

РЕШЕНИЕ

№ 4797

гр. София, 13.07.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 20 състав, в публично заседание на 30.03.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Светлана Димитрова

при участието на секретаря Кристина Петрова, като разгледа дело номер **9095** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и сл. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], р-н О., [улица] и адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], представлявано от М. В. Н., чрез представител по пълномощие адв. С. Й., срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-29002920007712-091-001/10.05.2021 г., издаден съвместно от М. Валинова С. – орган, възложил ревизията, Р. Й. Б. – ръководител на ревизията, потвърдено изцяло в обжалваната част с решение №1172/02.08.2021 г., на директора на дирекция ОДОП – [населено място].

С жалбата се оспорват установените с ревизионния акт допълнителни задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/, за данъчни периоди от 01.01.2015г. до 31.12.2015г., ДДС, главница в общ размер -514.714.01 лева/след приспадане на признат данъчен кредит -110 326.80 лева/ведно с начислените лихви за забава в общ размер на 263 964.19 лева, в резултат на констатациите на органите по приходите, че извършваните от [фирма] универсални пощенски услуги по Глава IV, раздел I от Закона за пощенските услуги/ЗПУ/ в приложимата редакция за 2015 г., не представляват освободени пощенски услуги по чл.49, т.2 ЗДДС. Твърди се, че в ревизионното производство са допуснати нарушения на материалния и процесуалния закон, включително липса на достатъчно анализ на фактически и правни основания в процесния РА, въз основа на които са определени спорните задължения в тежест на жалбоподателя. В съдебно заседание, жалбоподателят [фирма], чрез процесуалния си

представител адв. Й., поддържа жалбата. Счита, че от събраните по делото доказателства е установено, че жалбоподателят е извършвал услугите, дефинирани като универсални пощенски услуги по чл.34,ал.1 от ЗПУ, в редакцията му от 2015г.,а именно приемане ,пренасяне и доставяне на вътрешни и международни пощенски пратки до 2 кг.,на малки пакети до 2 кг.,колетни до 20 кг. и другите универсални пощенски услуги ,описани в посочената разпоредба, които са били включени в обхвата на Лицензията, издадена от Комисията за регулиране на съобщенията.Счита, че спорните доставки на услугите, са универсални пощенски услуги, съгласно Закона за пощенските услуги, в редакцията му, към извършването им. Жалбоподателя не отрича, че е налице разлика между понятията, съдържанието, режима и характеристиките на "универсална пощенска услуга" и на "услуги, включени в обхвата на универсалната пощенска услуга", след законодателните промени от 2019г., но поддържа, че с оглед либерализацията на пазара предоставения по силата на закона "резервиран сектор" от универсалната пощенска услуга, предоставяна чрез пощенската мрежа на [фирма], е претърпял промени. Именно израз на тези промени е възможността предоставена с ЗПУ в редакцията му от 2015г.,на други лицензирани пощенски оператори да извършват услуги, включени в обхвата на универсалната пощенска услуга,като данни за такива пощенски оператори са налични от сайта на Комисията за регулиране на съобщенията за проведени обществени поръчки и сключени договори за предоставяне на услуги от други оператори. Поддържа, че връчената му от органите по приходите покана по чл. 103 от ДОПК за корекция на неправилно данъчно третиране на доставка по ЗДДС №П-29002918221074-178-001/25.09.2019 г., за издадена без основание, тъй като през 2015 г. не са били налице съответните законови текстове в българското законодателство, които да третират процесните доставки като облагаеми, поради което внесената главница за ДДС не е дължима и съответно не се дължат и лихвите, установени с оспорения РА. [фирма] поддържа, че предвид принципите на предвидимост и правна сигурност, на дружеството не следва да се констатират и начисляват допълнителни задължения за ДДС за ревизираните периоди и лихви за забава, тъй като за предходни данъчни периоди, през които е действало същото законодателство, на лицето е извършена ревизия по ЗДДС, в хода на която от органите по приходите е прието, че спорните доставки са освободени от ДДС. В същото време през 2015 г. НАП, в качеството ѝ на ползвател на услугите, също не е възразила срещу третирането им като освободени от ДДС доставки. Позовава се на практика на СЕС и на указанията данени с Разяснение №26В48 от 31.12.2007 г. на изпълнителния директор на НАП. Подробни доводи за незаконсъобразността на РА в оспорената част излага в писмени бележки Претендира разноски в производството по представения списък.

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

Софийска градска прокуратура не изпраща представител.

Съдът, след като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, доводите и становищата на страните, намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-29002920007712-020-001/10.12.2020 г., връчена по реда на чл. 29, ал. 6 от ДОПК вр. чл.30,ал.6 ДОПК на 14.12.2020 г.е

възложено извършването на ревизия на [фирма], ЕИК[ЕИК] за определяне на задълженията на дружеството за данък върху добавената стойност за данъчни периоди от 01.01.2015 г. до 31.12.2015 г. Заповедта е издадена от М. В. С.- на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки“ в отдел „Контрол“ при ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители“ С., оправомощена със Заповед № ГДО-31/13.03.2018г. на директора на ТД на НАП ГДО.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-29002920007712-092-001 от 09.03.2021 г., връчен по електронен път на 11.03.2021 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК е подадено възражение с вх. №26-М-5276/23.04.2021 г. срещу констатациите в доклада. След преценка и анализ на изложените от ревизираното дружество аргументи и съображения, органът по приходите е приел възражението за неоснователно.

Ревизията приключва с РА №Р-29002920007712-091-001 от 10.05.2021 г., издаден от М. В. С., на длъжност началник на сектор при ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители“ С. - орган, възложил ревизията, и Р. Й. Б., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители“ С. - ръководител на ревизията. Ревизионният акт е връчен на 12.05.2021 г. по реда на чл. 29, ал. 4 във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК.

В хода на ревизионното производство са извършени следните процесуални действия: На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на [фирма] е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-29002920007712-040-001/17.12.2020 г., с което от дружеството са изискани търговски и счетоводни документи, свързани с осъществяваната дейност през ревизирания период, в т. ч. оборотни ведомости и главни книги, хронологии на счетоводни сметки, притежавани лицензии и др. В отговор на връченото искане на 01.02.2021 г., на 02.02.2021 г., на 03.02.2021 г. и на 11.02.2021 г. ревизираното лице е представило документи и писмени обяснения, подробно описани в констативната част на РД. С Протокол №Р-29002920007712-П.-001/02.03.2021 г. са приобщени и доказателства, събрани в хода на извършено предходно контролно производство /проверка за установяване на факти и обстоятелства/ възложена във връзка с УИН №П-29002919200822.

След анализ на представената от дружеството счетоводна и търговска документация, ревизиращият екип е констатирал, че основната дейност на дружеството през ревизираните данъчни периоди е свързана с извършването на услуги, включени в обхвата на универсалните пощенски услуги, както и на неуниверсалните пощенски услуги. За осъществяване на дейността си дружеството притежавало лицензи, издадени от Комисията за регулиране на съобщенията /КРС/, както следва:

-Индивидуална лицензия за извършване на услуги, включени в обхвата на универсалната пощенска услуга на територията на Република България №2-002/25.03.2010 г., със срок на действие до 21.09.2026 г., изменена с №2-002-01/09.06.2011 г. и №2-002-02/01.03.2012 г.;

-Индивидуална лицензия за извършване на пощенски парични преводи на територията на Република България №3-006 от 11.02.2010 г., със срок на действие до 21.09.2026 г., изменена с №3-006-01/09.06.2011 г. и №3-006-02/01.03.2012 г.

[фирма] е вписан и в регистъра по чл. 56, ал. 5 от Закона за пощенските услуги /ЗПУ/ за извършване на следните неуниверсални

пощенски услуги:

-приемане, пренасяне и доставяне на пряка пощенска реклама;

приемане на съобщения, предадени във физическа или електронна форма от подателя, обработването и предаването им чрез електронни средства и доставяне на тези съобщения на получателя като пощенски пратки;

-куриерски услуги.

Установено е, че през 2015 г. дружеството е извършвало дейността си от 71 обекта, разположени на територията на цялата страна, като основни клиенти за този период били [фирма], с ЕИК[ЕИК], [фирма], с ЕИК[ЕИК], Национален осигурителен институт, с ЕИК[ЕИК] и Национална агенция за приходите, с ЕИК[ЕИК].

На следващо място, органите по приходите установили, че през ревизираните данъчни периоди дружеството е декларирало освободени доставки на услуги, съгласно чл. 49, ал. 2 от ЗДДС, на стойност 3 150 786,39 лв. Констатирано било и, че същите доставки неправилно са третирани от задълженото лице като освободени по смисъла на чл. 49, ал. 2 от ЗДДС. В тази връзка ревизиращите посочили, че ЗДДС определя като освободени доставки „извършването на универсална пощенска услуга при условията и по реда на ЗПУ" /чл. 49, т. 2 от ЗДДС/. Позовали са се на разпоредбата на чл. 43, ал. 2 от Правилника за прилагане на Закона за данък върху добавената стойност /ППЗДДС/, според която универсална пощенска услуга по смисъла на чл. 49, т. 2 от ЗДДС е универсална пощенска услуга по смисъла на Глава IV, Раздел I от ЗПУ. В РА е посочено, че е налице разграничаване на универсалната пощенска услуга от извършването на услуга, включена в обхвата на универсалната пощенска услуга/чл. 15, чл. 19, чл. 21, чл. 23, чл. 35 и чл. 39 от ЗПУ/. Така освободената доставка се явявала тази отговаряща на определенията дадени в Глава IV, Раздел I от ЗПУ и предоставена от пощенски оператор, на когото с акт на публичен орган е възложено извършването на тази услуга при общодостъпни цени. В мотивите си, органите по приходите изтъкнали и обстоятелството, че пощенските оператори, лицензирани за извършване на услуги, включени в обхвата на универсалната пощенска услуга, какъвто е и [фирма], са освободени да избират къде и кои услуги, попадащи в обхвата на универсалната пощенска услуга да предоставят, каква мрежа и с какво териториално покритие да поддържат и какви срокове за доставяне на пощенските пратки да спазват. За тези пощенски оператори нямало специални изисквания, свързани с останалите елементи /характеристики/ на извършването и предоставянето на универсалната пощенска услуга, в т. ч. гъстота на точките за достъп до пощенската мрежа, качеството на услугата, достъпност и регулиране на цените. Тези услуги не било необходимо да покриват всички характеристики на универсалната пощенска услуга и следователно се извършвали при правен режим, който е коренно различен от този, при който оперира доставчикът на универсална пощенска услуга, поради което и за тях е неприложима разпоредбата на чл. 49, ал. 2 от ЗДДС. В подкрепа на гореизложеното, в РД е цитирана и практика на СЕС и по-конкретно Решение от 23.04.2009 г. по дело С-357/07 г., както и чл. 132, параграф 1, буква „а" от Директива 2006/112. Констатирано било, че при извършено предходно контролно производство на дружеството, на основание чл. 103 от ДОПК, на [фирма] била изготвена Покана за корекция №П-29002918221074-178-001/25.09.2019 г., връчена електронно на 26.09.2019 г., с която на основание чл. 126, ал. 3 от ЗДДС дружеството е поканено да предприеме действия за коригиране на допуснатата грешка чрез анулиране на грешно издадените през данъчните периоди от 01.12.2013 г. до 31.12.2015 г. фактури за

извършени доставки, включени в обхвата на универсалната пощенска услуга, третираны от дружеството като освободени доставки. Поканата съдържа и указания дружеството да издаде нови фактури, с начислен ДДС в тях, както и да издаде нови месечни отчети за документирание на доставките към данъчно незадължени физически лица, които да отрази в регистрите и справка-декларация за ДДС за данъчен период м. 10.2019 г. и да внесе дължимите задължения. [фирма] извършило корекция, в подадената справка – декларация за ДДС, с вх. № 29001066537/14.08.2020г. за данъчен период м.07.2020г.,и с резултат ДДС за внасяне, в размер на 816 994,86 лева, с която анулирало грешно издадените за периодите от 01.01.2015 г. до 31.12.2015 г. фактури за извършени доставки, включени в обхвата на универсалната пощенска услуга, и издало нови фактури, с начислен ДДС, като дължимият данък бил определен по реда на чл. 67, ал. 1 от ЗДДС. За доставките към данъчно незадължени физически лица и към лица, с които при индивидуалното договаряне изрично не е предвидено, че това е цена без ДДС, корекцията е извършена с издаването на Протокол №12015122015/31.07.2020 г., като данъкът е определен по реда на чл. 67, ал. 2 от ЗДДС. Общият размер на анулираните доставки, третираны неправилно като освободени по реда на чл. 49, т. 2 от ЗДДС е бил в размер на 3 150 786,39 лв., а начисленият ДДС за тях - 625 040,81 лв. Данъкът е внесен с платежни нареждания от 20.07.2020г., в размер на 19 112,43 лева и от 14.08.2020г. в размер на 797 882,43 лева . След като дружеството е подало коригиращи декларации с посочените в поканата данни , в ПП С. е възникнал надвнесен ДДС, в размер общо на 110 326.80 лева, който е възстановен с А. № П-29002920144561-004-001/03.09.2020г.

По така направените от приходните органи констатации, на основание чл. 175 от ДОПК, във връзка с чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания /ЗЛДТДПВД/, с оспорения РА били начислени лихви за забава, в размер на 263 625,35 лв. върху данъка за внасяне за периода от 01.01.2015 г. до 31.12.2015 г., деклариран с подадената справка-декларация по ЗДДС за м. 07.2020 г. Същите били изчислени от деня, следващ датата, на която е следвало да бъде внесен съответния данък за 2015 г. до датата на неговото постъпване в републиканския бюджет /20.07.2020 г. и 14.08.2020 г./.

Процесният РА, на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК , бил оспорен в частта, относно констатациите на органите по приходите във основа на които с РА са установени допълнителни задължения за ДДС за ревизирания период -главница и лихви за забава, върху приети от органите по приходите доставки на пощенски услуги като попадащи извън обхвата на чл. 49, т. 2 от ЗДДС, пред компетентния орган – директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на НАП, с жалба №26-М-6442/26.05.2021 г. по регистъра на ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители" и вх. №23-29-40/02.06.2021 г. по регистъра на дирекция ОДОП С..

С Решение № 1172/02.08.2021 г. на директора на ОДОП – С., процесният РА в оспорената му част е бил потвърден изцяло, достигайки до извода, че в случая за [фирма] не е било налице основание за освобождаване от начисляване на ДДС през ревизирания период, за доставките, извършени от дружеството, тъй като доставките на индивидуално договорените услуги /каквито са тези, извършвани от пощенския оператор/ били извън приложното поле на чл. 49, т. 2 от ЗДДС и подлежат на облагане с данък върху добавената стойност, независимо от оператора, който ги предоставя. На следващо място в решението се сочи, че съгласно разпоредбата на чл. 24 от ЗПУ

универсалната пощенска услуга се предоставя от пощенски оператор, на когото със закона е възложено задължение за извършването на тази услуга на територията на цялата страна чрез организирана и управлявана от него пощенска мрежа, което следвало и от Директива 97/67 ЕО на Съвета от 20 декември 1996 година. Ето защо, директорът на ОДОП – С. достигал до извод, че съгласно ЗПУ пощенски оператор със задължение за извършване на универсална пощенска услуга е „обществена пощенска служба“ по смисъла на член 132. параграф 1, буква „а“ от Директива 2006/112/ЕО, както СЕС тълкува това понятие, доколкото осигурява „универсалната пощенска услуга“ по смисъла на Директива 97/67/ЕО, поради което именно той отговаря на условията за освобождаване по чл. 49. т. 2 от ЗДДС при извършването на доставка на универсална пощенска услуга. Позовал се е на редакцията на ЗПУ, в сила до измененията на същия закон, обнародвани в „Държавен вестник“, бр. 53 от 5 юли 2019 г., според която - универсална пощенска услуга е услуга, извършвана от оператор, който е задължен да извършва пощенските услуги, посочени в чл. 34 от ЗПУ при условията на чл. 32 и чл. 33 от ЗПУ, като цените на услугите се определят по реда на чл. 66 от ЗПУ. За процесния период, който е преди измененията в ЗПУ от 2019г. счита, че разграничението е било ясно определено. Така, директорът на ОДОП – С. достигнал до заключение, че през ревизирания период пощенските оператори, които предоставяли услуги при условията на ЗПУ, включени в обхвата на универсалната пощенска услуга, не били обвързани с условията, при които следва да се предоставя универсалната пощенска услуга, а именно непрекъснато предоставяне на услугата с определено качество, във всички места на територията на страната и на цени, достъпни за всички потребители. С горните аргументи, директорът на ОДОП – С. формирал извод, че спрямо жалбоподателя [фирма] не следва да се прилага особения правен режим, визиран в разпоредбата на чл. 49. т. 2 от ЗДДС, представляващ дерогация от общия принцип, според който с ДДС се облага всяка услуга, предоставена възмездно от данъчно задължено лице, тъй като в случая било безспорно установено, че жалбоподателят не е пощенския оператор, на когото да е възложено задължението за извършване на универсалната пощенска услуга по смисъла на Директива 97/67 на територията на цялата страна, и същият не може да бъде квалифициран като „обществена пощенска служба“ по смисъла на член 132, параграф 1, буква „а“ от Директива 2006/112/ЕО. Посочено е също, че след като самото ревизирано дружество е извършило доброволно корекция на декларираните от него облагаеми доставки за периода, се е съгласило с констатациите на органите по приходите, че за извършваните от него доставки на услуги не е приложима разпоредбата на чл. 49, т. 2 от ЗДДС. Относно дължимостта на начислените с РА лихви върху декларираните

през м. 07.2020 г. задължения за ДДС за периода от м. 01.2015 г. до м. 12.2015 г. е прието, че следва да се има предвид, че основанието, размерът и сроковете за внасяне на данъчните задължения са регламентирани в материалните данъчни закони.

Позовал се е на чл. 175, ал. 1 от ДОПК съгласно, която за неплатените в законоустановените срокове публични задължения се дължи лихва в размер, определен в съответния материален данъчен закон - в случая чл. 89 от ЗДДС.

В хода на съдебното производство е прието заключение на съдебно - счетоводна експертиза, неоспорено от страните, от което се установява следното:

Общият размер на фактурираните универсални пощенски услуги, включващ обслужване на изходяща кореспонденция и връчване на съобщения, призовки и книжа на държавни органи и институции, съдилища, общини и общински органи, съдебни изпълнители и адвокатски кантори са в размер на 3 150 864.63 лева. Групирани по категории - клиент/сума приход от универсална пощенска услуга, получателите са, както следва: (а) Държавни административни органи и институции- 2 218 463.90 лв., в т.ч. съдилища – 154 764.33 лв.; (б) Общини и общински административни органи -51 749.28 лв.; (в) Съдебни изпълнители -253 117.18 лв.; (г) адвокатски дружества – 54 274.10 лв., други – 573 260.17 лв. Общата стойност на групите е изчислена в размер на 3 150 864.63 лв. Установените полагачи се дялове/проценти на всяка категория получатели на универсални услуги е, както следва: (а) 70%; (б) 2 %; (в) 8 %; (г) 2%, други 18 %. Експертизата установява, че към всичките си клиенти и конкретно към клиента Национална агенция по приходите, жалбоподателят е издавал отделни фактури за универсални пощенски услуги, третирани като освободени по чл.49, ал.2 от ЗДДС, и за неуниверсални пощенски и куриерски услуги през целия период от май 2011 г. до март 2019 г. Всичките фактури са осчетоводени от жалбоподателя и платени от НАП. В о.с.з. на 30.03.2022г. вещото лице потвърди констатациите си в заключението ,направени въз основа на приети по делото банкови извлечения за периода, че НАП е заплащала издадените фактури за предоставите от жалбоподателя универсални пощенски услуги във фактурирания им размер без ДДС. От приетото като доказателство по делото удостоверение № 26-М-56#2 от 28.02.2022 г., издадено от ЦУ на НАП се установява обстоятелството, че ревизирания период -2015 г. връчването на актове и съобщения на органите по приходите при НАП по реда на чл. 29, ал. 3 от ДОПК се е извършвало от един пощенски оператор - жалбоподателя, въз основа на договор № 21 от 14.03.2013 г. и договор № 59 от 30.04.2015 г.приложени към делото.

При така установената фактическа обстановка съдът достига до

следните правни изводи:

Жалбата е процесуално допустима. Жалбоподателят е адресат на акта, засегнат неблагоприятно от обективизираното в същия властническо волеизявление, поради което има правен интерес от оспорване. Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК и е насочена срещу индивидуален административен акт, подлежащ на пряк съдебен контрол за законосъобразност, след провеждане на производство по обжалването му по административен ред.

Разгледана по същество жалбата е основателна.

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

Не се установяват пороци, обосноваващи нищожността на РА.

Оспорваният РА № Р-29002920007712-091-001/10.05.2021 г. е издаден от възложителя на ревизията и ръководителя на ревизията съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК. В качеството на възложител на ревизията съгласно цитираните по-горе ЗВР и ЗИЗВР е М. В. С. на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки“ в ТД на НАП ГДО, а в качеството на ръководител на ревизията е Р. Й. Б. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП ГДО. РА е подписан с квалифицирани електронни подписи на издателите му, валидни към датата на неговото издаване, видно от представените от ответника преки доказателства по чл. 184, ал. 1 ГПК – удостоверения по чл. 24 ЗЕДЕП, възпроизведени на хартиен носител (л. 52 и сл.).

Спазена е предписаната от чл. 120, ал. 1, пр. 1 ДОПК писмена форма по образеца по чл. 120, ал. 3 ДОПК с всички задължителни реквизити по чл. 120, ал. 1, пр. 2, т. 1–8 ДОПК, включително мотиви, обосноваващи от фактическа и правна страна допълнително установените публични задължения. Фактическите констатации и правни изводи на РА са допълнени и така конкретизирани чрез тези по приложения към него РД №Р-29002920007712-092-001 от 09.03.2021 г., съставляващ съгласно чл. 120, ал. 2, изр. 1 ДОПК неразделна негова част.

Ревизионното производство е проведено без допуснати съществени процесуални нарушения. Образувано е съгласно чл. 112, ал. 1 ДОПК с издаването на ЗВР №Р-29002920007712-020-001/10.12.2020 г. от М. В. С. на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки“ в ТД на НАП ГДО определен по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК да възлага ревизии със Заповед № ГДО-31/13.03.2018г. на директора на ТД на НАП ГДО. ЗВР №Р-29002920007712-020-001/10.12.2020 г. има задължителното съдържание по чл. 113, ал. 1, т. 1 ДОПК – ревизираното лице е надлежно идентифицирано с данните по чл. 81, ал. 1, т. 2–5 ДОПК; определени са поименно и подлъжностно ревизиращите органи по

приходите; конкретизирани са ревизираните задължения и ревизираните периоди; даден е 3-месечен срок за извършване на ревизията съобразно чл. 114, ал. 1 ДОПК. Не е изтекъл преклузивният срок чл. 109, ал. 1, изр. 1 ДОПК. В рамките на ревизията от проверявания субект са изискани на основание чл. 37, ал. 2 и 3 ДОПК доказателства по нейния предмет. Служебно са направени справки по информационните масиви на НАП. Тази доказателствена съвкупност е формирана със законосъобразно извършени от ревизиращите органи процесуални действия. Ревизията е извършена в определения със ЗВР №Р-29002920007712-020-001/10.12.2020 г. срок.

За резултатите от ревизията е съставен РД №Р-29002920007712-092-001 от 09.03.2021 г., чието съдържание съответства на законовата норма на чл. 117, ал. 2, т. 1-10 ДОПК, към него са приложени събраните от ревизията доказателства по чл. 117, ал. 3 ДОПК.

По приложението на материалния закон:

Страните не спорят по фактическите установявания от страна на ревизиращите органи. Спорът е правен и се свежда до материалната законосъобразност на РА в оспорената част, на първо място предоставяните през ревизираните периоди от жалбоподателя пощенски услуги по чл.34,ал.1 ЗПУ представлявали ли са освободени от ДДС универсални пощенски услуги по смисъла на чл. 49, т. 2 от ЗДДС и на следващо място допускат ли принципите на законност и предвидимост да бъдат възлагани допълнителни данъчни задължения ведно със съответните лихви на ревизираното лице, които не са били законодателно уредени, нито са следвали от практиката по прилагането от данъчната администрация на относимото законодателство през ревизирания период.

През ревизирания период облагането на пощенските услуги е регламентирано в чл.49 ЗДДС и чл.43 ал.2 от ППЗДД, във връзка с чл.4 от ЗПУ и Глава Четвърта ,Раздел Раздел I от ЗПУ, в приложимите им редакции за 2015 г, преди измененията с ЗИДЗПУ от 2019 г. В частност, услугите, които представляват универсални пощенски услуги по смисъла на ЗПУ за 2015 г., са били посочени в чл. 34 от ЗПУ за 2015 г.

ЗПУ, в редакцията му преди измененията, извършени със ЗИДЗПУ, обн. ДВ, бр. 53 от 2019 г.,уредва по императивен начин видовете пощенски услуги. Съгласно разпоредбата на чл.4 от с.з. „пощенските услуги са универсална пощенска услуга и неуниверсални пощенски услуги“.

Разпоредбата на чл. 49 от ЗДДС (преди измененията му, обн. ДВ бр. 97 от 2017 г., в сила от 1.01.2018 г.) предвижда следното: „Освободена доставка е: 1. доставката на пощенски марки по номинал или приравнен знак на пощенска марка; 2. извършването на универсални, пощенски услуги при условията и по реда на Закона за пощенските услуги“.

Следователно, от посочената разпоредба и от използването на множествено число в нея е видно, че доставките *на всички универсални пощенски услуги при условията и по реда на ЗПУ представляват освободени от ДДС доставки.*

Съгласно разпоредбата на чл. 43, ал. 2 от ППЗДДС „универсална пощенска услуга по смисъла на чл. 49, т. 2 от закона е универсалната пощенска услуга по смисъла на глава четвърта, раздел I от Закона за пощенските услуги“.

Съдът приема, че според ясната разпоредба на чл. 43, ал. 2 от ППЗДДС услугите, които са регламентирани в Глава Четвърта, Раздел I от ЗПУ, са представлявали през ревизирания период освободена от ДДС универсална пощенска услуга.

Универсалната пощенска услуга е уредена по общ начин, по отношение на всички лицензирани оператори („Български пощи“ и частни оператори), в Глава Четвърта, Раздел I от ЗПУ, с наименование - Универсална пощенска услуга. Разпоредбата на чл. 34 от ЗПУ за 2015 г. описва видовете услуги, съставляващи универсална пощенска услуга. До измененията на ЗПУ извършени с горепосочения ЗИДЗПУ, ЗПУ третираше като универсална пощенска услуга както услугите на „Български пощи“, така и тези на частните пощенски оператори, получили лицензи за целият обем услуги по чл. 34, ал. 1 от ЗПУ. До тези изменения, ЗПУ не разграничаваше услугите на „Български пощи“ и тези на частните пощенски оператори в различни категории.

Именно поради описаният по-горе режим в ЗПУ за 2015 г. в Лицензията на жалбоподателя и в одобрените от КРС Общи условия /ОУ/ са били включени съществени задължения на „обществена пощенска служба“, предвидени в чл. 32 и чл. 33, ал. 1 и ал. 2 от ЗПУ за 2015 г., като: задължението да извършва универсалните пощенски услуги, постоянно, в рамките на определеното време и с качество, отговарящо на съгласуваните от КРС общи условия относно времето на събиране и доставка (т. 3.2 от Лицензията); да извършва същата услуга поне пет дни седмично и при достъпни цени (чл. 9, ал. 2 от ОУ); да осигури равнопоставен достъп на потребителите до пощенската си мрежа и до ползването на услугите (т. 4.1. от Лицензията); да поддържа и развива пощенската си мрежа в съответствие с точките за достъп, описани в Лицензията, които точки покриват регионите/областите в цялата страна (т. 4.2. от Лицензията); да осигури достъп до пощенската си мрежа на други оператори, лицензирани за извършване на универсални или неуниверсални пощенски услуги, при условията на обективност, равнопоставеност и взаимност (т. 4.4. от Лицензията); да извършва услугите в рамките на работното време и съобразно техническите изисквания (т. 5.2. от Лицензията); задължения, свързани с пощенската сигурност, предвидени в т. 6 от Лицензията и Наредба № 6 от 1.11.2011

г. за изискванията за пощенската сигурност; задълженията, произтичащи от Общите правила за условията за доставяне на пощенските пратки и пощенските колети, приети с Решение № 581 от 27.05.2010 г. на КРС, обн., ДВ, бр. 45 от 15.06.2010 г., в сила от 15.06.2010 г. и др. През 2015 г. описаните задължения са били важими за всички оператори на универсални пощенски услуги и произтичат от чл. 32 и чл. 33, ал. 1 и ал. 2 от ЗПУ за 2015 г.

Едва със ЗИДЗПУ, обн. ДВ, бр. 53 от 2019 г., универсалните пощенски услуги“, извършвани от частни оператори, различни от „Български пощи“, се обособяват в нова категория услуги, съгласно измененията на чл. 4 от ЗПУ, в сила от 09.07.2019 г., и чрез създаването на нов раздел на Глава Четвърта, а именно - Раздел 1а - Услуги, включени в обхвата на универсалната пощенска услуга, чл. 366 ЗПУ.

Със ЗИДЗПУ от 2019г. е извършено и съществено изменение в режима на пощенските услуги на частните оператори, като от една страна, универсалните пощенски услуги, извършвани от оператори, различни от „Български пощи“, са обособени в горната нова категория услуги (услуги, включени в обхвата на универсалната пощенска услуга), а от друга страна - тези оператори са освободени от редица свои задължения на обществени пощенски служби, а именно - от задълженията си за предоставяне на услугите поне пет дни седмично, на достъпни цени и с възможност за ползването ѝ от всеки потребител, първоначално приложими за тях в съответствие с чл. 32 и чл. 33, ал. 1 и ал. 2 от ЗПУ, в редакцията за ревизирания период. Освобождаването от тези задължения за услугите на частни пощенски оператори е извършено с приетата нова разпоредба на чл. 366, ал. 2 от изменения ЗПУ, според която „за услугите в обхвата на универсалната пощенска услуга не се прилагат чл. 32 и 33 и правилата по чл. 66“.

Следователно, от съвкупния анализ на споменатите по горе разпоредби на ЗДДС, ППЗЗД, ЗПУ за 2015 и ЗИДЗПУ от 2019 г. се налага изводът, че универсалните пощенски услуги по чл. 34, ал. 1 от ЗПУ в редакция към 2015г. са били освободени от облагане с ДДС - тези услуги несъмнено са универсални пощенски услуги по смисъла на чл. 49, т. 2 от ЗДДС за 2015 г., те също така са услуги по глава четвърта, раздел I от Закона за пощенските услуги по смисъла на чл. 43, ал. 2 от ППЗДДС, а и същите са били уредени именно като универсална пощенска услуга в споменатата глава и раздел на ЗПУ за 2015 г., без да са били разграничавани в отделна категория спрямо услугите на „Български пощи“. Наред с това, ЗПУ от 2015 г. е възлагал на частните пощенски оператори съществените задължения на „обществена пощенска служба“, предвидени в чл. 32 и чл. 33, ал. 1 и ал. 2 от ЗПУ от 2015 г. - задължения, от които частните оператори са били освободени едва с измененията в ЗПУ, извършени през 2019 г. чрез новата разпоредба на

чл. 366, ал. 2.

Придвид изложеното съдът приема, че изводите на ревизиращия екип се опровергават от събраните в административното и съдебното производство доказателства. Приложимите материалноправни разпоредби, които са в сила през ревизирия период по *напълно ясен и недвусмислен начин* са предвиждали, че извършването на всички универсални пощенски услуги по ЗПУ за 2015 г. са освободени от ДДС доставки. Нито ЗДДС, нито ППЗЗД са регламентирали, че освободена от облагане универсална пощенска услуга е само услугата, извършвана от „Български пощи“. Нито една разпоредба на ЗДДС или ППЗЗД не е ограничавала освобождаването от ДДС само до услуги, извършвани от оператора, на който със закон е възложено задължение за извършване на такава услуга, нито е изисквала тази услуга да се изпълнява чрез някакво особено специално възлагане от държавен орган, например, въз основа на възлагане по закон или чрез някакъв специален акт на такъв орган, различен от лицензията, издадена от КРС (каквито доводи се излагат в РА).

Съдът намира, че ако ЗДДС или ППЗЗД са искали да ограничат освобождаването от ДДС само до дейността на „Български пощи“, като пощенски оператор, на който със закон е било възложено задължение за извършване на универсални пощенски услуги, то това е могло да бъде посочено изрично в самия текст на ЗДДС и/или ППЗЗД. Така например, като освободени доставки са могли да бъдат дефинирани само универсалните пощенски услуги, извършвани от оператора по Глава Трета, Раздел II от ЗПУ, в приложимата редакция (в който раздел ЗПУ за 2015 г. урежда статута и дейността на „Български пощи“).

Съдът намира, че подобно ограничение, не е предвидено до законодателните изменения, извършени със ЗИДЗПУ, обн. ДВ. 53 от 2019 г., поради което, *предвид на принципа на законоустановеност на данъчните задължения, това ограничение не може да се въвежда впоследствие по тълкувателен път от приходната администрация.*

Съдът намира, че правната сигурност изисква разпоредбите на нормативните актове да са ясни и предвидими и да не се променят ретроактивно, защото въздействието на националното законодателство трябва да бъде ясно и предвидимо за онези, които са подчинени на него. Така правната сигурност предполага три изисквания към държавната власт: 1. да осигури яснота и предвидимост на нормативната уредба; 2. нормативните актове да влизат в сила с приложението на подходящ *vacatio legis*; 3. нормативната уредба да бъде съгласувана. Това е в съответствие с постоянната практика на Конституционния съд на Република България (така решение № 9 от 20. VI. 1996 г. на КС на РБ по конст. д. № 9/96 г., решение № 7 от 10.04.2001 г. на КС на РБ по конст. д. № 1/2001 г., решение № 10 от 24.10.2013 г. на

КС по к. д. № 8/2013 г.), според която *данъчният закон действа само занапред, като правилото за неретроактивност на данъчната норма е проява на конституционните принципи за правова държава и законност в областта на данъчното право.*

Принципът на правна сигурност, който е общ принцип на правото на Съюза, изисква правната уредба да бъде ясна и точна, а прилагането ѝ да бъде предвидимо за засегнатите лица (С-566/17, Определение от 8 ноември 2007 г. по дело F. M. и Cargill, С 421/06, точка 56; Решение от 21 юли 2011 г. по дело A. Trasformazioni/Комисия, С 194/09 Р, точка 71).

За разлика от другите случаи на освобождаване член 13, А, параграф 1, буква а) от Шеста директива, сега чл. 132, § 1, буква "а" от Директива 2006/112 не изисква пощенските услуги да се предоставят от публичноправен субект и освободените доставки не са дефинирани чрез позоваването на чисто материални или функционални понятия. При тълкуване на обхвата на предвиденото в Директива 2006/112 освобождаване СЕС в решение T. P. UK, С-357/07, е приел, че изразът "обществени пощенски служби", използван в чл. 13, А, § 1, буква а) от Шеста директива 77/388, който дословно е възпроизведен в чл. 132, § 1, буква а) от Директива 2006/112/ЕО, дори след либерализацията на пощенските услуги, трябва да се тълкува в смисъл, че визира обществени или частни оператори, които се задължават да осигурят в дадена държава членка изцяло или отчасти "универсалната пощенска услуга", както е определена в чл. 3 от Директива 97/67/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 15 декември 1997 година относно общите правила за развитието на вътрешния пазар на пощенските услуги в Общността и за подобряването на качеството на услугата.

Безспорно установено по делото е, че през процесния период основна част от предоставяните от жалбоподателя услуги представляват именно услуги на пощенски оператор по връчване на съобщения, книжа и актове на съдебни и административни органи и други лица с правнорегламентирани функции, в рамките и за целите на съдебни, изпълнителни и административни производствата. Така жалбоподателят е извършвал дейността си от 71 обекта, разположени на територията на цялата страна, като основните му клиенти за този ревизиран период съгласно сключени индивидуални договори и договори с публични възложители по реда на ЗОП са били [фирма], с ЕИК[ЕИК], [фирма], с ЕИК[ЕИК], Национален осигурителен институт, с ЕИК[ЕИК], Национална агенция за приходите, с ЕИК[ЕИК]., за връчване на книжа по реда на чл.29 ал.3 ДОПК и Софийски районен съд за връчване на съобщения, призовки и книжа по реда на чл.44 и сл. ГПК. Съдът намира, че жалбоподателят като дружество притежаващо лицензия, позволяваща му да предлага услуги за доставка на кореспонденция, което според

правилата и процедурите на приложимото национално процесуално право се е задължило по предвидения национален ред да предоставя услуги за връчване на документи за целите на административни и съдебни производства следва да се счита за „обществена пощенска служба“, чиято дейност по връчване на такива актове, книжа и съобщения, във всички случаи е универсална пощенска услуга, освободена от ДДС/така решение на СЕС от 16 октомври 2019г. по съединени дела C-4/18 и C-5/18 DIREKTpress H.; решение № 4655 от 12.07.2021 г. по адм. д. № 1814/2021 г. на АССГ ,оставено в сила с решение № 4745/18.05.2022г. по адм.д. № 8582/2021г. на ВАС ,първо отделение/

На следващо място органите по приходите обосновават дължимостта на ДДС за ревизираните периоди като директно прилагат норми на Директива 97/96 и решения на СЕС, тълкуващи нормите на тази директива. Така конкретно се позовават на петнадесетото съображение на Директива 97/96 СЕС, Директива 2006/112/ЕО и практика на СЕС/ решение по дело C-357807 T. P./.

Този извод е неправилен.

Според правото на ЕС, практиката на СЕС и констатната практика на ВАС, директивите за разлика от регламентите, нямат пряко приложение, те не поражда правни задължения за частноправни субекти, каквито могат да възникнат само ако тези задължения са били надлежно предвидени в националното право. Задължението за въвеждане на директивите в националното законодателство тежи върху държавите - членки, които са длъжни с национални правни средства да постигнат предвидения в директивите резултат. Тези държави имат задължението да въведат точно и своевременно директивите в националното си законодателство по предвидения в това законодателство ред. В България, в съответствие с чл. 60 от Конституцията, този ред изисква въвеждането на данъчни задължения да бъде извършвано само чрез норми на формален закон -в случая приложимите материални закони ЗДДС и ЗПУ в редакциите им за 2015г./така Тълкувателно решение № 3 от 06.06.2008г. по т.д. № 2/2008г./.. Както посочва СЕС, да се приеме, че норми на директивата могат да бъдат прилагани пряко спрямо частни лица, би било равнозначно на това, да се даде компетентност на институциите на ЕС да налагат задължения на лицата с незабавен ефект, а такава компетентност е налице само в случаите, в които тези органи са изрично оправомощени да приемат регламенти или решения. Още повече, държавата или нейните публични органи, които са призвани да въведат в националното законодателство нормите на една директива, не биха могли да се позовават на нормите на директивата, за да обосновават задължения на частноправен субект, които не са били надлежно въведени в законодателството, нито за да утежняват

задълженията или отнемат облекченията, предвидени в националното право, на такъв субект / в т.см.решение от 5.07.2007г. по д. № С-321/05, Kofoed, т.42/. Според СЕС самата идея публични органи да се позовават на норми на директива, за да обосновават задължения или отговорност на частноправни лица, е противна на принципа на правна сигурност. Докато според практиката на СЕС, частноправен субект би могъл пряко да се позове спрямо държавата и нейните органи на норми на директива, които му предоставят права (в случаите, в които тези норми са ясни и безусловни /в т.см. решение от 05.10.2004г. по съединени дела С-397/01 и С-403/01 P.&Others, т. 108/, държава - членка, която не е въвела в законодателството си навреме или точно такива норми, не би могла да противопостави правилата на директива на частноправния субект, за да обоснове негови задължения или отговорност. В тази връзка е несъмнено, че държава - членка или нейни публични органи не биха могли да се позоват на директен ефект на директива по отношение на частноправен субект, какъвто е жалбоподателя.

По отношение на освободените от ДДС доставки по Директива 2006/112/ЕО, налице е ясна практика на СЕС според която, в случаите, в които държавата-членка е установила в националното си законодателство освобождаванията от ДДС в по-широк обхват от този, предвиден в Директивата, то тази държава - членка не може да се позовава нито на Директивата, нито на нейното тълкуване от СЕС, за да откаже предвиденото в националното право освобождаване от ДДС на частноправен субект. Националните съдилища също нямат задължението да тълкуват националното право *contra legem*, за да ограничат такова освобождаване от ДДС, предоставено от националното право. Напротив, националният съд е длъжен в такава ситуация да осигури принципа на правна сигурност, като приложи националното законодателство и обхвата на освобождаване, предвиден там /Решение на СЕС по дело С-605/15, Aviva, т. 36 -т. 37/. Както посочва СЕС „...следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика дадена директива не може сама по себе си да поражда задължения за частноправен субект и следователно да им бъде противопоставяна като такава /така решение от 19 април 2016 г., D1, С-441/14, EU:C:2016:278, т. 30/ Поради това националните власти не могат да се позовават на член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112, съгласно тълкуването му в точка 32 от настоящото решение, за да откажат това освобождаване на СГЛ, съставена от застрахователни дружества, и следователно да откажат освобождаване от ДДС на доставката на услуги, извършвани от тези СГЛ. ... Освен това задължението на националния съд да се позовава на съдържанието на директива при

тълкуване и прилагане на релевантните норми на вътрешното право се ограничава от общите принципи на правото, и по-специално от принципите на правна сигурност и на недопускане на прилагане с обратна сила, и не може да служи за основа на тълкуване contra legem на националното право (решение от 15 април 2008 г., I., C-268/06, EU:C:2008:223, т. 100)".

СЕС изрично е указал и в решение от 21.04.2015 г. по дело C-114/14 в т. 35, че когато дадено задължение произтича от направено от Съда тълкуване на правото на Съюза, в това тълкуване Съдът уточнява и изяснява значението и приложното поле на нормата, както тя е трябвало да се разбира и прилага от момента на нейното влизане в сила, така че държавите членки са били длъжни, от този момент, да тълкуват и прилагат правото на Съюза, така както то произтича от решението на Съда, дори същото да е постановено по-късно. Това не важи само ако поради съображения за правна сигурност Съдът по изключение е ограничил възможността да се прави позоваване за минали периоди на така разтълкуваното право с цел оспорване на определени правоотношения (вж. решение *Denkavit italiana*, 61/79, EU: C: 1980: 100, т. 16 и 17), какъвто не е случаят с решение T. P. UK (C-357/07, от 23 април 2009 година).

В контекста на последно посоченото решение на СЕС съдът намира, че с оглед даденото тълкуване в решението от 23.09.2009 г. по дело C-357/07, редакцията на чл. 49, т. 2 ЗДДС касаеща "извършването на универсални пощенски услуги" до изменението на нормата през 2019г., не съответствала напълно на чл. 132 параграф 1 б. „а“ от директивата за ДДС, тъй като с посочването на множественото число относно универсалните пощенски услуги и предприятиите след м. февруари 2019 г. проверки и отправени покани за корекции до всички пощенски оператори, извършващи услуги, включени в обхвата на универсалната пощенска услуга, несъмнено сочи че всички универсални пощенски услуги са третираны като освободени.

Безспорно се установи от събраните по делото писмени доказателства, както и от заключението на приетата ССЧЕ, че Националната агенция за приходите не е начислявала ДДС за услуги индивидуализирани като "Универсални пощенски услуги" с правно основание на неначисляването - чл. 49, ал. 2 от ЗДДС. По повод издадените фактури във връзка с изпълнението на договора, сключен между НАП и жалбоподателя, и отразяването им в справки декларации, корекции не са извършвани и ДДС не е начислявано. След отправената покана от НАП от 25.09.2019г и извършените корекции, издадените фактури във връзка с изпълнението на този договор са анулирани и видно от приложените протоколи по реда на чл. 116, ал. 4 от ЗДДС, на 07.07.2020 г. са издадени нови фактури в които е начислен ДДС, т. е НАП през

резвизириания период също е третирали услугите като освободени.

СЕС многократно е постановявал че "общностното законодателство трябва да бъде сигурно и предвидимо за тези, по отношение на които се прилага. Когато става дума за правна уредба, която може да доведе до финансови последици, това изискване за правна сигурност се налага с особена строгост, за да могат заинтересованите лица да се запознаят с точния обхват на задълженията, които тя им налага, за да позволи на такова лице да предвиди и определи размера на дължимия данък към определен момент въз основа на наличните и достъпни за него текстове и данни." /решения по дела С-566/17, т. 114, С 255/02, т. 63, С 251/16, т. 26, С 425/12, т. 18 и т. 22, решение И./Комисия, 325/85, т. 18/.

Безспорно е установено, че НАП като възложител сам е третирали извършването на пощенски услуги, предоставени му от оператор, със същото правно положение като жалбоподателя, притежаващ същата лицензия за същите услуги, включени в обхвата на УПУ, като освободени доставки и не е изисквал начисляване на ДДС по договорите действащи през процесния период, като изрично в приложените фактури е отразено, че отговарят на изискванията/ т. е. без ДДС/. Така НАП, в качеството му на възложител по договори, сключени по реда на ЗОП, с предмет обслужване на общата кореспонденция на НАП, както с [фирма], така и с жалбоподателят [фирма] чрез осъществяване на универсални и неуниверсални пощенски услуги е приемал, че е налице идентичност между двата вида лицензни. Не спорно и че НАП е заплащал услугите включени в обхвата на универсалната пощенска услуга на доставчика [фирма] без ДДС, като е приемал и осчетоводявал фактури, в които ясно е посочено, че тази доставка е освободена на основание чл. 49, т. 2 от ЗДДС. Установи се по делото и че промяната в поведението на приходната администрация настъпва едва след изменението на ЗДДС от 01.01.2018 г., когато през 2019г се отправят покани до всички пощенски оператори, вкл. и до жалбоподателя [фирма]

Безспорно се установи и че приходната администрация не е предприела никакви действия по отношение на пощенските оператори, в това число и по отношение на дружеството-жалбоподател, с които да ги уведоми относно неправилното, според нея, третиране на тези доставки и това нейно поведение през процесния период, и дори след датата на решението на СЕС по делото Т. 357/ 07, и така до месец септември 2019 година, когато отправя до пощенските оператори покани за корекции в подадените документи и начисляване на ДДС върху всички декларирани като освободени доставки на пощенски услуги, но едва след изменението на ЗДДС, независимо, че закона действа занапред.

От горното следва извод, че данъчната администрация сама е създавала условия за оправдани правни очаквания, че нито един от пощенските

оператори предоставящи услуги, включени в обхвата на УПУ, няма задължение да събира ДДС за услугите, поради което жалбоподателя би имал основателно възражение срещу всеки опит за издаване на акт за установяване на задължения за ДДС във връзка с услугите.

Това поведение на приходната администрация безспорно е създавало у пощенските оператори, в това число и в жалбоподателя [фирма] от една страна увереност в правилното разбиране и прилагане на ЗДДС от тях и от друга страна има характера на изрично изявление относно факта, че за НАП, който е органа прилагащ данъчното законодателство и контролиращ неговото спазване от задължените лица, доставката на услуги, включени в обхвата на универсалната пощенска услуга, е освободена доставка по смисъла на чл. 49, т. 2 от ЗДДС.

Определено както бе посочено дефинирането като освободени доставки на извършването на универсални пощенски услуги по реда на ЗПУ до 01.01.2018 г. не съответства точно и напълно на тълкуването на чл. 132 б. а от ДДС директивата. При това положение няма основание да се поддържа, че такива разпоредби от националното право не установяват по достатъчно ясен и точен начин, че всички универсални пощенски услуги са освободени. Действително СЕС е приел, че принципът на правна сигурност не е пречка за практика на националните данъчни органи в преклузивен срок да отменят решение, с което са признали на данъчнозадълженото лице правото да приспадне ДДС, и да му поискат след нова проверка да заплати този данък в увеличен размер поради закъсняло плащане (вж. в този смисъл решение Fatorie, C 424/12, т. 51)., т. е. докато тече давностният срок, данъчната администрация може да променя квалификацията на дадена сделка в дейност, която се облага с ДДС, но при липса на други обстоятелства.

Съдът намира по арг. от решение на СЕС от 21 септември 2017 година по дело C-605/15/ т. 35/ в което е посочено, „че националните власти не могат да се връщат към окончателно приключени данъчни периоди на основание член 132, параграф 1 от Директива 2006/112“, че такива обстоятелства са налице, тъй като едва със изменението на чл. 49, т. 2 ЗДДС, ретроактивно без да е придадено такова негово действие, данъчната администрация със задна дата започва да третира процесните универсални пощенски услуги като облагаеми.

Следователно, след като България, чрез националния си закон в сила през 2015 г., е предоставила освобождаването от ДДС за „извършването на универсални пощенски услуги при условията и по реда на Закона за пощенските услуги“, и след като последният закон, в съответствие с чл. 4 и Глава Четвърта, Раздел I, регламентира като „универсални пощенски услуги“ както услугите на „Български пощи“, така и услугите на частните пощенски оператори, лицензирани за извършване на всички услуги по чл. 34 от ЗПУ, то така предоставеното освобождаване от ДДС не може

да бъде ограничавано, на основание на това, че Директива 97/96 и/или Директива 2006/112/ЕО евентуално имали някакъв друг смисъл или съдържание, които обаче не са били въведени в българското законодателство по предвидения конституционен ред. Без правно значение в случая е и петнадесетото съображение на Директива 97/96, след като не е било въведено в националното законодателство. Безспорно относимото към спора национално законодателство е изменено едва през 2019 г., при което липсва основание за прилагане с обратна сила на изменените разпоредби на ЗДДС, ППЗДДС и ЗПУ към периоди, в които тези разпоредби не са били в сила, след като на съответните изменителни разпоредби не е била придадена такава обратна сила.

В заключение на изложеното по-горе съдът приема, че услугите, извършвани от дружеството- жалбоподател са представлявали през ревизирия период „универсални пощенски услуги“ по смисъла на чл. 49, т. 2 от ЗДДС, във връзка с чл. 43, ал. 2 от ППЗДДС, във връзка с Глава Четвърта, Раздел I от ЗПУ, в приложимите им за 2015 г. редакции. Следователно, противно на констатациите на РА и тези в Поканата, тези услуги са били освободени от ДДС. След като услугите са били освободени от ДДС, то главницата на ДДС, заплатена въз основа на Поканата, не е дължима, и съответно - не се дължат и допълнителните акцесорни задължения за лихви, установени в РА.

Разпоредбата на чл. 175 от ДОПК обвързва отговорността за лихви с ясно установено в закона и съществуващо данъчно задължение, което не е било платено в срок, а не с несъществуващо, макар и декларирано задължение. Следователно, задължение за лихви би могло да се обосновава, само ако е възникнало данъчно задължение за главницата на въпросното задължение и настъпил падежът на въпросното задължение. Дори ако определени суми са били декларирани от лицето, но данъчното задължение не съществува и това бъде установено в последващо ревизионно производство, задължение за лихва не би могло да бъде установено. Установяването в такова ревизионно производство на обстоятелството, че задължението не съществува, би следвало да има за резултат възстановяване на платените от лицето суми за главници на данъка, а не начисляване на лихва, на основание на това, че задължението било декларирано от лицето в резултат на извършена корекция, направена въз основа на Покана по чл. 103 от ДОПК.

Ревизионното производство представлява единственият способ за окончателно установяване на данъчни задължения. В рамките на това производство и на основание чл. 2, чл. 3 и чл. 5 от ДОПК органите по приходите са длъжни да установяват обективно всички факти и обстоятелства, относими към данъчните задължения, включително и

тогава когато те водят до намаляване на декларираните от ревизираното лице задължения. В конкретния случай съдът намира, че без правно значение е обстоятелството, че жалбоподателят се е съобразил с Поканата и е извършил исканите с Поканата корекции на задълженията си за ДДС, като е платил главницата на спорните задължения. Както се вижда от систематиката на Глава четиринадесета на ДОПК, декларирането на данъчни задължения, включително по повод на покана за коригиране по задълженията по чл. 103 от ДОПК или предварително установени във връзка с отказ да бъде направена такава корекция, съставлява само етап на предварително установяване на данъчни задължения. Окончателното установяване на същите данъчните задължения, обаче, се извършва чрез ревизионно производство по реда на чл. 108 и сл. от ДОПК. Оспореният РА е издаден в рамките на ревизионно производство, в което органите по приходите са били длъжни да установят окончателно задълженията на жалбоподателя за главници по ЗДДС и лихви за ревизираните периоди, като вземат предвид всички относими факти и обстоятелства, включително и тези, които водят до отпадане на задълженията, произтичащи от направената Покана по чл.103 ДОПК.

Предвид гореизложеното съдът намира, че РА № Р-29002920007712-091-001/10.05.2021 г. в оспорената част е незаконосъобразен и необоснован поради което следва да бъде отменен.

На основание чл. 81 ГПК във вр. с § 2 ДР на ДОПК съдът следва да се произнесе по претенциите на страните за присъждане на разноски. Ответникът не е представил списък на разноските по чл. 80 ГПК, но това обстоятелство не освобождава съда от задължението да се произнесе по тази претенция, а единствено лишава страната от правото да иска изменение на решението в частта на разноските.

При този изход на делото, въз основа на направеното искане и на основание чл.161, ал.1 ДОПК на жалбоподателя следва да се присъдят разноските по делото по представения списък по чл.80 ГПК,/л.139/ в доказан размер на 750 лева /д.т. 50 лв. и възнаграждение за вещо лице 700 лв. за СИЕ) както и заплатения адвокатски хонорар, в размер на 3 774.75лв.,без ДДС, или общо в размер на сумата 4524,75 лева.

С оглед изхода на спора и по аргумент от противното на чл. 161, ал. 1, изр. 3 ДОПК на ответника не се дължи юрисконсултско възнаграждение, като при отхвърляне на претенцията за разноски, съобразно константната практика на ВКС, не се постановява нарочен диспозитив.

Така мотивиран съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], Р-29002920007712-091-001/10.05.2021 г., издаден съвместно от М. Валинова С.–орган, възложил ревизията, Р. И. Б. – ръководител на ревизията, потвърден в оспорената част с решение №1172/02.08.2021 г., на директора на дирекция ОДОП – [населено място], в частта на допълнително установените задължения за ДДС за периода 01.01.2015г. -31.12.2015г. в общ размер на 514 714.01лева и лихви за забава в общ размер 263 625.35 лева.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика да заплати на [фирма], ЕИК:[ЕИК], разноски по делото, в размер общо на 4524,75 /четири хиляди петстотин двадесет и четири лева и 75 стотинки/лева.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

СЪДИЯ :