

РЕШЕНИЕ

№ 1557

гр. София, 15.01.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 5 състав,
в публично заседание на 19.12.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Владимир Николов

при участието на секретаря Мая Георгиева, като разгледа дело номер **2338** 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 ДОПК.

Образувано е по жалба на „АМГ Кафе“ ЕООД, [населено място], [улица], ЕИК[ЕИК], със съдебен адрес - [населено място], [улица]-132, ет. 3, оф. 3, чрез адв. С., срещу Ревизионен акт № Р-22221423001970-091-001 / 10. 10. 2023 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП С., потвърден с Решение № 18 / 08. 01. 2024 г. на директора на Дирекция „ОДОП”.

В жалбата се излагат съображения, че обжалвания ревизионен акт /РА/ е незаконосъобразен, поради неправилно прилагане на материалния закон и съществено нарушение на административнопроизводствените правила. Твърди се и нищожност на РА поради липса на компетентност. По същество се иска от съда постановяването на съдебно решение, с което атакувания РА, бъде отменен. Претендира разноси по списък.

Ответникът - директора на Дирекция „Обжалване и данъчно - осигурителна практика”, чрез процесуалния си представител, счита жалбата за неоснователна. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. - ГРАД след като обсъди доводите на страните и прецени представените по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221423001970-020-001 от 06. 04. 2023 г., връчена на електронен адрес на 12. 04. 2023 г., изменена със ЗИЗВР № Р-22221423001970-020-002 / 07. 07. 2023 г., издадени от М. Й. С., на длъжност

началник сектор при ТД на НАП С. (оправомощена със Заповед № РД-01-849 / 31. 10. 2022 г. на директора на ТД на НАП С. – стр. 12), е възложено извършването на ревизия на „АМГ Кафе“ ЕООД, [населено място], за определяне задълженията по ЗДДС за периода 01. 02. 2021 г. – 28. 02. 2023 г.

Резултатите от ревизията са обективирани в Ревизионен доклад № Р-22221423001970-092-001 / 13. 09. 2023 г.

В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК не са постъпили писмени възражения.

Ревизията е приключила с Ревизионен акт № Р-22221423001970-091-001 / 10. 10. 2023 г., издаден от органа възложил ревизията и ръководителя на ревизията, връчен на 20. 10. 2023 г. на електронен адрес.

С жалба вх. № 53-06-11351 / 02. 11. 2023 г., е оспорен РА по административен ред.

С решение № 18 / 08. 01. 2024 г. на директора на Дирекция „ОДОП”, оспореният РА е потвърден. Решението е връчено на 22. 01. 2024 г. на електронен адрес.

С жалба вх. № 53-04-77 / 05. 02. 2024 г. по описа на ответника, издадения РА е оспорен и по съдебен ред.

С оспорения в настоящото дело Ревизионен акт № Р-22221423001970-091-001 / 10. 10. 2023 г., издаден от М. Й. С., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и М. К. М., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, са установени задължения за данък върху добавената стойност в размер на 45 592,93 лв. и лихви за забава в размер на 7 928,78 лв. Установените задължения са в резултат на отказ на органите по приходите да приемат приложената от жалбоподателя преференциална ставка на данъка при предоставянето на ресторантьорски и кетъринг услуги.

При така установените факти, АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. - ГРАД обосновава следните правни изводи:

Обжалва се в срок, подлежащ на обжалване ревизионен акт, от надлежна страна, за която е налице и интерес от обжалването, поради което жалбата е процесуално допустима.

Разгледана по същество жалбата е ЧАСТИЧНО ОСНОВАТЕЛНА по следните съображения:

Обжалваният ревизионен акт е издаден от компетентен орган в кръга на определените му в закона правомощия. Видно е, че РА е подписан с електронен подпис, като по делото са представени доказателства за наличието на квалифициран електронен подпис на ревизиращия екип, поради което не са налице основания за прогласяване на нищожност на РА.

При издаването му не е допуснато твърдяното от жалбоподателя съществено нарушение на административнопроизводствените правила.

От страна на ревизиращия екип и от страна на решаващия орган, е прието, че дейността на „АМГ Кафе“ ЕООД е продажба на храни и напитки в обекти за бързо хранене. За осъществяването ѝ дружеството стопанисва два обекта на територията на страната, а именно: павилион, находящ се на адрес [населено място], [улица] заведение за бързо хранене, находящо се на адрес [населено място], [улица]. За периода от 01.02.2021 г. до 28.02.2023 г. жалбоподателят е декларирал облагаеми доставки с място на изпълнение на територията на страната общо в размер на 497 377,02 лв. и е начислил ДДС в размер на 44 763,90 лв., като е приложил данъчна ставка в размер девет на сто.

Предвид гореизложеното и с цел установяване на основанието за прилагане на

намалената данъчна ставка по чл. 66, ал. 2 от ЗДДС в хода на ревизионното производство са извършени и посещения на търговските обекти на „АМГ Кафе“ ЕООД.

Установено е, че обектът, находящ се на [улица] представлява павилион за продажбата на храни и напитки. Констатирано е, че клиентите не влизат в обекта, а правят покупката пред него, като поръчаните продукти им се подават от павилиона, разплащат се и с това приключва покупката. От органите по приходите е посочено, че в обекта няма маси и столове, нито прибори и посуда.

По отношение на търговския обект, находящ се на [улица] установено, че представлява заведение за бързо хранене с топла витрина и предварително приготвена храна, от която клиентът да посочи какво иска да консумира. Служителят на заведението предоставя храната и клиентът избира дали да я консумира в заведението или извън него. Изтъкнато е обстоятелството, че обектът разполага с 5 - 6 маси за сядане и с трима работници - 1 на скара, 1 на витрина и 1 на каса.

От органите по приходите е извършен и анализ на отчетените обороти по ЕКАФП за обекта, като е констатирано, че за кратък период от време се отчитат множество плащания в брой, като същевременно е посочено, че е невъзможно лицето да осигури възможността на клиентите да консумират закупените стоки на място в обекта, тъй като броят на местата за сядане е значително по-малък от направените покупки. В подкрепа на горното са изложени аргументи, че в обекта няма съдове, в които храната да бъде сервирана за консумация на място.

С оглед изложеното ревизиращият екип е заключил, че в стопанисваните от „АМГ Кафе“ ЕООД търговски обекти не се извършват ресторантьорски и кетъринг услуги, а се извършва продажба на стоки /храни и напитки/, поради което и не са налице основания за прилагане на намалена данъчна ставка на данъка по чл. 66, ал. 2 от ЗДДС.

Органите по приходите цитират приложимите правни норми, както и указанията на изпълнителния директор на НАП и практиката на СЕС. Въз основа на очертаните в тях критерии приемат, че не са налице условията за ползване на ставка на данъка от 9 %, поради което и от ревизиращите е изготвена покана по чл. 103 от ДОПК за извършване на корекция за процесните периоди.

От страна на „АМГ Кафе“ ЕООД не е извършена такава корекция, поради което, на основание чл. 86 от ЗДДС, за периода от 01.02.2021 г. до 28.02.2023 г. е начислен данък в размер на 45 592,93 лв.

От своя страна жалбоподателят счита, че предлаганите и в двата обекта, които стопанисва услуги попадат в обхвата на понятието „ресторантьорски услуги“, съответно са налице основания за прилагане на намалена данъчна ставка по чл. 66, ал. 2 от ЗДДС.

В хода на настоящото производство са разпитани като свидетели С. Х. К. и Т. Л. Г. и е допусната и приета съдебно – туристическа експертиза, която съдът кредитира изцяло като компетентно изготвена и в съответствие с останалия събран по делото доказателствен материал.

По отношение на обекта, находящ се на [улица] вещото лице посочва, че представлява топла витрина, разположена с лице към улицата - тухлено помещение, тента, дограма, дървен бар плот и 4 бар столчета. Менюто се приготвя от персонал на място. Не се предлага сервитьорска услуга. Посудата е съобразена с категоризацията на обекта, т.е. пластмасови прибори, стиропорени кутии с различни размери и чинии,

найлонови пликове. В обекта има хладилна витрина с различни напитки, мивка, оборудване за приготвяне на храната, вентилация, касов апарат, както и други необходими неща за приготвянето на храната. Разполага с двама души обслужващ персонал.

По отношение на обекта, находящ се на [улица], вещото лице посочва, че представлява ресторант с една звезда. Разположен е на два етажа в жилищна сграда, включително партерен етаж с лице към улицата. Разполага с две маси с по четири стола отвън, четири маси и бар вътре на втория етаж. Предлаганата храна се приготвя от персонала на място. Има две хладилни витрини и стелажи за напитки, оборудване необходимо за приготвянето на храната. За удобство на клиентите се предлагат оливерници, подправки за овкусяване, табли за поставяне на храната и санитарен възел.

Спорният въпрос в случая се съсредоточава около наличието или липсата на условията за прилагане на намалената ставка от 9 % за ресторантьорски и кетъринг услуги, съгласно разпоредбата на чл. 66, ал. 2 от ЗДДС в приложимата редакция.

Съгласно дефиницията по § 1, т. 61 ДР ЗДДС, "ресторантьорски и кетъринг услуги" 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. В изр. второ на посочената норма е прието, че не е ресторантьорска или кетъринг услуга доставката на приготвена или неприготвена храна от супермаркети, магазини и други подобни. По см. 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: "1. 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. 2. 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 такъв смисъл е и практиката на СЕС като 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. Според Решение на Съда (първи състав) от 22 април 2021 г. по дело С-703/19: "Член 98, параграф 2 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива 2009/47/ЕО на Съвета от 5 май 2009 г., във връзка с точка 12а от приложение III към тази директива и член 6 от Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 на Съвета от 15 март 2011 година за установяване на мерки за прилагане на Директива 2006/112, трябва да се тълкува в смисъл, че в обхвата на понятието "ресторантьорски и кетъринг услуги" попада доставката на храни, придружена от достатъчно помощни услуги, позволяващи на крайния клиент да консумира

непосредствено тези храни. В т. 58 от същото решение се посочва, че за квалифицирането на дадена облагаема сделка като "ресторантьорски и кетъринг услуги" законодателят на Съюза е искал да отдаде решаващо значение не на начина на приготвяне на храните или на тяхното доставяне, а на осигуряването на помощни услуги, които придружават доставката на приготвените храни, които услуги трябва да са достатъчни, за да осигурят непосредствената консумация на тези храни и да играят по-голяма роля в сравнение с тяхната доставка. От друга страна, видно от т. 59 на решението критериите, които са решаващи, за да се прецени дали услугите, съпътстващи доставката на приготвените храни, могат да се считат за "достатъчно помощни услуги", се отнасят до предлаганото на потребителя ниво на услуги. Най-сетне, в т. 60 в това отношение съдът отчита по-специално елементи като присъствието на сервитьор, наличието на обслужване, което се състои по-конкретно в предаването на поръчки в кухнята, в допълнителното оформяне на ястията и в сервирането им на масата на клиентите, наличието на специално предназначени за консумацията на храната затворени и отоплени помещения, или наличието на гардероб и сервизни помещения, както и в осигуряването на съдове, мебели или прибори за хранене (вж. в този смисъл решение от 10 март 2011 г., Vog и др., С-497/09, С-499/09, С-501/09 и С-502/09).

Съдът, въз основа на събраните доказателства, намира изводите на органите по приходите за липсата на основание за прилагане на намалена данъчна ставка по чл. 6б, ал. 2 от ЗДДС по отношение на обекта, находящ се в [населено място], [улица] за правилни и законосъобразни.

Обектът е регистриран като „Бърза закуска“, а характерни особености за такъв обект са бързо обслужване, работа на самообслужване, типизиран ограничен асортимент и стандартното меню със средно статистически цени, като преобладаващо се купува храна за вкъщи или за офис. Наред с това в обекта не съществува оборудване, което да позволи на крайния клиент да консумира непосредствено закупените храни. Клиентите не влизат в обекта, а правят покупката пред него, като поръчаните продукти им се подават от павилиона, разплащат се и с това приключва покупката. Обектът разполага само с един външен бар плот, но не и със салон или маси за хранене, нито със санитарни помещения за клиентите. Не разполага и с табли или други подходящи съдове за хранене на място. Липсата на достатъчно помощни услуги, които да позволят на клиента да консумира непосредствено приготвените храни води до извода, че предлаганите в този обект услуги не попадат в обхвата на понятието "ресторантьорски и кетъринг услуги".

СЕС нееднократно развива тезата, че 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 ястия и се стигне до сервирането им в чинии, и че тази доставка се съпровожда от предоставянето на клиентите на оборудване, което включва както салон за хранене с прилежащите му помещения (гардероб, санитарни помещения и т.н.), така и мебели и подходящи съдове. В някои случаи физическите лица, чиято професия се състои в изпълнението на тези ресторантьорски услуги, трябва да подредят приборите, да съветват клиентите или да дадат разяснения относно предлаганите в менюто ястия и напитки, да сервират тези продукти на масата на клиентите и след това да почистят масите (решение по съединени дела С-497/09, С-499/09, С-501/09 и С-502/09, точка 65).

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., Vog и др., С-497/09, С-499/09, С-501/09 и С-502/09, ЕУ:С:2011:135, т. 70.

В конкретния случай предоставеното оборудване (бар плот и няколко висока стола) позволява на крайно ограничен брой клиенти да консумират храната на място и то единствено навън. Наличието на посочените места за непосредствена консумация не се следва да определя същността на предоставяните услуги, доколкото имат само акцесорен и несъществен характер. Преимуществената част от продавания асортимент е предназначен за консумация извън заведението.

Горното обосновава извода, че за „АМГ Кафе“ ЕООД не е приложима намалената ставка по чл. 66, ал. 2 ЗДДС по отношение на обект „Бърза закуска“, находящ се в [населено място], [улица], тъй като в същия не се предоставят ресторантьорски услуги.

По отношение на обекта, находящ се в [населено място], [улица], по делото е доказано по категоричен начин, че е налице осигурена инфраструктура, позволяваща на клиентите да консумират храната на място в заведението, като са налице общо шест маси със столове (две навън и четири вътре), бар плот с допълнително място за сядане, предоставят се табли, прибори и посуда, когато са необходими за консумацията на ястията. На клиентите са предоставени оливерници и подправки за допълнително овкусяване. Освен места за сядане в закрито помещение и на открито, за клиентите е осигурено и санитарно помещение, а категоризацията на обекта е ресторант „една звезда“.

Липсата на сервиране в процесния обект не обуславя извод, че в същият 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, находящ се в [населено място], ул. [улица].

В обекта е осигурена необходимата инфраструктура за предоставяне на ресторантьорски услуги, която позволява на крайния клиент да консумира непосредствено приготвените там храни в обособен салон за хранене с прилежащо санитарно помещение. Продажбата на храна в обекта е съпроводена и 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 на място в обособените помещения за хранене.

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 в частта, с която на „АМГ Кафе“ ЕООД допълнително е начислен ДДС в размер на 17 570,15 лева и съответната лихва за забава в размер на 3 055,75 лв. за извършените доставки в обекта, находящ се в [населено място], [улица], като издаден в противоречие с материалния закон и следва да бъде отменен в тази част.

Съдът намира жалбата за неоснователна в останалата част, с която на „АМГ Кафе“ ЕООД допълнително е начислен ДДС в размер на 28 022,78 лева и съответната лихва за забава в размер на 4 873,03 лв. за извършените облагаеми доставки в обекта, находящ се в [населено място], [улица], поради което същата следва да се отхвърли в тази част.

С оглед изхода на спора, ще следва да се присъдят разноски съобразно уважената / отхвърлена част от жалбата.

От страна на жалбоподателя е представен списък на разноските, като се претендират такива в размер на 3 500 лв. адвокатско възнаграждение, държавна такса 50 лв. и депозит за вещо лице 400 лв. или общо 3 950 лв.

От страна на ответника се претендира юрисконсултско възнаграждение, като не се сочи претендирания размер, поради което съдът намира, че същото следва да съответства на адвокатското възнаграждение или 3 500 лв.

Съобразно уважената част от жалбата (остава задължение общо в размер на 32 895,78 лв. главница и лихви при първоначално установени в размер на 53 521,71 лв.) се дължат разноски на жалбоподателя в размер на 1 522,23 лв. На ответника се дължат разноски съобразно отхвърлената част на жалбата в размер на 2 151,19 лв.

При наличието на две насрещни, ликвидни и изискуеми вземания, съдът намира, че следва да се извърши прихващане до размера на по-малкото от тях, поради което на ответника се дължат разноски по компенсация в размер на 628,96 лв.

Така мотивиран, Административен съд София-град, I-во отделение – 5 състав:

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ по жалба на „АМГ Кафе“ ЕООД, [населено място], [улица], ЕИК[ЕИК], Ревизионен акт № Р-22221423001970-091-001 / 10. 10. 2023 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП С., потвърден с Решение № 18 / 08. 01. 2024 г. на директора на Дирекция „ОДОП”, **В ЧАСТТА**, в която са доначислени задължения по ЗДДС общо в размер на 17 570,15 лева и лихви върху тях в размер на 3 055,75 лв.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „АМГ Кафе“ ЕООД, [населено място], [улица], ЕИК[ЕИК], Ревизионен акт № Р-22221423001970-091-001 / 10. 10. 2023 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП С., потвърден с Решение № 18 / 08. 01. 2024 г. на директора на Дирекция „ОДОП”, **В ОСТАНАЛАТА ЧАСТ**, с която са доначислени задължения по ЗДДС общо в размер на 28 022,78 лв. и лихви върху тях в размер на 4 873,03 лв.

ОСЪЖДА „АМГ Кафе“ ЕООД, [населено място], [улица], ЕИК[ЕИК], да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” – С., направените по делото разноски в размер на 628,96 лв. (шестстотин двадесет и осем лева и деветдесет и шест стотинки).

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България, в 14-дневен срок от съобщението.

СЪДИЯ: