



РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ
МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ

15.7.2022 г.

X УК-3

Изх. №

София

Signed by: Ministry of Finance

УКАЗАНИЕ

Относно: Практическото приложение на § 15д от Преходните и заключителни разпоредби на Закона за данък върху добавената стойност, приет със Закона за държавния бюджет на Република България за 2022 г., обн. с ДВ бр. 52, от 5.7.2022 г., в сила от тридневен срок от обнародване на закона

Настоящото указание се издава на основание чл. 10, ал. 6 от Закона за Националната агенция за приходите. Указанието допълва изразеното становище с изх. УК - 2/13.7.2022 г. относно практическото приложение на § 15д от Преходните и заключителни разпоредби на Закона за данък върху добавената стойност, приет със Закона за държавния бюджет на Република България за 2022 г., обн. с ДВ бр. 52, от 5.7.2022 г. (ПЗР на ЗДДС) по отношение на данъчното третиране на доставки, за които се прилага намалена или нулева ставка на данъка в срок до 1 юли 2023 г.

Съгласно § 15д от ПЗР на ЗДДС, от 9 юли 2022 г. до 1 юли 2023 г. се прилага:

- 1) намалена ставка на данъка в размер на 9 на сто за доставки на природен газ и централно отопление с място на изпълнение на територията на страната, внос и облагаеми вътреобщностни придобивания и
- 2) нулева ставка на данъка за доставки на хляб и брашно с място на изпълнение на територията на страната, при внос на територията на страната и при облагаеми вътреобщностни придобивания.

1. Доставка на централно отопление:

Съгласно § 15д, ал. 2, т. 1 от ПЗР на ЗДДС, намалена ставка на данъка от 9 на сто за централно отопление ще се прилага към всички получатели на централно отопление по доставки с място на изпълнение на територията на страната, при внос или при вътреобщностно придобиване. Намалената ставка засяга единствено размера на прилаганата ставка на данъка, което не води до промяна на съществуващите в ЗДДС изисквания за определяне на данъчната основа на доставката, включително в случаите на съпътстваща доставка.

ЗДДС не въвежда легално определение на понятието „централно отопление“. Съгласно чл. 37 от Указ № 883 за прилагане на Закона за нормативните актове, думи или изрази с утвърдено правно значение се използват в един и същ смисъл във всички нормативни актове. Ако се налага отклонение от общоприетия смисъл на дума или израз, с допълнителна разпоредба се определя смисълът им за съответния нормативен акт. Въз основа на това, следва да се използва дефиницията на понятието „централно отопление“ дадена в § 1, т. 36 от ДР на Закона за енергийната ефективност, съгласно която „централно отопление“ е подаване на топлинна енергия под формата на пара или топла вода чрез мрежа от централен производствен източник към множество сгради или други места за използване за загряване на помещения или

процеси. В този смисъл, намалена ставка на данъка от 9 на сто за централно отопление ще се прилага както за топлинна енергия под формата на пара, така и на топла вода.

2. Доставка на природен газ:

Съгласно § 15д, ал. 2, т. 2 от ПЗР на ЗДДС, намалената ставка на данъка от 9 на сто за природен газ ще се прилага по отношение на всички получатели на природен газ, за които доставката е с място на изпълнение на територията на страната, при внос или вътреобщностно придобиване. Намалената ставка засяга единствено размера на прилаганата ставка на данъка, което не води до промяна на съществуващите в ЗДДС изисквания за определяне на данъчната основа на доставката, включително в случаите на съпътстваща доставка.

Режимът на облагане с данък добавената стойност на доставките на природен газ с намалена ставка, следва да се разглежда в контекста на практиката на Съда на Европейският съюз (СЕС).

Съгласно т. 26, 28 и 30 на решение по дело С-94/09 на Съда на ЕС „ От това Съдът извежда като последица, че при спазване на присъщия за общия режим на ДДС принцип на данъчен неутралитет, държавите членки имат възможност да прилагат намалена ставка на ДДС спрямо конкретни и специфични аспекти от дадена категория услуги, посочена в приложение 3 към Шеста директива (вж. Решение по дело *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, посочено по-горе, точка 43). От това следва, че когато държава членка реши да използва предоставената от член 98, параграфи 1 и 2 от Директива 2006/112 възможност за прилагане на намалена ставка на ДДС спрямо дадена категория доставки, посочени в приложение III към тази директива, тя може, при условие че спазва присъщия за общия режим на ДДС принцип на данъчен неутралитет, да ограничи приложението на тази намалена ставка на ДДС до конкретните и специфични аспекти на тази категория. Трябва да се подчертае обаче, че упражняването на тази възможност е подчинено на двойното условие, от една страна, за целите на прилагане на намалената ставка да се отделят само конкретните и специфични аспекти на разглежданата категория доставки, и от друга страна, да се спазва принципът на данъчен неутралитет. Тези условия имат за цел да осигурят, че държавите членки ще използват тази възможност само при условия, които гарантират правилно и ясно прилагане на избраната намалена ставка, както и пълното предотвратяване на евентуални измами, избягване на данъци и злоупотреба.“.

Предвид горното, независимо че при доставките на природен газ по мрежа е налице комплексна доставка, която се състои от доставка на стока (природен газ) и доставка на услуги (разпределение на природен газ, снабдяване с природен газ, пренос през газопреносната мрежа, достъп до преносната мрежа), прилагането на ставка на данъка от 9 на сто само за доставката на природен газ не води до нарушаване на принципа на неутралност, доколкото намалената ставка се прилага по цялата верига на доставки.

Относно приложимостта на разпоредбата на чл. 128 от ЗДДС, съгласно която, когато основната доставка се съпътства от друга доставка и плащането е определено общо, се счита, че е налице една основна доставка е видно че е от значение дали е определено общо заплащане по доставките. По аргумент на противното на чл. 128 от ЗДДС, ако за всяка отделна дейност е договорено отделно възнаграждение, са налице отделни доставки със съответстващото им данъчно третиране по ЗДДС.

Безспорно в случая на доставки на природен газ по мрежа е, че доставката на стоката природен газ и доставките на услуги (разпределение, снабдяване, достъп и пренос на газ) се предоставят с индивидуални цени. Като потвърждение за това може да се посочи Методика за определяне на цени за достъп и пренос на природен газ през газопреносните мрежи, собственост на "Булгартрансгаз" – ЕАД, издадена от Държавната комисия за енергийно и водно регулиране, обн., ДВ, бр. 72 от 29.08.2014 г., в сила от 1.10.2014 г., изм. и доп., бр. 76 от 30.09.2016 г., в сила от 19.09.2016 г., изм. и доп., бр. 79 от 8.09.2020 г. (Методика). Съгласно чл. 23. ал. 1 на Методиката, цените за достъп се изчисляват по видове услуги за предоставяне

на капацитет за всяка входна точка/зона и изходна точка/зона на съответната газопреносна мрежа или за газопреносната система при спазване на механизма за разпределяне на разходите по Глава пета от Методиката и могат да включват:

1. цени за достъп при референтен твърд годишен капацитет;
2. цени за достъп при краткосрочен твърд капацитет за ден: в рамките на деня, ден напред, месец и тримесечие;
3. цени за достъп при прекъсваем капацитет.

Съгласно чл. 25, ал. 1 от Методиката - цената за пренос се определя на база на утвърдените необходими годишни приходи, алокирани за образуване на цената за пренос. В §1, т. 9 и т. 13 от Допълнителната разпоредба на Методиката е посочено, че „Достъп“ е възмездно право да се ползва преносна система посредством запазване на капацитет в нея на основание сключен договор за пренос, а „Пренос на природен газ“ е транспортирането на природен газ през преносна система, собственост на оператора. Предвид посоченото, на практика е невъзможно да се договори обща цена, в която цената на природния газ да не е разграничена от цената на услугите, още повече, че доставката на природен газ следва да отчита реално потребеното количество от клиента. Именно това разграничаване на възнаграждението по доставката на стока – природен газ и доставката на услуги – пренос, достъп и др. води до неприложимост на разпоредбата на чл. 128 от ЗДДС.

Следователно налице са отделни, самостоятелни доставки и като такива същите имат различно данъчно третиране по отношение на прилаганата данъчна ставка, независимо че доставчиците обичайно издават обща фактура за доставките на природен газ и на посочените услуги. Доставките на природен газ са облагаеми с намалена ставка на данъка, докато доставките на услуги не са съпътстващи доставки и като такива за тях е приложима стандартната ставка на данъка.

Следва да се има предвид, че когато се документират доставки на стоки и услуги, за които се прилага както данъчна ставка в размер на 20 %, така и намалена данъчна ставка в размер на 9 % или нулева данъчна ставка в размер на 0% е допустимо това да стане чрез издаване на обща фактура, в която данните по чл. 114, ал. 1, т. 11-14 от ЗДДС се отразяват на отделни редове, съответно за тези, за които се прилага 9 %, и за тези за които се прилага 0 %. За всяка доставка на стока/услуга във фактурата следва да се посочва данъчната ѝ основа, приложимата ставка и дължимия данък за нея.

3. Доставка на брашно и хляб

Съгласно § 15д, ал. 3 от ПЗР на ЗДДС, нулева ставка на данъка се прилага за доставката на хляб и брашно с място на изпълнение на територията на страната, при вноса му на територията на страната и при облагаеми вътреобщностни придобивания на този вид стока. По отношение на данъчното третиране на доставките на хляб и брашно с място на изпълнение на територията на страната, при вноса му на територията на страната и при облагаеми вътреобщностни придобивания на този вид стоки се прилагат общите правила на ЗДДС. В ЗДДС не са предвидени специфични разпоредби относно датата на възникване на данъчното събитие при доставки на хляб и брашно - данъчното събитие при такива доставки възниква съгласно общите правила на закона. На основание направените изменения, за доставките на хляб и брашно се прилага нулева ставка на данъка.

Съгласно § 15д, ал. 5 от ЗИД на ЗДРБ, за целите на ал. 3 „брашно“ е продукт, който се получава от смилането на хлебна пшеница и е годен за производство на хляб и хлебни продукти."

В съответствие с § 15д, ал. 5 от ПЗР на ЗДДС за целите на ал. 3 „хляб“ е продукт, който се получава от изпичането на тесто, получено от смесване на пшенично брашно или друга зърнена култура, самостоятелно или в комбинация, и вода, със или без добавяне на сол, втасало с помощта на хлебна мая или закваска, и технологични добавки (при необходимост).

Относно дефиницията на „пшенично брашно или друга зърнена култура“ като съставна част на понятието „хляб“ и изхождайки от общоприетия смисъл на дума или израз, съгласно § 1, т. 12 от ДР на Наредба № 27 от 5.08.2008 г. за условията и реда за предоставяне на безвъзмездна финансова помощ по мярка „Създаване на организации на производители“ по Програмата за развитие на селските райони за периода 2007 - 2013 г. „Зърнено-житни култури“, тя включва обикновена (мека) пшеница, твърда пшеница, ечемик, ръж, тритикале, овес, царевица и сладка царевица, просо, сорго, ориз и др., включително за посев.

Предвид това, когато се използва пшенично брашно или друга зърнена култура от посочените по-горе, самостоятелно или в комбинация, това условие на дефиницията е изпълнено.

По отношение на производството на хляб и добавянето на брашно от зеленчуци или други култури, различни от зърнените, както и добавянето на различни семена, ядки, зеленчуци или плодове, олио или масло, чието количество е пренебрежимо малко и са предимно за подобряване на вкусовите качества на продукта, но несъмнено не променят общоприетото му възприемане за хляб, то за съответния продукт е приложима нулева ставка на данъка върху добавената стойност.

Под технологични добавки за „хляб“ следва се разбират онези добавки които са определени в част Д на „Разрешени добавки в храните и условия за тяхната употреба в категориите храни“ на Приложение II „Списък на Съюза на добавките в храните, одобрени за употреба в храни, и условията за тяхната употреба“ от Регламент ЕО 1333/2008 от 16 декември 2008 година относно добавките в храните под номер 07.1 „Хляб и хлебчета“.

В тази връзка, ако в съответен продукт се съдържа добавка, различна от изброените добавки в Регламент ЕО 1333/2008, то за продукта не следва да се прилага нулева ставка на данъка върху добавената стойност. В случаите, когато съответният продукт не съдържа посочените технологични добавки или някоя от тях, но отговаря на останалите условия, посочени в дефиницията за „хляб“ за целите на ЗДДС, то за същия е приложима нулева ставка на данъка.

Предвид дефиницията за „хляб“, втасването на тестото следва да е с помощта на хлебна мая или закваска. В случаите, когато за втасването на продукт, вместо хлебна мая или закваска, е вложено/използвано друго, например хуск, то за продукта не е приложима нулева ставка на данъка върху добавената стойност.

Когато продуктът има характеристиките на „хляб“, неговият грамаж, форма или опаковка, както и количеството му в опаковка, нямат значение. Както и независимо от начина на обработката му – ръчна или машинно.

Нулевата ставка на данъка върху добавената стойност се прилага за доставка на „хляб“ от регистрирано по ЗДДС лице, независимо дали е производител, търговец на едро/дистрибутор или търговец на дребно.

За „хляб“ следва да се счита и:

- продукт, който има характеристиките на „хляб“ и се доставя замразен и изпечен на около 90 %, който впоследствие се доизпича, например: хляб с порьска - сусам или други семена, питки, багети, франзели, земели - с порьска или без порьска, и други, но без захар и/или мазнина;

- сухари с характеристиките на „хляб“.

Нулева ставка на данъка върху добавената стойност **не се прилага** за стоки, които нямат посочените характеристики, такива като:

- различни видове сладки и солени закуски/изделия, например: кроасани с или без пълнеж, козунак, банички, кифли, брускети, бисквити, гофрети, меденки, вафли, крекери, солети, бутерки и други;

- сладкарски изделия, например: донъти и понички, независимо че основната суровина е тесто от пшенично брашно, щрудели, кекс и други;

- специален артизански хляб, в който освен определените в ал. 5 на § 15д от ПЗР на ЗДДС съставки и добавки, има и различни видове семена, зърна и семки;

- макаронени изделия;

- полуготови продукти предварително втасали и готови за печене/тесто за „хляб“ или други хлебни продукти;

- полуготови продукти предварително втасали и готови за печене, произведени от многолистно тесто, например кроасани за печене;

- кори за печене;

- сухи смеси за домашен ръжен хляб, за пълнозърнест хляб, за пълнозърнеста содена питка, за содена питка;

- хляб, питки, багети, франзели, земели, бургер хлебчета - с порьска - сусам или други семена или без порьска, но със захар и/или мазнина, чието количество не е пренебрежимо малко и не е предимно за подобряване на вкусовите качества на продукта;

- малки питки, съставът на които е: пшенично брашно, вода, прясна мая, сол, захар, слънчогледово олио, стабилизатори (ксантанова гума, гуарова гума, консерванти: калиев пропионат, сорбинова киселина);

- сандвичи, хамбургери, бургери, ход-дог, бурито, дюнери, емпанади, енчиладас, кростини, принцеси, пържени филийки, такос, фахитас.

Също така по отношение на „хляб“, като част от ресторантьорска или кетъринг услуга, включително при доставка на храна за вкъщи, същият винаги следва да се включва в доставката на ресторантьорската или кетъринг услугата, или на доставката на храна за вкъщи, независимо дали се предоставя с обща или отделна цена, и не е приложима нулева ставка на данъка.

15.7.2022 г.

X АВ

АСЕН ВАСИЛЕВ

Signed by: Assen Vaskov Vassilev

**ЗАМЕСТНИК МИНИСТЪР-ПРЕДСЕДАТЕЛ
ПО ЕВРОФОНДОВЕТЕ И
МИНИСТЪР НА ФИНАНСИТЕ**