

# РЕШЕНИЕ

№ 16090

гр. София, 12.05.2025 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 75 състав, в**  
публично заседание на 28.04.2025 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Геновева Йончева**

при участието на секретаря Наталия Дринова, като разгледа дело номер **2758** по описа за **2025** 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 „СЪРВИС ПЕТРОВИ“ ООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление в [населено място], [жк], [населено [жилищен адрес] представлявано от управителя Б. И. П., чрез адв. С. М., срещу Ревизионен акт № Р-22221523005679-091-001 от 30.08.2024г., издаден от органи по приходите при териториална дирекция (ТД) на Национална агенция за приходите (НАП) С., потвърден с Решение № 1603 от 11.12.2024г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ОДОП) при Централно управление (ЦУ) на НАП С., в частта на установените с акта задължения по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) за периода 27.06.2023 г. – 31.08.2023 г., формирани вследствие на приложена от органите по приходите стандартната ставка 20% върху извършените от жалбоподателя доставки в търговски обект – пекарна „Софийска баница“ в [населено място], [улица].

В жалбата се твърди, че оспореният РА е незаконосъобразен и се претендира отмяната му. Оспорва се извършеното от приходните органи облагане със ставка 20% ДДС на извършените от дружеството през ревизирания период продажби. Основните възражения са свързани с твърдение за нарушение на материалния закон, тъй като по отношение на обекта е приложимо определението за "ресторантърски и кетърингови услуги" дадено в т. 61 на § 1 от ДР на ЗДДС, поради което е относима диференцираната ставка от 9% ДДС. Поддържа се, че в заведението „Food court пекарна“ се приготвят на място хлебни изделия като сандвичи, пекат се на място хлебни и сладкарски изделия, като сладки и солени закуски от полуготови продукти, продават се и готови хранителни продукти, доставени от доставчици на ревизираното лице. На място се

приготвят и предлагат топли и студени безалкохолни напитки. Заведението разполага с касово-продажбена част, кухненска част, магазинна площ и с част, предназначена за консумация - обща част, предназначена за консумация на храни от клиентите. Клиентите получават храна в еднократна опаковка и прибори за еднократна употреба, която може да консумират в обособената зона за хранене, обзаведена с дървени маси с метални крака и плот за правостоящи. На тротоара пред заведението има поставени маси и столове за клиентите. Масите и местата за хранене са съобразени с обичайната посещаемост и натовареност на заведението, което разполага с допълнителни площи за поставяне на допълнителни седящи места, в случай на нужда. Заведението разполага със санитарно помещение, климатизирано е, предоставя безплатен Wi-Fi за посетителите си. Обслужва се от назначени на трудови договори сервитьори, бармани и салонен управител, получаващи съответно по-високо законоустановено възнаграждение от продавач в магазин. Почистването се извършва от чистачка/хигиенист, която също е назначена на трудов договор. Фискалното устройство на заведението е регистрирано с код на дейност - заведение за хранене. Тези обстоятелства според жалбоподателя сочат, че в заведението се извършват дейности по общо обслужване на клиентите, които попадат в категорията предлагане на услуги, а не продажба на стоки. Поставя се акцент, че след като намалената ставка на данъка е временна и извънредна мярка стандартните условия и тълкувания са неприложими. В тази насока се твърди, че подходът на ревизиращите е в противоречие с разпоредбите и целите на ЗДДС и Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на ДДС. Поради извънредния характер на въведената мярка, жалбоподателят отрича приложимостта на цитираните от приходната администрация решения на СЕС от 2009 г. и 2011 г. и се позовава на издаденото от зам. изпълнителния директор на НАП Становище № 20-00-100/29.06.2020 г. за прилагане на намалената ставка на ДДС от 9%. По тези, поддържани и в с.з. доводи се претендира отмяна на оспорената част от РА и присъждане на разноски по списък. В предоставения срок по чл. 149, ал. 3 ГПК, вр. § 2 от ДР на ДОПК е представена писмена защита от адв. М..

Ответникът - директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП – С., не изразява становище по жалбата.

Административен съд – София-град, III отделение, 75 състав, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Началото на ревизионното производство е поставено със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22221523005679-020-001 от 27.09.2023 г. /л. 71/, връчена на 18.10.2023 г. /л. 73/, издадена от Г. М. В.-Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С.. Със заповедта е възложено извършването на ревизия на „СЪРВИС ПЕТРОВИ“ ООД за определяне на задълженията му по ЗДДС за периодите от 27.06.2023 г. до 31.08.2023 г. Определен е ревизиращ екип в състав А. Г. Ч. – главен инспектор по приходите (ръководител на ревизията) и Й. А. Ц. – главен инспектор по приходите. Определен е двумесечен срок за извършване на ревизията, считано от датата на връчване на ЗВР.

Горепосочената заповед е изменена с последователно издадени ЗИЗВР № Р-22221523005679-020-002 от 11.12.2023 г. /л. 75/, връчена на 30.01.2024 г. /л. 77/, № Р-22221523005679-020-003 от 15.01.2024 г. /л. 79/, връчена на 16.01.2024 г. /л. 81/ и № Р-22221523005679-020-004 от 09.02.2024 г. /л. 83/, връчена на 09.02.2024 г. /л. 85/. Със ЗИЗВР е продължаван срока за извършване на ревизията, определен с последната заповед до 18.03.2024 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-№ Р-22221523005679-092-001/16.05.2023 г. Срещу констатациите в него е подадено писмено възражение от ревизираното

лице. Възражението не е възприето, вследствие на което е издаден процесният РА от Г. М. В.-Н. - началник сектор при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и А. Г. Ч., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията.

РА е връчен на 25.09.2024 г. С него в тежест на жалбоподателя са установени задължения по ЗДДС в размер на 42 877,13 лв., произтичащи от начислен ДДС в размер на 25 760,07 лв., отказан данъчен кредит в размер на 17 116.43 лв. и лихви за забава в размер на 4 865,36 лв. за периодите от м. 06.2023 г. до м. 08.2023 г.

РА е обжалван и потвърден с Решение № 1603 от 11.12.2024г. на директора на Дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП.

Съобразно искането в жалбата предмет на съдебна проверка в настоящото производство са единствено установените с РА задължения, произтичащи от допълнително начислен ДДС в размер на 25 760,07 лв., вследствие на отречено от приходната администрация основание за прилагане на намалена данъчна ставка в размер на 9% по смисъла на чл. 66, ал. 2 ЗДДС за извършените от ревизираното лице доставки, поради което и на основание чл.86, ал. 1 ЗДДС за спорните данъчни периоди от м. 06.2023 г. до м. 08.2023 г. е доначислен ДДС при прилагане на стандартна ставка от 20 %.

В хода на ревизията е установено, че основна дейност на дружеството през ревизирания период е с код 56.29 Други дейности по приготвяне и предоставяне на храна, упражнявана в пекарна „Софийска баница“ в [населено място], [улица] съгласно договор за франчайзинг от 30.03.2023 г., сключен със „Софийска Баница“ ООД (л. 70 от приложение № 1 към делото). Жалбоподателят е регистрирал ЕКАФП от 04.04.2023 г. с тип на обекта - заведение само за хранене, с наименование „Food court пекарна“. Отчетени са продажби със ставка на ДДС 9%, отразени в група „Г“ на фискалното устройство. Обектът е нает съгласно договор за наем от 07.04.2023 г., сключен с „Авеста Трейд“ АД (л. 69 от приложение № 1). За целите на извършваната дейност са наети 7 лица по трудово правоотношение, от които трима на длъжност главен сервитьор, трима на длъжност барман и един салонен управител.

На 19.02.2024 г. е извършено посещение в търговския обект на [улица], за което е съставен протокол № 1964818 /л. 33 от приложение № 1/. Приложен е снимков материал (л. 32 и сл. )

Извършени са проверки в електронния регистър на НАП.

От ревизираното лице са изискани банкови, счетоводни и други касаещи дейността му търговски документи – двукратно, с искане № Р-22221523005679-040-001/06.10.2023 г. (л. 26 от приложение № 1) и искане № Р-22221523005679-040-002/11.12.2023 г. (л. 13 от приложение № 1).

Изисканите документите са представени и приложени на л. 22 и сл. от приложение № 1.

Въз основа на тях е констатирано, че наименованието на обекта е „Food court пекарна“. Отчетено е, че Food court е система за продажба, която се прилага в търговските центрове и включва продажбата на продукти в определени за целта специални зони. Съобразено е, че местонахождението на пекарната не е в търговски център, поради което системата за продажба Food court е неотнормирана. Издирена е относимата за ресторантьорските и кетъринг услуги регламентация в ЗДДС и Регламент за изпълнение /ЕС/ № 282/2011 на Съвета от 15 март 2011 г. за установяване на мерки за прилагане на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност /Регламент за изпълнение /ЕС/ №282/2011/. Съобразена е и тълкувателно приложимата практика на Съда на Европейския съюз, вследствие на което за целите на проверка на приложеното от ревизираното дружество данъчно третиране на доставките, приходните органи са изследвали дали лицето разполага с помещение /без значение дали е открито, закрито, собствено или наето/, в което да предоставя храна и съответно доставката да включва и услуга по предоставянето на храната - поддържане на хигиената на мястото, достъп до

санитарни помещения, персонал, който съдейства на клиента и т.н.

Констатирано е, че в търговския обект има разположени 4 маси с по 3 места за сядане; разполага със санитарен възел за клиенти и санитарен възел за персонала; има наети лица на длъжности салонен управител и сервитьор. По отношение на подготовката на храна е установено, че в обекта няма назначен персонал на длъжности, отговорящи за приготвянето на храна - пекари, баничари, готвачи и/или други, назначени в кухнята. Няма назначени лица, които да поддържат хигиена в обекта - чистач, хигиенист. Обектът разполага с 12 места за сядане. По данни от отчета на фискалното устройство реализирани са 5 717 броя продажби през периода 07.06.2023 г. – 30.06.2023 г., 7 166 броя продажби през периода 01.07.2023 г. – 31.07.2023 г., 7 880 броя продажби през д.п.м.08.2023 г.

Предвид, че продажбите са отчитани с данъчна ставка от 9%, е прието, че наличните 12 места за сядане са напълно недостатъчни в случай, че клиентите са консумирали храната на място в обекта. Посочено е, че когато клиентът явно демонстрира намерението си да получи храна, без да поиска помощните услуги /подреждане на храната, подреждане на прибори, сервиране и др./ и храната не се консумира в обекта, е налице доставка на стока и следва да се приложи стандартната ставка от 20 на сто ДДС. Отчетено е, че представената счетоводна отчетност не дава възможност да се разграничат извършените продажби на стоки от продажбите на услуги, но от ревизираното лице е приложена намалената ставка за всички продажби.

След извършен цялостен анализ на доставките е констатирано, че елементите на предоставяне на услуги, които предхождат и съпътстват доставката на храните в обекта, не са с по-голяма тежест. Направен е извод, че извършваната дейност от „Сървис Петрови“ ООД не може да се определи като такава по предоставяне на ресторантьорски услуги и данъчната ставка от 9 на сто е неприложима. Поради неправилното третиране на доставките е извършена корекция по реда на чл. 67, ал. 1, ал. 2 и ал. 3 от ЗДДС и чл. 66 от ЗДДС, при което с РА приходните органи се определили допълнителни данъчни задължения за ДДС (в размер на разликата между стандартната ставка от 20 % и приложената от търговеца намалена ставка от 9 %). Данните са представени в табличен вид за конкретните периоди в РД.

На основание чл. 102, ал. 4 и ал. 5, във вр. с чл. 96, ал. 1 ЗДДС е определен дължим данък за периодите от 07.06.2023 г. до 30.06.2023 г. в размер на 7 988,39 лв. и от 01.07.2023 г. до 23.07.2023 г. в размер на 7 127,63 лв. Жалбоподателят не оспорва извършеното облагане. Не се оспорва и отказаният на основание чл. 74 ЗДДС данъчен кредит в размер на 17 116,43 лв. по фактури, описани на стр. 18-28 от РД. Поради това фактическите констатации на органите по приходите, обосновавали облагането в тази част, не следва да бъдат възпроизвеждани.

При така установеното съдът обосновава следните правни изводи:

Жалбата е подадена срещу годен за обжалване административен акт, от процесуално легитимирано лице и в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК, с оглед на което е процесуално допустима.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът проверява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Обжалваният акт е издаден от органи по приходите, разполагащи с материална компетентност. Съгласно чл. 119, ал. 2 ДОПК ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. Видно от ЗВР ревизията на жалбоподателя е възложена от Г. М. В.-Н. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК със Заповед № РД-01-849/31.10.2022 г. на директора па ТД па НАП С. (л. 68, раздел I, т. 5 от нея). РА е издаден от органът, възложил ревизията и

ръководителят на ревизията – А. Г. Ч., т. е. от лица, разполагащи с материална компетентност съгласно чл. 119, ал. 2 ДОПК. Към административната преписка са приложени доказателства за квалифициран електронен подпис на длъжностните лица, а и тяхната валидност не се оспорва от жалбоподателя.

РА е издаден в предписаната от закона форма. Актът съдържа изискуемите реквизити, при липса на допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, които да обуславят неговата незаконосъобразност. В хода на ревизионното производство доказателствата са събирани по предвидени в ДОПК способи. Съставени са съответните протоколи. Предприети са съответните процесуални действия по обективно изясняване на обстоятелствата от значение за данъчното облагане.

По отношение на съответствието на РА с материалния закон, съдът намира, че спорът между страните е изцяло правен и е концентриран по въпроса дали ревизираното дружество законосъобразно е приложило ставка на ДДС от 9% или е следвало да приложи ставка на ДДС от 20%, съответно дали обичайната дейност на дружеството през ревизираните периоди в процесните обекти може да се определи като ресторантьорски или кетъринг услуги по смисъла на чл. 66, ал. 2 ЗДДС, респ. § 15д, ал. 1, т. 2 от ПЗР на ЗДДС /в редакцията за съответния данъчен период/ или е налице доставка на стока - храна.

В тази насока фактите по правния спор не се оспорват от страните. Те са установени в ревизионното производство въз основа на представените от ревизираното дружество документи. Потвърдени са /доколкото не се опровергават/ от свидетелските показания на разпитаната в съдебно заседание Й. И. А. – салонен управител в обекта, която описва организацията на работа в обекта, оборудването, предлаганият стоков асортимент, обслужването и др.

Няма спор, че в ревизираните периоди от жалбоподателя се извършват продажби на тестени изделия в обект – пекарна, намираща се в [населено място], на [улица], вх. А съгласно договор за франчайз от 30.03.2023 г. със "Софийска баница" ООД. Според сведенията на салонния управител част от предлаганите в обекта изделия се пекат на място, а друга част пристигат в готов за консумация вид. В обекта се предлагат топли и безалкохолни напитки, като асортиментът може да се консумира на място или извън обекта. Обектът разполага със зала с витрина, в която са изложени предлаганите изделия; зад витрината е разположено оборудване за приготвяне на напитки; във вътрешното пространство са разположени четири маси с по три стола, а отвън - две маси с по три стола. Обектът е климатизиран и пригоден за клиенти – наличен е отделен за тях санитарен възел. Според представена от управителя Б. И. П. (л. 74 от приложение № 1) справка за назначените на трудов договор лица дневно обектът се обслужва от барман, сервитьор, салон управител и хигиенист, които при съпоставка на наличните в заведението 12 седящи места за консумация и броя на извършваните на месец продажби от ревизираното лице (5 717 през периода 07.06.2023 г. – 30.06.2023 г., 7 166 броя продажби през м.07.2023 г. 7 880 през м.08.2023 г.), не може с категоричност да се приеме, че този персонал извършва същинска дейност по посрещане, настаняване и обслужване на клиентите. Аргумент в подкрепа на този извод е обстоятелството, че обектът – пекарна, не разполага с персонал, отговарящ за приготвянето на храна /пекар, баничар и др.п./, което сочи, че заведението е на самообслужване, независимо, че отсервирането се извършва от персонала.

Съгласно разпоредбата на чл. 66, ал. 2, т. 3 ЗДДС, която е била приложима до 31.12.2022 г., ставката на данъка е 9 % 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.

Коректно е установено от решаващия орган, че считано от 09.07.2022 г. разпоредбата относно намалената ставка е пренесена в § 15д, ал. 1 от ПЗР на ЗДДС, където в т. 2 (в сила от 9.07.2022 г. - ДВ, бр. 52 от 2022 г.) са регламентирани доставките на ресторантьорски и кетъринг услуги, които се състоят в доставка на приготвена или неприготвена храна, включително състояща се в доставка на храна за вкъщи.

Следва да се отбележи, че изразът "доставка на храна за вкъщи" така, както е употребен в § 15д, ал. 1, т. 2 от ПЗР на ЗДДС се отнася само за дружества, чиято обичайна дейност е ресторантьорски и кетъринг услуги, а не доставка на стока – храна. В противен случай - ако законодателят целеше всяка доставка на храна за вкъщи да се облага с намалената ставка от 9 на сто, то това щеше да е изрично посочено в отделна точка на разпоредбата. Систематичното място на израза "доставка на храна за вкъщи" в закона налага извод, че намалената ставка на данъка от 9 % е за търговци, извършващи доставка на храна за вкъщи, но само за тези от тях, чиято обичайна дейност е ресторантьорски и кетъринг услуги, а не обикновена доставка на стока.

Според легалната дефиниция на понятието "рестантьорски и кетъринг услуги", дадено в § 1, т. 61 от ДР на ЗДДС (ДВ, бр. 52 от 2022 г., в сила от 1.07.2022 г.), това са 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. Не е ресторантьорска или кетъринг услуга доставката на приготвена или неприготвена храна от супермаркети, магазини и други подобни.

Според определението в чл. 6, § 1 от Регламента за изпълнение № 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 голяма роля. Ресторантьорски услуги е доставката на такива услуги в заведенията на доставчика, а кетъринг е доставката на такива услуги извън помещенията на доставчика.

С оглед цитираната регламентация необходимо е да се изясни какво се включва в понятието „помощни услуги“, като в тази насока следва да се съобрази релевантната практика на СЕС, която жалбоподателят неоснователно отрича като приложима в случая.

Според Решение на Съда (шести състав) от 2 май 1996 г. по дело C-231/94 Faaborg-Gelting Linien A/S срещу Finanzamt Flensburg, за да се определи дали сделките представляват доставка на стоки или доставка на услуги, трябва да се вземат предвид всички обстоятелства, при които се извършва въпросната сделка, за да се идентифицират нейните характерни черти. В т. 13 на решението е посочено, че доставката на приготвени храни и напитки за незабавна консумация е резултат от поредица от услуги, вариращи от готвенето на храната до нейното физическо доставяне и обслужване до получателя, като в същото време на разположение на клиента се предоставя инфраструктура, включваща трапезария с мебели, посуда, принадлежности, и допълнителни помещения (гардеробни, тоалетни и др.), както и обслужващ персонал. В тази връзка според СЕС хората, чиято професия се състои в извършване на ресторантьорски сделки, ще трябва да изпълняват задачи като поддръждане на масата, съветване на клиента и обяснение на храната и напитките в менюто, сервиране на масата и разчистване на масата след изяждане на храната. В т. 14 от решението е посочено, че ресторантьорските сделки се характеризират със съвкупност от елементи и действия, от които предоставянето на храна е само един компонент, и то не най-същественят, и в която услугите до голяма степен преобладават. Следователно само те трябва да се разглеждат като доставки на услуги по смисъла на член 6, § 1 от Шеста директива. Ситуацията обаче е различна, когато сделката е свързана с храна за из път / за вкъщи, и не е

съчетана с услуги, предназначени да подобрят потреблението на място в подходяща обстановка. По идентичен начин се е произнесъл СЕС в т. 51 от решение на първи състав от 22 април 2021 г. по дело C-703/19, J. K. срещу Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach. В т. 52 на последно цитираното решение е посочено, че що се отнася до ресторантьорските сделки, осъществявани на борда на фериботи, доставката на приготвени храни и на напитки, готови за непосредствена консумация, е резултат от поредица от услуги, като се започне от приготвянето на ястията и се стигне до физическото им сервиране в чинии или други подобни, и че тази доставка се съпровожда от осигуряване на клиентите на инфраструктура, която включва както салон за хранене с мебели и посуда, така и прилежащите му помещения - като например гардероб и тоалетна. В някои случаи физическите лица, чиято професия се състои в осъществяването на тези ресторантьорски сделки, трябва да подредят приборите, да съветват клиентите и да им дават разяснения относно предлаганите ястия и напитки, да сервират продуктите на масата и накрая, след приключването на консумацията, да почистят масите. Според т. 62, в случая на сложни доставки доминиращият елемент на сделката трябва да се определи въз основа на гледната точка на потребителя; когато обаче последният реши да не се възползва от материалните и човешки ресурси, осигурени му от данъчнозадълженото лице, тези ресурси не са решаващи за потребителя. Ето защо в този случай следва да се приеме, че никаква помощна услуга не придружава доставката на храни или на напитки и съответната сделка трябва да се квалифицира като доставка на стоки. Според диспозитива на това решение, когато крайният клиент реши да не се възползва от осигурените му от данъчнозадълженото лице материални и човешки ресурси, които придружават консумацията на доставените храни, следва да се счита, че никаква помощна услуга не придружава тяхната доставка. Необходимо е да се отбележи, че в това свое решение СЕС се е позовал на по-ранно Решение на Съда (трети състав) от 10 март 2011 г. по съединени дела Finanzamt Burgdorf срещу Manfred Bog (C-497/09), CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG срещу Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst (C-499/09), Lothar Lohmeyer срещу Finanzamt Minden (C-501/09) и Fleischerei Nier GmbH & Co. KG срещу Finanzamt Detmold (C-502/09). Според т. 61 от решението, за да определи дали една-единствена сложна доставка като тези в различните дела по главното производство 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 издирят нейните характерни елементи и да се установят доминиращите сред тях. А според т. 62 доминиращият елемент трябва да се определи, като се вземе за основа гледната точка на средностатистическия потребител, като 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. Според СЕС когато продажбата на дадена стока винаги се съпровожда от минимално предоставяне на услуги, като излагането на стоките по щандовете или издаването на фактура, само услугите, различни от тези, които неизбежно придружават продажбата на дадена стока, могат да се вземат предвид, когато се преценява каква част заема доставката на услуги в една цялостна сложна сделка, която включва и доставката на стока. Тук следва да се подчертае, че разглежданите в главното производство по дела C 497/09 и C 501/09 дейности се отнасят до осъществените от караваните или щандовете за хранене продажби на наденички, пържени картофи и други храни, готови за непосредствена консумация, докато са топли, и според СЕС, доставката на тези продукти предполага тяхното приготвяне или затопляне, което представлява услуга, която трябва да се вземе предвид при общата преценка на въпросната сделка, с оглед на квалифицирането ѝ като доставка на стоки или доставка на услуги. СЕС обаче изтъква, че тъй като 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 придаде на тази сделка характера на доставка на услуги. Според т. 70 на решението споменатите от запитващата юрисдикция елементи, свързани с предоставянето на услуги, са само елементарно оборудване, а именно обикновен бар плот за консумация, без възможност за сядане, който позволява само на ограничен брой хора да консумират храната на място, на открито, като това елементарно оборудване според СЕС предполага само незначителна човешка намеса, и посочените елементи представляват само минимални съпътстващи доставки и не могат да променят доминиращия характер на основната доставка като доставка на стоки. В т. 74 от решението СЕС подчертава, че когато елементът с по-голяма тежест в сделките, разглеждани в тяхната цялост, е доставката на ястия или храни за непосредствена консумация, като тяхното бързо и стандартизирано приготвяне е неразделна част от тези сделки, а предоставянето на елементарно оборудване, позволяващо на ограничен брой клиенти да консумират храната на място, има чисто акцесорен и несъществен характер, дали клиентите ползват или не посоченото елементарно оборудване е без значение, тъй като, доколкото непосредствената консумация на място не представлява съществена характеристика на разглежданата сделка, тя не е от определящо значение за нейния характер.

От цитираната практика на СЕС става ясно, че в понятието "помощни услуги" се включват услугите не само по приготвянето на храната, но и тези, предназначени да подобрят потреблението ѝ на място в подходяща обстановка – обслужването на получателя, като следва да се предостави и съответната инфраструктура (трапезария, мебели, посуда, гардеробни, тоалетни и други). Както вече беше посочено, според СЕС предоставянето на храна е само един компонент от съставната доставка, в която услугите до голяма степен преобладават.

Конкретно към настоящия казус е приложимо Решение на СЕС (трети състав) от 10 март 2011 г. по съединени дела C-497/09, C-499/09, C-501/09 и C-502/09, третиращо продажбата от щандове за храна, каравани и други подобни, според което доколкото 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 придаде на тази сделка характера на доставка на услуги.

В случая жалбоподателят осъществява доставки на приготвени на място, както и доставени отвън храни и напитки. Спорът е за това придружени ли са тези доставки от достатъчно помощни услуги, за да могат да се консумират непосредствено, и имат ли тези услуги по-голяма роля от доставките на храни и напитки.

Защитната теза на жалбоподателя се основава на данните за помещението, в което се предлагат тестените изделия и безалкохолните напитки, като акцентира, че то е подходящо оборудвано с маси и столове, с осигурени условия за консумация на място и наличен обслужващ персонал. От друга страна се позовава и на извършената категоризация на обекта, за което представя извлечение от регистъра на БАБХ.

Доводите му са неоснователни, т.к. не са съобразени с даденото от СЕС тълкуване в решенията му по съединени дела C- 497/09, C-499/09, C-501/09 и C-502/09, и по дело C-703/19, което тълкуване жалбоподателят неправилно отрича, т.к. то напълно съответства на определението в чл. 6, § 1 от Регламент за изпълнение № 282/2011.

В разглеждания случай, съобразявайки цитираните разрешения в практиката на СЕС, настоящият съдебен състав намира, че предлагането на тестените изделия с прибори и чаши за еднократна употреба и възможността те да бъдат консумирани от клиентите на масите, почистването на



масите, представляват само минимални съпътстващи доставки и не могат да променят доминиращия характер на основната доставка, а именно доставка на стоки. В подкрепа на извода е установеният механизъм на продажбите – на щанд с витрина, при липса на кухня, в която са предавани индивидуални поръчки (продуктите се пекат в конвектомат). Извършваните допълнителни (помощни) услуги, при избор на клиента да консумира на място закупеното тестено изделие, не играят по-голяма роля от доставката на храни и на напитки от гледната точка на средностатистическия потребител, поради което несподелимо е становището на жалбоподателя, че извършваните продажби представляват доставки на ресторантьорски услуги по определението в чл. 6, § 1 от Регламент за изпълнение № 282/2011. Следователно не може да се приеме, че ревизираното дружество е осъществявало и кетърингови услуги по определението в чл. 6, § 1 от Регламент за изпълнение № 282/2011.

Друго не следва от представеното извлечение от регистъра на обектите за обществено хранене към БАБХ (л. 163), според което „Сървис Петрови“ ООД извършва дейност в Група 27-Заведения за бързо хранене. Съгласно чл. 124, ал. 2 от Закона за туризма (ЗТ) типовете заведения за хранене и развлечения (самостоятелни и прилежащи към места за настаняване) са: 1. ресторанти; 2. заведения за бързо обслужване; 3. питейни заведения; 4. кафе-сладкарници; 5. барове.

Легална дефиниция на понятията "ресторант" и "заведение за бързо обслужване" са дадени в § 1, т. 32 и т. 33 от ДР на ЗТ, според които "ресторант" е заведение, в което се предлагат кухненска и сладкарска продукция, алкохолни и безалкохолни напитки, като обслужването на клиентите е от квалифицирани сервитьори с използване на специални форми на сервиране; "заведение за бързо обслужване" е заведение, в което се предлага ограничен типизиран асортимент от кулинарна продукция и/или готови пакетирани стоки, десерти, напитки - безалкохолни и алкохолни, има висока пропускателна способност и самообслужването е основна форма на обслужване.

Отделно характеристиките на отделните видове ресторанти и заведения за бързо обслужване са изброени в чл. 6 и чл. 7 от Наредбата за изискванията към категоризираните места за настаняване и заведения за хранене и развлечения, за реда за определяне на категория, както и за условията и реда за регистриране на стаи за гости и апартаменти за гости.

Според чл. 6 от посочената Наредба видовете ресторанти са определени в чл. 124, ал. 3 от Закона за туризма и имат следните характеристики: 1. класически ресторант: предлага широко разнообразие от приготвени на място многокомпонентни кулинарни изделия и специалитети, сладкарски изделия, десерти, хляб, хлебни и тестени изделия, топли напитки, сокове, готови за консумация безалкохолни и алкохолни напитки и създава условия за хранене и развлечения; 2. специализиран ресторант: а) за риба, птици, дивеч или друго: предлага асортимент, базиран на даден основен продукт – риба, рибни продукти и други морски продукти; птиче месо; дивечово месо или друго; б) за барбекю, грил или скара: предлага асортимент, базиран на печени меса на скара или на плоча; в) ресторант-пицария: предлага кухненска продукция и разнообразен асортимент от различни видове хлебни и тестени изделия – пици, спагети, лазаня, макарони; салати, сосове, кухненски десерти, малотрайни и трайни сладкарски изделия, приготвяни на място, и др., както и приготвя за консумация алкохолни и безалкохолни напитки, натурални минерални, изворни и трапезни води, пиво и вина; 3. ресторант с национална кухня: а) ресторант с българска кухня: предлага предимно българска национална и регионална кухня и напитки – механа, гостилница, битова къща, ханче и др.; б) ресторант с чуждестранна кухня: предлага френска, италианска, китайска, японска и друга кухня; асортиментът се базира на съответните национални кухни и напитки; 4. ресторант-клуб – обслужва клиенти с определени интереси; 5. атракционно-тематичен ресторант: предлага подходящ асортимент от ястия, напитки и/или

артистично-музикална програма, с характерен архитектурен вътрешен и външен облик (шатри, кошари, колиби, фрегати и др.).

Според чл. 7 от Наредбата видовете заведения за бързо обслужване са определени в чл. 124, ал. 4 от Закона за туризма и имат следните характеристики: 1. снейкбар: предлага асортимент от ястия и специалитети, приготвени на скара или плоча, аламинути, салати, супи; готови трайни и малотрайни сладкарски изделия, сладолед; топли напитки, натурални минерални, изворни и трапезни води, готови за консумация алкохолни и безалкохолни напитки и пиво; кухненската продукция се приготвя пред клиента и се предлага от барплот; 2. бистро: предлага ограничена кухненска продукция от готови за консумация храни в консервиран, замразен, концентриран или изсушен вид; липсва процесът на подготовка на храната в обекта; картменюто включва топли напитки, натурални минерални, изворни и трапезни води, готови за консумация алкохолни и безалкохолни напитки и пиво; 3. за бързо хранене: предлага сандвичи с колбаси, сирена, комбинирани, сандвичи, комбинирани с пресни зеленчуци, хамбургери (дюнери), пържени картофи, скара от месни полуфабрикати, сосове, салати, готови тестени изделия (понички), сладкарски изделия, захарни и шоколадови изделия, сладолед, топли напитки, натурални минерални, изворни и трапезни води, готови за консумация безалкохолни напитки и пиво; 4. закувалня: предлага разнообразен асортимент, посочен в някоя от изброените групи: а) супи, салати, сандвичи и ястия от субпродукти; б) аламинути, приготвени на скара – кюфтета, кебапчета, карначета, шишчета и др., салати; картменюто включва топли напитки, млечни напитки, натурални минерални, изворни и трапезни води, готови за консумация безалкохолни напитки, пиво и ограничен набор от алкохолни напитки.

Цитираната нормативна регламентация ясно показва дефинираната от законодателя разлика между ресторант и заведение за бързо обслужване (хранене), към която категория спада обект „Food court пекарна“ на жалбоподателя, както недвусмислено е отразено в справката от БАБХ. Това означава, че в този обект не е разрешено извършването на ресторантьорски услуги, поради което и дружеството не може правнорелевантно да твърди, че предоставя такива, за да се ползва от по-благоприятната данъчна ставка. Този извод не се променя от никое от твърденията в жалбата за предоставяне на помощни услуги – нито от наличието на 12 места за сядане (на 4 маси в помещението), нито от наличието на назначени сервитьори, нито от предоставянето на безплатен интернет, санитарен възел, климатик и прочие, изтъкнати от процесуалния представител на оспорващия. За обичайния потребител ползването на местата за сядане като възможност за консумация на тестено изделие /баница, кроасан или друга закуска/ не е от решаващо значение дали да закупи тази храна, доколкото в общия случай тя се консумира в движение или на място, различно от заведението, в което се продава. По точно противоположен начин функционират ресторантите, където единственият начин за консумиране на храната (стоката) е чрез използване на нарочно предназначенията за целта места за сядане, т. е. чрез потребление и на услугата. В този смисъл приложение намира т. 62 от горесцитираното решение на СЕС (първи състав) от 22 април 2021 г. по дело C-703/19, J. K. срещу Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, според която в случай на сложни доставки доминиращият елемент на сделката трябва да се определи въз основа на гледната точка на потребителя, и когато последният реши да не се възползва от материалните и човешки ресурси, осигурени му от данъчнозадълженото лице, тези ресурси не са решаващи за потребителя. Поради изложеното наличието на 12 места за сядане не е основание да се приеме, че в обекта на жалбоподателя се извършват ресторантьорски услуги.

В обобщение на изложеното настоящият съдебен състав намира, че обичайната дейност на дружеството-жалбоподател през ревизирия период в процесния обект не може да се определи

като доставка на ресторантьорски услуги, а представлява доставка на стока – храна. Обоснован е изводът на органите по приходите за неправилно третиране на доставките с намалена данъчна ставка, поради което законосъобразно с РА е доначислен ДДС за тях до пълния размер на 20%.

Спор по размерите на задълженията по периоди и в цялост между страните по делото няма, поради което е дължимо отхвърляне на оспорването.

При този изход на спора и с оглед своевременно направеното от процесуалния представител на ответника искане за разноски, на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК в полза на НАП следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 2 944,64 лв., определено по реда на чл. 7, ал. 2, т. 4 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за възнаграждения за адвокатска работа - съобразно материалния интерес по делото в размер на 28 683,12 лв. - 25 760,07 лв. главница и 2 923,05 лв. лихви.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, пр. 1 от ДОПК, Административен съд – София-град, III отделение, 75 състав

### РЕШИ:

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на „СЪРВИС ПЕТРОВИ“ ООД срещу Ревизионен акт № Р-22221523005679-091-001 от 30.08.2024г., издаден от органи по приходите при териториална дирекция на Национална агенция за приходите С., потвърден с Решение № 1603 от 11.12.2024г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление Национална агенция за приходите С., **в частта** на установените с акта задължения по ЗДДС за периода 27.06.2023 г. – 31.08.2023 г., формирани вследствие на приложена от органите по приходите стандартната ставка 20% върху извършените от жалбоподателя доставки в търговски обект – пекарна „Софийска баница“ в [населено място], [улица].

**ОСЪЖДА** „СЪРВИС ПЕТРОВИ“ ООД да заплати на Национална агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 2 944,64 лева (две хиляди деветстотин четиридесет и четири лева и 64 ст.)

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба чрез Административен съд – София-град пред Върховния административен съд на Република Б., в 14 - дневен срок от съобщаването му.

Препис от решението да се връчи на страните по реда на чл. 137 АПК, вр. § 2 от ДР на ДОПК.

**СЪДИЯ:**