

РЕШЕНИЕ

№ 5994

гр. София, 22.05.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 57 състав,
в публично заседание на 16.04.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Людмила Коева

при участието на секретаря Елена Георгиева, като разгледа дело номер **71** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156-161 от Данъчно –осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.
Образувано е по жалба на „ДОМАШНА КУХНЯ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес на кореспонденция в [населено място],[жк], [жилищен адрес] представлявано от управителя Г. Т., чрез адв.дружество „Б. и Т.“, срещу Ревизионен акт (РА)№ Р-22221423002659-091-001/28.08.2023 г. на ТД на НАП – С., поправен с РА № П-22221423187345-003-001/12.10.2023 г, издадени от В. А. В. – орган, възложил ревизията, и Н. Ц. Р. – ръководител ревизията, потвърден с Решение №1664/23.11.2023 г. на директор Дирекция „ОДОП“-С. при ЦУ на НАП.
Според жалбоподателят оспорения РА, с който са извършени корекции на декларираните резултати по ЗДДС за периодите от м.01.2023 г. до м.03.2023 г., като е начислен допълнително данък върху добавената стойност в размер на 160 460,71 лв., както и лихви в размер на 5765,16 лв., е неправилен, издаден в противоречие на материалноправните разпоредби на закона и при съществено нарушение на процесуалните правила. Навеждат се твърдения, че органите по приходите необосновано са приели, че не са налице условията за ползване на ставка на данък добавена стойност в размер на 9%, като са се мотивирали, че процесните доставки не могат да бъдат квалифицирани като ресторантьорски услуги. Излага аргументи, че за процесните обекти, в които се реализират доставките има издадени удостоверения за регистрация на обект за обществено хранене от БАБХ, в които е посочено, че същите имат статут на „закусвални“. Наличен е и помощен персонал, който е ангажиран в

поддържане на хигиената на обектите, налични са и маси за хранене. Посочва също, че решаващият орган не е обсъдил задълбочено и не е анализирал допълнително представени пред него писмени доказателства, поради което неправилно е приел за законосъобразни изводите на ревизиращия екип. Моли за отмяна на ревизионния акт.

В съдебно заседание, жалбоподателят се представлява от процесуалният си представител адв. Б., който поддържа жалбата на посочените в нея основания. Претендират се разноси по представен списък.

Ответникът – Директора на Дирекция ОДОП С. към ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител юриконсулт В., оспорва жалбата. Моли съда да отхвърли същата като неоснователна. Претендира юриконсултско възнаграждение, като прави възражение за прекомерност на адвокатския хонорар.

Софийска градска прокуратура, не изпраща представител и не изразява становище по жалбата.

Административен съд София - град, като прецени процесуалните предпоставки за допустимост на жалбата, събраните доказателства по делото, поотделно и в тяхната съвкупност, и взе предвид доводите на страните, съобразно с разпоредбата на чл.160 от ДОПК, прие за установено следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221423002659-020-001 от 05.05.2023 г., връчена на 16.05.2023 г., е възложено извършването на ревизия на „ДОМАШНА КУХНЯ“ ЕООД за установяване на задължения за данък върху добавената стойност за периодите от м. 01.2023 г. до м. 03.2023 г. Заповедта е издадена от В. А. В., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-849/31.10.2022 г. на директора на ТД на НАП С.. На основание чл. 37, ал. 2 и ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на „ДОМАШНА КУХНЯ“ ЕООД е връчено по електронен път Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221423002659-040-001/23.05.2023 г. В отговор са представени документи, подробно описани в ревизионния доклад, който на основание чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от ревизионния акт.

С Протокол №1950299 от 04.07.2023 г. и с Протокол №Р-22221423002659-П.-01 от 17.07.2023 г. са присъединени документи, представени в хода на извършени предходни ревизионни производства на жалбоподателя.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-22221423002659-092-001/27.07.2023 г. В срока и по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е подадено писмено възражение срещу направените предложения за установяване на задължения в РД.

Ревизията приключва с Ревизионен акт №22221423002659-091-001/28.08.2023 г., издаден от В. А. В. - орган, възложил ревизията, и Н. Ц. Р. - ръководител на ревизията, връчен по електронен път на 07.09.2023 г. Установен е данък за внасяне в размер на 116 691,16 лв. при деклариран данък за възстановяване в размер на 64 119,04 лв. и са начислени лихви в размер на 6 424,78 лв.

При определяне на резултата за м. 02.2023 г. е допусната грешка, като вместо данък за внасяне в размер на 30 314,86 лв. в таблица 1, колона 4 на РА, е посочен данък за внасяне в размер на 50 664,34 лв. Издаден е Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт (РАПРА) №П-22221423187345-003-001 от 12.10.2023 г., съгласно който при деклариран данък за възстановяване в размер на 64 119,04 лв. е установен данък за внасяне в размер на 96 341,67 лв. и са начислени лихви за забава в размер на 5 765,16

лв., в резултат от допълнително начислен данък в размер 160 460,71 лв.

По време на проверката органите по приходите са установили, че дружеството осъществява дейността си в 6 наети обекта по силата на сключени договори за франчайз, отдаване под наем на търговски обект и оборудване, с франчайзодател „К-ЕКСПРЕС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. Уговорено е, че се отдават под наем кулинарни щандове, намиращи се в хипермаркети К., ведно с оборудване, подробно описано в приложение към договорите. В обектите се извършва преработка на суровини и материали, а продажбите са на приготвени на място храни. Част от стоките - продукти с марка „К.“, се доставят в готов вид от „К-ЕКСПРЕС“ ЕООД. Извън договорите за франчайз, отдаване под наем на търговски обекти и оборудване, „ДОМАШНА КУХНЯ“ ЕООД извършва дейност и в два други обекта - гостилница и заведение за бързо хранене.

При предходна ревизия на дружеството, приключила е РА №Р-22221422006405-091-001/12.07.2023 г., са извършени проверки във всеки един от обектите, за което са съставени съответните протоколи. При посещенията е установено, че обектите на територията на магазини К. разполагат с места за сядане от 3 до 6, както и правостоящи маси във външната част на магазините.

За ревизираните периоди са декларирани извършени облагаеми доставки със ставка на данъка 20%, с общ размер на данъчните основи - 68 174,26 лв. и начислен ДДС в размер на 13 455,65 лв. Данъчната основа на облагаемите доставки със ставка 9% е в размер на 1 649 603,71 лв., съответно начисленият данък е в размер на 148 464,34 лв. Органите по приходите са стигнали до заключение, че в случая не са били налице условията за прилагане на намалена данъчна ставка на данъка. Изтъкнали са, че в обектите, находящи се на територията на магазини „К.“, които стопанисва „ДОМАШНА КУХНЯ“ ЕООД, липсват подпомагащи услуги, в това число допълнително оформяне на ястията, подреждане на прибори и сервиране. Посочили са, че наетите кулинарни щандове нямат обособена площ, нито самостоятелен санитарен възел.

Прието е също, че от тези кулинарни щандове клиентите основно закупуват „храна за къщи“ като тази храна е приготвена в обект на доставчика. Тя се опакова и клиентът я взима със себе си.

В заключение е прието, че „ДОМАШНА КУХНЯ“ ЕООД не извършва ресторантьорски услуги, а продажби на стока в обектите, които се намират на територията на магазин К.. Като е прието, че не са изпълнени условията на чл. 66, ал. 2, т. 3 от ЗДДС във връзка с §1, т. 61 и т. 62 от ДР на с.з., в сила от 01.07.2020 г., за извършените доставки е доначислен данък в размер на 11% върху данъчните основи на продажбите /разликата до 20% ставка на данъка/. В резултат за ревизираните периоди от м. 01.2023 г. до м. 03.2023 г. е доначислен ДДС общо в размер на 160 460,71 лв. Начислени са лихви общо в размер на 5 765,16 лв.

С Решение № 1664/23.11.2023 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП ревизионният акт е потвърден.

При така установеното от фактическа страна, съдът въз основа на събраните по делото доказателства и въз основа на приложимия закон, прави следните правни изводи:

Жалбата е подадена от легитимирано лице, срещу подлежащ на обжалване акт, в предвидения от закона срок, поради което е допустима.

Разгледана по същество, жалбата е основателна.

На първо място, спазен е срокът по чл. 109 от ДОПК, с оглед надлежното упражняване на правомощието за образуване на процесното ревизионно производство, с посочената по-горе ЗВР, в рамките на 5-годишния срок.

Съгласно разпоредбата на чл. 112, ал. 2 от ДОПК, ревизията може да се възлага от: т. 1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция или т. 2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски.

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по смисъла на чл. 118, ал. 2 от ДОПК във вр. с чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП и чл. 119, ал. 2 от ДОПК и приетата по делото Заповед № РД-01-849/31.10.2022г. на Директора на ТД –НАП С., с която са определени служителите, които да изпълняват функции на компетентен орган по чл.112, ал.2, т.1 и чл.119, ал.2 от ДОПК, в кръга на определените им правомощия /в този смисъл Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. на ВАС/. Съгласно чл.119, ал.2 ДОПК ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията в 14-дневен срок от подаването на възражение или от изтичането на срока за подаване на възражение.

Компетентността на органа, подписал посочените по-горе заповеди и оспорвания РА е установена с официални документи по смисъла на чл. 179, ал. 1 от ГПК, с обвързваща материална доказателствена сила, която не е оборена. Изложеното до тук води до извод, че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи.

Настоящата инстанция констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите– негови издатели. Съгласно чл. 3 от ЗЕДЕУУ (ред.- ДВ, бр.85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ. В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ, по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. Това е относимо и за РД, ЗВР и ЗИЗВР. Валидността на КЕП не е оспорена от жалбоподателя в настоящото съдебно производство.

На следващо място, спазени са процесуалните правила за извършването на ревизията. Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК, както и указанието, че се приемат

констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. Оспореният РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения.

Липсват данни за допуснати съществени процесуални нарушения- такива, които съществено са ограничили процесуалното право на защита на засегнатото лице в хода на ревизионното производство, актът е съобразен със закона, издаден е в съответната форма и съдържа необходимите реквизити.

Съгласно констатациите в РД, основен предмет на дейност на дружеството през ревизираните периоди е продажби на храни и напитки, готови или приготвени на място с търговска марка „К-express“ и без франчайза на търговска марка, осъществявана в следните обекти:

-Заведение за бързо хранене "Кулинарен щанд" К.. [улица];

-Заведение за бързо хранене "ХИТ макс ", бух „ А. М." № 75;

-Заведение за бързо хранене "Кулинарен щанд К. ", ж.к. Д. - I", ул. Хайденберг" № I;

-Заведение за бързо хранене "Кулинарен щанд К. ",[жк], [улица];

-Заведение за бързо хранене "Кулинарен щанд К.[жк], [улица];

-Заведение за бързо хранене "Кулинарен щанд К.",[жк], ул.А. Й."№7;

-Заведение за бързо хранене "Кулинарен щанд " Централни хали. [улица];

-Заведение за бързо хранене "Хапни при кака" на стоков базар „И.".

Заведение за бързо хранене „Хапни при кака" на стоков базар „И." и Заведение за бързо хранене "ХИТ макс", находящо се на [улица], ревизиращият екип е приел, че попадат в обхвата на ресторантьорските услуги и е начислена ставката от 9% ДДС на доставките.

За останалите 6 обекта, жалбоподателят е сключил договори за отдаване под наем на търговски обект и оборудване и франчайз с „К-Експрес“ ЕООД. Уговорено е, че се отдават под наем кулинарни щандове, намиращи се в хипермаркети К., ведно с оборудване, подробно описано в приложение. В обектите се извършва преработка на суровини и материали, а продажбите са на приготвени на място храни. Част от стоките - продукти с марката „К.“, се доставят в готов вид от “К-ЕКСПРЕС“ ЕООД.

Органите по приходите са извършили проверки във всеки един от обектите на място, за което са съставени Протоколи, както следва: №1798854/25.04.2023 г., № 1798855/25.04.2023 г., № 1798856/25.04.2023 г.,№ 1798857/25.04.2023г, №1798858/25.04.2023 г., № 1798859/25.04.2023 г. и № 1798860/25.04.2023 г.

При проверките е констатирано, че ястията се приготвят на място, подредени в тави и се продават на грамаж. Обслужването се извършва от продавач-консултант, касиер - 2 бр., готвач, помощник готвач и хигиенист. Обособен е и кът за консумация на място с места за сядане съответно три, четири или шест на брой, с три правостоящи маси във външната част на магазините.

Проверяващите органи са приели, че основната част от клиентите закупуват храна за къщи, като силно ограничен брой от тях използват обособената зона, за да консумират храната на място.

Констатирано е, че в периода на ревизията са декларирани извършени облагаеми доставки със ставка на данъка 20%, в общ размер на ДО 68 174,26 лв. и начислен ДДС – 13 455,65 лв. Данъчната основа на облагаемите доставки със ставка 9% е в общ размер на 1 649 603,71 лв. и начислен ДДС – 148 464,34 лв.

Дружеството-жалбоподател преимуществено прилага преференциалната данъчна

ставка от 9%, като за малка част от декларираните продажби ставката е 20%.

Въз основа на извършените проверки в търговските обекти и след анализ на доказателствата събрани в хода на ревизионното производство, ревизиращият екип е приел, че не са налице законовите предпоставки за прилагане на намалена ставка на данъка. Изтъкнали са, че в обектите находящи се на територията на магазини „К.“, които стопанисва “ДОМАШНА КУХНЯ“ ЕООД, липсват подпомагащи услуги, в това число допълнително оформяне на ястията, подреждане на прибори, сервиране. Посочили са, че наетите кулинарни щандове нямат обособена площ, нито самостоятелен санитарен възел. Обобщили са, че от въпросните кулинарни щандове клиентите си закупуват „храна за вкъщи“ като същата е приготвена в обект на доставчика. Тя се опакова и клиентът я взема със себе си. В заключение е прието, че “ДОМАШНА КУХНЯ“ ЕООД не извършва ресторантьорски услуги, а продажби на стока в обектите, които се намират на територията на магазин К..

Приходните органи, са приели, че дружеството-жалбоподател не отговаря на критериите за прилагане на диференцираната ставка на данъка от 9%, заложена в чл.66, ал.2, т.3 от ЗДДС, тъй като не извършва ресторантьорски и кетъринг услуги. За неправилно третираните доставки по периоди и по обекти, с РА е доначислен данък в размер на 11 % (разликата до 20%), на основание неизпълнението на чл. 66, ал. 2, т. 3 от ЗДДС във вр. с § 1, т. 61 и т. 62 от ДР на с. з. (в сила от 01.07.2020 г. до 31.12.2023 г.).

В резултат на това за ревизираните периоди от м. 01.2023 г. до м. 03.2023 г. в РА са доначислени суми по ЗДДС общо в размер на 160 460,71 лв. и лихви в размер на 5765,16 лв.

Тези изводи изцяло са възприети и от решаващият орган, като в решението си, последният изцяло е игнорирал и не е обсъдил представените с жалбата до Директора на Д“ОДОП“ С. писмени доказателства от “ДОМАШНА КУХНЯ“ ЕООД.

Съгласно чл. 66, ал. 2, т. 3 от ЗДДС (в редакцията в сила от 1.12.2020 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; това не се прилага за ресторантьорски и кетъринг услуги, които се състоят в доставка на спиртни напитки, включително в случаите по чл. 128.

Съгласно чл. 6, пар. 1 от *Регламент за изпълнение (ЕС) N° 282/2011 на Съвета 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)* ресторантьорски и кетъринг са услуги, които се състоят в доставката на приготвени или не приготвени 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 са неразделна част. Ресторантьорска е услугата по доставка на такава услуга в заведенията на доставчика, а кетъринг е доставката на такава услуга извън помещенията на доставчика. За тези доставки намалената ставка на данъка е в сила до 31 декември 2023 г.

Понятията за „ресторантьорска или кетъринг услуга“ са легално определени, като съгласно т. 61 и 62 на § 1 от Допълнителните разпоредби на ЗДДС:

„Ресторантьорски 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. Храни за човешка консумация са храни по смисъла на чл. 2 от Регламент /ЕО/ № 178/2002 на Европейския парламент и на Съвета от 28.01.2002г. за установяване на общите принципи и изисквания на законодателството в областта на храните за създаване на Европейски орган за безопасност на храните и за определяне на процедури относно безопасността на храните. „К. услуги“ са съвкупност от характеристики и действия, в които преобладават главно услугите и в които доставката на храна и/или напитки е само един компонент. Преобладаващите главно услуги са същите като ресторантьорските услуги, но доставката е осъществена извън помещенията на доставчика.

Изрично са посочени доставките, които попадат извън кръга на ресторантьорските или кетъринг услуги, а именно: 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 легалната дефиниция на понятието „Ресторантьорски услуги“, дадена в §1, т. 62 от ДР на ЗДДС и в чл. 6, §1 от Регламент за изпълнение (ЕО) № 282/2011 на Съвета от 15 март 2011 г., такава услуга следва да се бъде извършена като доставка на храна в помещенията на доставчика и то следвана от достатъчно подпомагащи услуги. В тази връзка и с цел изясняване на изискуемото наличие според чл. 6, §1 от Регламента за изпълнение на така наречените помощни услуги, решаващият орган е посочил и относимата практика на СЕС. Приел е, че въз основа на нея, следва, че в понятието помощни услуги се включват услугите не само, свързани с готвенето на храната, но и тези, предназначени да подобрят потреблението ѝ на място в подходяща обстановка - обслужването на получателя, както и съответната инфраструктура (трапезария, с гардеробни и други, мебели, посуда). В § 2 е предвидено, че 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.

В тази връзка, решаващият орган и ревизиращият екип са се позовали основно на извършените посещения на място от органите по приходите, които са констатирани, че обектите представляват топла витрина, където ястията се продават на грамаж. Обслужването се извършва от продавач - консултант, касиер и готвач. Клиентите вземат поръчката си сами. Има обособен кът за консумация на място с ограничен капацитет. В обектите, отговарящи на определението за ресторантьорски услуги има служители, които предлагат подпомагащи услуги. В случая е установено, че жалбоподателят не разполага с такъв персонал. Търговските обекти са на самообслужване. В дружеството жалбоподател няма назначени лица на длъжности „сервитьори“.

Въз основа на представените протоколи, решаващият орган е приел, че на

търговските обекти на жалбоподателя няма санитарни помещения, които да се ползват само от клиентите му. Липсват специални съдове или прибори за поддръждане, както и ресторантски салон с капацитет, който е в състояние да настане всички клиенти.

Дефиницията на понятието ресторантьорски услуги както и практиката на Съда на ЕС сочи, че се касае до доставка на услуга със сложен състав, който изисква кумулативното наличие на доставка на храна и на предоставени помощни услуги, които според европейския законодател следва да имат по-голяма тежест.

В разглеждания случай между страните по делото не се спори, че жалбоподателят през ревизираните периоди е осъществявал част от икономическата си дейност чрез посочените по-горе в решението обекти, като за основната част от доставките от тези обекти е начислявал 9 % ДДС.

Спорен е въпросът дали тази дейност на "ДОМАШНА КУХНЯ" ЕООД представлява ресторантьорски услуги.

Съгласно практиката на СЕС, ресторантьорските сделки се характеризират със съвкупност от елементи и действия, от които доставката на храна е само съставна част, и в рамките на тази съвкупност услугите подчертано следва да доминират.

Съгласно Решение на СЕС по дело C-703/19 от 22 април 2021 г., т. 49, Съдът е уточнил, 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, като се е позовал на решение от 10 март 2011 г., Vog и др., C-497/09, C-499/09, C-501/09 и C-502/09, EU:C:2011:135, т. 62.

В т. 54 СЕС е подчертал, че що се отнася до приготвянето на продуктите, видно от практиката на съда фактът, че доставката на приготвени храни предполага тяхното готвене или претопляне — което представлява доставка на услуги — трябва да се вземе предвид при общата преценка на въпросната сделка с оглед на квалифицирането ѝ като доставка на стоки или доставка на услуги. Ако обаче приготвянето на крайния топъл продукт се свежда главно до общи и стандартни действия, които през повечето време се извършват не по поръчка на конкретен клиент, а постоянно или редовно в зависимост от общите очаквания за търсенето, то не представлява елемент на разглежданата сделка, който е с по-голяма тежест, и само по себе си не може да ѝ придаде характера на доставка на услуги.

В тази връзка следва да се отбележи, че в обектите, стопанисвани от жалбоподателя, храната се приготвя на място от работници на дружеството, което е констатирано и от ревизиращия екип. Само малка част от храната се доставя готова и това са продукти с марка „К.“

Всички храни, които се предлагат от съответния обект се готвят на място, като се прилагат обичайните за ресторантите готварски и технологични дейности – размразяване, почистване, нарязване, дозиране, паниране, печене, пържене и т.н. Готвенето на пържено и печено месо, не може да се квалифицира като общо и стандартно действие по смисъла, вложен в т. 52 от решението на СЕС

по дело С-703/19.

По категоричен начин е установено от писмените доказателства, че са налице кухненски помещения, оборудвани с всички необходими за приготвяне на предлаганата храна уреди – В Протокол № 1798856/25.04.2023г. /лист 170-171 от делото/ е посочено, че оборудването се състои от хладилници, конвектомати /професионални кухненски уреди за готвене и съхранение на храна/, хладилници, стелажи и работни маси, които са собственост на франчайзодателя - „К експрес“ ЕООД, които безспорно свидетелстват, че храната се приготвя на място, а за определени видове закуски и сандвичи, клиентът може сам да избере и заяви какви компоненти да бъдат включени.

Видно от представените пред решаващия орган писмени доказателства, всички стопанисвани от жалбоподателя търговски обекти имат издадени от Министерство на земеделието и храните – БАБХ „Удостоверения за регистрация на обект за обществено хранене“ респективно – Удостоверение за регистрация на заведение за обществено хранене, съответно от 2012г., 2013г. и 2015г. В тези удостоверения, не само е посочено / лист 50-53 от делото/, че обектите са с наименование и вид „Закусвалня“, а не както са определили приходните органи „щанд за храна“, но и групи храни, които се предлагат на клиентите в тези обекти.

В подкрепа на обстоятелството, че предлаганите ястия и храни са приготвяни в самите заведения, е и факта, че във всеки един обект на дружеството през процесните периоди са били назначени касиери, готвачи и помощник-готвачи, хигиенисти, продавач–консултант за консултиране на клиентите при избор на ястията и комбинирането им. Видно от протокол № 1798858/25.04.2023 г. /лист 174 от делото/, в същият е записано, че ястията се приготвят на място и се предлагат на грамаж, подредени в топли витрини. Предлагат се и закуски и сандвичи, приготвени на място по желание на клиента, като изрично е записано, че продавач-консултантът консултира клиентите при избор на ястия и комбинирането им, тъй като в заведенията се предлагат супи, основни ястия, аламинутни и десерти.

Събраните по делото доказателства сочат по несъмнен начин, че продажбата на храна в обектите, стопанисвани от „ДОМАШНА КУХНЯ“ ЕООД, е съпроводено от множество действия, изпълнявани от служителите на дружеството, а именно: приемане на поръчки, изслушване на желанията на клиентите, относно съдържанието на храната, предаването на тези поръчки на работниците в кухнята, предоставянето на храната, съответно почистването след консумацията ѝ.

По отношение на необходимостта да бъде осигурена инфраструктура, за да бъдат предоставяни ресторантьорски услуги, в т. 53 от решението на СЕС по дело С-703/19 е посочено, че когато доставката на храни е съпроводена само от осигуряване на елементарно оборудване, а именно обикновен бар плот за консумация, без каквато и да било възможност за сядане, който позволява само на ограничен брой клиенти да консумират храната на място и на открито, което предполага само незначителна човешка намеса, тези елементи представляват само минимални съпътстващи услуги, които не могат да променят доминиращия характер на основната доставка, а именно доставка на стоки, в този смисъл и решение от 10 март 2011 г., Вог и др., С-497/09,

C-499/09, C-501/09 и C-502/09, EU:C:2011:135, т. 70. По делото е доказано по категоричен начин, че в обектите на касатора е налице осигурена инфраструктура, позволяваща на клиентите да консумират храната на място, в заведението, като са налице маси, столове, предоставят се пластмасови прибори и посуда, когато са необходими за консумацията на ястията. Видно и от приетите като писмени доказателства протоколи съответно с № №1798854/25.04.2023 г., №1798855/25.04.2023 г., №1798856/25.04.2023 г., №1798857/25.04.2023г, №1798858/25.04.2023 г., № 1798859/25.04.2023 г. и № 1798860/25.04.2023 г., приходната администрация е констатирала, че има обособен кът за хранене както със седящи места и съответно наличие на маси, така и места за правостоящи във външната част на обособеното място за хранене.

От представените от жалбоподателя трудови договори се установява, че за всяко едно от заведенията за хранене има назначени лица на длъжност „хигиенист“ с код по НКПД 91120004. Осигурено е хигиенизиране на помещенията, като за всеки обект поотделно са назначени лица на длъжност хигиенист. Всеки от процесните обекти разполага с достъп до санитарни помещения, както и с места за сядане в закрито помещение и на открито. Достъпът до санитарните помещения е свободен, по начин идентичен с този на заведенията от типа „food court“, които са намират в големите търговски обекти- молове.

Решаващият орган неправилно е приел, че липсата на сервиране в процесните обекти и липсата на назначени лица на длъжност „сервитьор“ също обуславя извод, че в същите не са осъществявани ресторантьорски услуги. Съобразно дефиницията на този вид услуги, съдържаща се в чл. 6 от Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 и практиката на СЕС по сходни казуси, наличието на сервиране в съответния обект не е задължителен елемент от фактическия състав на тези доставки. Обслужването на клиентите не се ограничава единствено до сервиране на храната, както приема СЕС в горечитираните решения, а е свързано и с много други дейности, основна част от които са изпълнявани в обектите на „Домашна кухня“ ЕООД. В този смисъл е решение № 7710/11.07.2023г. на ВАС по адм.дело № 3478/2023г. на I-во отделение на ВАС.

Обстоятелството, че при извършената еднократна проверка от органите по приходите не е установено, че се сервира храна, не представлява доказателство, че такова обслужване не е било налице, когато е необходимо. В допълнение следва да се посочи, че с решение от 10 март 2011 г., Vog и др., по съединени дела C-497/09, C-499/09, C-501/09 и C-502/09, СЕС е приел, че що се отнася до характерните за ресторантьорските сделки елементи на доставката на услуги, така както са изведени в припомнената в точки 63—65 от решението съдебна практика, следва да се приеме, че при дейностите, разглеждани в главното производство по дела C-497/09 и C-501/09, няма сервитьор, не се дават реално съвети на клиентите, няма обслужване в същинския смисъл, което да се състои по-конкретно в предаването на поръчки в кухнята, в допълнителното оформяне на ястията и в сервирането им на масата на клиентите, няма специално предназначени за консумацията на предлаганата храна затворени и отоплени помещения, няма гардероб и

тоалетни и в общи линии няма и съдове, мебели или прибори за подреждане. Съдът е посочил, че споменатите от запитващата юрисдикция елементи, свързани с предоставянето на услуги, са само елементарно оборудване, а именно обикновен бар плот за консумация, без каквато и да било възможност за сядане, който позволява само на ограничен брой хора да консумират храната на място, на открито. Това елементарно оборудване предполага само незначителна човешка намеса. Ето защо посочените елементи представляват само минимални съпътстващи доставки и не могат да променят доминиращия характер на основната доставка, а именно доставка на стоки. Следва да се посочи, че обсъжданите от СЕС дейности са изпълнявани в каравани, фоайетата на кина, като установените от запитващите институции факти съществено се различават от установените в разглеждания случай дейности, осъществявани от жалбоподателя. Както се посочи, във всеки от процесните обекти е налице инфраструктура, която позволява на клиентите да консумират приготвената храна на място, като се предоставя обслужване от персонала подробно обсъдено по-горе в решението.

По гореизложените съображения настоящият съдебен състав приема, че Ревизионният акт, макар и издаден от компетентен орган в предвидената от закона форма и при липса на допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила е незаконосъобразен, като издаден в противоречие с материалния закон и е необоснован и следва да бъде отменен.

С оглед изхода на делото и на основание чл.161, ал.1 от ДОПК разноски се дължат на жалбоподателя, които са своевременно заявени, съответно в размер на 13 800 лева за адвокатско възнаграждение и 50 лева за заплатена държавна такса. Във връзка с претендираното адвокатско възнаграждение, от страна на жалбоподателя е представен договор за правна помощ и съдействие, фактура и платежни нареждания за извършени плащания по банков път, видно от които адвокатското възнаграждение е заплатено.

Водим от горното и на основание чл.160 ал.1 пр.2 и пр.4 от ДОПК, Административен съд – София град – III-то отделение, 57 състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на „ДОМАШНА КУХНЯ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], представлявано от Г. А. Т., Ревизионен акт № Р-22221423002659-091-001/28.08.2023 г. на ТД на НАП – С., поправен с РА № П-22221423187345-003-001/12.10.2023 г, издадени от В. А. В. – орган, възложил ревизията, и Н. Ц. Р. – ръководител ревизията, потвърден с Решение №1664/23.11.2023 г. на директор Дирекция „ОДОП“-С. при ЦУ на НАП, с който са установени допълнителни данъчни задължения по ЗДДС за довносяне в размер на 160 460,71 лева и са определени лихви за просрочие в размер на 5765,16 лева за данъчни периоди – от м. 01.2023 г. до м. 03.2023 г. /включително/.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно–осигурителна практика“ С. към ЦУ на НАП да заплати на „ДОМАШНА КУХНЯ“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], представлявано от Г. А. Т., сумата от 13 850 лева /тринадесет хиляди

осемстотин и петдесет / лева, разноси по делото.

Решението подлежи на обжалване в 14-дневен срок от съобщаването му на страните пред Върховния административен съд на Република България.

СЪДИЯ: