

РАЗЯСНЕНИЕ № 2-510 от 30.07.2021 г. относно приложението на ЗДДС при онлайн продажба на билети за доставка на достъп до мероприятия

НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

чл. 21 ЗДДС,
чл. 118 ЗДДС,
чл. 156 ЗДДС,
чл. 158 ЗДДС,
чл. 113 ППЗДДС

В Дирекция ОДОП е постъпило Ваше писмено запитване, заведено в регистъра на дирекцията с вх.№2021 г. и допълнение с вх. № г., в които е изложена следната фактическа обстановка:

„АБВ“ ЕООД притежава електронна платформа, чрез която ще продава билети за достъп до мероприятия, които ще се провеждат on-line и of-line. Клиенти на мероприятията ще са както данъчно задължени, така и данъчно незадължени лица от Европейския съюз и трети страни. Допълнително е предоставена информация, че дружеството е организатор на част от мероприятията.

Предвид промените в ЗДДС от 01.01.2021 г. са зададени следните въпроси:

1. При провеждане на мероприятията on-line:

Видео съдържанието на събитията ще се създава основно от екипи на територията на страната. За излъчване на видеосигнала в периода на събитията ще се наемат пространства от сървъри на Google, Amazon и др.

1.1. Къде е мястото на изпълнение на услугите и следва ли дружеството да се регистрира по реда на чл. 156 от ЗДДС за доставките осъществявани за данъчно незадължени лица установени в Съюза, в следните случаи:

- Дружеството е организатор на събитията, за които ще се продават билети – достъпи до различни елементи от събитията.

- Дружеството е посредник по продажба на достъпи за събития, организирани от трето лице от Съюза и извън него.

1.2. Какъв е данъчният режим при продажба на билети за достъп на данъчно незадължени лица извън Съюза, в следните случаи:

- Дружеството е организатор на събитията, за които ще се продават билети – достъпи до различни елементи от събитията.

- Дружеството е посредник по продажба на достъпи за събития, организирани от трето лице от Съюза и извън него.

1.3. Къде е мястото на изпълнение при доставките на данъчно задължени лица установени в ЕС, в случаите когато:

- Дружеството е организатор на събитията, за които ще се продават билети – достъпи до различни елементи от събитията.

- Дружеството е посредник по продажба на достъпи за събития, организирани от трето лице от Съюза и извън него.

1.4. Какъв е данъчният режим на облагане с ДДС на данъчно задължени и данъчно незадължени лица, установени в Кралство Великобритания и Северна Ирландия?

2. При провеждане на мероприятията of-line:

2.1. Следва ли да се приеме, че дружеството е задължено да се регистрира по ДДС в държавата членка, където ще се провежда мероприятията и там да внася ДДС, когато:

- Дружеството е организатор на събитията,

- Дружеството е посредник по продажба на достъпи за събития, организирани от трето лице от Съюза и извън него

2.2. Какви документи следва да се издават от дружеството за услугите осъществявани на територията на друга държава членка, в случаите на задължение същото да се регистрира по ДДС там. Как същите следва да се отчитат в регистрите по ДДС в България?

3. Относно разплащанията:

В разработената платформа е заложено плащанията да се осъществяват чрез:

- преводи по банкова сметка, включително разкрита такава в Revolut Bank UAB;

- разплащане с карта (дебитна или кредитна), включително разплащания с карти с интегриран виртуален ПОС на Braintree (платформа, разработена от PayPal за картови разплащания), при който сумите постъпват автоматично по банковата сметка на дружеството;

- PayPal сметка, електронни пари и платформи за он-лайн разплащания (monese, paysend и др.)

Какви са изискванията за документиране на тези разплащания, в т. ч. необходима ли е регистрация на тази сметка в БНБ.

При така изложената фактическа обстановка, с оглед разпоредбите на Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) и Правилника за прилагане на Закона за данък върху добавената стойност (ППЗДДС), изразявам следното принципно становище:

При провеждане на мероприятията of-line:

По въпрос 2.1:

С оглед изложената фактическа обстановка, а именно, че дружеството притежава електронна платформа, чрез която ще продава билети за достъп до мероприятия, които ще се провеждат of-line, и допълнително предоставената информация, че дружеството е организатор на част от мероприятията, а за други е посредник по доставката за продажба на билети за достъп до мероприятията, считаме, че приложение следва да намери разпоредбата на чл. 53 от Директива 2006/112/ЕО.

Съгласно чл. 53 от Директива 2006/112/ЕО, мястото на доставка на услуги по отношение на достъп до културни, художествени, спортни, научни, образователни, развлекателни или други подобни събития, като например панаири и изложби, и на свързани с този достъп спомагателни услуги, предоставяни на данъчнозадължено лице, е мястото, където тези събития се провеждат фактически.

По силата на чл. 54 пар.1 от директивата, мястото на доставка на услуги и спомагателни услуги, свързани с културни, художествени, спортни, научни, образователни, развлекателни или подобни дейности, като например панаири и изложби, включително доставката на услуги на организаторите на такива дейности, когато са предоставяни на данъчно незадължено лице, е мястото, където тези дейности се провеждат фактически.

По отношение спомагателните услуги следва да се има предвид разпоредбата на чл. 33 от Регламента 282/2011, съгласно която посочените в чл. 53 от Директива 2006/112/ЕО спомагателни услуги включват услуги, свързани пряко с достъпа до културни, артистични, спортни, научни, образователни, развлекателни или подобни събития и които са отделно предоставяни срещу възнаграждение на лицето, което присъства на събитието. Тези спомагателни услуги включват по-конкретно използването на гардеробни или санитарни помещения, но не включват обикновените посреднически услуги, свързани с продажбата на билети.

Чл. 33а от Регламента № 1042/2013 на Съвета от 7 октомври 2013 година за изменение на Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 по отношение на мястото на доставка на услуги определя, че доставката на билети за културни, художествени, спортни, научни, образователни, развлекателни или подобни събития от посредник, действащ от свое име, но

за сметка на организатора, или от данъчно задължено лице, различно от организатора, действащо за своя собствена сметка, попада в обхвата на чл. 53 и чл. 54, § 1 от Директива 2006/112/ЕО.

Относно онлайн продажбата на билети в т. 11.5.1 от Обяснителните бележки за приложението на Регламент 1042/2013 е пояснено, че независимо как се разпространяват билетите, данъчното третиране на доставката по осигуряване на достъп до събитие остава еднакво. Когато билетите се разпространяват по електронен път, не се променя естеството на доставяната услуга. Също така резервираните онлайн билети се облагат на мястото, където тези мероприятия фактически се провеждат. Това се потвърждава в чл. 7, § 3, буква у), в който се изключва възможността тези доставки да се третират като електронни услуги.

Разпоредбите на чл. 53 и чл. 54 от Директива 2006/112/ЕО са транспонирани в чл. 21, ал. 4, т. 3 и т. 4, б. "а" от ЗДДС.

Съгласно чл. 21, ал. 4, т. 3 от ЗДДС мястото на изпълнение на доставката е мястото, където фактически се провежда събитието - при доставка на услуга по осигуряване на достъп (срещу билети или заплащане, осигуряващи входа, включително когато такъв вход е включен в абонамент) до културни, художествени, артистични, спортни, научни, образователни, развлекателни или подобни събития (включително панаири и изложби) и при съпътстващите достъпа услуги, когато услугата се предоставя на данъчно задължено лице.

По силата на чл. 21, ал. 4, т. 4, б. "а" от ЗДДС, мястото на изпълнение на доставка на услуги и съпътстващите ги услуги, свързани с културни, артистични, спортни, научни, образователни, развлекателни или подобни мероприятия (включително панаири и изложби), включително дейността по организирането им, е мястото, където фактически се извършва услугата, когато се предоставя на данъчно незадължено лице.

Следва да се прецени доколко услугите по организиране и провеждане на събитието могат да бъдат определени като услуги по осигуряване на достъп (срещу билети или заплащане, осигуряващи входа, включително когато такъв вход е включен в абонамент) до културни, художествени, артистични, спортни, научни, образователни, развлекателни или подобни събития, като е необходимо да се съобрази и практиката на СЕС, възприета в Решение от 13.03.2019 г. по дело C-647/17. В цитираното решение е даден отговор на въпроса следва ли понятието „достъп до събития“ в чл. 53 от Директивата за ДДС да се тълкува в смисъл, че обхваща услуга по организиране на петдневен курс по счетоводство, който е предназначен само за данъчнозадължени лица и за който е необходимо предварително регистриране и плащане. Съгласно т. 35 от посоченото решение на СЕС, що се отнася до факта, че за разглежданите по главното производство обучения е било извършвано предварително записване и плащане, той е ирелевантен за целите на прилагането на чл. 53 от Директивата за ДДС. Предвид гореизложеното чл. 53 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че изразът „услуги по отношение на достъп до събития“ в тази разпоредба включва услуга като разглежданата в делото по главното производство, представляваща петдневен курс по счетоводство и мениджмънт, който е предназначен само за данъчнозадължени лица и за който е необходимо предварително регистриране и плащане.

Предвид изложеното считаме, че мястото на изпълнение на доставката по продажба на билети за достъп до мероприятие, включително организирано от дружеството и за които е необходимо предварително записване и заплащане, следва да се определи по реда на чл. 21, ал. 4, т. 3 и т. 4, б. „а“ от ЗДДС и ще е мястото, където фактически се провежда мероприятието, независимо дали услугата се предоставя на данъчно задължено лице или данъчно незадължено лице.

Според общото правило на чл. 196 от Директива 2006/112/ЕО при доставки на услуги между данъчно задължени лица, установени в различни държави членки, данъкът е изискуем от лицето, на което се предоставят услугите. В този смисъл, за дружеството не би възникнало задължение за регистрация за извършване на доставки на услуги с място на изпълнение в друга държава членка, когато получател на услугите е данъчно задължено лице, ако в съответното законодателство е предвидено, че ДДС е изискуем от получателя.

В ЗДДС не са предвидени доказателства за определяне статута на получателя на услуги- данъчно задължено или данъчно незадължено лице.

Такива доказателства са установени в Регламент за изпълнение /ЕС/ № 282/2011 на Съвета от 15 март 2011 година за установяване на мерки за прилагане на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност /Обн. Л ОВ, Бр. 77 от 23 март 2011 г./, който е задължителен и се прилага във всички държави членки на Общността, с които следва да се запознаете.

Във връзка с извършваните услуги с място на изпълнение на територията на друга държава членка за дружеството би възникнало задължение за регистрация за целите на данъка върху добавената стойност, когато получатели по доставките са данъчно незадължени лица. Документирането и облагането на доставките в тези случаи ще се извърши по правилата на законодателството на съответната държава членка, с което следва да се запознаете.

За да не се регистрира във всяка държава членка, където е мястото на изпълнение на услугите за дружеството е налице възможност на основание чл. 156, ал. 1, т. 1, б. "а" от ЗДДС да се регистрира за специален режим в Съюза чрез системата OSS.

Регистрация за прилагане на режим в Съюза е избор, а не задължение за доставчика на услуги.

Ако дружеството се регистрира за прилагане на този специален режим, следва да декларира всички извършвани от него доставки, които попадат в обхвата на режима, в справка-декларацията за прилагането на режим в Съюза по чл. 159, ал. 4 от същия закон. Съгласно чл. 159, ал. 4 от ЗДДС, регистрирано на основание чл. 156 от същия закон лице подава справка-декларация за прилагане на специален режим по образец, определен в правилника за прилагане на закона, за всеки данъчен период в срок до края на месеца, следващ данъчния период, за който се отнася декларацията, независимо дали през периода е извършвало доставки. Когато последният ден на месеца е неприсъствен ден, чл. 22, ал. 7 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс не се прилага. Съгласно ал. 7, 8 и 9 на чл. 159 от ЗДДС в справка-декларацията по ал. 4 като информация се посочва идентификационният номер на лицето за целите на прилагане на съответния режим и отделно за всяка държава членка по потребление се посочват приложимите данъчни ставки, общият размер на данъчните основи на извършените доставки, за които се прилага режимът и за които данъкът върху добавената стойност по съответните ставки е станал изискуем, общият размер на дължимия данък по съответните ставки, общият размер на дължимия данък поотделно за всяка държава членка по потребление и общият размер на дължимия данък върху добавената стойност за съответния данъчен период.

По въпрос 2.2:

Документирането на доставките на услуги е в зависимост от мястото на изпълнение на доставките и качеството на получателя- данъчно задължено или данъчно незадължено лице.

Когато получател по доставките е данъчно задължено лице, установено на територията на Европейския съюз и доставките са с място на изпълнение на територията на друга държава членка, документирането следва да се извърши по реда на ЗДДС, на основание чл. 111а, ал. 2 от ЗДДС.

За доставката не се начислява ДДС, като основание във фактурата следва да се посочи чл. 86, ал. 3 във връзка с чл. 21, ал. 4, т. 3 от ЗДДС. Фактурата следва да се отрази в клетка 23 на дневника за продажбите „ДО на доставките по чл. 69, ал. 2 от ЗДДС, вкл. ДО на доставките при условията на дистанционни продажби с място на изпълнение на територията на друга държава членка“.

Когато получател на услугите е данъчно незадължено лице, мястото на изпълнение на доставките на услуги са територията на друга държава членка и дружеството е избрало да се регистрира за прилагане на режим в Съюза по чл. 156 от ЗДДС, документирането се извършва по правилата на ЗДДС, на основание чл. 158, ал. 7 от ЗДДС. Данъчната основа, датата

на възникване на данъчното събитие и изискуемостта на данъка се определят по реда на ЗДДС (чл. 158, ал. 2 от ЗДДС). Данъчната ставка е приложимата ставка в държавата членка по потребление, където е мястото на изпълнение на доставката (чл. 158, ал. 6 от закона).

Дружеството е длъжно да начисли изискуемия ДДС за извършената доставка в обхвата на режим в Съюза, като включи размера на данъка при определяне на резултата по справка-декларацията за прилагане на специалния режим за съответния данъчен период в държавата членка по идентификация и посочи информацията за доставката в електронния регистър по чл. 159г.

На основание чл. 113, ал. 19 от ППЗДДС лицата, регистрирани по реда на чл. 156 от ЗДДС, не отразяват в дневника за продажбите данъчните документи и отчетите по чл. 159г от закона, издадени във връзка с доставки на услуги, за които прилагат режимите с място на изпълнение извън територията на страната.

Ако дружеството не се регистрира по реда на чл. 156 от ЗДДС за прилагане на режим в Съюза и избере да се регистрира във всяка държава членка, където е мястото на изпълнение на доставките, издадените документи във връзка с тези доставки по съответното законодателство следва да намерят отражение в дневника за продажби, като се посочи данъчната основа на доставките в клетка 23 на дневника за продажбите „ДО на доставките по чл. 69, ал. 2 от ЗДДС, вкл. ДО на доставките при условията на дистанционни продажби с място на изпълнение на територията на друга държава членка“.

Когато получател на услугата е данъчно задължено или данъчно незадължено лице, установено в трета страна или територия (вкл. Великобритания и Северна Ирландия) и доставките са с място на изпълнение в трета страна или територия, документирането на доставките на услуги е по реда на ЗДДС, съгласно разпоредбата на чл. 111а, ал. 3 от ЗДДС.

За доставката не се начислява ДДС, като основание във фактурата следва да се посочи чл. 86, ал. 3 във връзка с чл. 21, ал. 4, т. 3 от ЗДДС или чл. 21, ал. 4, т. 4, б. „а“ от ЗДДС. Фактурата следва да се отрази в клетка 23 на дневника за продажбите „ДО на доставките по чл. 69, ал. 2 от ЗДДС, вкл. ДО на доставките при условията на дистанционни продажби с място на изпълнение на територията на друга държава членка“.

Писменото запитване в частта на провеждане на мероприятията on-line е изпратено по компетентност за изразяване на становище в дирекция ДОМ при ЦУ на НАП.

По трети въпрос:

В случай, че Вашето дружество е организатор на събитията, за които ще се продават билети - достъпи до различни елементи от събития на разработената платформа, по отношение на отчитането на продажбите на услуги платени чрез превод по банкова сметка или платени с карта /дебитна или кредитна/, приложение ще намерят следните разпоредби на Наредба № Н-18 от 13.12.2006 г.:

По силата на чл. 3, ал. 1 от Наредба № Н-18 от 13.12.2006 г. всяко лице е длъжно да регистрира и отчита извършваните от него продажби на стоки или услуги във или от търговски обект чрез издаване на фискална касова бележка от ФУ или касова бележка от ИАСУТД, освен когато плащането се извършва чрез внасяне на пари в наличност по платежна сметка, кредитен превод, директен дебит или наличен паричен превод, извършен чрез доставчик на платежна услуга по смисъла на Закона за платежните услуги и платежните системи (ЗПУПС), или чрез пощенски паричен превод, извършен чрез лицензиран пощенски оператор за извършване на пощенски парични преводи по смисъла на Закона за пощенските услуги.

При извършване на плащане чрез карта посредством виртуално терминално устройство ПОС лицето по чл. 3, ал. 1 от Наредба № Н-18 от 13.12.2006 г. като основно правило е задължено да регистрира продажбата чрез издаване на фискален бон от фискално устройство. Това задължение произтича от разпоредбата на чл. 118, ал. 3 от ЗДДС, в която изрично е указано, че се издава фискален бон при плащане, извършено с банкова дебитна или кредитна карта, като без значение е фактът, дали плащането е извършено чрез физически ПОС терминал или чрез виртуално терминално устройство ПОС.

Лицето по чл. 3, ал. 1 от Наредба № Н-18 от 13.12.2006 г. по отношение на издаването на фискалната касова бележка може да се възползва и от възможността предоставена с разпоредбата на чл. 118, ал. 3 от ЗДДС, съобразно която в случаите на продажби на стоки или услуги чрез електронен магазин фискалният/системният бон, регистриращ продажбата, може да се генерира в електронен вид и автоматично да се предостави на електронен адрес на получателя, без да се издава хартиен документ, по ред и по начин, определени с Наредба № Н-18 от 13.12.2006 г. Фискален/системен бон в електронен вид може да се издава само за регистриране и отчитане на продажби чрез електронен магазин.

Легална дефиниция на понятието електронен магазин е дадена в т. 87 на §1 от ДР на ЗДДС: "Електронен магазин" е софтуер, достъпът до който се осъществява през интернет при използване на уеб-браузер или мобилно приложение, и чрез който се извършва продажба на стоки/услуги посредством сключване на договор от разстояние по чл. 45 от Закона за защита на потребителите, като се предоставя възможност за избор от клиента на стоки/услуги чрез потребителска кошница или по друг начин, както и за предоставяне на информация за контакт с купувача, адреса на доставка и метода за плащане

В разпоредбата на чл. 118, ал. 3 от ЗДДС е предвидено, че в случаите на неприсъствено плащане с кредитна или дебитна карта по продажби/доставки на стоки или услуги се допуска вместо фискален или системен бон да се издава и предоставя на получателя по електронен път документ за продажбата, който не е издаден от фискално устройство от одобрен тип или от одобрена интегрирана автоматизирана система за управление на търговската дейност. Условията за прилагане на тази разпоредба, формата и съдържанието на документа, както и редът и начинът за издаване на документа и задълженията за предоставяне на данни от документа към Националната агенция за приходите се определят с Наредба № Н-18 от 13.12.2006 г. на МФ, като същите са разписани в чл. 3, ал. 17 от Наредба № Н-18 от 13.12.2006 г. и глава седма „г“ Изисквания към лицата, които извършват продажби чрез електронен магазин /от чл. 52м до чл. 52у/ от Наредба № Н-18 от 13.12.2006 г.

Легална дефиниция на понятието „неприсъствено плащане с кредитна или дебитна карта“ е дадено в §1, т. 96 от ДР на ЗДДС: "неприсъствено плащане с кредитна или дебитна карта" е заплащане чрез платежна операция, инициирана по интернет и осъществена чрез софтуерно идентифициране на кредитна или дебитна карта или друг картово базиран платежен инструмент от виртуално терминално устройство ПОС (Virtual POS Terminal) без физическо прочитане на картата и без едновременно физическо присъствие на продавача и купувача по продажби, при които предоставянето на стоките или услугите става на място, различно от търговския обект на търговеца.

По отношение на деклариране на Pay Pal сметката Ви и сметката Ви в Revolut Bank UAB в БНБ Ви информираме, че в чл. 7, ал. 5 от Валутния закон /ВЗ/ е предвидено в 15 дневен срок деклариране пред БНБ на откриване на сметки в чужбина, като на основание чл. 16, ал. 3, т. 3 от ВЗ, органите на БНБ упражняват контрол за спазване на изискванията по чл. 7 от ВЗ и на нормативните актове по прилагането му, т. е. зададеният въпрос в тази връзка е извън компетентността на НАП.

По отношение плащанията чрез Revolut bank UAB, виртуален ПОС на Braintree /платформа, разработена от Pay Pal за картови разплащания/, Pay pal сметка, електронни пари и платформи за он-лайн разплащания /monese, paysend и др./, както и в случаите които приемате плащания като посредник по продажби на достъпи за събития, организирани от трето лице от съюза или извън него запитването Ви е изпратено за становище в ЦУ на НАП София.