



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

1000 София, бул. "Княз Александър Дондуков" № 52 Телефон: 0700 18 700 Факс: (02) 9859 3099

6.12.2021 г.

X 20-00-163/06.12.2021 г.

Изх. №

ЦУ на НАП

Signed by: National Revenue Agency

ДО

ТД НА НАП

ТД НА НАП ГДО

ДИРЕКЦИЯ ОДОП

ОТНОСНО: приложение на намалената ставка на данъка върху добавената стойност от девет процента съгласно разпоредбата на чл. 66, ал. 2, т. 3 от **Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС)** в сила от 01.07.2020 г. в гастро секторите, разположени в търговските обекти на територията на бензиностанциите

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. 3 от ЗДДС и свързаните с нея нормативни текстове с оглед осигуряване на единна данъчна практика във връзка с постъпили запитвания.

1. Съдържание на нормата

Съгласно чл. 66, ал. 2, т. 3 от ЗДДС (в сила от 01.07.2020 г. до 31.12.2021 г.) ставката на данъка е 9 на сто за ресторантьорски и кетъринг услуги, които се състоят в доставка на приготвена или неприготвена храна. Съгласно изменението на чл. 66, ал. 2, т. 3 от ЗДДС, в сила от 01.12.2020 г. (ДВ, бр. 104 от 2020 г.), ставката на данъка е 9 на сто за ресторантьорски и кетъринг услуги, които се състоят в доставка на приготвена или неприготвена храна, включително състояща се в доставка на храна за вкъщи.

Съгласно цитираната норма това не се прилага за ресторантьорски и кетъринг услуги, които се състоят в доставка на спиртни напитки (по смисъла на т. 100 на § 1 от Допълнителните разпоредби (ДР) на ЗДДС), включително в случаите по чл. 128 от



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

ЗДДС.

2. Съдържание на понятията, определящи обхвата на намалената данъчна ставка по чл. 66, ал. 2, т. 3 от ЗДДС

Определение на понятието „ресторантърски услуги“ е дадено в т. 62 на § 1 от ДР на ЗДДС (в сила до 30.11.2020 г.), по силата на което „ресторантърски услуги“ са услугите, които се състоят от доставка в помещенията на доставчика на приготвена или неприготвена храна и/или напитки за човешка консумация, следвани от достатъчно подпомагащи услуги, които позволяват незабавното им консумиране. Не са кетъринг услуги или ресторантърски услуги:

- обикновената доставка на приготвена или неприготвена храна (например доставка за вкъщи от ресторанти, супермаркети и други подобни);

- доставката на приготвена храна и доставката, състояща се в храна за вкъщи от ресторанти;

- доставката, състояща се в приготвяне и доставка на храна и/или напитки без друга подпомагаща услуга.

Съгласно т. 61 на § 1 от ДР на ЗДДС (в сила от 01.12.2020 г. до 31.12.2021 г., ДВ, бр. 104 от 2020 г.) „ресторантърски и кетъринг услуги“ са ресторантърските услуги и кетъринг услугите по смисъла на чл. 6 от *Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 на Съвета от 15 март 2011 г. за установяване на мерки за прилагане на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност* (Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011). Не е ресторантърска или кетъринг услуга доставката на приготвена или неприготвена храна от супермаркети, магазини и други подобни.

Видно от цитираните норми, в съответствие с промяната в разпоредбата на чл. 66, ал. 2, т. 3 от ЗДДС, в сила от 01.12.2020 г., от същата дата е в сила промяна и в съдържанието на понятието „ресторантърски и кетъринг услуги“. От изключенията за кетъринг услуги или ресторантърски услуги са заличени доставките на храна за вкъщи от ресторанти. Т.е., по силата на тези нормативни изменения, данъчно задължените лица, които извършват ресторантърски услуги в стопанисван от тях обект, в периода на действие на тези норми ще прилагат намалената ставка и в случаите, когато от този обект извършват доставка на храна за вкъщи.



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

Съгласно чл. 6, параграф 1 от Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 ресторантьорските услуги и кетъринг услугите са услуги, които се състоят в доставката на приготвени или неприготвени храни или напитки, или и на двете, за консумация от човека, придружени от достатъчно помощни услуги, за да могат да се консумират непосредствено. Доставката на храна, на напитки, или и на двете е само един компонент от едно цяло, в което услугите играят по-голяма роля. Ресторантьорски услуги е доставката на такива услуги в заведенията на доставчика, а кетъринг е доставката на такива услуги извън помещенията на доставчика. Съгласно параграф 2 на същата разпоредба доставката на приготвени или неприготвени храни или напитки, или и на двете, независимо дали е включен превозът, но без каквито и да било други помощни услуги, не се смята за ресторантьорска услуга, нито за кетъринг услуга по смисъла на параграф 1.

Видно от цитираната норма, за да се приеме за ресторантьорска услуга, доставката на храна следва да е придружена от достатъчно помощни услуги, за да може доставените храни да се консумират непосредствено.

От зам. изпълнителния директор на НАП е издадено становище с изх. № 20-00-100/29.06.2020 г., в т. 1 на раздел II от което са разяснени принципните положения за разграничение на доставката на храна, подлежаща на облагане със стандартна ставка на данъка в размер 20 на сто, от доставката на ресторантьорски и кетъринг услуги, подлежаща на облагане с намалена ставка на данъка в размер 9 на сто. Същото е актуално с изключение на частта, отнасяща се до данъчното третиране на доставката на храна „за вкъщи“ след изменението на разпоредбите, в сила от 01.12.2020 г.

Цитираното становище е публикувано в регистъра на писмените запитвания „Въпроси и отговори“ на интернет страницата на НАП – www.nap.bg.

3. Практика на Съда на Европейския съюз (СЕС)

Във връзка с критериите за разграничение на доставката на стока от доставката на ресторантьорски услуги, в т. 48 от Решение по дело C-703/19 от 22.04.2021 г. СЕС е постановил, че в случай на сложна сделка, съставена от поредица тясно свързани елементи и действия, които обективно образуват една-единствена неделима икономическа сделка, за да се определи дали тази сделка трябва да бъде квалифицирана като доставка на стоки или като доставка на услуги, следва да се вземат предвид всички



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

обстоятелства, при които се осъществява тя, за да се установят нейните характерни и доминиращи елементи (вж. в този смисъл решение от 10 март 2011 г., Vog и др., С-497/09, С-499/09, С-501/09 и С-502/09, т. 61 и цитираната съдебна практика). В т. 49 от същото решение Съдът уточнява и че доминиращият елемент трябва да се определи, като се вземе за основа гледната точка на средностатистическия потребител и като в рамките на цялостната преценка се отчете не само количественото, но и качествено значение, което имат елементите на предоставяне на услуги в сравнение с елементите, свързани с доставянето на стоки (вж. в този смисъл решение от 10 март 2011 г., Vog и др., С-497/09, С-499/09, С-501/09 и С-502/09, т. 62). Съдът допълнително уточнява, в т. 58 от същото решение, че от текста на чл. 6 от Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 следва, че за квалифицирането на дадена облагаема сделка като „ресторантьорски и кетъринг услуги“ законодателят на Съюза е искал да отдаде решаващо значение не на начина на приготвяне на храните или на тяхното доставяне, а на осигуряването на помощни услуги, които придружават доставката на приготвените храни, които *услуги трябва да са достатъчни, за да осигурят непосредствената консумация на тези храни и да играят по-голяма роля в сравнение с тяхната доставка.* В т. 59 от цитираното решение Съдът е посочил, че критериите, които са решаващи, за да се прецени дали услугите, съпътстващи доставката на приготвените храни, могат да се считат за „достатъчно помощни услуги“, *се отнасят до предлаганото на потребителя ниво на услуги.*

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

4.1. при доставка на храна и напитки от гастро секторите на обектите, разположени на територията на бензиностанциите, предназначени за непосредствена консумация в салон/зона за хранене към тези сектори

Предвид относимата нормативна уредба, критериите, възприети в практиката на СЕС, и поясненията в т. 1.3.1 от горесцитираното становище, за приложението на намалената ставка на данъка при доставка на храна и напитки от гастро секторите на обектите, разположени на територията на бензиностанциите, предназначени за непосредствена консумация в салон/зона за хранене към тези сектори, през периода от 01.07.2020 г. до 31.12.2021 г., както и при доставка на храна за вкъщи от гастро



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

секторите през периода от 01.12.2020 г. до 31.12.2021 г. по силата на чл. 66, ал. 2, т. 3 от ЗДДС, следва да бъде преценено дали дейността на съответното дружество може да бъде определена като доставка на ресторантьорски услуги или е налице доставка на стока – храна.

Преценката дали едно дружество предоставя ресторантьорска услуга в обект, разположен на територията на бензиностанция, разполагащ с гастро сектор, зависи в значителна степен от това дали в обекта дружеството предоставя за осъществяване на непосредствена консумация от клиентите салон или зона за хранене с *достатъчен брой седящи места за хранене спрямо броя на обслужваните клиенти*, като седящите места за хранене могат да бъдат в закрити помещения и/или обособени зони на открито. За квалифицирането на доставката като доставка на стока или доставка на ресторантьорски услуги следва да се вземат предвид и другите услуги, съпътстващи доставката на храна и напитки, *които услуги трябва да са достатъчни*, за да осигурят непосредствената консумация на храната и напитките, и да играят по-голяма роля в сравнение с тяхната доставка - наличие на обслужващ персонал, към който клиентът би могъл да се обърне при необходимост за разяснения относно предлаганите храни и напитки, предоставяне на прибори и други подобни, необходими за консумацията, почистване на масите в зоните за хранене, отопление/климатизиране на обекта, достъп до санитарни помещения.

4.1.1. доставка от гастро сектор без салон или зона за хранене

В случай че търговските обекти, разположени на територията на бензиностанциите, разполагат с гастро сектор, но *нямат салон или зона за хранене* в закрито помещение и/или обособена зона на открито, и в тях по принцип се извършва само доставка на храна и напитки за вкъщи, в тези случаи, доколкото обичайната дейност на дружеството в тези обекти не може да се определи като доставка на ресторантьорски услуги съобразно изложената нормативна база и поясненията в т. 1.3.1 от цитираното становище, то за доставката от гастро секторите на храна и напитки за вкъщи от тези обекти намалената ставка на данъка в размер 9 на сто е неприложима. Наличието на гастро сектор в тези случаи е ирелевантно за приложението на намалената ставка.



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

Намалената ставка на данъка в размер на 9 на сто е неприложима и когато е налице салон или зона за хранене на територията на бензиностанциите, който позволява само на незначителен брой клиенти да консумира храна и напитки, предлагана от гастро секторите на място. В този случай наличието на салон или зона за хранене има чисто акцесорен и несъществен характер, който не може да промени доминиращия характер на основната доставка, а именно доставка на стока.

4.1.2. доставка от гастро сектор с обособен салон или зона за хранене

В случай че търговските обекти, разположени на територията на бензиностанциите, разполагат с гастро сектор, към който има обособен *салон или зона за хранене* в закрито помещение и/или обособена зона на открито, и предлагат храна и напитки за непосредствена консумация, както и храна за вкъщи, следва да се анализира дали броят на местата за сядане в салона или зоната за хранене е достатъчен спрямо броя на обслужваните клиенти.

Когато обичайната дейност на дружеството в обектите, разположени на територията на бензиностанциите, разполагащи с гастро сектор, *може да се определи като доставка на ресторантьорски услуги* съобразно относимата нормативна база, поясненията в т. 1.3.1. от цитираното становище на НАП и изложените по-горе принципни насоки (например *обектите разполагат с достатъчно голяма зона за хранене, осигуряваща възможност за консумиране на значителна част от клиентите на място, като същата зона се поддържа, отсервира и хигиенизира от персонала*), то за доставката на храна и напитки от гастро секторите за непосредствена консумация през периода от 01.07.2020 г. до 31.12.2021 г., както и за доставката на храна от гастро секторите за вкъщи през периода от 01.12.2020 г. до 31.12.2021 г. ще е приложима намалената ставка на данъка в размер 9 на сто, на основание чл. 66, ал. 2, т. 3 от ЗДДС.

В тези случаи следва да се има предвид, че при наличие на достатъчен брой сеящи места за хранене спрямо броя на обслужваните клиенти през периода от 01.12.2020 г. до 31.12.2021 г. намалената ставка на данъка в размер 9 на сто е приложима и когато поради пандемичната обстановка местата за консумация на храната в салона или зоната за хранене не се използват или се използват недостатъчно ефективно, и храната се предоставя на клиентите за консумация предимно „за вкъщи“ от самия обект, предоставящ по принцип ресторантьорски услуги, от павилион/щанд,



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

разположен в непосредствена близост до обекта или от гише на този обект.

Следва да се има предвид, че категорията на гастро секторите, определена по реда на *Закона за туризма*, не е определяща за прилагането на намалената данъчна ставка от 9 на сто, но е индиция, че заведението може да се прецени като такова, предоставящо ресторантьорски услуги, което следва да бъде преценено при съобразяване и на другите условия – посочени по-горе в т. 4.1. на настоящото становище.

4.1.3. храни и напитки, за които се прилага намалената данъчна ставка от гастро секторите, предоставящи ресторантьорски услуги

По отношение на асортимента от храни и напитки, за които се прилага намалената данъчна ставка, следва да се има предвид, че когато гастро секторът бъде характеризирен като обект, предоставящ ресторантьорски услуги с оглед изложеното по-горе, и същият сектор предлага за непосредствена консумация нетрайно пакетирани храни и напитки, независимо дали са приготвени на място или са доставени от друг външен за обекта доставчик, за тези доставки е приложима намалената данъчна ставка. Намалената ставка би била приложима за тези храни, изложени и предлагани в хладилни или топли витрини, или извън тях, но в гастро сектора, независимо от факта дали за целите на непосредствената консумация на тези храни се предоставят допълнителни услуги от гастро сектора (като например затопляне, запичане, гриловане) или същите се консумират непосредствено без допълнителна термична обработка. По отношение на тях е приложима намалената данъчна ставка по чл. 66, ал 2, т. 3 от ЗДДС, включително и в случаите, когато се консумират извън обекта, тъй като попадат в обхвата на ресторантьорските услуги, включително храна за вкъщи. Намалената данъчна ставка е приложима и когато обслужващият персонал на гастро сектора предлага за непосредствена консумация напитки, които не са приготвени на място, но са поставени на щандове или в хладилни витрини, разположени в гастро сектора и обслужвани само от персонала на този сектор, а не на самообслужване от клиентите.

В тези случаи също така е без значение дали храната и напитките за непосредствена консумация се поднасят от обслужващия персонал с прибори за еднократна или многократна употреба.



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

4.2. при доставка на храна и напитки от магазинната част на обектите, разположени на територията на бензиностанциите

От гледна точка на намалената данъчна ставка наличието на гастро сектор и на магазинна част в обектите, разположени на територията на бензиностанциите, дава основание за различно третиране на извършваните от тези два сектора доставки – доставка на ресторантьорска услуга, включително храна за вкъщи - от гастро сектора, и доставка на стока – от магазинната част на обекта. В тези случаи намалената ставка на данъка би била неприложима за храните и напитките, изложени на рафтовете/щендерите/полиците в магазинната част на обекта, които обичайно са на самообслужване от клиентите, дори ако гастро секторът в съответния обект отговаря на условията, посочени в т. 4.1.2 от настоящото становище за доставка на ресторантьорска услуга.

Храните и напитките, разположени в магазинната част (кроасани, вафли, шоколади, шоколадови десерти, бонбони, бисквити, солети, гризини, снаксове, чипсове, ядки, вода, газирани и негазирани безалкохолни напитки, сода, студен чай), обичайно не се консумират в обектите на територията на бензиностанцията. По принцип консумацията на тези храни и напитки не е придружена от специално обслужване или от предоставянето на други помощни услуги, каквито задължително следва да има по силата на параграф 2 във връзка с параграф 1 на чл. 6 от Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 и критериите, възприети в практиката на СЕС, за да бъде определена доставката като доставка на ресторантьорска услуга. Поради това при доставка на храни и напитки от магазинната част на търговския обект, разположен на територията на бензиностанциите, е налице доставка на стока – храни и напитки, при която е приложима стандартната ставка на данъка от 20 на сто.

Когато съобразно относимата нормативна база, цитираното становище на НАП и изложените по-горе принципни насоки дружеството извършва в един и същи обект както доставки на ресторантьорски услуги, така и доставки на стоки (храни и напитки), същото следва да организира отчитането на дейността си така, че чрез надеждна одитна следа да могат да се разграничават доставките на стоки (храни и напитки) от



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

доставките на ресторантьорски услуги по начин, който да позволява коректното прилагане на намалената ставка на данъка.

3.12.2021 г.

X

ГЕОРГИ ДИМОВ
ЗАМ. ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА НАП
Signed by: GEORGI DIMOV GEORGIEV