мероприятие, осигурява и услуга по настаняване в стопанисван от него хотел, за настаняването се прилага ставка на данъка 9 на сто. За останалите доставки на стоки и/или услуги, свързани с организиране на мероприятиято се прилага ставка 20%.

Ако все пак, макар и необичайно, в конкретен отделен случай едната от доставките, свързани с организирането на семинари, конгреси, образователни и други подобни мероприятия (доставка на стоки и услуги, нямащи характер на туристически услуги или съответно доставка на туристически услуги) не представлява цел за клиента сама по себе си и дялът ѝ съставлява незначителна част от общата цена, следва да се приеме, че е налице основна доставка, която е съпътствана от други доставки и към всички доставки се прилага режимът на основната доставка. Следователно ако основната доставка е организирането на мероприятиято и облагането на комплексната доставка е по общия ред на ЗДДС. В случай, че основната доставка е общата туристическа услуга – комплексната доставка- подлежи на облагане по реда на Глава шестнадесета от ЗДДС (срв. и т. II), съответно ако настаняването е в стопанисван от данъчно задълженото лице – организатор хотел и то се явява основната

доставка – комплексната доставка се облага с намалена ставка по чл. 66, ал.2 от ЗДДС (срв. и т. I за условията, при които е допустимо прилагане на намалената ставка).

СИМЕОН ДЯНКОВ
ЗАМЕСТНИК МИНИСТЪР-ПРЕДСЕДАТЕЛ И
МИНИСТЪР НА ФИНАНСИТЕ

