Изх. № 20-00-162/19.10.2020 г.

ЦУ на НАП

ДО

ТД НА НАП ………………….

**тД на нап ГДО**

**ДИРЕКЦИЯ ОДОП ………………**

**ОТНОСНО**: приложение на намалената ставка на данъка върху добавената стойност от девет процента за доставка на услуга за използване на спортни съоръжения съгласно разпоредбата на чл. 66, ал. 2, т. 7 от ***Закона за данък върху добавената стойност*** (ЗДДС)в сила от 01.08.2020 г.

Настоящото становище се издава на основание чл. 10, ал. 1, т. 10 от ***Закона за Националната агенция за приходите*** за разясняване на приложението на разпоредбата на чл. 66, ал. 2, т. 7 от ЗДДС, съгласно която намалената ставка на данъка върху добавената стойност от девет процента се прилага за доставка на услуга за използване на спортни съоръжения, с оглед осигуряване на единна данъчна практика.

1. **Съдържание на нормата**

В ДВ, бр. 71 от 11.08.2020 г. е обнародван ***Закон за изменение и допълнение на Закона за местните данъци и такси*** (ЗИД на ЗМДТ), с който са направени изменения и допълнения в ***Закона за данък върху добавената стойност***, касаещи прилагането на намалена ставка на данъка върху добавената стойност от девет процента.

Съгласно чл. 66, ал. 2, т. 7 от ЗДДС ставката на данъка е 9 на сто за доставка на услуга за използване на спортни съоръжения. За тази доставка намалената ставка на данъка върху добавената стойност, съгласно § 10 от Преходните и заключителните разпоредби на ЗИД на ЗМДТ, се прилага от 1 август 2020 г. до 31 декември 2021 г.

С тази разпоредба се въвежда в националното законодателство възможността за прилагане на намалена ставка за използване на спортни съоръжения, предвидена в ***Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност*** (Директива 2006/112/ЕО) и по-специално в т. 14 от Приложение III „Списък на доставките на стоки и услуги, за които могат да бъдат приложени намалените ставки, посочени в член 98 от Директива 2006/112/ЕО“.

1. **Съдържание на понятията, определящи обхвата на намалената данъчна ставка по чл. 66, ал. 2, т. 7 от ЗДДС**

Видно от нормата, намалената данъчна ставка се прилага за доставките на услуги за използване на спортни съоръжения, поради което следва да бъде изяснено съдържанието на понятието „спортни съоръжения“ за целите на приложение на нормата.

**2.1. Съгласно смисловото значение на израза „спортни съоръжения“**

Тълкуването на думи и изрази, употребени в нормативните актове, е уредено в ***Указ № 883 от 24.04.1974 г. за прилагане на Закона за нормативните актове***, издаден на основание § 7 от Преходните и заключителни разпоредби на същия закон. Съгласно чл. 37 от указа 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.

Легални понятия, относими към нормата на чл. 66, ал. 2, т. 7 от ЗДДС, се съдържат в ***Закона за физическото възпитание и спорта*** (ЗФВС).

Съгласно чл. 102, ал. 1 от ЗФВС спортен обект е недвижим имот или част от него, който съгласно подробен устройствен план е предназначен за спортни функции, заедно с изградените и/или поставените преместваеми обекти и съоръжения, необходими за практикуване на съответния вид спорт, включващи и необходимите спомагателни и обслужващи обекти и помещения, свързани с неговото функциониране. Съгласно ал. 3 от същия законов текст спортните обекти се използват за нуждите на физическата активност, физическото възпитание, спорта, спортно-туристическата дейност и свързаните с тях обслужващи и спомагателни дейности.

По смисъла на § 1, т. 14 от ДР на ЗФВС „спорт за високи постижения“ е системна, високоинтензивна, научнообоснована тренировъчна и състезателна дейност за достигане на високи постижения от спортисти.

По смисъла на § 1, т. 15 от ДР на ЗФВС „спорт за всички“ е укрепваща здравето физическа активност на лицата в свободното им време чрез свободен избор на индивидуално или организирано практикуване на физически упражнения и спорт.

По смисъла на § 1, т. 17 от ДР на ЗФВС „спортно-туристическа дейност“ е укрепваща здравето физическа активност на лицата в свободното им време чрез свободен избор на индивидуално или организирано практикуване на физически упражнения и спорт сред природата.

По смисъла на § 1, т. 22 от ДР на същия закон „физическото възпитание“ е процес, насочен към образование, развиване на двигателните способности на човека, придобиване на умения и знания в областта на физическата култура и спорта.

Доколкото както в ЗДДС, така и в специалното законодателство липсва легално определение на понятията „спорт“ и „съоръжение“, за изясняване смисловото им съдържание следва да се изхожда от общоприетия им смисъл.

Понятието „спорт“ според Речника на българския език, публикуван на официалната страница на Института за български език на БАН, означава „физически упражнения или игри за състезание между две страни“. Според Тълковния речник понятието спорт има две значения и означава: „1. Еднотипни физически упражнения, които се правят системно, като периодически резултатите от тях се сравняват на състезания. *Какъв спорт тренираш? и* 2. Физически упражнения, гимнастика. *Спортът помага за укрепването на организма.*“.

Понятието „съоръжение“ според Речника на българския език, публикуван на официалната страница на Института за български език на БАН, има две значения и означава: „1. Сбор от уреди, машини, инсталации и подобни, които улесняват и подпомагат някоя производствена дейност. 2. Уреди, прибори, принадлежности. (Риболовни съоръжения. Спортни съоръжения.)“, а според Тълковния речник „съоръжение“ има две значения и означава „1. Уреди, апарати и други, които се използват в специализирана дейност. Спортни съоръжения. 2. Постройка с определено предназначение. Сложно архитектурно съоръжение.“.

**2.2.** **Съгласно практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС) относно съдържанието и целта на израза „право за използване на спортни съоръжения”**

В решение по дело С-432/15, в т. 65, СЕС приема, че ***„понятието „право за използване на спортни съоръжения“ трябва да се схваща като визиращо правото да се използват съоръжения, предназначени за упражняването на спорт и физическо възпитание, както и тяхното използване за тази цел***“. Като се позовава на точки 56-59 от заключението на генералния адвокат по делото, Съдът приема, че възможността правото за използване на спортни съоръжения да се облага с намалена ставка цели по същество да се насърчава упражняването на спортове и те да станат по-достъпни за частноправните субекти.

Генералният адвокат по дело С-432/15, в т. 56-59 от заключението си, на които СЕС се позовава, е посочил, че по принцип понятието „използване на спортни съоръжения“ следва да се разбира в смисъл, че се отнася до използването на недвижими съоръжения с постоянен (например плувни басейни, състезателни писти, спортни зали и фитнес центрове) или временен характер (например обществени площади, крайбрежни или сухоземни площи, временно предназначени за спортни площадки за конкретно събитие) от страна на частни лица, които действително тренират или участват в състезание. В същото заключение генералният адвокат е посочил и че понятието за „използване на спортни съоръжения“ обхваща дейности, които са строго свързани с практикуването на спорт от страна на частни лица. Следователно използването на съоръженията представлява средство за практикуване на спорт от страна на частни лица, от което следва, че точка 14 от приложение III към Директива 2006/112/ЕО, както и чл. 132, пар. 1, б. „м” от същата директива целят да насърчат упражняването на спорт сред широки кръгове от населението. Генералният адвокат приема, че целта на тази разпоредба е да насърчи лицата да упражняват форми на физическа активност, които чрез организирана или неорганизирана форма на участие целят изразяване и подобряване на физическото и психическо здраве, създаване на социални контакти и постигане на резултати в състезания.

По отношение на предвиденото освобождаване в член 13, A, параграф 1, буква м) от Шеста директива (чл. 132, пар. 1, б „м“ от Директива 2006/112/ЕО и чл. 41, ал. 4 от ЗДДС) на доставката на услуги, тясно свързани със спорта или физическото възпитание, СЕС е постановил:

В т. 29 на решение по дело Canterbury Hockey Club, С-253/07 Съдът приема: „Така, ако изразът „услуги […], предоставяни […] на лица, участващи в спортни дейности“ в член 13, A, параграф 1, буква м) от Шеста директива се тълкуваше в смисъл, че изисква въпросните услуги да се предоставят пряко на физическите лица, които участват в спортни дейности в рамките на организационна структура, осигурена от спортен клуб, предвиденото в тази разпоредба освобождаване щеше да зависи от наличието на правоотношение между доставчика на услуги и спортуващите в рамките на такава структура лица. Такова тълкуване би довело до автоматично и неизбежно изключване от освобождаване на голям брой услуги от съществено значение за участието в спортни дейности, независимо дали тези услуги са директно свързани с участващите в спортните дейности лица или със спортните клубове и от въпроса кой е действителният бенефициер. Както правилно изтъква Комисията, подобен резултат би противоречал на целта, преследвана от предвиденото в посочената разпоредба освобождаване, която е действително освобождаване на услугите, предоставяни на частни лица, участващи в спортни дейности.“

В същото решение (по дело Canterbury Hockey Club, С-253/07) Съдът е постановил, че в контекста на лицата, участващи в спортни дейности, освобождаването, предвидено с нормата на чл. 132, пар. 1, б „м“ от Директива 2006/112/ЕО (доставката на някои услуги, тясно свързани със спорта или физическото възпитание от нестопански организации на лица, участващи в спортни дейности или физическо възпитание), обхваща и услугите, предоставяни на юридически лица и на нерегистрирани обединения, доколкото тези услуги са тясно свързани със спортните дейности и са от съществено значение за тях, и действителните бенефициери на посочените услуги са лица, участващи в спортни дейности.“

Въпреки че тези съображения на СЕС са изложени във връзка с освобождаваното при доставки, тясно свързани със спорта или физическото възпитание по чл. 132, пар. 1, б „м“ от Директива 2006/112/ЕО, те са относими и по отношение на прилагането на намалената ставка за използването на спортни съоръжения, тъй като в т. 63 на решение по дело С-432/15 Съдът е приел, че „понятието за използване на спортни съоръжения е свързано с доставките, свързани с упражняване на спорт и с физическо възпитание, които трябва, доколкото е възможно, да се разглеждат заедно (в този смисъл решения от 18 януари 2001 г., Stockholm Lindöpark, C 150/99, т. 26 и от 22 януари 2015 г., Régie communale autonome du stade Luc Varenne, C 55/14, т. 25)”.

Предвид цитираната практика е без значение за определяне на услугата за използване на спортни съоръжения дали получателят по доставка на услуги, тясно свързани със спортните дейности, е физическо или юридическо лице, стига крайният ползвател/бенефициер да е физическо лице, което ще ги използва за спортни цели.

**3. Обхват на приложение на намалената данъчна ставка по чл. 66, ал. 2, т. 7 от ЗДДС**

**3.1. Спортни съоръжения**

За целите на приложение на чл. 66 от ЗДДС понятието „спортни съоръжения“ значително се доближава до определението на ЗФВС за „спортен обект“, регламентирано с чл. 102 от с.з., но докато за целите на ЗФВС и по-конкретно за регулиране предоставянето на публични средства за изграждането, обновяването и експлоатацията на спортни обекти, в обхвата им се включват само недвижими имоти, *които съгласно подробен устройствен план са предназначени за спортни функции* (заедно с изградените и/или поставените преместваеми обекти и съоръжения, необходими за практикуване на съответния вид спорт), то видно от практиката на СЕС за целите на намалената данъчна ставка, с оглед улесняване и поощряване на спортната активност, като спортни съоръжения следва да се разглеждат и тези с временен характер, специално предназначени/пригодени за определено спортно мероприятие.

От относимите легални определения, общоприетия смисъл на думите и тълкуванията на СЕС може да се направи извод, че за целите на приложение на чл. 66 от ЗДДС понятието „спортни съоръжения“ включва в себе си както недвижими имоти/постройки, така и изградените/монтирани/поставени/оборудвани към/във/със тях или на открито уреди, прибори, инсталации и подобни, които улесняват и подпомагат упражняването на спорт, както като системна тренировъчна и състезателна дейност от спортисти, така и като физически упражнения, игри и укрепваща здравето физическа активност на лицата.

**Най-общо спортните съоръжения следва да отговарят на следните характеристики:**

* **Представляват/свързани са с недвижим имот, върху който са изградени/ монтирани/маркирани/поставени/обозначени и оборудвани;**
* **Предназначението им е да способстват упражняването на спорт и физически упражнения/активности.**

**Не са „спортни съоръжения“ съоръженията, чието предназначение има чисто развлекателен характер.**

* **Спортни съоръжения с постоянен характер**

Видно от посочените определения, спортните съоръжения обичайно представляват **конструкции – постройки, които обикновено не се определят като сграда**.Същите могат да включват граждански инженерни строежи като стадиони, басейни, пързалки, колодруми, мотостадиони, игрища, площадки, писти, мотописти, картинг-писти, и други подобни.

В същото време, без да представляват съоръжение сами по себе си, **зали и други недвижими имоти**, които са оборудвани (съоръжени) с уреди, които се използват за спортна дейност – например фитнес зали, също представляват спортни съоръжения.

По-конкретно с оглед практиката на СЕС и цитираните по-горе тълкувания на понятието, **спортните съоръжения включват недвижими спортни обекти/помещения (открити или закрити, само оградени или изцяло покрити, със или без места за сядане и наблюдение), които са проектирани, пригодени/ адаптирани/приспособени или използвани за упражняване/практикуване на спорт, физическо възпитание и физическа активност**, като напр. стадиони, плувни басейни, спортни зали, физкултурни салони, фитнес зали, боулинг зали, състезателни писти, трасета за лека атлетика, територии на ловни стопанства, водоеми за риболов, стрелбище, тенис-кортове, ски съоръжения (като лифт, влек, писта), голф игрище, ледена пързалка, външни/открити центрове, които предоставят възможности за спортни дейности.

* **Спортни съоръжения с временен характер**

Относно спортните съоръжения с временен характер, достатъчно е, ако тези обекти са специално маркирани/обозначени/оборудвани за активни спортни дейности по време на конкретно спортно събитие/мероприятие/занимание.

Или иначе казано, като спортно съоръжение следва да се приеме предназначено временно за спортни прояви и съответно обозначено, маркирано или оградено пространство на открито или закрито (например: поляна, площадка, скален масив, езеро, обособената за спортно ориентиране местност, зала (различна от спортна) и пр.), снабдено/оборудвано с обичайните за практикуването на съответния спорт уреди и допълнително оборудване – например степове за аеробика; гирички, ластици, топки за гимнастически упражнения; врати за футбол или водна топка; маса за тенис на маса; мрежа за волейбол, тенис, бадминтон; тежести за вдигане на тежести, съответно оборудване/обезопасяване на скалния масив за скално катерене, контроли за ориентирането, съответно обозначени зони за скачане с парашут, трасе за ски-бягане. Изброяването не е изчерпателно, като следва да се има предвид обичайното оборудване за практикуването на съответния спорт.

* **Извън обхвата на понятието „спортни съоръжения“**

Не са спортни съоръжения **уредите за практикуване на съответния спорт**, които обичайно за съответния спорт се осигуряват и използват индивидуално от практикуващите, например ракети за тенис и бадминтон, ски екипировка, кънки, велосипеди, стикове за хокей и пр. Предоставянето на практикуващите на индивидуалните уреди поначало представлява наем на движима вещ и намалена ставка е допустимо да се приложи само в условията на съпътстваща доставка (вж. т. 4.2.2.)

Не са спортни **съоръжения също така съоръженията, проектирани или използвани за дейности, които не представляват спорт**, например маси за игри с карти, зали за компютърни или видео игри или игрални машини, стаи за приключения (ескейп роум), парти зони без специфично спортно оборудване, увеселителни паркове.

Не са спортно съоръжение сауната, джакузито, парната баня, солната стая и други подобни. Предназначението на тези съоръжения е **за отдих и/или развлечение, възстановяване**.

**3.2. Услуга за използване на спортни съоръжения**

**3.2.1. с оглед предоставеното право**

Предвид изложената по-горе практика на СЕС, за да е приложима намалената ставка на данъка за услугата за използване на спортни съоръжения, следва същата да представлява:

* предоставяне на правото да се използват съоръжения, предназначени за упражняването на спорт и физическо възпитание, както и
* използването им за тази цел.

Тоест, за да прилагат намалената данъчна ставка, данъчно задължените лица, стопанисващи спортните съоръжения, трябва да ги предоставят за ползване на трети лица за упражняването на спорт и физическо възпитание.

Предоставянето на възможност да се спортува чрез използване на спортно съоръжение – недвижим имот, е повече от простото отдаване под наем на спортното съоръжение. Доставката на услуга по използване на спортно съоръжение включва освен предоставяне на спортното съоръжение на разположение на клиента, но и непрекъсната поддръжка, надзор и управление на помещенията/оборудването и евентуално предоставяне на допълнителни удобства.

Доставка на услуга по използване на спортни съоръжения е например предоставянето на клиента на възможността да използва съоръжения за практикуване на спорт инцидентно в определени дни, часове или времеви интервали или така и по време по желание на клиента, като обаче това ползване поначало не изключва достъпа на стопанисващия съоръжението до същото. В зависимост от съоръжението и вида спорт, достъпът на други лица (клиенти по време на ползването от един клиент или група клиенти) може да бъде ограничаван (например приятелска компания наема зала за баскетбол или игрище за футбол за провеждане на спортната игра) или обратното – ползването от един клиент не препятства ползването и от други независими клиенти по същото време (например писта за бягане, за картинг и др. подобни) или пък ползването от множество независими клиенти е обичайно и цел за същите (така наречените групови тренировки). Независимо от това коя от хипотезите е налице, доставката следва да се третира като доставка на услуга по използване на спортно съоръжение, а не наем.

Доставка на услуга за използване на спортни съоръжения ще е и предоставянето на правото да се използва спортното съоръжение за по-продължителен период от време, през което време се ограничава достъпът на други лица, стига стопанисващият съоръжението да продължава да поддържа същото, да упражнява надзор и управление на помещенията и евентуално да предоставя допълнителни удобства. Например предоставянето правото на ползване на спортно игрище за период от две седмици на определен футболен отбор за провеждане на неговите тренировки при посочените по-горе условия.

Доколкото активният професионален спорт, освен практикуване и тренировки, включва и състезателни прояви пред публика, следва да сe подчертае, че услугата по предоставянето на зрители възможността да наблюдават спортните прояви/състезания като публика в залата/на стадиона срещу заплащане не попада в обхвата на намалената данъчна ставка.

Спецификите на правоотношение, при което спортно съоръжение/уред се отдава под наем и облагането на доставката е с данъчна ставка на данъка от 20 на сто, е разгледано по-долу в т. 8 на настоящото становище.

**3.2.2. с оглед конкретното използване**

Доставка по използването на спортните съоръжения се изразява в предоставяне възможност да се практикува спорт или друга физическа активност чрез използване на съответното съоръжение.

* **използване на спортните съоръжения по предназначение – за упражняване на спорт**

Така например в обхвата на нормата е възмездното предоставяне право да се използват:

- стадион – за атлетика и футбол, за ръгби, бейзбол и др.;

- басейн – за плуване, водна топка, водна аеробика, скокове във вода и пр.;

- тенис-кортове – за игра на тенис;

- ски писта, лифт и ски-влек – за ски спускания, ски аеробика и пр.;

- туристически пътеки, пътеки на здравето, лифт – за спортно-туристическа дейност;

- гребни канали или водоеми – за гребане, ветроходство;

- ледена пързалка – за пързаляне с кънки, хокей на лед или фигурно пързаляне, шортрек, кърлинг;

- физкултурен салон – за упражнения по гимнастика, пилатес, йога, стречинг, аеробика, фехтовка и др. спортове;

- спортна зала – за хандбал, волейбол, гимнастика, лека атлетика и други;

- зала за танци – за състезателни, народни и др. танци;

- фитнес зала – за изграждане на тялото/бодибилдинг с различни фитнес уреди;

- колодрум – за колоездене.

Горните примери не са изчерпателни, а само насочващи.

В този смисъл, доколкото спортното съоръжение се използва за упражняването на спорт, за доставката на услугата за използване на съответното спортно съоръжение е приложима намалената ставка на данъка от 9 на сто.

* **използване на спортните съоръжения за различни от спорта цели**

Не са доставки за използване на спортни съоръжения например предоставянето на физкултурен салон или стадион на разположение за семейни или корпоративни тържества, спортна зала – за провеждане на концерт или предоставянето на ски-писта за заснемане на филм и други подобни, при които целта на клиента не е спортуване, съответно ползването не е упражняване на спорт. За тези доставки приложимата данъчна ставка ще е двадесет на сто.

* **използване на спортните съоръжения с двойно предназначение**

За определяне на същността на комплексната доставка на услуга следва да се определи водещият ѝ елемент от гледна точка на средностатистическия потребител. Например доставка на услуга по използване на плаж с изграден басейн през активния сезон за плажуване в общия случай следва да се третира като една-единствена комплексна доставка, облагаема с данъчна ставка 20 на сто, тъй като от гледна точка на средностатистическия потребител основната същност на услугата е отдих и/или развлечение.

Когато обаче извън плажния сезон или в рамките на същия, но в определени часови зони, се предоставя възможност на спортисти или на други клиенти да тренират плуване/да плуват, доставката на услугата по предоставяне правото на ползване на съоръжението е облагаема с данъчна ставка 9 на сто.

Възможно е обаче относно съоръжения с двойно предназначение да е налице сходно по обем ползване по едно и също време както от лица, практикуващи спорт или съответната друга физическа активност (в аспекта на примера плуване), така и от лица, използващи същото за отдих и забавление. Не следва да се изключва в такива случаи и възможността по отношение на такова съоръжение да се приложи съответната на всяко ползване данъчно облагане (ставка). В тези случаи в тежест на стопанисващия съоръжението доставчик е да осигури подходяща организация на ползването, даваща възможност за осъществяване на контрол за коректното данъчно третиране на доставката, като например поставяне на клиентите на различни по цвят гривни, обособяване сектори или обекти за различните видове използване на съоръжението или други подходящи мерки. При подобно смесено ползване на едно и също спортно съоръжение за целите на данъчния контрол следва да се осигури надеждна одитна следа. В тежест на данъчно задълженото лице, стопанисващо обекта, е да осигури достатъчно ясно разграничаване на двата вида доставки и отчетност за това. В случай че такава липсва, данъчното третиране следва да бъде с приложение на стандартната данъчна ставка от двадесет на сто.

**3.2.3. с оглед получателя на услугата**

Получател на услугата по използване на спортно съоръжение може да е физическо или юридическо лице, стига реалният ползвател да е физическо лице, което фактически използва спортното съоръжение, като спортува или упражнява аналогична на спорта физическа активност.

Получателят на услугата може да е юридическо лице например, когато:

- получател е спортен клуб, а ползватели са членуващите в същия;

- получател е работодател, който закупува карти/ваучери за спорт за своя персонал;

- получател е издателят на ваучер с конкретна цел – използването на спортно съоръжение или издателят на карта за достъп до широк кръг спортни съоръжения;

- лицето, закупуващо ваучер/карта за използването на спортно съоръжение или за достъп до широк кръг спортни съоръжения с цел подарък, например на корпоративни клиенти.

В тези случаи, макар получателят на услугата да не използва лично спортните съоръжения за практикуването на спорт и физическа активност, приложимата данъчна ставка е 9 на сто, тъй като този получател получава правото да използва и съответно го предоставя на физически лица, практикуващи спорт или физическа активност, които реално ползват спортните съоръжения. Да се приеме по-стеснително тълкуване на нормата би означавало да се лиши същата от полезен смисъл, както е приел СЕС (С-253/07).

**3.2.4. с оглед ползвателя на услугата**

Ползването може да бъде както от спортисти (спорт за високи постижения), така и от лица, неупражняващи професионално спорт (спорт за всички), както за провеждане на спортни занимания и тренировки, така и за провеждане на състезания.

В този смисъл е и решение на СЕС по дело С-495/12, т. 21, съгласно което, когато се предоставя например услуга, която се състои в предоставянето на правото да се използва игрище за голф, доколкото достъпът до игрището за голф е необходим, за да се практикува този спорт, същата е тясно свързана със спорта или физическото възпитание, независимо от това дали съответното лице играе голф редовно или организирано или с оглед на участие в спортни състезания.

**3.2.5. с оглед на практикуваните други видове физически активности/упражнения/занимания**

Видно от определението, възприето от СЕС в решение по дело С-253/07, т. 65, намалената данъчна ставка за използване на спортни съоръжения е приложима както за доставките за предоставяне правото за използване на съоръжения, предназначени за упражняването на спорт, така и за такива, предназначени за физическо възпитание, както и тяхното използване за тази цел. Определенията на „спорт за всички“ и „спортно-туристическа дейност“ като укрепваща здравето физическа активност на лицата в свободното им време чрез свободен избор на индивидуално или организирано практикуване на физически упражнения и спорт (при туристическата дейност – сред природата), съответно на „физическото възпитание“ като процес, насочен към развиване на двигателните способности на човека, също дават основание да се приеме, че съоръжения, предназначени за упражняване на физически активности, различни от спорта, но предполагащи развитието на двигателните способности, попадат в приложното поле на намалената данъчна ставка по чл. 66, ал. 2, т. 7 от ЗДДС.

Такъв характер имат например следните често практикувани физически активности:

* **йога**

Йога е практика, представляваща комбинация от различни пози, дихателни упражнения и медитация, **у**крепващи цялото тяло чрез активиране на всички мускули. Заниманията с йога значително повишават гъвкавостта, силата и издръжливостта и мускулния тонус на тялото и подобряват физическото и психическо здраве. Поради това, независимо, че формално не е спорт, а че освен физическите упражнения има и значително друго съдържание, включително философия, упражняването на тази практика в зала или в пригодена, обособена за целта площадка на открито, групово, следва да се третира като използване на спортно съоръжение и услугата по предоставяне на това използване се облага с намалената данъчна ставка. Още повече, че в масовия случай йога заниманията се практикуват като се съсредоточават предимно в упражняване на физическите упражнения, характерни за йога практиката.

* **бойни спортове/изкуства**

Аналогично голяма част от бойните изкуства, въпреки че се наричат изкуства и представляват освен чисто физически практики, също и системи за умствено и духовно развитие, съчетани и с философски учения, основната цел и акцент на масовото им практикуване са насочени към физическо развитие и физическа активност. Това дава основание, когато се предоставя съоръжение/зала, обособена площадка, терен за практикуване на бойни изкуства, при облагането ѝ също да бъде приложена намалената данъчна ставка по чл. 66, ал. 2, т. 7 от ЗДДС.

* **танци**

Честа практика е в спортните зали да се предоставя услуга по провеждане на групови занимания по танци – спортни, латино, бални, народни, ориенталски, класически и модерен балет. Спортните танци (стандартни и латиноамерикански) са официално признати като спорт. Макар че формално останалите танци не представляват спорт в тесния смисъл на думата, доколкото същите способстват за развиване на физическата активност и двигателните способности на лицата, които ги практикуват и подпомагат подобряването на физическото и психическото здраве (което е целта на допускането на въвеждане на намалената ставка), организираното им практикуване в спортни и танцови зали, физкултурни салони и други подходящи помещения следва да се третира като използване на спортни съоръжения по смисъла на чл. 66, ал. 2, т. 7 от ЗДДС. Допълнителен аргумент в посока, че заниманията по танци в зала следва да се третират като ползване на спортно съоръжение за упражняване на спортни занимания, е и обстоятелството, че народните танци се изучават в учебните програми по физическо възпитание и спорт. Освен това, доколкото предоставянето на услуга по използване на спортно съоръжение за спортните танци е сходна с услугата по предоставянето им за други танци, организирани и способстващи за упражняване на физическа активност, същите следва да имат идентично данъчно третиране, каквато е практиката на СЕС, съгласно която принципът на данъчен неутралитет не допуска стоки или доставки на услуги, които са сходни от гледна точка на средния потребител, и които следователно са в конкуренция помежду си, да се третират по различен начин от гледна точка на данъка върху добавената стойност (в този смисъл решение от 27 февруари 2014 г., Pro Med Logistik и Pongratz, C‑454/12 et C‑455/12, EU:C:2014:111, т. 52 и 53).

Посочените примери са неизчерпателни, а само насочват към най-масово упражняваните в спортни съоръжения физически активности, при което следва да се прилага намалената данъчна ставка от 9 на сто.

**3.2.6. упражняване на физически активности в развлекателни зони в търговски центрове**

В големи търговски центрове функционират обособени развлекателни зони с инсталирани спортни съоръжения, даващи възможност за упражняване на физически активности, като например батут и стена за катерене или ледена пързалка. Предоставянето на ползването им, ако е с отделна цена от ползването на развлекателните съоръжения, е доставка, облагаема по чл. 66, ал. 2, т. 7 от ЗДДС.

Тези центрове/зони често предоставят на клиентите си и възможност за организиране на тържества, включващи използването на спортните съоръжения, като най-често се предоставят и аниматори, кетъринг или доставка на храна и напитки за празненството, украса и пр. В случай на такова ползване на центъра/съоръжението, допълнителните услуги, включително ако са с обща цена с ползване на съоръжението, се облагат отделно със съответната им данъчна ставка съобразно дела им в общата комплексна цена тъй като от гледна точка на клиента имат самостоятелно значение.

Съществуват и хипотези, при които в такива развлекателни зони, освен използването на спортни съоръжения, на клиентите е предоставена при обща цена и възможност/достъп до други развлекателни занимания, като например детски пързалки, кътове за рисуване, занимателни игри и др. В тези случаи данъчното облагане следва да бъде съобразено с обстоятелството коя от тези възможности представлява основна цел за средностатистическия потребител на развлекателния център. Тази цел ще е определяща за данъчното третиране на общата услуга по предоставяне на достъп до развлекателния център. Ако преобладаващото ползване от клиентите е на спортните съоръжения в него, доставката на услугата по предоставяне на достъп до развлекателния център ще е със ставка 9 на сто (т. 4.1. от решение на СЕС по дело С-18/12).

**4. Доставка/доставки с пакетна цена**

Често услугата по използването на спортните съоръжения се предоставя на клиентите заедно с предоставяне на други възможности и удобства при обща цена. При това следва да се определи дали е налице една-единствена комплексна доставка на услуга, основна и съпътстваща доставки с общо данъчно третиране и в тези случаи – кой е водещият елемент/доставка, или са налице отделни доставки със самостоятелно данъчно третиране.

**4.1. Практика на СЕС**

* **доставки за използване на съоръжения за упражняване на конен спорт**

В тази връзка СЕС, в решение по дело С-432/15, е постановил в т. 66, че „макар доставките на услуги, свързани с използването на съоръженията, необходими за упражняване на конни спортове, да могат да попаднат в обхвата на точка 14 от Приложение III към Директивата за ДДС, това не може да се отнася за доставки, свързани с използването на съоръжения, предназначени за пасивния престой на конете в конюшнята, за тяхното хранене или за грижите, които им се предоставят, нито на пространствата за почивка или складиране.“

По отношение на използването на спортни съоръжения за упражняването на спорт и физическо възпитание Съдът е постановил, че „**за да се прецени дали една-единствена комплексна доставка трябва да се определи като тясно свързана със спорта** по смисъла на член 132, параграф 1, буква м) от Директивата за ДДС, **въпреки че тази доставка включва също и елементи, които нямат такава връзка, следва да се вземат предвид всички обстоятелства по осъществяване на сделката, за да се издирят нейните характерни елементи и да се установи кои от тях са доминиращите елементи** (в този смисъл по-специално решение от 2 май 1996 г. по дело Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, точки 12 и 14, решение по дело Levob Verzekeringen и OV Bank, С-41/04, точка 27 и решение по дело Bog и др., съединени дела C-497/09, C-499/09, C-501/09 и C-502/09, точка 61). От практиката на Съда следва, че **доминиращият елемент трябва да се определи, като се вземе за основа гледната точка на средностатистическия потребител** (в този смисъл по-специално решение по дело Levob Verzekeringen и OV Bank, С-41/04, точка 22 и решение по дело Everything Everywhere, C-276/09, точка 26) и като в рамките на цялостната преценка се отчете не само количественото, но и качественото значение на елементите, за които се отнася предвиденото в член 132, параграф 1, буква м) от Директивата за ДДС освобождаване, спрямо това на елементите, по отношение на които това освобождаване не се прилага (в този смисъл решение по дело Bog и др., съединени дела C-497/09, C-499/09, C-501/09 и C-502/09, точка 62).“

* **доставки по използване на съоръжение аквапарк**

По отношение на комплексна една-единствена доставка в решение по дело Město Žamberk, С-18/12, т. 33, Съдът е постановил, че „Колкото до въпроса дали при такава комплексна една-единствена доставка доминиращият елемент е възможността да се практикуват спортни дейности, попадащи в приложното поле на член 132, параграф 1, буква м) от Директивата за ДДС, или доминиращи са по-скоро само отдихът и развлечението, това определяне следва да се осъществи **въз основа на гледната точка на средностатистическия потребител**, която ще трябва да се установи въз основа на съвкупност от обективни елементи. **При тази обща преценка следва да се обърне особено внимание на начина, по който е замислен разглежданият аквапарк, който се установява от неговите обективни характеристики, а именно различните предлагани инфраструктури, тяхното оборудване, броя им и значението им спрямо парка като цяло**.

По-конкретно, когато става въпрос за водните пространства, националната юрисдикция следва да вземе предвид по-специално **дали те са подходящи за плуване със спортна цел, например дали са разделени на коридори, имат ли подходящи по размери стартови блокчета и дълбочина или, напротив, поради начина, по който са оборудвани, са подходящи главно за забавления**.

Обстоятелството, че намерението на някои посетители не е свързано с така определения доминиращ елемент на спорната доставка, обаче не може да постави под въпрос това определение.“

В светлината на насоките за тълкуване, дадени от Съда в това решение, и с оглед на конкретните обстоятелства за всеки отделен случай, трябва да се прецени дали това е така.

**4.2. Хипотези на данъчно третиране**

**4.2.1. Единна комплексна доставка**

Съгласно постоянната практика на СЕС: „налице е една-единствена сделка по-специално когато два или повече елемента или действия, предоставени от данъчно задълженото лице на клиента, са толкова тясно свързани, че обективно образуват една-единствена неделима икономическа доставка, чието разделяне на части би било изкуствено (решения Levob Verzekeringen и OV Bank, C-41/04, т. 22 и Aktiebolaget NN, C-111/05, т. 23)”.

Например като една-единствена услуга по използване на спортни съоръжения следва да се разглежда и третира предоставянето на възможност на клиентите освен залата/игрището/басейна за тренировки и съответните му уреди и съоръжения, да използват съблекалните, душ-кабините, тоалетна.

* **групови спортове/тренировки**

При така наречените групови спортове или групови тренировки като например: аеробика, зумба, канго джъмп, йога, танци, степ аеробиката, бачата, спининг и други подобни, е необходимо наличието на спортна зала или обособена, пригодена за целта (оборудвана с характерните спортни уреди – например степове, топки за пилатес, ластици, обръчи, гумени въжета, ленти, подложки за коремни преси, гирички и и други) спортна площадка/терен. За груповото упражняване на тези спортове задължително е необходимо и присъщо и наличието на инструктор, ръководещ заниманието, доколкото спортната активност на групата следва да бъде синхронизирана и съответно градирана. В тези случаи е налице единна неделима комплексна доставка по използване на спортно съоръжение, приложимата данъчна ставка за която (включително воденето от инструктор като неин елемент) е 9 на сто по силата на чл. 66, ал. 2, т. 7 от същия закон. Основанието да се приеме, че водещ елемент на тази комплексна доставка е използването на спортното съоръжение е обстоятелството, че целта на средностатистическия потребител обичайно не е бърз индивидуален и значителен напредък в съответната физическа активност или спортно занимание, в какъвто случай клиентите биха наели индивидуален треньор. Целта на потребителите на групови тренировки е именно тренирането в група, което е обусловено от използване на спортна зала/съоръжение за колективното осъществяване на спорта или физическата активност. Това е така, тъй като груповите тренировки имат специфично психологическо въздействие чрез взаимна мотивация да стимулират активност, постоянство и напредък в тренировките на участниците в групата, съчетано със създаване на социални контакти, което е напълно в съответствие с целта на съответната норма от Директивата за ДДС, допускаща намалена данъчна ставка за използване на спортни съоръжения, възприета в мотивите на СЕС по дело С-432/15, т. 56. Стеснително тълкуване на нормата в този случай би довело до неоправдано ограничаване приложното ѝ поле и би я лишило до голяма степен от полезен смисъл, особено предвид че тези спортове са едни от най-масово практикуваните като спорт за всички по смисъла на ЗФВС.

Аналогично следва да е данъчното третиране и на други видове спорт/физически активности (например: йога, танци и други), които се провеждат/практикуват при аналогични на посочените условия. Водещият елемент в доставката от гледна точка на средностатистическия потребител е използването на спортното съоръжение за колективно/ групово упражняване на съответния спорт/ физическа активност. Макар и в някои случаи минимално, оборудването на съответните зали е специфично и често е от съществено значение за използването им за упражняването на съответния спорт. Същите биха могли да бъдат оборудвани и снабдени, в зависимост от съответните видове спорт, например със: специална настилка, ставка, шведска стена, огледала и спортни уреди, неизчерпателно изброени по-горе.

* **екстремни спортове**

Освен така наречените групови упражнения, задължителното присъствие и участие на инструктор е характерно и за някои видове спортове/активности, съдържащи елемент на опасност и екстремност. Така например рафтинг, скокове с парашут и други подобни, които иманентно включват освен използване на съоръжение и намеса/участие на инструктор/придружител, следва да се третират като единна комплексна доставка по използване на спортно съоръжение и се облагат с данъчна ставка от 9 на сто. При тази комплексна доставка целта на потребителя е упражняването на съответната физическа активност (използването на спортното съоръжение), като задължителното участие на инструктор осигурява неговата безопасност, т.е. то е задължително условие за извършване на доставката, но не е цел на потребителя.

* **движими вещи – уреди, прибори, принадлежности, апарати и др.**

Както е посочено по-горе в т. 3.1., не са спортни съоръжения уредите за практикуване на съответния спорт, които обичайно за същия се осигуряват и използват индивидуално от практикуващите. Предоставянето им поначало е предмет на наемно правоотношение.

Съществуват обаче спортове, при които **специфичните движими вещи, предназначени за практикуването на съответните спортни активности**, **обичайно се предоставят на клиентите от стопанисващия съоръжението, но под негово наблюдение или контрол**. В тези случаи съответните уреди за практикуване на съответния спорт следва да се третират като елемент от предоставяната комплексна доставка по използване на спортното съоръжение. Такива например са следните хипотези: картове, предоставени за използване на съоръжението картинг писта; лодки за рафтинг, предоставени за използване на трасето за рафтинг; летателни уреди и парашути, предоставени за използване на временното или постоянно съоръжение, предназначено за практикуване на съответния въздушен спорт и др. подобни. За разлика от случаите на предоставяне на спортно оборудване под наем, **в тези случаи не е прекъснато държането на вещта от стопанисващия спортното съоръжение, доколкото използването им се извършва изключително и само под негов контрол, надзор, а в някои случаи и с участието на негови служители/инструктори, както е посочено по-горе (рафтинг, парашутизъм)**. В тази хипотеза комплексната доставка в цялост следва да се третира като предоставяне на услуга за използване на спортно съоръжение и да се облага с намалената данъчна ставка от 9 на сто.

Предвид позоваването на СЕС в решение по дело С-432/15 на т. 56-59 от заключението на генералния адвокат, че използването на спортното съоръжение представлява/е свързано с недвижим имот и следва да се различава от услугата по отдаване под наем, не представлява доставка на услуга по използване на спортно съоръжение, предоставянето на спортен уред, обичайно използван индивидуално на разположение на лице, което да го използва извън предназначения за съответния спорт терен/имот на стопанисващия уреда. Например следва да се третира като доставка по отдаване под наем на движима вещ предоставянето в държане на клиент на карт количка, парашут или рафт-лодка, за ползване извън спортното съоръжение или не под наблюдението/ контрола на стопанисващия съоръжението.

**4.2.2. Доставки при условията на чл. 128 от ЗДДС**

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 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.

При условията на съпътстваща доставка услугата за използване на спортно съоръжение може да включва и други услуги, които обичайно се предоставят на клиентите. Такива услуги могат да бъдат например: предоставяне на ползване на паркинг, интернет, пособия за упражняване на съответния спорт (тенис топки, пера за бадминтон, голф топки, футболни, баскетболни, волейболни топки, постелки) и др. Тези услуги, когато са предоставени с обща цена (с услугата за използване на спортно съоръжение) и доколкото нямат самостоятелна ценност, а способстват за повишаване на качеството на основната доставка, имат съпътстващ характер спрямо основната доставка – услугата за използване на спортното съоръжение 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 данъка върху добавената стойност биха били налице две или повече отделни доставки.

Преценката на обстоятелствата за наличие или отсъствие на съпътстваща доставка следва да се извършва самостоятелно за всеки конкретен случай. Такава преценка следва да се извърши по отношение на предоставяне с обща цена към използване на съответното съоръжение на допълнително оборудване като тенис ракети, кънки, ски, екипировка за водни спортове, костюми за гмуркане, екипировка за голф и други подобни. Считам, че преценката дали предоставянето на същите е при условията на съпътстваща доставка се влияе съществено от дела на стойността им в общата цена. Ако делът е значителен, следва да се приеме, че са налице две доставки със самостоятелно данъчно третиране.

Когато допълнителните услуги, такива като паркинг, интернет, предоставяне на оборудване като тенис ракети, кънки, костюми за гмуркане и други подобни или осигуряване на инструктор се предоставят с отделна цена от доставчика на услугата за използване на спортните съоръжения, същите не са съпътстващи доставки и за тях е приложим общият ред на облагане. Т.е., приложима е стандартната ставка на данъка.

* **треньорска услуга/инструктор**

Най-общо за да се приеме, че услугата по треньорско ръководство/получаване наставления от инструктор при използване на спортни съоръжения може да бъде приета като съпътстваща доставка на услугата по използването на спортните съоръжения и делът ѝ в общата цена на услугата да бъде подчинен на същото данъчно третиране – обложена с намалената данъчна ставка, трябва да са налице едновременно следните условия:

* същата **не е основна цел на клиента** и делът и значението ѝ в предоставената на клиента услуга е незначителен – например клиентът тренира във фитнес зала, като използва фитнес съоръженията, което е основната му цел. Услугата, предоставена от треньор/инструктор, който обслужва трениращите в цялата зала, да обясни на конкретен нов клиент спецификата на ползване на съответния уред и инцидентно да насочи клиент към допускани от него грешки в тренировката е услуга, способстваща основната – ползване на съоръженията, да се извърши при по-благоприятни условия. Поради това треньорската/услугата на инструктор в тези случаи е съпътстваща услугата по използване на съоръженията и се облага с намалената данъчна ставка в рамките на общата цена. Аналогично се облага и услугата, предоставена на трениращите в боксовата зала, чиято основна цел е съоръжението – зала, ринг, спортна круша, евентуално спаринг партньор, а инцидентната намеса със съвет на треньор, наблюдаваш тренировките в цялата зала, способства за по-доброто качество на получената услуга, но не е водещ елемент и не получава отделно данъчно третиране, а подлежи на облагане с намалената данъчна ставка в рамките на общата цена.
* **делът на стойността на треньорската услуга в общата цена на доставката следва да е несъществен**

Двете условия – треньорската услуга да не е основна цел на клиента и делът ѝ в общата цена да е несъществен, следва да са налице едновременно, за да се приеме, че треньорската услуга е съпътстваща услугата по използване на спортното съоръжение и за нея да се прилага намалената данъчна ставка по чл. 66, ал. 2 от ЗДДС.

* **услуги на фитнес или спортен център**

При предоставяне на право за ползване на услугите на фитнес или спортен център следва да се има предвид, че някои от тях освен предоставянето на възможност на клиентите си да тренират, предоставят на същите и възможността да ползват и сауна, джакузи и зона за релакс при обща пакетна цена. В тези случаи намирам, че основната цел на посетителите е упражняването на спорт, това е основната доставка, а останалите възможности от гледна точка на средностатистическия потребител имат съпътстващ характер и дават възможност на основната доставка да се осъществи при най-добри условия. В тези случаи по отношение на предоставените услуги при условията на чл. 128 от ЗДДС е приложима данъчна ставка от 9 на сто.

Налице са и обратните хипотези, при които спа-център предоставя възможност за използване на спортни съоръжения, които обаче, са пренебрежимо малко на брой спрямо площта и услугите, предоставяни от спа-центъра и от гледна точка на средностатистическия потребител не са център на неговите интерес. В тези случаи услугите, предоставяни от спа-центъра в цялост, включително за ползване на фитнес уредите в същия (ако са с възможност за общо ползване и обща цена), ще подлежат на облагане със стандартната данъчна ставка от 20 на сто при условията на чл. 128 от ЗДДС, предвид че основната услуга в случая е използването на спа-съоръжения за релакс, а не използването на спортните такива.

**4.2.3. Доставки с отделно данъчно третиране**

**Често на клиента освен използване на спортно съоръжение се предоставя и треньорска или друга услуга/доставка на стока, която сама по себе си може да представлява цел на клиента или, дори и да не е негова цел, делът ѝ в общата комплексна цена е значителен**.В случаите, когато нейният дял в общата цена е съществен, дори и тази услуга да не е цел на клиента, същата следва да се третира отделно за целите на ЗДДС и по отношение на нея намалената н данъчна ставка е неприложима.

В т. 77 от решение по дело С-432/15 СЕС е постановил, че член 98 от Директивата за ДДС във връзка с точка 14 от приложение III към тази директива трябва да се тълкува в смисъл, че единна сложна доставка, състояща се от няколко елемента, свързани по-конкретно с тренирането на коне, използването на спортни съоръжения, настаняването на конете в конюшнята, храненето и други грижи, предоставени на конете, не може да се облага с намалена ставка на ДДС, когато използването на спортни съоръжения по смисъла на точка 14 от приложение III към тази директива и тренирането на конете представляват два равностойни елемента на тази сложна доставка или когато тренирането е единственият главен елемент на посочената доставка, което запитващата юрисдикция трябва да прецени.

* **треньорска услуга**
* **индивидуален треньор**

В случаите, когато се осигурява индивидуален треньор за лицата, които упражняват спортните или физически възпитателните дейности, независимо дали е с обща цена с доставката на услугата за използване на спортното съоръжение, същата не е съпътстващ елемент, а с оглед данъчното третиране по ЗДДС представлява самостоятелна доставка и за доставката на услугата по осигуряването на треньор е приложима стандартната ставка на данъка.

* **спортни „училища“**

Някои от спортовете предполагат предварително обучение относно тяхното практикуване. Предоставянето в тези случаи на услугата по обучение – например „ски училище“, курсове по обучение за плуване и други подобни, не е индивидуално на всеки клиент, но е свързано с индивидуално внимание към всеки от тях, и обучението е самостоятелна цел на клиентите. Поради това, дори и да се предоставя на клиента с обща цена, данъчното ѝ третиране по ЗДДС е на самостоятелна услуга, като съответстващата ѝ чест от общата цена е облагаема със ставка 20 на сто, отделно от услугата по използване на съответното съоръжение (съответно ски-лифт, басейн), облагаема със ставка 9 на сто.

Идентично е данъчното третиране при използване на спортни съоръжения за индивидуални спортове, когато тренировките са организирани и се провеждат отборно/в групи под ръководството на треньор, например: лека атлетика – гимнастика, бягане на различни дистанции, скокове височина и скокове дължина, халки, успоредки, хвърляне на гюле и диск и др.; тежка атлетика – щанги; борба, бокс; акробатика; тенис; ски дисциплини и др. В тези случаи спортът не би могъл да бъде практикуван без използване на съответното спортно съоръжение (лекоатлетически стадион, спортно игрище, спортна зала, тенис корт, ски-писта и т.н.), а от своя страна треньорската услуга също представлява цел на клиента. Поради това, дори и да се предоставя на клиента с обща цена, данъчното ѝ третиране по ЗДДС е на самостоятелна услуга, като съответстващата ѝ част от общата цена е облагаема със ставка 20 на сто,

* **съоръжения, които могат да се използват без да са съпроводени от треньорска услуга**

Повечето спортове могат да се упражняват колективно/отборно/групово и без треньор – например спортовете с топка – футбол, баскетбол, волейбол, но също така и индивидуалните, например бягане, скокове височина, скокове дължина, плуване. В случаите, когато се осигурява треньор за такива спортове и делът на стойността на треньорската услуга в общата цена не е незначителен, следва да се приеме, че са налице две самостоятелни доставки – използване на спортни съоръжения и треньорска услуга, като за дела от цената, съответстващ на доставката на услугата по осигуряването на треньор е приложима стандартната ставка на данъка.

Аналогично е данъчното третиране при ползване на треньорска услуга от група лица за трениране на индивидуални спортове.

**5. Карта за спортни активности**

Съществуват търговски практики, при които дружество предоставя на корпоративни клиенти услуги, включени в програми с месечни карти, даващи възможност за практикуване на множество спортни активности, чрез осигуряване на достъп до широк кръг спортни съоръжения и дейности, както и различни от достъп до спортни съоръжения услуги, срещу заплащане на определена твърда цена, независеща от броя на посещенията месечно и видовете посетени обекти. Картите се използват ефективно от служителите на корпоративните клиенти и членове на техните семейства. За целите на своята дейност дружеството сключва договори за предоставяне на спортни, възстановителни и релаксиращи услуги с доставчици, стопанисващи спортни обекти (фитнес центрове, спортни центрове, плувни комплекси, тенис кортове, зали за танци или други подобни обекти, в които се предоставят спортни и/или възстановителни услуги), изразяващи се в осигуряване на достъп до съответните спортни обекти и съоръжения, както и с доставчици, стопанисващи центрове, предоставящи предимно възстановителни, релаксиращи и спа процедури, в които съоръженията за спорт са минимални или липсват.

Приложимата ДДС ставка на услугите, които дружеството получава от своите доставчици (фитнес центрове, СПА центрове, ракетни спортове, танци и други) е съобразно изложеното по-горе в т. 4 на настоящото становище. Така например фитнес-центровете, включително осигуряващи минимално количество спа-услуги, начисляват за доставките си към дружеството данък със ставка 9 на сто, а самостоятелните спа-центрове, включително осигуряващи минимален достъп до спортни съоръжения – със ставка 20 на сто.

Дружеството не налага ограничения на потребителите на картите по отношение вида и обхвата на ползваните услуги, предоставяни от него срещу заплащаната месечна такса. В тази връзка, макар че за голямата част от потребителите основна цел представлява използването на спортни съоръжения, то за друга част от потребителите основна цел може да бъде потребяването на спа, възстановителни, релаксиращи и други услуги, подлежащи на облагане със ставка на данъка 20 на сто от страна на подизпълнителите (виж т. 4.2.3.). Поради това следва да се приеме, че от своя страна дружеството предоставя на своите клиенти доставка както на услуга по използване на спортни съоръжения, за които е приложима данъчна ставка 9 на сто, така и на други услуги, посочени по-горе, за които е приложима данъчна ставка 20 на сто. За целите на определяне на данъчните основи на двете групи услуги, предоставяни от дружеството чрез месечните карти, данъчното им третиране следва да бъде съобразено със съотношението на данъчните основи на ползваните услуги от клиентите (по фактури от подизпълнителите), като за всяка група от услуги се приложи съответната данъчна ставка. Това съотношение се определя на основата на дяловете на доставките на данъчните основи на услугите по чл. 66, ал. 2, т. 7 от ЗДДС и доставките на услугите, облагаеми с данъчна ставка 20 на сто, спрямо общия размер на данъчната основа на получените през съответния данъчен период услуги от подизпълнителите към дружеството, предоставени на клиентите му по месечните карти.

**6. Право на данъчен кредит**

По отношение на правото на данъчен кредит за получените стоки и услуги, които едно лице, стопанисващо спортни съоръжения, има право да приспадне във връзка с дейността си, следва да се има предвид следното:

**6.1. при предоставяне правото на ползване на стопанисваните спортни съоръжения на трети лица**

Когато данъчно задължено лице използва спортните съоръжения единствено за възмездно предоставяне на правото на ползването им на трети лица, същото има право на данъчен кредит в пълен размер за начисления данък за получените стоки и услуги, които използва за тази си дейност.

**6.2. при използване на стопанисваните съоръжения както за предоставянето им за ползване от трети лица, така и за собствени нужди на данъчно задълженото лице**

По дело С-432/15 на СЕС, т. 62, Съдът сочи също, че от израза „право за използване“ следва, че прилагането на намалена ставка е възможно, ако използването е от трето лице, а не от данъчно задълженото лице, което управлява съответното спортно съоръжение, за свои собствени нужди. В този аспект, ако едно данъчно задължено лице използва спортните съоръжения както за отдаване на ползването им на трети лица, така и за свои собствени икономически нужди, правото му на данъчен кредит за стоките и услугите, получени във връзка със закупуването, поддръжката и експлоатацията на съоръженията, ще се определя съобразно степента за ползването им за независима икономическа дейност, която е в пряка връзка с извършваните от него облагаеми доставки. В този аспект, ако използването на съоръженията за дейността на данъчно задължено лице не е свързано в цялост пряко с облагаеми доставки, правото на данъчен кредит за придобиването им ще е пропорционално на използването им за независимата икономическа дейност (чл. 71б от ЗДДС), а за разходите по поддръжката и използването им възниква право на частичен данъчен кредит (чл. 73 от ЗДДС). Преценката за такава пряка връзка зависи от конкретиката на правоотношението по казуса. Насоки по отношение на наличието или липсата на такава пряка връзка могат да бъдат изведени от цитираното по-горе решение на СЕС.

**7. Разграничаване на доставка на услуга за използване на спортни съоръжения от освободена доставка, свързана със спорт или физическо възпитание**

Това разграничаване е особено съществено, тъй като е определящо относно това дали за съответната доставка е приложима ставка от 9 на сто или същата е освободена от облагане, както и за наличие/липса на правото на приспадане на данъчен кредит за получените доставки на стоки и/или услуги, които лицето ще използва за съответните извършвани от него доставки – освободени или облагаеми с намалената данъчна ставка.

Съгласно чл. 41, т. 4 от ЗДДС освободена доставка е услугата, пряко свързана със спорта или физическото възпитание, предоставяна от спортни организации по ЗФВС, които са регистрирани по ***Закона за юридическите лица с нестопанска цел*** (ЗЮЛНЦ) като организации, определени за извършване на общественополезна дейност.

Съгласно чл. 10 от ЗФВС спортните организации са юридически лица, които осъществяват тренировъчна, състезателна и организационно-административна дейност по един или няколко вида спорт и развиват и популяризират физическото възпитание и спорта. Спортните организации са: спортни клубове, спортни федерации и национални спортни организации. В ЗЮЛНЦ са регламентирани учредяването, регистрацията, устройството, дейността и прекратяването на организациите, определени за извършване на общественополезна дейност.

В този смисъл, когато задължено лице е спортна организация по смисъла на чл. 10 от ЗФВС и е регистрирано по ЗЮЛНЦ като организация, определена за извършване на общественополезна дейност, и при условие, че услугите, които извършва, могат да бъдат определени като такива пряко свързани със спорта или физическото възпитание, по отношение на същите приложение би намерила разпоредбата на чл. 41, т. 4 от ЗДДС. За да се приложи тази разпоредба, услугите, които извършва задълженото лице, трябва да са тясно свързани със спорта или физическото възпитание, предвид това, че освобождаването на една доставка се определя по-специално в зависимост от естеството на предоставяните услуги и от връзката им със спортните дейности или с физическото възпитание. В този смисъл са и изразени становища на зам. изпълнителния директор на Национална агенция за приходите в писма с изх. № М-26-И-286/19.02.2015 г. и № 21-00-14/11.08.2014 г.

Предвид изложеното и доколкото услугите за използване на спортни съоръжения са тясно свързани със спорта или физическото възпитание, когато същите се извършват от задължено лице, което е спортна организация по смисъла на чл. 10 от ЗФВС и е регистрирано по ЗЮЛНЦ като организация, определена за извършване на общественополезна дейност, доставката на тези услуги е освободена доставка. По отношение на тези лица не възниква правото на приспадане на данъчен кредит за получените доставки на стоки и/или услуги, които същите ще използват за съответните извършвани от тях освободени доставки.

**8. Разграничаване на доставка на услуга за използване на спортни съоръжения от доставка по отдаване под наем на недвижим имот или на движима вещ**

**8.1. отдаване под наем на недвижим имот**

Съгласно постоянната съдебна практика основната характеристика на понятието „отдаване под наем на недвижим имот“ по смисъла на член 13, Б, буква б) от Шеста директива се състои в предоставянето на съдоговорителя, за уговорен срок и срещу възнаграждение, на правото да държи недвижимия имот като собственик и да отстранява всяко друго лице от упражняването на такова право. За да се установи дали конкретно споразумение съответства на това определение, трябва да се отчетат всички характеристики на сделката и обстоятелствата, при които тя е извършена (т. 21 от решение на СЕС по дело С-55/14).

Така например, ако собственикът на едно съоръжение – например стадион или фитнес зала предостави дългосрочно – примерно за 1 година, при условията на наемен договор ползването на съоръжението на друго лице, като не поема ангажимент през срока на наемното правоотношение да поддържа съоръжението, да осигурява хигиена и пропускателен режим на същото и други подобни, правоотношението не попада в обхвата на намалената данъчна ставка на чл. 66, ал. 2, т. 7 от ЗДДС. Доставката ще е облагаема със стандартна данъчна ставка от 20 на сто.

**8.2. отдаване под наем на движима вещ – спортен уред, прибор, принадлежност, апарат и др.**

Предвид практиката на СЕС, че използването на спортното съоръжение представлява/е свързано с недвижим имот, предоставянето в държане на клиента на спортен уред, прибор, принадлежност, апарат и др. движими вещи, предназначени за упражняване на спорт, които уреди обичайно за съответния вид спорт се осигуряват и използват индивидуално от практикуващите, не представлява доставка на услуга по използване на спортно съоръжение (например: предоставянето за временно ползване на въдица, велосипед, ски екипировка, тенис и бадминтон ракети и пр.). Намалена ставка в тези случаи би могла да се приложи само ако са налице условията на съпътстваща доставка по чл. 128 от ЗДДС (виж т. 4.2.2.).

Случаите, при които предоставяне на уреди със спортно предназначение следва да се третира за целите на ЗДДС като доставка на услуга по използване на спортни съоръжения, са посочени в т. 3.1. на настоящото становище.

**9. Корекции на доставки на услуги за използване на спортни съоръжения, за които е приложена ставка на данъка от 20 на сто, за периода от 01.08.2020 г. до публикуването в ДВ, бр. 71 от 11.08.2020 г. на ЗИД на ЗМДТ**

Когато доставка е документирана с фактура, в която за доставката на услуга за използване на спортни съоръжения грешно е приложена ставка на данъка от 20 на сто, същата следва да се счита за погрешно съставена. В тази връзка погрешно съставената фактура на основание чл. 116, ал. 1 от ЗДДС следва да се анулира и да се издаде нова с коректно приложена ставка от 9 на сто. Когато погрешно съставената фактура е отразена в отчетните регистри на доставчика или получателя, съгласно ал. 4 на същата разпоредба за анулирането се съставя и протокол - за всяка от страните, който съдържа:

1. основанието за анулирането;

2. номера и датата на документа, който се анулира;

3. номера и датата на издадения нов документ;

4. подпис на лицата, съставили протокола за всяка от страните.

Когато за доставки, за които доставчикът (регистрирано по ЗДДС лице) е съставил отчет за извършените продажби/доставки на услуги за използване на спортни съоръжения, който съдържа обобщена информация за същите за съответния период, като грешно е приложена ставка на данъка от 20 на сто, корекцията се извършва чрез посочване на данъчната основа и погрешно начисления данък с противоположен знак в отчета за извършените продажби за данъчния период, през който се извършва корекцията. За доставките се прилага коректната ставка на данъка.

