

РЕШЕНИЕ

№ 4185

гр. София, 24.06.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 63 състав,
в публично заседание на 21.04.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Димитрина Петрова

при участието на секретаря Валентина Христова и при участието на прокурора Михаела Николаева, като разгледа дело номер **10687** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.
Образувано е по жалба Вх. № 34085/30.10.2020г. по описа на АССГ, на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], представлявано от изпълнителния директор Денка К. Д., в качеството на изпълнителен директор, срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22222519002395-091-001 от 12.03.2020 г., издаден от Й. Д. М.– орган, възложил ревизията и Н. П. П. – ръководител на ревизията, в частта, в която е обжалван по административен ред, в т.ч. именителната и потвърдителна част на Решение № 1391/10.09.2020г. на зам. директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” /ОДОП/ С. при ЦУ на НАП, с който е доначисления данък добавената стойност /ДДС/ върху доставки за универсални пощенски услуги, както и определените задължения за лихви, за периода 01.01.2014г.-28.02.2019г.
Жалбоподателят твърди, че ревизионният акт в изменената и потвърдената от директора на ОДОП С. част е неправилен поради нарушение на материалния закон и необоснованост. Счита, че всички доставки за ревизирия период, са освободени доставки, като универсална или включваща се като съпровождаща универсалната пощенска услуга, в т.ч. и извършването на парични преводи, като неправилното третиране на доставките и неправилното приложение на материалния закон, е обосновало незаконосъобразно начисляване на ДДС и отказаното право на данъчен кредит за процесните периоди. В съдебно заседание чрез писмено становище и

защита, депозирано от процесуален представител адв. А. И. поддържа изцяло жалбата. Иска от съда-да отмени РА, в оспорената му част. Претендира присъждането на съдебно-деловодни разноски по Списък.

Ответникът чрез процесуалния си представител юрк. С. оспорва жалбата като неоснователна. Претендира присъждането на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура се представлява от Прокурор Н., която дава становище за неоснователност и недоказаност на жалбата и намира, че оспореният административен акт следва да бъде потвърден.

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

Ревизионното производство е образувано въз основа на Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22222519002395-020-001 от 11.04.2019 г., връчена по реда на чл. 29, ал. 4, във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК на 22.04.2019 г., с която е възложено извършване на ревизия на [фирма] за установяване на задължения по Закон за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за периодите от 01.01.2014 г. до 28.02.2019 г. Със Заповед №Р-22222519002395-023-001 от 20.06.2019 г. на основание чл. 34, ал. 1, т. 4 от ДОПК, ревизионното производство е спряно и възобновено със Заповед №Р-22222519002395-143-001 от 24.09.2019 г. Срокът на ревизионното производство е продължен със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22222519002395-020-002 от 23.10.2019 г. Определен е срок за извършване на ревизията до 27.12.2019 г. Заповедите са издадени от Й. Д. М., на длъжност началник отдел „Ревизии и проверки“ в дирекция СДО при ТД на НАП С., оправомощена по силата на Заповед №РД-01-5 от 03.01.2017 г. на директора на ТД на НАП С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №22222519002395-092-001 от 09.01.2020 г. Във връзка с молба вх. №2553-04-38 от 23.01.2020 г., срокът за представяне на възражение и доказателства по чл. 117, ал. 5 от ДОПК е удължен до 27.02.2020 г. Въпреки удължаването на срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК, възражение срещу констатациите на РД не е подадено.

Ревизията приключва с Ревизионен акт /РА/ №Р-22222519002395-091-001 от 12.03.2020 г., издаден на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК от Й. Д. М., на длъжност началник отдел „Ревизии и проверки“ в дирекция СДО при ТД на НАП С., възложил ревизията и Н. П. П., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на 31.03.2020 г.

Видно от разпоредителната част на Таблица 1 на РА, при деклариран от [фирма] данък за внасяне за ревизираните данъчни периоди общо в размер на 2 077 232,07 лв., органите по приходите са установили данък за внасяне и лихви в общ размер на 2 176 492,12 лв. Допълнително установените задължения произтичат от отказано право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 1 473,24 лв. по фактури, издадени от [фирма], [фирма] и [фирма] и начислен данък добавената стойност върху доставки за универсални пощенски услуги в размер на 96 760,58 лв. и съответни лихви в общ размер на 28 165,70 лв. за ревизираните данъчни периоди, обективирани в т. IV от Ревизионния доклад и възпроизведени по данъчни периоди в Ревизионния акт, като освободени доставки, по смисъла на чл. 46, ал.1, т.3 от ЗДДС и чл. 49, ал. 2 от ЗДДС.

Няма спор по делото и е установено в хода на ревизионното производство, че за ревизирания период, [фирма] има основен предмет на дейност: извършване на пощенски и куриерски услуги в страната и чужбина, за което дружеството притежава

лицензии, издадени от Комисия за регулиране на съобщенията /КРС/, както следва: Индивидуална лицензия за предоставяне на универсална пощенска пратка №1-002 от 21.09.2006 г.; Изменение №1-002-01 от 21.01.2009 г. на лицензия №1-002 от 21.09.2006 г.; Удостоверение №0092 от 27.09.2007 г. за извършване на неуниверсални пощенски услуги; Индивидуална лицензия №3-008 от 11.02.2010 г. за извършване на пощенски парични преводи на територията на Република България, актуализирани с изменения №3-008-01 от 09.06.2011 г. и 3-008-02 от 17.07.2014 г.; Индивидуална лицензия №2-004 от 25.03.2010 г. за извършване на услуги, включени в обхвата на универсалната пощенска услуга на територията на Р. България, актуализирана с изменение №2-004-01 от 09.06.2011 г.; Удостоверение №0067-01 от 30.12.2010 г. за извършване на неуниверсална пощенска услуга; Удостоверение №0067-02 от 04.07.2014 г. за извършване на неуниверсална пощенска услуга. Основната дейност на дружеството през ревизирания период е свързана с извършване на пощенски услуги по реда на Закон за пощенските услуги /ЗПУ/. Дружеството е регистрирано по ЗДДС. Дейността на дружеството се осъществява от собствен офис, находящ се в [населено място] и от офиси в други градове на страната – А., Б., Б., В., В. Т., В., Д., Д., К., К., К., К., Л., М., П., П., П., Пещера, Плавен, П., Р., Р., С., С., С., С. З., Т., Х., Шумен и Я.. По-голяма част от офисите работят по сключени договори с външни франчайз дружества. Установено е, че за осъществяване на основната си дейност ревизираното лице е сключило Договори за възлагане на изпълнението на пощенски услуги, съгласно които [фирма], в качеството на пощенски оператор възлага, а съответният подизпълнител приема да изпълнява срещу възнаграждение изброените в списък услуги, за срок и на определена територия, съгласно условията на договора и Общите условия на договора с потребителите на пощенски услуги. С придружително писмо №Р-22222519002395-ПРД-019 от 25.06.2019 г. е представен списък на дружествата, с които ревизираното лице е сключило договори за възлагане на изпълнението на пощенски услуги.

От [фирма] са сключени следните договори за достъп до мрежата на [фирма]: договор от 15.07.2008 г. и от 01.10.2009 г. с предмет „взаимен достъп“; Анекс №1 от 01.10.2010 г., Анекс №2 от 01.04.2011 г., Анекс №3 от 30.09.2011 г., Анекс №4 от 01.11.2011 г., Анекс №5 от 22.03.2012 г., Анекс №6 от 19.09.2012 г., Анекс №8 от 26.09.2013 г. за продължаване срока на договор от 01.10.2019 г.; Договор от 30.06.2016 г. и от 01.09.2016 г. за достъп до мрежата на [фирма].

С цел установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане и на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на задълженото лице е връчено на 24.04.2019 г. Искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ №Р-22222519002395-040-001 от 22.04.2019 г.

В отговор, с придружителни писма от №Р-22222519002395-ПРД-001-И до №Р-22222519002395-ПРД-007-И на 07.05.2019 г. са представени исканите справки от 1 до 5 по образец, нотариални актове за собственост на недвижимите имоти и свидетелства за регистрация на МПС, лицензии и амортизационен план. В отговор на връченото на 13.05.2019 г. ИПДПОЗЛ №Р-22222519002395-040-002 от 10.05.2019 г., от ревизираното лице на 10.06.2019 г. и 25.06.2019 г. са представени годишни оборотни ведомости и главни книги за периодите от 2014 г. до 2018 г.; месечни оборотни ведомости за м. 01 и м. 02.2019 г., аналитичност на счетоводна сметка 703 и 411 и хронологична справка на счетоводна сметка 501 за ревизираните периоди, справка за дружествата, с които ревизираното лице е сключило договори за франчайз,

копия на издадените от [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма] фактури.

С Протоколи №0802008 от 04.06.2019 г., №0802010 от 18.06.2019 г. и №1583237 от 02.10.2019 г. са документирани посещения в офиса на ревизираното лице за преглед на счетоводни и търговски документи в оригинал.

С Протокол №П-22222519002395-П.-001 от 10.05.2019 г. са приобщени документи, във връзка с констатации, установени при извършена проверка, приключила с Протокол №П-22222518220643 от 22.04.2019 г.

За да достигне до начисляване на допълнителен ДДС и отказ на правото на приспадане на данъчен кредит за ревизираните периоди, данъчните органи, в хода на ревизионното производство, са приели, че: С чл. 1 от ЗПУ е регламентирано, че законът урежда обществените отношения, свързани с извършването на пощенски услуги в Република България. Съгласно чл. 3, ал. 1 от ЗПУ, пощенските услуги включват: приемане, пренасяне и доставяне на пощенски пратки; хибридна поща; пощенски парични преводи; куриерски услуги. Към пощенските услуги по ал. 1, т. 1, 3 и 4 могат да се предоставят и допълнителни услуги като: препоръка, обявена стойност, наложен платеж, известие за доставяне и др. Законодателят е разграничил три вида пощенски услуги: универсална пощенска услуга; услуги, включени в обхвата на универсалната пощенска услуга и неуниверсални пощенски услуги /арг. от чл. 4 от с.з./.

Ревизиращият екип е приел, че дружеството осъществява част от услугите, посочени в чл. 4, т. 2 и т. 3 от закона - услуги, включени в обхвата на универсалната пощенска услуга и неуниверсални пощенски услуги, поради което, ревизиращите органи са приели, че тези доставки представляват облагаеми, а не освободени доставки, в резултат на което с процесния РА за данъчни периоди от 01.01.2014 г. до 28.02.2019 г., на основание чл. 67 от ЗДДС, във връзка с чл. 53, ал. 2 от ППЗДДС, е извършена корекция на данъчната основа на облагаемите доставки и на начисления данък. Общият размер на декларираните през ревизирания период освободени доставки е в размер на 1 816 895,63 лв.

По отношение на доначисления данък за доставки доставки по смисъла на чл. 46, ал. 1, т. 3 от ЗДДС, ревизиращите органи са приели, че: През ревизирания период [фирма] притежава Индивидуална лицензия за извършване на пощенски парични преводи на територията на Република България.

В хода на ревизионното производство, е представен Договор, сключен между [фирма] с ЕИК[ЕИК], като оператор на универсална пощенска услуга „пощенски парични преводи“ и [фирма], като „организация –партньор“, съгласно който, организацията – партньор приема да съдейства на оператора, като предлага на крайни клиенти и извършва в офисите си услугата „пощенски парични преводи“ и други услуги на оператора. За извършване на предмета на договора, организацията – партньор получава възнаграждение.

Извършените доставки по сключения договор дружеството третира като освободени доставки по смисъла на чл. 46, ал. 1, т. 3 от ЗДДС. По силата на сключения договор, [фирма] е извършвало платежни услуги по смисъла на чл. 4 от Закон за платежните услуги и платежните системи /ЗПУПС/ от името и за сметка на [фирма], в качеството на подизпълнител.

Съгласно разпоредбата на чл. 25, ал. 1 от ЗПУПС, платежната институция може да осъществява дейността, за която е лицензирана, пряко или чрез свой представител. В конкретния случай, [фирма] получава комисионно възнаграждение от [фирма] за

предоставените платежни услуги.

Ревизираното дружество е сключило договори за извършване на услуга „пощенски парични преводи“ и с [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК].

По отношение на доначисления данък за доставки по смисъла на чл. 49, ал. 2 от ЗДДС:

През ревизирания период жалбоподателят извършва предоставяне на услуги, включени в обхвата на универсалната пощенска услуга, за които разполага с Индивидуална лицензия №2-004/25.03.2010 г. за извършване на услуги, включени в обхвата на универсалната пощенска услуга на територията на Република България, издадена от Комисията за регулиране на съобщенията.

Съгласно представените в хода на ревизионното производство договори, [фирма], в качеството на пощенски оператор, се задължава срещу възнаграждение да предоставя на потребителите услуги, включени в обхвата на универсалната пощенска услуга: приемане, пренасяне и доставяне на вътрешни и международни пощенски пратки; кореспондентски пратки - до 2 кг.; малки пакети - до 2 кг.; печатни произведения - до 5 кг.; секограми - до 7 кг.; приемане, пренасяне и доставяне на вътрешни и международни пощенски колети - до 20 кг; допълнителни услуги „препоръка“ и „обявена стойност“.

[фирма] третира тези услуги като освободени доставки по смисъла на чл. 49, т. 2 от ЗДДС. За ревизираните данъчни периоди, с РА е доначислен ДДС в общ размер на 96 760,58 лв. за доставки, попадащи в обхвата на универсалните пощенски услуги, които ревизиращите органи приемат за облагаеми доставки.

РА е оспорен по административен ред, като с Решение № 1391/10.09.2020г. на зам. директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ /ОДОП/ С. при ЦУ на НАП, е изменен Ревизионен акт №Р-2222519002395-091-001 от 12.03.2020 г., издаден от Й. Д. М. – орган, възложил ревизията и Н. П. П. – ръководител на ревизията, в оспорената част на установения резултат по ЗДДС, както следва: – за данъчен период м. 02.2016 г., от данък за внасяне в размер на 19 959,70 лв., определям на данък за внасяне в размер на 19 604,81 лв.; – за данъчен период м. 06.2016 г., от данък за внасяне в размер на 39 995,20 лв., определям на данък за внасяне в размер на 39 719,70 лв.; – за данъчен период м. 07.2016 г., от данък за внасяне в размер на 32 327,12 лв., определям на данък за внасяне в размер на 31 848,36 лв.; – за данъчен период м. 02.2018 г., от данък за внасяне в размер на 34 814,41 лв., определям на данък за внасяне в размер на 34 450,32 лв. и е Потвърден Ревизионен акт №Р-2222519002395-091-001 от 12.03.2020 г., в оспорената част на установения резултат по ЗДДС за отделните данъчни от 01.01.2014 г. до 31.05.2014 г., от 01.10.2014 г. до 30.11.2015 г., м. 01.2016 г., м. 03.2016 г., м. 05.2016 г., м. 12.2016 г., м. 01.2017 г., м. 12.2017 г., от 01.03.2018 г. до 31.05.2018 г., от 01.07.2018 г. до 28.02.2019 г.

В хода на настоящото производство, по съдебен ред, се оспорва РА, в оспорената пред административния орган част.

По делото е представена и приета Заповед № 930/20.11.2017г. на Изп. Директор на НАП, както и Заповед № 7387/24.08.2020г. на Изп. Директор на НАП, които удостоверяват компетентността на заместник-директора на НАП, Е. С. П., в качеството и на издател на Решение № 1391/10.09.2020г., оправомощена да замества, при отпусък Директора на Дирекция ОДОП на НАП.

По делото са представени и приети на хартиен и магнитен носител и доказателства, удостоверяващи редовността на издаването и връчването на актове, в хода не

ревизионното производство с електронен подпис, съгласно изискванията за електронно връчване с КЕП.

Приета по делото е в цялост административната преписка по ревизионното обжалване. Страните в съдебното производство-не спорят по фактическите установявания от страна на ревизиращите органи. Спорът е правен и се свежда до материалната законосъобразност на оспорения РА, във връзка с третирането на предоставяните пощенски услуги, по смисъла на ЗДДС.

При така установените факти съдът достига до следните правни изводи:

Жалбата е процесуално допустима като подадена в срока по чл.156, ал.1 ДОПК от лице, имащо правен интерес от оспорването, срещу подлежащ на обжалване административен акт и след като е осъществено обжалването по административен ред съобразно изискванията на чл.156, ал.2 ДОПК.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

Това е така, по следните правни съображения:

По отношение на материалната законосъобразност на ревизионния акт, в оспорената му част, във връзка с приложението на нормата на чл. 49, т. 2 от ЗДДС:

Съгласно чл. 49, т. 2 от ЗДДС /в редакцията до 31.12.2017 г./, освободена доставка е „извършването на универсални пощенски услуги при условията и реда на Закона за пощенските услуги“. Текстът на същата разпоредба след изменението на ЗДДС /ДВ, бр. 97 от 05.12.2017 г., в сила от 01.01.2018 г./ гласи, че освободена доставка е „извършването на универсална пощенска услуга при условията и реда на Закона за пощенските услуги“.

Съгласно чл. 43, ал. 2 от Правилника за приложение на Закона за данък върху добавената стойност /ПППЗДДС/, универсална пощенска услуга по смисъла на чл. 49, ал. 2 от ЗДДС, е универсална пощенска услуга по смисъла на глава Четвърта, Раздел I от ЗПУ. Универсална пощенска услуга, е услуга, която включва кумулативно доставките в пакет по смисъла на 34, ал.5, т.1-4 от Закона за пощенските услуги. Всички доставки, които попадат извън обхвата на услугата в съвкупност, по смисъла на чл.34 от ЗПУ, по смисъла на чл. 38, т.4 от същия закон, представляват неуниверсални пощенски услуги и като такива, са облагаеми доставки по смисъла на ЗДДС.

В чл. 32 и чл. 33 от ЗПУ е регламентирано съдържанието на понятието „универсална пощенска услуга“ и времето, през което следва да се осигурява: Изложените от ревизиращите органи аргументи с правно основание чл. 32 от ЗПУ, според които 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 от с.з., на достъпни цени и възможност за ползването от всеки потребител на територията на страната, независимо от географското му местоположение, са допълнителен аргумент в подкрепа на установяванията в хода на ревизионното производство, че в процесния случай, се касае за пощенски услуги, които не попадат в обхвата на универсалната пощенска услуга, по смисъла на чл. 49, ал.2 от ЗДДС.

Съгласно чл. 33 от ЗПУ, универсалната пощенска услуга се осигурява: през всички работни дни най-малко 5 дни в седмицата освен при обстоятелствата по чл. 12, ал. 2; в населени места и селищни образувания, намиращи се в труднодостъпни райони; конкретните населени места и селищни образувания се определят от пощенския оператор със задължение за извършване на

универсалната пощенска услуга, съгласувано с кметовете на съответните общини и списъкът им се утвърждава от Комисията за регулиране на съобщенията; определят се и работните дни, в които се осигурява извършването на универсалната пощенска услуга;

Извършването на универсална пощенска услуга предвижда най-малко едно събиране на пощенски пратки през всеки работен ден от точките за достъп и на една доставка на получателите.

Универсалната пощенска услуга се извършва само в пакет от услугите, посочени в чл. 34, ал. 1 от с.з., а именно: приемане, пренасяне и доставяне на вътрешни и международни пощенски пратки, както следва: кореспондентски пратки (с предимство и пратки без предимство.) - до 2 кг; малки пакети - до 2 кг; печатни произведения - до 5 кг; пратки за незрящи и слабовиждащи лица - до 7 кг; приемане, пренасяне и доставяне на вътрешни и международни пощенски колети - до 20 кг; допълнителни услуги „препоръка“ и „обявена стойност“.

Освен по чл. 53, ЗПУ поставя специални допълнителни изисквания към пощенския оператор, извършващ универсална пощенска услуга, регламентирани в чл. 54, а именно: задължително извършване на универсалната пощенска услуга на територията на цялата страна; осигуряване на достатъчна гъстота на точките за достъп до пощенската мрежа, като се отчитат нуждите на потребителите и условията за доставяне на пощенските пратки и на пощенските колети по чл. 36; изпълнение на нормативите за качество на универсалната пощенска услуга и ефикасността на обслужване по чл. 15, ал. 1, т. 7; оказване на съдействие за нормалното протичане на измерването по чл. 15, ал. 1, т. 7; спазване на правилата за осигуряване на достъп до пощенската мрежа на лицензирания; представяне на цената на универсалната пощенска услуга по видове услуги за съгласуване от лицензиращия преди датата на тяхното прилагане; представяне на цените за осигуряване на достъп до пощенската мрежа за съгласуване от лицензиращия, задължително прилагане на система за разпределение на разходите и водене на аналитична счетоводна отчетност по реда на чл. 29б, ал. 1, ред за доказване размера на несправедливата финансова тежест от извършването на универсалната пощенска услуга; използване на пощенски марки за предплащане на определени пощенски услуги; освобождаване от заплащане цената на пощенски услуги в предвидените от закона случаи; изпълнение на актовете на В. пощенски съюз; отпечатването и продажбата на пощенски марки и пощенски продукти; продажба и обмен на международни купон-отговори; ползване на датни клейма и отпечатъци съгласно чл. 77, ал. 1 и 3; предоставяне по подходящ начин на подробна и актуална информация на потребителите и на пощенските оператори относно характеристиките на извършваната универсална пощенска услуга, условията за достъп до тази услуга, както и за цените и стандартите за качество.

Пощенски услуги, включени в обхвата на универсалната пощенска услуга, са услуги по приемане, пренасяне и доставяне на отделни видове пощенски пратки и услуги по чл. 34, ал. 1 от ЗПУ, като за предоставянето на услугите по ал. 1 не се прилагат чл. 32 и 33 /описани по-горе в текста/ и правилата по чл. 66 /свързан с определяне цените по видове услуги/ от ЗПУ. Т. е. услуги, които

не отговарят на разпоредбите на чл. 32 и 33 от ЗПУ, не включват всички видове пощенски услуги по чл. 34, ал. 1, т. 1, 2 и 3 от с. з. и не отговарят на специални допълнителни и изисквания за пощенския оператор със задължение за извършване на универсалната пощенска услуга, съгласно чл. 54, т. 1 до т. 17 от ЗПУ, не следва да се определят като универсална пощенска услуга, а следва да се разглеждат като услуги, включени в обхвата на универсална пощенска услуга.

Законодателят прави разлика между „Универсална пощенска услуга“ и „Услуги, попадащи в обхвата на универсалната пощенска услуга“. Последните са услуги с различни характеристики, задоволяващи различни потребности на обществото. Задължението за извършване на универсална пощенска услуга включва елементи, които са специфични само за задължения пощенски оператор и го отличават от всички останали пощенски оператори.

За предоставяне на „услуги, попадащи в обхвата на универсална пощенска услуга“, не е необходимо да бъдат покрити всички характеристики на „универсална пощенска услуга“, в т. ч. гъстота на точките за достъп до пощенската мрежа, качеството на услугата, достъпност и регулиране на цените, т.е. същите не отговарят на изискванията на чл. 32 от ЗПУ.

Нормата на чл. 49, т. 2 от ЗДДС съответства на чл. 132, § 1, буква „а“ от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност, съгласно която държавите членки освобождават „доставката на обществените пощенски служби, различни от пътнически транспорт“. В решение по дело С- 357/07 Т., Съдът на Европейския съюз постановява, че понятието „обществени пощенски служби“ трябва да се тълкува в смисъл, че визира обществени или частни оператори, които се задължават да осигурят в дадена държава - членка изцяло или част от универсалната пощенска услуга, както е определена в член 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, изменена с Директива 2002/39/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 10 юни 2002 г.“ В решението на СЕС се посочва, че „освобождаване се прилага при доставки на услуги и съпътстващите ги доставки на стоки, с изключение на пътническият транспорт и далекосъобщителните услуги, които обществените пощенски служби осъществяват като такива, т. е. въз основа на качеството им на оператор, който се задължава да осигури в държавата - членка изцяло или част от универсалната пощенска услуга. Освобождаването не се прилага при доставки на услуги, нито при съпътстващите ги доставки на стоки, чиито условия са били договорени индивидуално“. С направената препратка в т. 46 от цитираното решение на Съда към решение по въпрос в областта на правилата за конкуренция (С-320/91), СЕС пояснява аспектите на проявление на специфичните пощенски услуги, които са различни от услугата от обществен интерес. Предвид втората част от заключението на СЕС, както е уточнено и в указание на ДДС Комитета (taxud.c.l (2011) 252529 - EN - working paper No 662 addendum F.), освобождаването „не се прилага за доставки на пощенски услуги и съпътстващите ги доставки на стоки, извършвани от доставчик на универсална пощенска услуга, които са различни от услугата от

обществен интерес, включително за услугите, които отговарят на специалните нужди на клиента или клиентите, тъй като такива услуги не се доставят в обществен интерес“. Услугите, предоставяни при индивидуално договорени условия се считат за отговарящи на специалните нужди на клиента или клиентите и като такива са извън обхвата на освобождаването от ДДС.

Въз основа на изложеното, съдът прави извод, че ревизиращите органи правилно са приложили материалния закон и при съвкупния анализ на доказателствата събрани в хода на ревизионното производство и приложимия закон, са приели, че: договорените от жалбоподателя услуги за удовлетворяване на специалните нужди на клиентите, не попадат в обхвата на универсалната пощенска услуга и следователно са извън приложното поле на чл. 49 от ЗДДС. Доставките на такива услуги, включително когато се предоставят от оператор, осигуряващ изцяло или част от универсалната пощенска услуга на територията на страната, са облагаеми доставки по смисъла на ЗДДС.

С промените в ЗПУ, в сила до измененията на същия закон, обнародвани в „Държавен вестник“, бр. 53 от 5 юли 2019 г., се прави изрично разграничаване на универсалната пощенска услуга и услугите, включени в обхвата на универсалната пощенска услуга. С изменението изрично се посочва, че по отношение на услугите, включени в обхвата на универсалната пощенска услуга, не се прилагат чл. 32 и 33 и правилата по чл. 66 от ЗПУ, а именно изискванията за условията, при които се предоставя универсалната пощенска услуга, отнасящи се за непрекъснато предоставяне с определено качество, във всички места на територията на страната и на цени, достъпни за всички потребители (нов чл. 36б, ал. 2 от ЗПУ). Независимо от промените в ЗПУ, обхватът на освобождаването, предвидено в чл. 49, т. 2 от ЗДДС, по отношение на извършването на универсална пощенска услуга при условията и по реда на ЗПУ, не е променен и същото се отнася само за доставката на универсална пощенска услуга, извършвана от определения със ЗПУ оператор със задължение за извършване на универсална пощенска услуга. Измененията и допълненията в ЗПУ от 2019 г., не променят посоченото данъчно третиране по ЗДДС относно обхвата на освобождаването, предвидено за извършването на универсална пощенска услуга при условията и по реда на ЗПУ.

Въз основа на това, че не е налице противоречива национална практика на съдилищата, както и неясноти по отношение на тълкуване и прилагане на нормите на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност, във връзка с освобождаването на „доставката на обществените пощенски служби, различни от пътнически транспорт“, съдът намира за необосновано искането за допускане на преюдициално запитване до СЕС, по настоящото дело, което необосновано, би довело до забава за разглеждане и решаване на делото, с оглед правилата за ефективност и бързина при разглеждане и разрешаване на административни спорове, поради което и същото не е администрирано и отправено в настоящото съдебно производство.

Няма спор, че съгласно разпоредбите на ЗПУ, държавата е възложила с индивидуална лицензия извършването на „универсална пощенска услуга“

единствено на [фирма] за срок от 15 години, като по отношение и на този оператор на пощенски услуги, когато се предоставят други услуги, различни от универсалната пощенска услуга, включително пощенски услуги при индивидуално договорени условия, то доставката на тези услуги е облагаема по смисъла на ЗДДС.

Въпросът, който възниква при прилагане разпоредбата на чл. 49 от ЗДДС касае данъчното третиране на т. нар. „услуги, включени в обхвата на универсалната пощенска услуга“, регламентирани със ЗПУ.

„Универсална пощенска услуга“ и „услуги, включени в обхвата на универсалната пощенска услуга“, са услуги с различни характеристики, задоволяващи различни потребности на обществото.

Задължението за извършване на универсалната пощенска услуга включва елементи, които са специфични само за задължения пощенски оператор и го отличават от всички останали пощенски оператори. Пощенските услуги, включени в обхвата на универсалната пощенска услуга, са отделни видове услуги от пакета „универсална пощенска услуга“, които в известна степен са взаимозаменяеми със съответни видове услуги от универсалната пощенска услуга.

Пощенските оператори, лицензирани за извършване на услуги, включени в обхвата на универсалната пощенска услуга са свободни 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 няма 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, качество на услугата, достъпност и регулиране на цените. Тези услуги не е необходимо да покриват всички характеристики на универсалната пощенска услуга и следователно, не отговарят на изискванията по чл. 32 от ЗПУ /член 3 от Директива 97/67/ЕО/.

Пощенските услуги, предоставяни от други оператори, включително услугите, включени в обхвата на универсалната пощенска услуга по смисъла на ЗПУ, не попадат в обхвата на освобождаването по чл. 49 от ЗДДС, с оглед на което доставката на тези услуги е облагаема по смисъла на закона.

Гореизложеното, от една страна произтича от нормата на чл. 49 от ЗДДС, която препраща към ЗПУ и от друга, съответства на чл. 132, §1, буква „а“ от Директивата за ДДС и на практиката на СЕС. Отсъствието на противоречие с принципа на неутралност в разглежданата ситуация е застъпено в т. 36-40 от решение на СЕС по дело C-357/07, в контекста на изясняване съдържанието на понятието „обществени пощенски служби“. В същата посока е и анализа на ЕК по решението на СЕС, представен пред ДДС Комитета в документ taxud.d.I (2009) 326553 - EN - working paper No 643.

Предвид разпоредбите на ЗПУ, съдебната практика на СЕС и разпоредбите на ЗДДС, съдът споделя изцяло като материално законосъобразни изводите на ревизиращите органи, че: [фирма] неправилно е третирало предоставените пощенски услуги, за процесните периоди, по вид и обхват, в РА и РД, като освободени доставки по смисъла на чл. 49, ал. 2 от ЗДДС, поради което

Ревизионният акт е законосъобразен и като такъв следва да бъде изцяло потвърден в тази част.

По отношение на доставките, свързани с парични преводи, съдът, намира, че същите не попадат в обхвата на нормата на чл. 46, ал.1, т.3 от ЗДДС, поради което и не са освободени доставки, по смисъла на чл. 4 от Закона за платежните услуги и платежните системи, каквито са аргументите на жалбоподателя. Това е така, защото по смисъла на пар. 1, т.9 от ДР на ЗПУ, пощенският паричен превод, е квалифициран от законодателя като пощенска услуга, която, която обаче, не попада в обхвата на общото понятие, при кумуляция на предоставяните пощенски услуги, за универсална пощенска услуга. В този смисъл, правилно ревизионните органи са приели, че е налице облагаема доставка по отношение на доставките, с предмет договорите с [фирма]; [фирма], и [фирма].

Въз основа на правилото, че в съдебното производство, не може да бъде утежнявано положението на жалбоподателя, съдът, в случая, приема за законосъобразни изводите и решенията, обективирани в Решение № 1391/10.09.2020г. на зам. директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ /ОДОП/ С. при ЦУ на НАП.

С оглед гореизложената фактическа обстановка и приложимия закон, съдът намира, че жалбата е неоснователна и като такава следва да бъде отхвърлена изцяло.

При този изход на делото, на основание направеното искане и чл. 161, ал.1 ДОПК на ответника следва да се присъдят разноските по делото – юрисконсултско възнаграждение, в размер на 3700 лв., с оглед действителната правна и фактическа сложност на делото, определени в минимален размер, съгласно чл. 8, ал.1, Наредба № 1/09.07.2004 г., за минималните размери на адвокатските възнаграждения, които следва да бъдат заплатени от жалбоподателя.

Мотивиран от гореизложеното и на основание чл.160, ал.1 ДОПК Административен съд София-град, Трето отделение, 63-ти състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], представлявано от изпълнителния директор Денка К. Д., в качеството на изпълнителен директор, срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22222519002395-091-001 от 12.03.2020 г., издаден от Й. Д. М.– орган, възложил ревизията и Н. П. П. – ръководител на ревизията, в частта, в която е оспорен в хода на административното производство, на отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 1 473,24 лв. по фактури, издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК], доначисления данък добавената стойност върху доставки за универсални пощенски услуги в размер на 96 760,58 лв., както и определените задължения за лихви в общ размер на 28 165,70 лв., изменен и потвърден с Решение № 1391/10.09.2020г. на зам. директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ /ОДОП/ С. при ЦУ на НАП, ОСЪЖДА ТИП-ТОП КУРИЕР“ АД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], представлявано от изпълнителния директор Денка

К. Д., да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно - осигурителна практика” – С. сумата от 3700.00 /три хиляди седемстотин/ лева, представляващи съдебно-деловодни разноси-юрисконсултско възнаграждение.

Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: