

# РЕШЕНИЕ

№ 4655

гр. София, 12.07.2021 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 46 състав,**  
в публично заседание на 01.06.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Красимира Желева**

при участието на секретаря Станислава Данаилова и при участието на прокурора Михаела Николаева, като разгледа дело номер **1814** 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], адрес на управление: [населено място], п.к. 1700, [улица], [жилищен адрес] представявано от Д. С. Д. – главен изпълнителен, чрез процесуалния си представител – адв. М. П., адвокат от САК, и адв. Г. К., преупълномощени от Адвокатско дружество „Г., Т. и Ко“, адрес за кореспонденция: [населено място] 1000, [улица], срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-29002919007570-091-001/15.07.2020 г., издаден от ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители“, издаден от М. В. С. – орган, възложил ревизията, Р. Й. Б. – ръководител на ревизията.

С жалбата се оспорва ревизионният акт в частта, с която са установени допълнително задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/, вследствие начислен ДДС върху приети от органите по приходите доставки на пощенски услуги като попадащи извън обхвата на чл. 49, ал. 2 от ЗДДС и на Глава III от ЗДДС и извършени преизчисления на коефициента по чл. 73 от ЗДДС.

В жалбата са изложени възражения за 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. От постъпилата писмена защита в определения от съда срок отново подробно са изложени съображения за

незаконосъобразност на оспорения РА.

В съдебно заседание жалбоподателят [фирма] – редовно уведомено, представлява се от адв. К., с пълномощно по делото, който поддържа жалбата и претендира разноски, състоящи се във възнаграждение на вещо лице и държавна такса. Моли за срок за писмени бележки.

Ответникът директорът на ДОДОП – С. – редовно уведомен, не се явява, представлява се от юрк. В., с пълномощно по делото, която моли за отхвърляне на жалбата и претендира юрисконсултско възнаграждение.

СГП – редовно призована, представлява се от прокурор Н., която пледира за отхвърляне на жалбата като неоснователна и недоказана и за потвърждаване на процесния РА.

Административен съд – София – град, Трето отделение, Четиридесет и шести състав, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа и правна страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-29002919007570-020-001 от 27.11.2019 г., връчена по реда на чл. 29, ал. 4 вр. чл. 30, ал. 6 от ДОПК на 05.12.2019 г., е възложена ревизия на [фирма] за установяване на задължения по ЗДДС за периодите 01.12.2013 г. до 31.12.2014 г. Със Заповед за изменение на ЗВР № Р-29002919007570-020-002 от 27.02.2020 г. срокът за завършване на ревизията е продължен до 05.05.2020 г. Заповедите са издадени от М. В. С. – на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки“ на ТД на НАП ГДО, оправомощена със Заповед № ГДО-31/13.03.2018 г. на директора на ТД на НАП ГДО.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-29002919007570-092-001 от 14.05.2020 г., връчен по електронен път на 18.05.2020 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК е подадено писмено възражение срещу констатациите в РД, депозирано в ТД на НАП ГДО с вх. № 26-Б-7780/01.07.2020 г. Последното е прието за неоснователно.

Ревизията приключва с РА № Р-29002919007570-091-001 от 15.07.2020 г., издаден от М. В. С. – орган, възложил ревизията, и Р. Й. Б. – ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 15.07.2020 г.

С РА при деклариран от [фирма] ДДС за внасяне за ревизираните периоди общо в размер на 12 823 434,23 лв. е установен ДДС за внасяне и лихви в общ размер 14 879 850,36 лв. Допълнително установените задължения за ДДС в общ размер на 1 251 628,86 лв. произтичат от непризнато право на приспадане на данъчен кредит и доначислен данък на различни правни основания от ЗДДС, които не са предмет на спор, извършена корекция по реда на чл. 73 от ЗДДС на ползвания данъчен кредит през ревизираните периоди и начислен данък върху добавената стойност за доставки, излизаци извън обхвата на универсалната пощенска услуга и доставка на пощенски услуги, декларирани като такива по Глава III от ЗДДС. Определени са лихви в общ размер на 804 787,27 лв.

За всеки от ревизираните периоди е установено, че [фирма] е декларирало като доставки по Глава III от ЗДДС извършени доставки на пощенски пратки за чужбина, които са освободени по чл. 49, ал. 2 от ЗДДС, и доставки на международна ускорена поща и за превоз на поща от/до трети страни, за което са издадени протоколи съгласно чл. 82, ал. 2 от ЗДДС и е приложена нулева ставка на данъка на основание чл. 30 от ЗДДС. С РА са извършени корекции, като със сумата на същите е увеличена съответно данъчната основа на освободените доставки и данъчната основа на

облагаемите доставки с нулева ставка на данъка, което е дало отражение при изчисляване на коефициентите по чл. 73 от ЗДДС, определени на база оборотите за 2013 и 2014 г.

В хода на ревизията на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на дружеството са връчени три искания за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/. По-конкретно – изискани са документи и информация за индивидуално сключени договори с клиенти, действащи през ревизираните периоди, с които е договорена по-ниска цена от утвърдената от Комисията за регулиране на съобщенията /КРС/, доказателства, че услугите и цените са образувани чрез прилагане на отстъпка въз основа на изпълнени от потребителя условия и тази отстъпка е достъпна за всички, които изпълняват същите условия. Изискани са справки за издадени от дружеството фактури за периодите от 01.01.2013 г. до 31.12.2014 г. по сключените от ревизираното дружество договори и действащи в посочения период индивидуални договори по цени, съответстващи на утвърдените такива за универсална пощенска услуга от КРС, но отчитащи индивидуалните нужди на възложителите и предвиждащи извършване на услуги, които излизат извън обхвата на универсалната пощенска услуга, и за издадени от дружеството фактури през посочения период по сключени индивидуални договори по цени по-ниски от утвърдените от КРС за универсална пощенска услуга.

Процесният РА е бил оспорен в частта, с която са установени допълнителни задължения по ЗДДС, вследствие начислен ДДС върху приети от органите по приходите доставки на пощенски услуги като попадащи извън обхвата на чл. 49, т. 2 от ЗДДС и на Глава III от ЗДДС, и извършени преизчисления на коефициенти по чл. 73 от ЗДДС на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК пред компетентния орган – директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на НАП, с жалба вх. № 26-Б-8936/29.07.2020 г. по регистъра на ТД на НАП Големи данъкоплатци и осигурители /ГДО/ и с вх. № 53-04-604/30.07.2020 г. по регистъра на ОДОП С.. С Решение № 7/04.01.2021 г. процесният РА в оспорената му част е бил потвърден.

С оглед гореизложеното съдът намира, че жалбата е подадена в срока за обжалване на РА от надлежна страна – адресат на оспорения административен акт /АА/, с който се установяват задължения, и след изчерпване на административния ред за оспорване по чл. 155 от ДОПК, поради което същата е допустима и следва да бъде разгледана по същество.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на РА включва преценка дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби при издаването му. Оспорваният РА № Р-29002919007570-091-001/15.07.2020 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. Поради това процесният РА е валиден, издаден от компетентен орган съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК и в предвидената от закона писмена форма.

Релевираните в жалбата доводи за допуснати нарушения на процесуалните и материалноправните разпоредби при издаването на процесния РА са самостоятелно

основание за отмяна на ревизионния акт. Разпоредбата на чл. 160, ал. 4 от ДОПК изисква съдът да реши по същество спора относно законосъобразността на определеното задължение, като се произнесе относно съществуването, основанието и размера на същото.

Разгледана по същество жалбата е основателна.

Според чл. 32 от Закона за пощенските услуги /ЗПУ/: Универсалната пощенска услуга е услуга, която се извършва постоянно в рамките на определено работно време с качество, отговарящо на нормативите по чл. 15, ал. 1, т. 7, на достъпни цени и възможност за ползването и от всеки потребител на територията на страната независимо от географското му местоположение.

Не се спори между страните относно обстоятелството, че жалбоподателят [фирма] е с основен предмет на дейност изграждане, използване и поддържане на националната пощенска мрежа, предоставяне на вътрешни и международни пощенски услуги, парично- преводна и разплащателна дейност, отпечатване и разпространение на пощенски марки. Не се спори между страните, че жалбоподателят [фирма] притежава индивидуална лицензия № 1-001-04/09.06.2011 г. за извършване на универсална пощенска услуга на територията на Република България, индивидуална лицензия № 3-001/11.02.2010 г. за извършване на пощенски преводи на територията на Република България и Удостоверение № 0015-01/30.12.2010 г. за вписване в регистъра по чл. 59, ал. 3 от ЗПУ за извършване на 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/, издадени от КРС и ревизираните периоди. Спорът по същество е дали жалбоподателят правилно е декларирал като доставки по Глава III от ЗДДС извършени доставки на пощенски пратки за чужбина, които са освободени по чл. 49, ал. 2 от ЗДДС, и доставки на международна ускорена поща и за превоз на поща от/до трети страни, за което са издадени протоколи съгласно чл. 82, ал. 2 от ЗДДС и е приложена нулева ставка на данъка на основание чл. 30 от ЗДДС, и с оглед на това дали правилно са изчислени коефициентите по чл. 73 от ЗДДС.

С оглед посоченото в РД и издадения въз основа на него оспорен РА органите по приходите са приели, че услуга със събиране и доставка до адрес на възложителя се отклонява от характеристиките на универсалната пощенска услуга и следва да се квалифицира като куриерска услуга по смисъла на § 1, т. 18 от ДР на ЗПУ; че пощенска услуга, която предвижда приемане и предаване на пратките да става два пъти на ден, не следва да се квалифицира като универсална пощенска услуга; че осигуряването на възможност при необходимост да се приемат пратки на възложителя след 17 часа представлява вид персонална услуга; определянето на цени, по- ниски от утвърдените от КРС, прави предлаганата пощенска услуга неуниверсална, а дори и уредбата на универсалната пощенска услуга да позволява прилагането на по- ниски цени, то това следва да се извършва на база публично известни условия за отстъпки и въз основа на изпълнени от потребителите показатели, при което да се гарантира възможността на всички потребители, които отговарят на зададените условия, да се ползват от отстъпката. Въз основа на направените изводи от органите по приходите са извършени и съответните корекции на коефициенти по чл. 73 от ЗДДС.

Като взе предвид приложените към делото доказателства, както и изложените от

жалбоподателя възражения срещу процесния РА, поотделно и в тяхната съвкупност, съдът намира, че:

Сключването на индивидуален договор не води автоматично до излизане извън обхвата на универсалната пощенска услуга. Не е достатъчно в наименованието си договърът да съдържа думата „индивидуален“, за да се направи еднозначен извод, че става дума за предоставяне на услуги, които отговарят на специалните нужди на икономическите оператори и за които са договорени различни условия в сравнение с универсалната пощенска услуга. В тази връзка правилно жалбоподателят е подчертал, че в практиката си Съдът на Европейския съюз /СЕС/ възприема точно това становище, а именно че за да бъде квалифициран като противоречащ на естеството на универсалната пощенска услуга конкретният договор следва да бъде изследван детайлно и то в неговата цялост, а не само в отделни негови клаузи. Видно от РД и издадения въз основа на него РА такъв анализ на процесните договори липсва. Освен това, изтъкнатият аргумент на органите по приходите, че не е налице нужда от сключването на индивидуални договори, ако условията в тях се припокриват с тези, които са общодостъпни за всички потребители съобразно условията, достъпни чрез универсалната пощенска услуга, и че е недопустимо да се приравняват на универсална пощенска услуга индивидуални договори за пощенски услуги, в действителност, както е посочил и жалбоподателят, е лишен от логика именно защото както в законодателството, така и в Общите условия на дружеството /видно от преписката по делото/ са визирани само минималните изисквания по предоставянето на универсалната пощенска услуга. В този смисъл няма пречка тези минимални изисквания да бъдат предмет да уреждане в отделен договор със съответния клиент и наличието на такива уговорки съвсем не означава, че предоставяните услуги се трансформират в специфични услуги, неотговарящи на изискванията за универсална пощенска услуга и обслужващи специални нужди на клиентите.

Относно мястото на събиране на пратките следва да се има предвид, че единственият критерий, който се поставя от ЗПУ и Директора 97/67/ЕО е относно осигуряването на общодостъпност на услугите. В този смисъл договарянето на мястото на събиране на пратките от адрес на възложителя не противоречи, а напротив – в синхрон е с посоченото изискване. Органите по приходите са посочили разпоредбата на § 1, т. 4 от ДР на ЗПУ, в която е регламентирана легалната дефиниция на „приемане на пощенски пратки“, според която приемането на пратки се извършва в точките за достъп. Тук следва да се има предвид, че дейността по приемане на пратки не е специфична и присъща единствено и само на универсалната пощенска услуга, а за всички пощенски услуги. В тази връзка – след като както куриерските услуги включват приемане на пратки извън точките за достъп, то няма пречка и универсалната пощенска услуга да предвижда същото. Освен това, наличието на такова договаряне с клиент не може да бъде единственото основание, въз основа на което да се стигне до обосноваия извод, че е налице куриерска услуга. Следва, както вече беше посочено и по-рано, да се изследва и анализира цялото съдържание на договора, а не само негови отделни клаузи, тълкувани изолирано.

Относно мястото на доставка на пратките следва да се имат предвид разпоредбите на чл. 36 вр. чл. 6, ал. 3 от ЗПУ, които регламентират, че пощенските пратки по чл. 34 се доставят: лично на получателите; в пощенски кутии на получателите, поставени на адреса на получаване; в пощенски станции; в други звена от пощенската мрежа; в места или съоръжения, договорени между пощенските оператори и потребители. В

тази връзка доставянето до адреса на получателя не представлява отклонение от естеството на универсалната пощенска услуга.

Относно честотата на събирането и доставянето на пощенските пратки чл. 33, ал. 2 от ЗПУ гласи: Извършването на универсалната пощенска услуга предвижда най-малко едно събиране на пощенски пратки през всеки работен ден от точките за достъп и на една доставка на получателите. Уговарянето, че дейностите по събиране и доставяне на пощенски пратки ще се извършва по-често, не означава, че услугата не е универсална пощенска услуга, напротив – законодателят е установил минимум, а не максимум на броя събирания и доставяния на пощенски пратки.

Относно работното време следва да се приложат чл. 33, ал. 1 вр. чл. 32, ал. 1 от ЗПУ, според които универсалната пощенска услуга се осигурява през всички работни дни най-малко 5 дни в седмицата в рамките на определеното работно време. С оглед Общите условия на [фирма] работното време на пощенските служби включва всички работни дни – най-малко 5 дни в седмицата, като работните дни и работното време на пощенските служби се определят от [фирма] и се поставят в пощенските служби на достъпно за всички потребители място, както и в Интернет страницата на БП. Общите условия се съдържа и изключение относно задължението на жалбоподателя да предлага услугите в рамките на определеното работно време – при установен извънреден график или при извънредни обстоятелства. Освен това, за отделни пощенски станции работното време е различно, включително до 20:00 часа. Правилно жалбоподателят е изтъкнал, че твърдението на органите по приходите, че приемането на пратки след 17 часа /след края на работния ден/ до 18 часа представлява персонална услуга, е неясен, тъй като работният ден не е отнапред определен нормативно, т.е. той може да приключва в различен момент за различните работници и служители, а не е посочен като константна величина, и освен това, отново липсва достатъчен анализ – за кое населено място става дума, за коя пощенска служба, за кой договор, т.е. това твърдение не е подкрепено нито от фактически констатации, нито от правни изводи, които биха могли да обосновават наличието на персонална услуга.

Относно цените следва се имат предвид разпоредбата на чл. 12, тире трето от Директива 97/67/ЕО, съгласно която прилагането на единна тарифа не изключва правото на доставчика/ците/ на универсалната услуга да сключва/т/ индивидуални ценови споразумения с ползватели, и разпоредбите на чл. 66, ал. 1 вр. ал. 2 вр. ал. 3 от ЗПУ, според които цените по видове услуги от универсалната пощенска услуга, се образуват и прилагат съгласно правила, определени в наредба на Министерския съвет, като с тази наредба се определят условията и редът, при които пощенският оператор със задължение за извършване на универсалната пощенска услуга може да договаря цени по видове услуги от универсалната пощенска услуга, различни от цените, образувани по правилата, при спазване принципите на публичност и равнопоставеност – и по конкретно: еднакви цени за еднакви услуги на територията на цялата страна; равнопоставеност на потребителите; достъпност на цените; ориентиране на цените според разходите; осигуряване на разумна печалба при спазване на изискванията по чл. 5 от Решението на Комисията от 20 декември 2011 г. относно прилагането на член 106, параграф 2 от Договора за функционирането на Европейския съюз за държавната помощ под формата на компенсация за обществена услуга, предоставена на определени предприятия, натоварени с извършването на услуги от общ икономически интерес (ОВ, L 7/3 от 11 януари 2012 г.); публичност на цените.

В тази връзка с оглед изложеното в жалбата и събраните и приложени доказателства по делото съдът намира, че жалбоподателят е спазил изискванията за публичност и равенство. Публичността е осигурена чрез публикуване на Интернет сайта на [фирма] на параметри за определяне на размера на отстъпката и условията, при които тя се прилага към всички потребители, както и чрез предвиждане в Общите условия на условия, които са предварително и публично оповестени, които са еднакви и които могат да се ползват от

всички потребители. Равнопоставеността е осигурена чрез прилагането на критерия системно изпращане на голям брой пощенски пратки – това именно е условието, предварително и публично обявено, при наличието на което се прилагат отстъпки в цените на универсалната пощенска услуга, което условие по своя характер е еднакво за всички потребители и би могло да се ползва от тях.

Обстоятелството, че цените са по-ниски от определените от КРС, не е основание да се изключат процесните договори от обхвата на универсалната пощенска услуга, тъй като те отговарят на изискването за достъпност, както и на условията за уговаряне на индивидуални ценови споразумения за предоставяне на универсална пощенска услуга според Наредбата за определяне на правила за образуване и прилагане на цената на универсалната пощенска услуга. Освен това, допълнителен аргумент в полза на обстоятелството, че уговорените в процесните договори цени са достъпни, е заключението на вещото лице по назначената съдебно-счетоводна експертиза /ССЧЕ/, според което в процесните договори няма цени по-високи от утвърдените от КРС.

Правилно е посочил жалбоподателят, че част от процесните договори попадат в обхвата на универсалните пощенски услуги при всички положения, тъй като в практиката си СЕС приема, че услугата за официално връчване на документи при всички положения попада в обхвата на универсалната пощенска услуга поради характерните им особености и контекста на извършването им, а видно от приетата ССЧЕ голяма част от процесните договори – 995 бр., са сключени именно със съдебни и административни органи.

Правилно жалбоподателят е посочил, като неговите твърдения се доказват и от назначената ССЧЕ, както и от представените Договор с ИА „Автомобилна администрация“, справка за извършените услуги по договора за месец май 2014 г. и фактури № [ЕГН], № [ЕГН] и № [ЕГН] от 10.06.2014 г., че всички договори включват две отделни доставки – универсална пощенска услуга и неуниверсална пощенска услуга, за което се издават съответно две фактури – облагаема и освободена. В този смисъл органите по приходите неправилно е приел, че е налице една доставка.

С оглед изложеното неправилно са извършени и съответните корекции на коефициентите по чл. 73 от ЗДДС.

На основание гореизложеното съдът намира, че процесният РА е незаконосъобразен и следва да бъде отменен.

С оглед изхода на делото и своевременно направеното искане на жалбоподателя за присъждане на разноски, състоящи се във възнаграждение на вещо лице и държавна такса, съдът намира, че същото следва да бъде уважено в размер на 550 лева /петстотин и петдесет лева/, от които 500 лв. възнаграждение на вещо лице и 50 лв. държавна такса.

По изложените съображения и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК Административен съд – София – град

#### Р Е Ш И :

**ОТМЕНЯ** Ревизионен акт № Р-29002919007570-091-001/15.07.2020 г., издаден от ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители“, издаден от М. В. С. – орган, възложил ревизията, Р. Й. Б. – ръководител на ревизията.

**ОСЪЖДА Дирекция ОДОП-С.** да заплати на [фирма], ЕИК:[ЕИК], адрес на управление: [населено място], п.к. 1700, [улица], [жилищен адрес] представлявано от Д. С. Д. – главен изпълнителен, сумата от 550 лв. /петстотин и петдесет лева/, представляваща възнаграждение на вещо лице и държавна такса.

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:

