

РЕШЕНИЕ

№ 7091

гр. София, 21.11.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 80 състав,
в публично заседание на 09.11.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Виржиния Петрова

при участието на секретаря Цветелина Заркова, като разгледа дело номер **4184** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на „БАНЧИТО“ ООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление в [населено място], [жк], [жилищен адрес] представлявано от Е. П.-управител, чрез адв.С. М., срещу Ревизионен акт № Р-22221522002924-091-001 от 14.12.2022г., потвърден изцяло с Решение № 288/06.03.2023г. на директор на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП С..

В жалбата се твърди, че оспореният РА е незаконосъобразен. Наведени са доводи за приложимост на нормата на чл.66, ал.2, т.3 от ЗДДС за облагане на част от осъществените продажби с намалената ставка от 9%. Иска се отмяната на РА.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адвокат М., която поддържа жалбата. Прави искане за събиране на доказателства – изслушване на един свидетел, уважено от съда. В позиция по същество, моли да се уважи жалбата и отмени оспорения РА. Претендира разноски по списък.

Ответникът - директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП – [населено място], чрез юрисконсулт М., в писмено становище намира жалбата за неоснователна, моли същата да бъде отхвърлена, съобразно доводите в решението на ДОДОП. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София - град, III отделение, 80 състав, след като взе предвид наведените в жалбата доводи, изразеното становище на процесуалния

представител на ответника по оспорването и се запозна с приетите по делото писмени доказателства, намира за установено от фактическа страна, следното:

Между страните не се спори, че производството по издаването на горепосочения РА е образувано със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221522002924-020-001/10.06.2022 г., връчена на 27.06.2022 г., издадена от Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен със Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С.. Със Заповедта е възложено извършването на ревизия на „БАНЧИТО“ ООД за определяне на задълженията по ЗДДС за периодите от 01.02.2022 г. до 30.04.2022 г. Определеният тримесечен срок за извършване на ревизията е до 27.09.2022 г.

Тази заповед е изменена с други четири заповеди за изменение на ЗВР, последната, от които е №Р-22221522002924-020-005 от 21.10.2022г., с която е възложено извършването на ревизията на дружеството за определяне на задълженията по ЗДДС да обхване и периодите: от 01.02.2022г. до 30.04.2022г., 01.05.2022г. до 31.07.2022г. и от 01.09.2021г. до 31.01.2022г. като е указано ревизията да приключи до 25.11.2022г.

Резултатите от ревизията са обективирани в Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221522002924-092-001/28.11.2022 г., връчен на дружеството на 28.11.2022 г. по електронен път.

Ревизираното дружество не е подало писмено възражение срещу констатациите в РД.

Ревизията приключва с РА №Р-22221522002924-091-001/14.12.2022 г., издаден от Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и М. К.-Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. С процесния РА се твърди липса на основание за прилагане на намалена данъчна ставка в размер на 9% по смисъла на чл.66, ал.2, т.3 от ЗДДС /в сила до 31.12.2022г./, поради което на осн.чл.86, ал.1 от ЗДДС за отделни данъчни периоди от 01.09.2021г. до 31.07.2022г. е начислен допълнително ДДС общо в размер на 41656.71 лв. и лихви в размер на 2906.19лв. РА е връчен на 15.12.2022г., също по електронен път.

При обжалването по административен ред по-горестоящият орган е потвърдил изцяло РА, приемайки, че от страна на ревизиращите органи правилно е прието, че липсват основания за прилагане на разпоредбите на чл. 66, ал.2, т.3 от ЗДДС, поради което на осн.чл.86, ал.1 от ЗДДС за отделните данъчни периоди от 01.09.2021г. до 31.07.2022г. е начислен допълнително ДДС общо в размер на 41656,71лв. и лихви в размер на 2906,19лв.

По допустимостта на жалбата:

Решението на Директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП, [населено място] е връчено на оспорващия по електронен път на 07.03.2023г. Жалбата е подадена чрез административния орган на 20.03.2023г., т.е. в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Във връзка с гореизложеното, съдът намира, че е сезиран от надлежна страна – участник в административното производство срещу акт, с който се засягат нейни права и интереси, поради което е подлежащ на оспорване. Жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана.

Разгледана по същество, жалбата е основателна.

От фактическа страна съдът приема за установено следното:

„БАНЧИТО“ ООД е вписано в Търговския регистър на 12.05.2021г. като в периода обхванат от ревизията, извършва търговия на дребно на хлебни изделия. За

осъществяване на дейността си дружеството е стопанисвало търговски обект /пекарна/ в [населено място], [улица], вх.А.При проверка от органите по приходите е констатирано, че обектът с бранд „Софийска баница“ представлява площ с витрина, в която са изложени предлаганите изделия, три маси и шест стола и тераса с две маси пред обекта.Заведението е на самообслужване, а отсервирането се извършва от персонала.

По отношение на извършените доставки и начисленият данък в хода на ревизията е установено, че дружеството-жалбоподател е осъществявало доставки на стоки на територията на страната-продажба на тестени изделия като за ревизираните периоди са декларирани доставки, за които на осн.чл.66, ал.2, т.3 от ЗДДС търговецът е приложил намалена данъчна ставка в размер на 9% и такива, за които е приложил данъчна ставка в размер на 20%.

При извършения анализ на реализираните приходи ревизиращите органи са установили вида и категоризацията на обекта, работно време, нает персонал, който да предлага и продава стоките на място в обекта.Констатирано е, че тестените изделия се получават от доставчика „Софийска баница“ като готов продукт, предназначен за директна консумация от крайния клиент, без да е необходимо допълнително влягане на материали и дейности по неговото завършване.Извършваните допълнителни действия не се правят по поръчка на конкретен клиент, а постоянно или редовно в зависимост от общите очаквания за търсенето.В обекта няма сервитьор, няма обслужване в същинския смисъл, включващо предаване на поръчки в кухня, допълнително оформяне на ястията, подреждане на съдовете, сервиране и т.н.След като е изискано от ревизираното дружество да представи разяснения по какъв критерий подадените стоки се отразяват във фискалното устройство като облагаеми с различна данъчна ставка от 9% или 20%, са представени писмени обяснения, от които е видно, че разграничението произтича от това дали е направена поръчка или се консумира на място.Въз основа на установеното и позовавайки се на разпоредбата на §1, т.61 от ДР на ЗДДС органите по приходите са приели, че по отношение на „БАНЧИТО“ ООД не са налице основания да се счита, че същото е извършвало ресторантьорски и кетъринг услуги.При тези фактически констатации е изчислено, че за ревизираните периоди дружеството дължи ДДС в общ размер на 90251.64лв.След приспадане на начисления и деклариран ДДС в размер на 48594.93лв. на осн.чл.86, ал.2, вр.чл.66, ал.1 от ЗДДС е начислен допълнително данък в размер на 41656.71лв. и лихви за просрочие в размер на 2906.19лв.

В съдебното производство, по искане на жалбоподателя, е допуснат до разпит един свидетел-Й. И. А.-мениджър и ръководител на търговския обект.В показанията си пред съда същата заявява, че обектът представлява сладкарница с площ около 97 кв.м. разделен на 5 помещения.В залата за клиенти имало 4 маси с по 3 седащи места и висок плот за правостоящи.Разполагали с конвектомат, на който се пекат артикулите, витрина за клиенти, машини за наливна боза и айрян и кафе-машина.Голяма част от артикулите се получават замразени и се обработват на конвектомата.Предлагат се и безалкохолни напитки.Помещението има тоалетна.През деня персонала се грижи за почистването, а вечер идва чистачка, която почиства основно.Няма сервитьори, понякога при желание на клиента, доставка до масата на поръчания артикул се извършва от наличния персонал.

При тези фактически установявания, съдът намира от правна страна следното:

Съгласно [чл. 66](#), ал. 2, т.3 от [ЗДДС](#) ставката на данъка е 9% за

ресторантьорски и кетъринг услуги, които се състоят в доставка на приготвена или неприготвена храна. Това не се прилага за ресторантьорски и кетъринг услуги, които се състоят в доставка на бира, вино и спиртни напитки, включително в случаите по чл. 128.

Съгласно т. 61 и 62 на § 1 от Допълнителните разпоредби на [ЗДДС](#):

- „Кетъринг 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.

- „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 януари 2002 г. 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.

Не са „кетъринг услуги“ или „ресторантьорски 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 и доставката, състояща се в приготвяне и доставка на храна и/или напитки без друга подпомагаща услуга.

Видно от чл. 6, пар. 1 от Регламент за изпълнение (ЕС) № 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) 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 пар. 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 пар. 1.

В посочения по-горе смисъл е и практиката на СЕС като Съдът приема по-конкретно, че ресторантьорските сделки се характеризират със съвкупност от елементи и действия, от която доставката на храна е само съставна част, и в рамките на тази съвкупност услугите подчертано доминират. Следователно тези сделки трябва да се считат за доставка на услуги по смисъла на чл. 6, пар. 1 от Шеста директива. Положението обаче е различно, когато сделката е свързана с храна за вкъщи и не е съпроводена с услуги, чието предназначение е да способстват за консумацията на място в подходяща обстановка.

Доставката на пряко приготвени ястия или храни, готови за непосредствена

консумация, от щандове или каравани за хранене или във фоайетата на кината, представлява доставка на стоки по смисъла на посочения член 5, когато анализът на цялостната сделка в качествено отношение показва, че елементите на предоставяне на услуги, които предхождат и съпътстват доставката на храните, не са с по-голяма тежест.

Дейността, осъществявана от предприятие за кетъринг, представлява доставка на услуги по смисъла на посочения член 6, освен в случаите, когато това предприятие доставя само стандартни ястия без друг елемент на предоставяне на допълнителни услуги, или когато от други специфични обстоятелства е видно, че доставката на ястия е доминиращият елемент на дадена сделка.

При ресторантьорските услуги доставката на готови ястия и на напитки за непосредствена консумация е резултат от поредица от услуги, като се започне от приготвянето на ястията и се стигне до сервирането им в чинии, и тази доставка се съпровожда от предоставянето на клиентите на оборудване, което включва както салон за хранене с прилежащите му помещения (гардероб и пр.), така и мебели и съдове. В някои случаи физическите лица, чиято професия се състои в изпълнението на тези ресторантьорски сделки, трябва да подредят приборите, да съветват клиентите, да им дават разяснения относно предлаганите ястия и напитки, да сервират тези продукти на масата и накрая, след приключването на консумацията, да почистят масите. И обратно – при дейностите, при които съществената част от доставката е доставката на храна като стока, 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 санитарни помещения и в общи линии няма и съдове, мебели или прибори за подреждане - няма ресторантьорска услуга.

Съдът определя като елементарно оборудване елементи като 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, свързани с предоставянето на услуги. 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.

Разграничаването на ресторантьорските и кетъринг услуги от доставката на стока - храна за консумация е особено съществено, тъй като е определящо относно това дали за съответната доставка е приложима ставка от 9% или същата следва да се обложи със стандартната ставка от 20%.

Предвид гореизложеното, при предоставяне на клиенти на храна за консумация, следва да бъде преценено дали с оглед приложението на намалената ставка по [чл. 66](#) от [ЗДДС](#) е налице доставка на стока – храна, или е налице доставка на услуга (рестантьорска или кетъринг). Във връзка с характера на посочените услуги, попадащи в обхвата на облагане с намалената данъчна ставка, се изхожда и от практиката на СЕС по преюдициални решения по аналогични казуси.

За да се определи дали една-единствена сложна доставка

трябва да се квалифицира като „доставка на стоки“ или като „доставка на услуги“, следва да се вземат предвид всички обстоятелства по осъществяване на сделката, за да се установят нейните характерни елементи и да се установят доминиращите елементи. Следва да се уточни също, че доминиращият елемент трябва да се определи, като се вземе за основа гледната точка на средностатистическия потребител и в рамките на цялостната преценка се отчете не само количественото, но и качествено значение на елементите на предоставяне на услуги в съпоставка с елементите, свързани с доставката на стоки. В този смисъл, при анализ на обстоятелствата, определящи доминиращия елемент на доставката от гледна точка на средностатистическия потребител, данъчното третиране при различните хипотези на доставки е различно, а именно: Ресторантьорски и кетъринг услуги – доставки със ставка 9%.

Спорът в настоящето производство се свежда до установяване наличието на достатъчно доказателства и основания, удостоверяващи или опровергаващи направените с РА изводи относно приложената от ревизирания субект намалена данъчна ставка от 9%. В конкретния случай се касае за дружество, регистрирано за целите на ДДС, което предлага тестени изделия и безалкохолни напитки в заведение на самообслужване. Видно от наличните доказателства предоставени от ревизираното дружество и установени от ревизиращия екип, заведението предоставя храна за консумация на място в стопанисваното от доставчика закрито помещение и обособена зона на открито с подходящо съответно оборудване, включително маси и столове.

Действително заведението е на самообслужване, но на клиентите е предоставен достъп до инфраструктура, осигуряваща възможност за консумация на закупената храна на място, предоставят се мебели – маси и столове, съобразно броя на клиентите (а не само елементарно оборудване, позволяващо на ограничен брой клиенти да консумират храната на място), достъп до санитарно помещение, отопление/климатизиране на заведението (когато същото е закрито помещение), поддържане на хигиената в заведението. Наличен е обслужващ персонал, към който клиентът би могъл да се обърне при необходимост за разяснения относно предлаганите ястия и напитки и който формира индивидуални порции, съобразно индивидуалните поръчки на клиентите, предоставяне на прибори и други подобни, необходими за храненето, почиства масите в зоните за хранене. Тези обстоятелства дават основание да се приеме, че е налице доставка на ресторантьорски услуги, независимо, че в този случай храната не се поднася на масата на клиента.

Считам, че предвид наличието на закрито помещение с обща

зона за хранене, която предоставя достатъчно възможности за консумация на храната на място, подходяща мебелировка, достъп до санитарни помещения, поддържане на хигиена и наличието на обслужващ персонал, към който клиентът би могъл да се обърне при необходимост, дава основание да се приеме, че са налице ресторантьорски услуги, за които е приложима намалената данъчна ставка.

Съвкупният анализ на представените и обсъдени по-горе доказателства, налага извода, че оспореният РА е издаден от компетентен орган и в предвидената форма, но и при несъответствие с материално-правните разпоредби и целта на закона, поради което следва да бъде отменен.

При този изход на спора ответникът следва да бъде осъден да заплати на жалбоподателя направените в производството разноски за държавна такса в размер на 50 лв. и за адвокатски хонорар в размер на 2750.00лв.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, пр. 1 от ДОПК, съдът

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалба на „БАНЧИТО“ ООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление в [населено място], [жк], [жилищен адрес] представлявано от Е. П.-управител, чрез адв.С. М., Ревизионен акт № Р-22221522002924-091-001 от 14.12.2022г., потвърден изцяло с Решение № 288/06.03.2023г. на директор на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП С..

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при ЦУ на НАП – [населено място] да заплати на „БАНЧИТО“ ООД-ЕИК[ЕИК] на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, сумата от 2800.00 (две хиляди и осемстотин) лева, представляваща направени по делото разноски.

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

СЪДИЯ: