

РЕШЕНИЕ

№ 605

гр. София, 25.01.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 55 състав,
в публично заседание на 16.01.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Диана Стамболова

при участието на секретаря Антонина Бикова, като разгледа дело номер **8774** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).
Образувано е по жалба от „Динариз“ – ЕООД – [населено място], представлявано от управителя Н. Д. А. чрез адв. И. Е. срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221422005414-091-001/19.04.2023 г., издаден от Т. Б. Г. – орган, възложил ревизията, и Л. Д. П. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1003/18.07.2023г. на Директор на Дирекция "ОДОП" С.. С РА допълнително са установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер на 20 199,98 лв. и лихва в размер на 3 515,26 лв., за отделните данъчни периоди от м.11.2020 г. до м.11.2022 г. Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на оспорения РА, като издаден в нарушение на материалния и при съществени процесуални нарушения. Твърди, че органите по приходите не са изяснили всички обстоятелства от значение за установяване на публичните му задължения, което от своя страна е довело до погрешни фактически и правни изводи. Моли да бъде отменен като незаконосъобразен и необоснован обжалвания РА. В съдебно заседание и по съществуващото на спора, жалбоподателят адв. И. Е. поддържа жалбата. Претендира присъждане на сторените съдебни разноски. Ответната страна Директорът на Дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП чрез процесуалния си представител оспорва жалбата и моли съда да я отхвърли като неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Съдът, като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства,

становищата на страните и съобрази приложимия закон, намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221422005414-020-001 от 14.10.2022г., връчена на 24.10.2022г., е възложено извършването на ревизия на „Динариз“ – ЕООД, за определяне на задълженията за данък върху добавената стойност за периодите от 01.11.2020г. до 31.08.2022г. Със Заповеди за изменение на ЗВР №Р-22221422005414-020-002/19.12.2022г. и

№Р-22221422005414-020-003/24.01.2023г. е разширен обхватът на ревизията, като са добавени данъчни периоди от м.09.2022г. до м.11.2022г., както и продължен срокът за извършване на ревизията – до 24.02.2023г. Заповедите са издадени от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен като компетентен орган за възлагане на ревизията, на основание чл. 11, ал. 3 от Закона за Националната агенция за приходите /ЗНАП/, във връзка с чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, със Заповед №РД-01-128 от 18.02.2020г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е издаден Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221422005414-092-001/09.03.2023г., връчен на 09.03.2023г. На основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК от дружеството не е подадено възражение срещу РД.

Ревизията приключва с Ревизионен акт №Р-22221422005414-091-001 от 19.04.2023 г., издаден от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Л. Д. П., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, връчен на 11.05.2023г. Установени са допълнителни задължения за данък върху добавената стойност в размер на 20 991,98 лв., на основание чл. 86 ал. 1 и ал. 2, във връзка с чл. 66, ал. 1, т. 1 от ЗДДС.

С цел обективното установяване на факти и обстоятелства, имащи значение за определяне на данъчните задължения на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56 от ДОПК, на ревизираното лице е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221422005414040-001/18.11.2022г. От страна на дружеството са представени документи на 05.12.2022 г.

С Протокол №Р-22221422005414-П.-001/04.11.2022г. са присъединени документи от друго производство.

Установено е, че за ревизирания период са декларирани доставки на стоки в заведение за бързо хранене „Сръбска скара“ в размер на 7 037,60 лв. и е начислен ДДС със ставка 20% в размер на 1 407,55 лв. и доставки в размер на 190 836,95 лв. и е начислен ДДС със ставка 9% в размер на 17 175,37 лв.

След преглед на представените документи, база данни на НАП и извършено посещение на търговския обект, документирано с протокол №1948243/22.02.2023г., е установено, че ревизираното лице осъществява търговска дейност в обект „Сръбска скара“, находящ се в [населено място], [улица]. В обекта са разположени два барплота с три високи стола, няма сервитьори. Клиентите вземат поръчката си сами, като могат да я консумират на място или да я вземат за вкъщи. Храната е в пластмасови тарели за еднократна употреба, както и приборите за хранене.

„Динариз“ – ЕООД е начислявало намалената ставка ДДС от 9%. Съгласно чл. 66, ал. 2 от ЗДДС /в сила от в сила от 01.07.2020 г./ ставката на данъка е 9 на сто 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 от ЗДДС. Намалената ставка от девет процента, освен за услугите по настаняване, от 01.07.2020г. се прилага и за ресторантьорски и кетъринг услуги.

Органите по приходите са констатирани, че в „Динариз“ – ЕООД няма назначени лица на длъжност „сервитьори“. Дейността се осъществява от Д. Т. на длъжност „готвач“. Преобладаващо се купува храна за къщи, като клиентите сами взимат храната и плащат на касата, а храната се предоставя опакована в тарелки с пластмасови прибори. Консумацията на място се осъществява на барплот с три места за сядане. Във връзка с горното е прието, че „Динариз“ – ЕООД не отговоря на условията за прилагане на намалената ставка от 9%, съгласно разпоредбата на чл. 66, ал. 2 от ЗДДС. На основание чл. 86 ал. 1 и ал. 2 във връзка с чл. 66, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е доначислен ДДС в размер на 20 991,98 лв.

РА е оспорен по реда на чл. 152 и следващите от ДОПК пред директора на ДОДОП – С., във връзка с която е постановено Решение № 1003/18.07.2023г., с което е потвърден.

РА е оспорен по съдебен ред с жалба вх. № 53-04-608/18.08.2023г., подадена чрез ДОДОП – С. до АССГ. Жалбата е депозирана в срока по чл.156, ал.1 от ДОПК, от активно процесуално легитимирано лице, срещу подлежащ на оспорване акт и след изчерпване на задължителния административен ред за обжалване, с оглед на което, съдът приема, че правото на жалба е надлежно упражнено и депозираната жалба като редовна и допустима подлежи на разглеждане по същество.

С оглед изясняване на делото от фактическа страна е допусната и приета, без оспорване от страните, съдебно-техническа експертиза /СТЕ/, изготвена от инж. С. С.. Съгласно заключението на СТЕ предлаганите асортименти от кулинарна продукция в обекта са посочени на видни за клиента места, както следва:

- на витрината на обекта към пътя наименованията на предлаганите асортименти са изписани в печатен шрифт с посочени цени без грамаж (с изключение на салати и печени картофи),

- на две стационарно закачени на тавана висящи недопирни черни дъски с размери 2 x 0,5 м. една до друга над скарата и работния плот, изписани с тебешир с посочени цени без грамаж и

- на 5 бр. дървени черни дъски с размери 0,28 x 0,18 м., подвижни, изписани с тебешир с по два вида асортименти на всяка от тях, без посочени цени и грамаж.

Според експерта в обекта се предлага кулинарна продукция като студени предястия (салати, мезета и др.), топли предястия (сирене пане, кашкавал пане, пилешки филенца с корнфлекс и др.), сосове, аламинути на скара (кюфтета, кебапчета, суджук, шишчета, бекон, пържоли, филета, сръбска наденица, плескавици, ущипак и др.), супи (пилешка супа, шкембе чорба, зеленчукова крем супа, боб чорба и др.), готвени ястия, кухненски десерти, хляб и хлебни изделия, тестени изделия, сандвичи, хамбургери и др., като и безалкохолни напитки и води.

Вещото лице заявява, че цялата предлагана продукция в това число салати, скара, готвени ястия, сандвичи, десерти и др. се приготвя на място в обекта.

Храната, която се приготвя на място преминава през следните технологични обработки: механични (сортиране, почистване, нарязване, дозиране, формование); хидромеханични (измиване, смесване, разтваряне, размразяване) и топлинни обработки (варене, пържене, печене, задушаване, паниране, микровълново нагриване и т.н.).

Храната се приготвя типизирано чрез използване на класически готварски техники. Може една и съща храна да бъде приготвена по различен начин в зависимост от желанието на клиентите. Например: по препечено, по алангле, с/без подправка, с/без сос, гарнитура и т.н.

В заведението се прилага принципа на самообслужването. Няма назначени лица на длъжност сервитьор. Обектът е снабден с охлаждаема витрина с достъп от страна на клиента, в която са изложени сосове и гарнитури (съставки на ястията) и салати, снабдени с прибори за самообслужване (сервитьорска щипка и лъжица). Приемане на поръчката (вкл. и по телефон), изслушване желанието на клиента, приготвяне на поръчката (част от асортиментите са предварително приготвени), маркиране, заплащане и предаване за консумация. Поръчаната храна може да бъде консумирана на място (ако е консумирана на място съответно почистване). Преобладаващо се купува храна за вкъщи или за офиса.

В обекта има два успоредно разположени плота с дължина около 2,5 м. с общо четири високи бар стола (по два към всеки плот) и един плот на открито с дължина около 1,80 м. пред витрината на заведението. Четири седящи места / четири правостоящи на закрито и още две на открито се използват от клиентите.

Приборите (вилници, лъжици и ножове), които се предоставят на клиентите в обекта са за еднократна употреба - пластмасови, а за храната се използват пластмасови и картонени съдове, както и стиропорени кутии.

В обекта има санитарен възел, състоящ се от предверие с мивка с топла и студена течаща вода и помещение с единична тоалетна.

Съгласно предоставеното удостоверение за регистрация на обект за обществено хранене № 36478/02.02.2016г. от Областна дирекция по безопасност на храните, на основание чл.12, ал.2, ал.9 и ал.10 от Закона за храните, обектът е регистриран като "Бърза закуска". Характерни особености са бързото обслужване, работата на самообслужване, средно статистическите цени, типизирания ограничен асортимент и стандартното меню. Според експерта обектът отговаря на изискванията на заведения от типа "за бързо обслужване" и към дата 04.01.2024г. не е издавано временно удостоверение за открита процедура по категоризиране или удостоверение за определена категоризация.

По искане на жалбоподателя в качеството на свидетел е разпитана в съдебно заседание М. Д., която заявява, че е съсед на собствениците и чест клиент на заведението. Свидетелката разказва, че храната се приготвя на място в кухнята, има меню, клиентите си поръчват, като или си вземат за вкъщи в кутии или се хранят в обекта. Според нея има 6-8 места, прибори за хранене, тоалетна.

Въз основа на така установената фактическа обстановка, съдът формира следните правни изводи по съществуващия на правния спор:

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на РА включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби при издаването му.

Съдът, въз основа на приложените по делото доказателства, констатира, че обжалваният РА е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 2 ДОПК, във връзка с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, в кръга на определените му правомощия и в предвидената форма, съгласно чл. 119 и чл. 120 ДОПК, включително разпоредителната част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните

задължения. По административната преписка е приложен РД и предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен.

Обжалваният РА е постановен при нарушение на материалния закон.

В разглеждания случай между страните по делото не се спори, че жалбоподателят през ревизираните си периоди е осъществявал част от икономическата си дейност чрез посочения обект, като за основната част от доставките от това заведение е начислявал 9 % ДДС. Спорният въпрос е дали ревизираното лице е осъществявало ресторантьорски услуги през ревизирания период в процесния обект, за да приложи намалената ставка на ДДС от 9 %, визирана в чл. 66, ал. 2, т. 3 от ЗДДС (в приложимата редакция).

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 въщи; това не се прилага за ресторантьорски и кетъринг услуги, които се състоят в доставка на спиртни напитки, включително в случаите по чл. 128. Понятието "Ресторантьорски и кетъринг услуги" е дефинирано с § 1, т. 61 от ДР на ЗДДС (изм. - ДВ, бр. 107 от 2020 г., в сила от 1.01.2021 г.), съгласно който това са ресторантьорските 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, като е регламентирано, че не е ресторантьорска или кетъринг услуга доставката на приготвена или неприготвена храна от супермаркети, магазини и други подобни. С 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 е дадена следната дефиниция на ресторантьорските услуги и кетъринг услугите: 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. 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.

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.

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. В решението на СЕС по дело С-703/19 от 22 април 2021 г., образувано по преюдициално

запитване на Върховен административен съд, Полша, със сходни с настоящото дело факти. В т. 49 от решението 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 случая в обекта, стопанисван от жалбоподателя са осъществявани на първо място доставки на храни, които са изцяло приготвяни на място от работници на дружеството, което е констатирано от съдебно-техническата експертиза. Необосновани и противоречащи на събраните по делото доказателства и констатациите на СТЕ са изводите на органите по приходите, че приготвянето на крайния продукт – салати, супи скара, готвени ястия и десерти, се свежда главно до общи и стандартни действия. Експертизата, която е кредитирана от съда установява, че 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 супи и печено месо и т.н. не може да се квалифицира като общо и стандартно действие по смисъла, вложен в т. 52 от решението на СЕС по дело C-703/19. Всички тези дейности, съгласно заключението по съдебно-техническата експертиза могат да се извършват по поръчка на конкретен клиент, като са приготвяни на момента след поръчката им, от което следва, че приготвянето и продажбата на тези храни представлява доставка на услуги, както изрично е прието в цитираното решение на СЕС. По категоричен начин е установено, че в заведението на ревизираното лице е налице кухненско помещение, оборудвано с всички необходими за приготвяне на предлаганата храна уреди. Храната се приготвя типизирано

чрез използване на класически готварски техники, но може една и съща храна да бъде приготвена по различен начин в зависимост от желанието на клиентите. Събраните по делото доказателства сочат по несъмнен начин, че продажбата на храна в обекта, стопанисван от „Динариз“ – 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, като съдът отново се е позовал на решение от 10 март 2011 г., Vog и др., С-497/09, С-499/09, С-501/09 и С-502/09, ЕУ:С:2011:135, т. 70. По делото е доказано по категоричен начин, че в обекта на „Динариз“ – ЕООД 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. Осигурено е хигиенизиране и тоалетна.

Липсата на сервиране в заведението също не обуславя извод, че 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 тази доставки. Обслужването на клиентите не се ограничава единствено до сервиране на храната, както приема СЕС в горесцитираните решения, а е свързано и с много други дейности, основна част от които са изпълнявани в обекта на „Динариз“ – ЕООД.

Съдът приема, че макар обектът да не притежава категоризация за ресторант, той отговаря на всички фактически изисквания, които националното право и правото на ЕС поставят пред един обект, за да бъде разглеждан като такъв, осъществяващ ресторантьорска дейност. Категоризация на един обект, съгласно българското законодателството не

е еднозначно понятие с фактическото предоставяне на „ресторантьорски услуги“, т.е. един обект може да има категоризация за ресторант, но да не отговаря на тези предпоставки и обратното – както е в случая, а именно да не притежава категоризация, но да предоставя широк набор от съпътстващи продажбата на храни и напитки допълнителни услуги, за да се разглежда като предоставяне „ресторантьорски услуги“, което е релевантно за настоящия казус, както константната и еднопосочна практика на Съда на ЕС посочва. В същия смисъл е и Решение № 7710 от 11.07.2023 г. по адм. д. № 3478/2023 г., I отд. на ВАС.

На база на събраните доказателства, в това число СТЕ и разпита на свидетеля, съдът намира, че в случая са налице достатъчно съпътстващи услуги към продажбата на храни и напитки, които имат доминиращ характер и позволяват на клиента да консумира непосредствено храните. На практика именно тези услуги са основание да се тълкува извършваната от „Динариз“ ЕООД дейност, като ресторантьорска такава, а не като просто продажба на стоки. В този смисъл не е налице основание да се променя ставката, въз основа на която се изчислява ДДС от 9 на 20%, а издаденият ревизионен акт, е неправилен и необоснован в частта на допълнително установените задължения по ЗДДС в размер на 20 199,98 лв. и лихва в размер на 3 515,26 лв. С оглед спазването от жалбоподателя на формалните предпоставки за упражняване правото му на данъчен кредит, РА следва да бъде отменен.

Предвид изхода на спора, искането на жалбоподателя за присъждане на разноските по делото, съдът намира за основателно съгласно чл.161, ал.1 от ДОПК. В хода на съдебното производство жалбоподателят е направил действителни разноски в размер на 3250 лева: 50 лева държавна такса, 500 лева възнаграждение за СТЕ и 2700лв., представляващо адвокатско възнаграждение съгласно договора за правна помощ и платежно банково нареждане.

Воден от гореизложеното съдът:

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ Ревизионен акт №Р-22221422005414-091-001/19.04.2023г., потвърден с Решение № 1003/18.07.2023г. на Директор на Дирекция "ОДОП" С. в частта на допълнително установените задължения по ЗДДС в размер на 20 199,98 лв. и лихва в размер на 3 515,26 лв.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при ЦУ на НАП да заплати на „Динариз“ – ЕООД,

ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], [жилищен адрес]08, представлявано от управителя Н. Д. А., сумата от 3250 /три хиляди двеста и петдесет/ лева, представляваща сторените по делото разноски.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: