

РЕШЕНИЕ

№ 505

гр. Пловдив, 09.03.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

РАЙОНЕН СЪД – ПЛОВДИВ, I НАКАЗАТЕЛЕН СЪСТАВ, в
публично заседание на първи март през две хиляди двадесет и втора година в
следния състав:

Председател: Божидар Ив. Кърпачев

при участието на секретаря Станка Т. Деведжиева
като разгледа докладваното от Божидар Ив. Кърпачев Административно
наказателно дело № 20225330200794 по описа за 2022 година

Производството е по реда на чл. 59 и сл. от ЗАНН

Обжалвано е Наказателно постановление № 604867-F608543/08.10.2021,
издадено от Заместник директор на ТД на НАП Пловдив, с което на *****
2013 ЕООД е наложена имуществена санкция в размер на 1000 лева на
основание чл. 182, ал.1 ЗДДС.

С жалбата и в съдебно заседание се навеждат конкретни съображения
за незаконосъобразност на НП и се моли за неговата отмяна. Сочи се, че:

- неправилно е приложен материалния закон, доколкото не била
установена датата на получаване на процесното кредитно известие;
- при издаване на АУАН и НП били допуснати СПН;
- наложената санкция била несправедлива и непропорционална по
смисъла на Решение на СЕС от 20.06.2013 по дело С-259/12.

Претендират се разноски.

Въззиваемата страна взема становище за неоснователност на жалбата.
Претендира разноски.

Жалбата е подадена в законоустановения срок (съобразно приложимия
14-дневен срок за обжалване след измененията в ЗАНН), от процесуално
легитимирана страна, против акт, подлежащ на обжалване по съдебен ред,

поради което се явява процесуално допустима.

Съдът като се запозна с приложените по делото доказателства, обсъди доводите изложени в жалбата и служебно провери правилността на атакуваното постановление, намери, че са налице основания за неговата **отмяна** по следните съображения:

ПО ФАКТИТЕ И ДОКАЗАТЕЛСТВАТА

В АУАН и НП е посочено, че се издават за нарушение извършено при следните фактически параметри:

При извършена физическа и документална проверка е установено, че „***** 2013" ЕООД не е отразило в дневника за покупки и в справка-декларация, подадени в ТД на НАП - Пловдив с вх. № 16004460358/14.10.2020г **за данъчен период м.09.2020г.** кредитно известие № **0990081669/28.09.2020г.**, издадено от „ТАБАКО ТРЕЙД БУРГАС" ООД с предмет: цигари с данъчна основа общо в размер на „минус" 3953,25лв. и ДДС - „минус" 790,65лв.

В кредитното известие е упомената само една от фактурите, по които е ползван данъчен кредит, но съгласно обясненията дадени от дружеството в кредитното известие са включени, всички закупени през сезона цигари и непродадени към датата на затваряне на магазините. Фактурите, по които „***** 2013" ЕООД е ползвало право на данъчен кредит за закупуваните от „ТАБАКО ТРЕЙД БУРГАС" ООД **са общо 107 на брой, подробно описани в АУАН и НП.**

Кредитно известие № 0990081669/28.09.2020г. е отразено от „*** 2013" ЕООД в дневника за покупки и в справка-декларация, подадени в ТД на НАП - Пловдив с вх.№ 16004584125/15.02.2021г. за данъчен период м.01.2021г..**

Включването на издаденото от „ТАБАКО ТРЕЙД БУРГАС" ООД кредитно известие в дневника за покупки на получателя **за месец Януари 2021г.**, е довело до определяне на резултата в подадената от „***** 2013" ЕООД **справка декларация по ЗДДС за данъчен период м. 09.2020г. - „ДДС за внасяне" в по-малък размер със сумата от 790,65лв.**

Посочената фактическа обстановка **се установява от показанията на**

актосъставителя, който в съдебно заседание потвърди констатациите в АУАН.

Показанията на актосъставителя се кредитират изцяло от съда, доколкото кореспондират с приложените по делото писмени доказателства:

-представени по административната преписка: Резолюция за извършване на проверка № П-16001621000323-ОРП-001/05.01.2021, Протокол № П-16001621000323-073-001/15.04.2021г., писмени възражения от наказания субект, писмени обяснения от управителя на наказания субект;

-представени от жалбоподателя в съдебно заседание справки декларации.

По гореизложената фактическа обстановка не съществува и спор между страните, доколкото защитните възражения на жалбоподателя са насочени не към гореустановените от наказващия орган факти, а срещу тяхната правна интерпретация.

ПО ПРИЛОЖЕНИЕТО НА МАТЕРИАЛНИЯ ЗАКОН

При тези правилно установени факти, спорен е въпросът дали деянието на наказания субект е било съставомерно към вменената дата на извършване на нарушението- **15.10.2020г.**

Според настоящия състав извършването на съставомерно деяние именно към тази дата е останало недоказано по несъмнен начин по смисъла на чл. 303 НПК преди издаване на НП.

В тази връзка изцяло се споделят възраженията на жалбоподателя, че фактическият състав на нарушението по чл. 124, ал.5 ЗДДС включва в себе си не само издаването на кредитното известие, но и неговото реално получаване от адресата и данъчно задължено лице.

Този извод следва на първо място от изричния текст на нормата на чл. 124, ал.5 ЗДДС, според която: „...регистрираното лице е длъжно да отрази получените от него кредитни известия в дневника за покупки за данъчния период, през който са издадени...“

Действително в нормата на чл. 124, ал.5 ЗДДС присъства изискването кредитните известия да се отразят в дневника за покупки за месеца, в които са издадени, но при тълкуване на разпоредбата с оглед цялостното ѝ

съдържание, се налага извод, че това изискване се отнася само **до кредитните известия, които са получени от данъчно задълженото лице в месеца на издаването им**. Това е така доколкото отразяването в дневника за покупките на кредитно известие, което все още не е получено, представлява **обективно неизпълнимо задължение**.

Наистина, както коректно сочи наказващия орган в мотивната част на Н П, **отговорността на ЮЛ е обективна и безвиновна** и за нейното ангажиране не е необходимо да се установява умишъл или непредпазливост на служител на ЮЛ. Посоченото, обаче не отменя базисното правило, че **за да бъде неизпълнението на дадено задължение противоправно и наказуемо, изпълнението му следва да е обективно възможно** към момента, който се сочи като дата на осъществяване на административния състав.

Отразяването на кредитните известия в месеца на издаването им е общото правило и желаното развитие на данъчните отношения. В този смисъл е и цялата цитирана от въззиваемата страна съдебна практика. Поради изложеното в случай, че кредитното известие е получено в месеца на издаването му, ДЗЛ следва безусловно да го отрази в дневника за покупки за същия месец, като всякакви причини от вътрешно организационно естество за забавата са ирелевантни и не могат да възпрепятстват ангажирането на обективната и безвиновна отговорност на ЮЛ.

В случай, че кредитното известие е получено, обаче в месец последващ неговото издаване, е налице своеобразна „грешка“ по смисъла на чл. 126, ал.3, т.1 ЗДДС, изразяваща се в **неотразяване на обективно съществуващ документ** в справката декларация и дневника за покупки, която грешка, както всъщност изтъква и самия представител на въззиваемата страна, се поправя по реда на чл. 126, ал.3, т.1 ЗДДС **чрез включване на документа в отчетния регистър**, но не за месеца, в който документа е бил издаден, а **за месеца, в който грешката е установена**, което означава, че в случай на кредитни известия получени по-късно от месеца на издаването им, корекцията се извършва **като кредитното известие се отрази в дневника за покупките за данъчния период, съответстващ на месеца на получаването му, доколкото именно тогава се явява открита „грешката“**.

От гореизложеното следва, че **момента на реалното получаване на кредитното известие е от значение**:

-не само като елемент от фактическия състав за съставомерност на деянието като нарушение по чл. 124, ал.5 ЗДДС,

-но и за определяне по кой ред следва да бъде отразено кредитното известие- по реда на чл. 124, ал.5 ЗДДС или по реда на чл. 126, ал.3, т.1 ЗДДС.

В смисъл, че елемент от фактическия състав на административното нарушение по чл. 124, ал.5 ЗДДС е и реалното получаване на кредитното известие, а не само неговото издаване е и трайната практика на Върховен административен съд.

В този изричен смисъл Решение № 15442 от 14.12.2020 г. по адм. д. № 8391/2020 на Върховния административен съд, Решение № 6188 от 25.05.2016 г. по адм. д. № 1952/2015 на Върховния административен съд, Решение № 13290 от 08.12.2015 г. по адм. д. № 15523/2014 на Върховния административен съд, Решение № 2512 от 08.03.2016 г. по адм. д. № 15565/2014 на Върховния административен съд, Решение № 16902 от 17.12.2013 г. по адм. д. № 4780/2013 г., VIII отд. на ВАС, Решение № 11769 от 06.11.2015 г. по адм. д. № 4412/2014 г., I отд. на ВАС.

В този изричен смисъл и най-актуалната практика на административни съдилища от всички съдебни райони- Решение № 147 от 20.12.2021 г. по к. адм. н. д. № 128 / 2021 г. на Административен съд - Кърджали, Решение от 21.06.2021 г. по к. адм. н. д. № 10139 / 2021 г. на Административен съд - Велико Търново, Решение № 2531 от 30.11.2015 г. по н. д. № 2953/2015 г. на Административен съд - Варна, Решение № 351 от 24.06.2020 г. по к. адм. н. д. № 198 / 2020 г. на X състав на Административен съд - Пазарджик, Решение № 7770 от 07.12.2016 г. по адм.д. № 9024/2016 г. на Административен съд – София.

Не навеждат на по-различен извод и цитираните от представителя на въззиваемата страна в пренията решения на Административен съд Пловдив и Плевен.

Единственото решение на Административен съд Пловдив, в което изрично е застъпена позиция противоположна на отразената в настоящото решение, е от 2015г. като то е отразявало господстващото към този момент разбиране, преди формиране на цитираната трайна практика на ВАС, приемаща, че реалното получаване на кредитното известие е част от

фактическия състав на административни състав по чл. 124, ал.5 ЗДДС.

Останалите цитирани решения **отразяват само спецификите на конкретните казуси и навежданията по тях възражения:**

-така с Решение № 1576 от 27.07.2021 г. по к. адм. н. д. № 1424 / 2021 г. на XXI състав на Административен съд – Пловдив обжалваното НП е потвърдено, доколкото **е счетено за недоказано, а не за неотносимо**, защитното възражение на жалбоподателя, че кредитното известие е получено в месец различен от месеца на издаването му;

- по Решение № 2288 от 23.11.2021 г. по к. адм. н. д. № 2207 / 2021 г. на XXI състав на Административен съд - Пловдив, Решение № 1900 от 21.10.2021 г. по к. адм. н. д. № 1746 / 2021 г. на XIX състав на Административен съд - Пловдив, Решение № 1601 от 29.07.2021 г. по к. адм. н. д. № 1647 / 2021 г. на XX състав на Административен съд – Пловдив спорният въпрос е бил не датата на получаване на кредитното известие, а дали привръзката на чл. 124, ал.5 ЗДДС с чл. 78 ЗДДС е надлежна и дали не накърнява правото на защита на наказаното лице да разбере какво административно нарушение му се вменява във вина.

С оглед гореизложените принципни положения следва да се приеме, че за да е съставомерно деянието към вменената в АУАН и НП дата - 15.10.2020г., следва да е несъмнено установено по делото, че процесното кредитно **известие е получено в същия месец, за който е издадено, а именно Септември 2020г.**

Подобно установяване по делото изобщо не е налице. Действително в разпита си пред съда актосъставителят установи, че принципно в хода на проверката са изследвани всички релевантни обстоятелства: дата на издаване на кредитните известия, дата на получаването им, дата на връщане на стоките и др. Доколкото обаче:

- за същия наказан субект били налице **няколко отделни кредитни известия**, които не били отразени своевременно,

-като **за някои кредитни известия изисканата информация не била получена,**

то актосъставителят нямала спомен и не можела да отговори дали **за конкретното кредитно известие**, предмет на настоящото дело, било установено, че е получено от наказания субект още в месеца на издаването му

и коя е конкретната дата на получаването му.

За всички тези въпроси актосъставителят препрати към приложения по преписката констативен протокол за извършена проверка, като изрично уточни, че:

- в протокола надлежно са отразени всички извършени действия по разследване и резултатите от тях;

- като не са налице извършени действия и установена информация, които да не са отразени в протокола.

В процесния протокол, обаче липсва каквато и да било информация за датата на получаване на процесното кредитно известие,

От гореизложеното следва, че преди издаване на НП наказващият орган не е установил и доказал по несъмнен начин един от съставомерните елементи, от които зависи отговорността на наказания субект, поради което тази отговорност се явява ангажирана въз основа на предположения, което е изцяло несъвместимо с базисното правило на чл. 303 НПК и е първо самостоятелно основание за отмяна на НП.

За пълнота на изложението, следва да се обсъди и възражението на въззиваемата страна, че ако наказаният субект е получил кредитното известие в момент последващ данъчния период на издаването му, той е следвало да процедира по реда на чл. 126 ЗДДС за корекция след деклариране.

Според настоящия състав този ред в процесния случай се явява спазен.

Това е така, доколкото съгласно чл. 126, ал.3, т.1 ЗДДС грешка, установена след изтичане на данъчния период, изразяваща се в неотразяване на документ в съответния дневник и справка декларация, се отстранява като:

„...лицето извърши необходимите корекции в данъчния период, през който грешката е установена, и включи неотразения документ в съответния отчетен регистър за същия данъчен период“.

Точно по този начин е процедирал и наказаният субект, доколкото по делото не е спорно, а и се установява от доказателствата по делото, че процесното кредитно известие е отразено в справката декларация и дневника за покупки за данъчен период-месец Януари 2021г.

В тази връзка следва да се съобрази трайната практика на Върховен

административен съд, че корекцията по чл. 126, ал.3, т.1 ЗДДС се извършва едностранно от лицето чрез включване на документа в дневника за месеца, в който несъответствието е открито. В този случай не се извършва уведомяване на органа на приходите, като такова се дължи само при корекция по чл. 126, ал.3, т.2 ЗДДС- при погрешно отразен документ.

Така Решение № 4539 от 10.04.2018 г. по адм. д. № 5748/2017 на Върховния административен съд, Решение № 13335 от 27.10.2020 г. по адм. д. № 7574/2020 на Върховния административен съд, Решение № 9084 от 14.06.2019 г. по адм. д. № 4182/2019 на Върховния административен съд, Решение № 155 от 05.01.2018 г. по адм. д. № 7676/2017 на Върховния административен съд.

ПО ПРОЦЕСУАЛНИТЕ ОСНОВАНИЯ ЗА ОТМЯНА НА НП.

Неизследването от наказващия орган в хода на административната фаза на процеса на обстоятелството дали и кога е получено процесното кредитно известие:

-не само е довело до фактическа необоснованост на изводите за съставомерност на деянието и ангажиране отговорността на дееца въз основа на предположения,

-но и е довела до съществено нарушение на процесуалните правила и накърняване правото на защита на наказвания субект.

Съгласно чл. 42 и 57 ЗАНН сред задължителните реквизити на АУАН и НП са

1. описание на фактическите признаци на нарушението;
2. посочване на нарушените правни норми, а конкретно за НП (като властнически санкционен акт) и на санкционната норма, въз основа на която се налага наказанието.

В същото време е безспорно, както в теорията, така и в съдебната практика, че АУАН е акта в административно-наказателното производство, аналогичен на обвинителния акт в наказателния процес, който определя предмета на доказване по делото. АУАН очертава нарушението, с неговите съставомерни фактически признаци от обективна и субективна

страна, връзката между инкриминираното деяние и лицето, сочено като нарушител и надлежната правна квалификация. Срещу тези факти и право нарушителят следва да се брани, като гарантирането в максимална степен на правото му на защита изисква той да бъде запознат с тях още от началото на административно-наказателен процес, т.е. от момента на съставяне и предявяване на АУАН (по аргумент от чл. 42, т.4 и т.5 ЗАНН, вр. чл. 40, ал.1 ЗАНН, вр. чл. 43, ал.1).

В този смисъл са и задължителните указания на имащото базисно значение за наказателния процес Тълкувателно решение № 2 от 07.10.2002 г. по н. д. № 2/2002 г., ОСНК на ВКС, в което е прието, че сред задължителното съдържание на обвинителния акт е пълното, точно и ясно посочване на всички съставомерни фактически обстоятелства и на правната квалификация. Пороците при словесната или юридическа формулировка, водещи до неяснота в описанието на фактическите и/или правните рамки на повдигнатото обвинение са винаги съществени и непоправимо накърняват правото на защита на наказаното лице.

Доколкото с АУАН реално се повдига и предявява административното обвинение, гореизложените стандарти от практиката на ОСНК на ВКС, следва на основание 84 ЗАНН да бъдат съотнесени и към неговото съдържание.

Наказателното постановление от своя страна е властническият правораздавателен акт, издаден от компетентен орган, с който дееца бива санкциониран за извършеното административно нарушение. То се явява аналога в административно наказателния процес на присъдата от общото наказателно производство. От тази му същност следва, че към неговата форма и съдържание следва да се поставят същите завишени изисквания, както към АУАН.

В този изричен смисъл са и задължителните разрешения на основополагащото ППВС 1/1953, съгласно което всеки правораздавателен акт, с който се ангажира отговорността на даден правен субект следва задължително да съдържа пълно, точно и ясно изложение на всички съставомерни фактически положения, които се приемат за установени, както и приложимите към тях правни норми. Този минимум от правнорелевантна за наказателния субект информация следва да се съдържа

в самия правораздавателен акт, а не да се извлича от доказателствата по делото.

От всичко гореизложено следва, че АУАН и НП ще отговарят на изискванията за съдържание по смисъла на чл. 42, т.4 и 57, т.5 ЗАНН ако в тях **са надлежно описани по един небудещ никакво съмнение**, както за дееца, така и за съда начин всички съставомерни признаци на **съставомерните фактически признаци**, които да позволят обоснована преценка извършено ли е административно нарушение или не.

Тези трайно установени принципни положения в практиката бяха препотвърдени с имащото базисно значение ТР № 8 от 16/09/2021 на ВАС по тълкувателно дело № 1/2020, с което се прие, че районният съд има възможност да преквалифицира извършеното, като приложи закон за същото, еднакво или по-леко наказуемо нарушение, но **само ако в АУАН и НП надлежно са посочени всички съставомерни факти**.

В процесния случай вече се обоснова, че **според трайната практика на Върховен административен съд, реалното получаване на издаденото кредитно известие и датата, на която това се е случило** са съставомерен белег на административния състав по чл. 124, ал.5 ЗДДС, поради което с оглед гореизложените принципни положения тези обстоятелства е **следвало да намерят отражение, както в АУАН, така и в НП**.

Нито едно от тези съставомерни обстоятелства не е намерило отражение в АУАН и НП, като липсата им поставя:

-дееца в положение да гадае кои са съставомерните фактически положения, въз основа на които **вече е наказан**;

-съдът пред необходимостта, **за да провери съставомерността на деянието едва на етап съдебно следствие да извлича от доказателствата по делото факти**, които до този момент не са въведени по надлежния ред в обхвата на административното обвинение.

В случая констатираните пороци при описания на нарушението в АУАН и НП **няма как да бъдат санирани на етап съдебно следствие**, доколкото се касае **не само за доказателствен дефицит**, а за **ненадлежно предявено административно обвинение, което накърнява правото на защита на наказания субект**, като този порок не е от естество да бъде

отстранен чрез събиране на допълнителни доказателства.

Следва да се отбележи също така и че съгласно задължителната тълкувателна практика на стария върховен съд и на ВКС, **всяко установяване за първи път на етап съдебно следствие на съставомерен факт, който до този момент не е предявен на дееца по надлежния процесуален ред, по своята правна същност представлява съществено изменение на обстоятелствената част на повдигнатото обвинение.**

Така изрично Тълкувателно решение № 57 от 4.XII.1984 г. по н. д. № 13/84 г., ОСНК на ВС, Тълкувателно решение № 61 от 13.XII.1977 г. по н. д. № 60/77 г., ОСНК на ВС.

В същото време съгласно изричния текст на разпоредбата на чл. 287 НПК отговорността на дееца може да се ангажира в условията на съществено изменение на обстоятелствената част, само **ако е предприето надлежно изменение на обвинението по смисъла на този член.**

Съгласно трайната съдебна практика обаче, изменение на обвинението е недопустимо пред въззивната и касационната инстанция, а доколкото производството по реда на чл. 63 от ЗАНН има характер на въззивно такова, **то института на изменение на обвинението не може да намери приложение при оспорване на наказателни постановления** пред съда, тоест **съдът не може за първи път да установи нови съставомерни фактически положения** и да реализира отговорността на дееца въз основа на тях, щом те не са предявени до този момент на нарушителя по надлежния процесуален ред.

Така изрично Решение № 250 от 23.06.2015 г. по н. д. № 657 / 2015 г. на Върховен касационен съд, Решение № 405 от 16.02.2015 г. по нак. д. № 1299/2014 г. на Върховен касационен съд,

От всичко гореизложено следва, че за съда **не съществува възможност да потвърди НП въз основа на нови съставомерни фактически положения**, които са **разкрити или доуточнени** за първи път на етап съдебно следствие и които не са надлежно предявени на дееца с АУАН и НП.

Тези принципни положения са устойчиво залегнали в трайната практика на Административен съд Пловдив и бяха препотвърдени със задължителните указания на **ТР № 8 от 16/09/2021 на ВАС по тълкувателно дело № 1/2020.**

Да се процедира по обратен начин означава деецът да бъде поставен в положение да разбере кои са съставомерните фактически положения, за които се наказва, едва от акта на въззивната инстанция, след като наказанието вече реално му е наложено, което е изцяло несъвместимо с правото му на защита, поради което НП следва да се отмени и на това самостоятелно основание.

ОТНОСНО ПРОПОРЦИОНАЛНОСТТА НА САНКЦИЯТА

При разглеждане на това възражение следва да се съобразят задължителните указания на СЕС, дадени с Решение на осми състав от 20 юни 2013 година по дело С 259/12 по отправено от Български съд преюдициално запитване, точно във връзка с разпоредбата на чл. 182 ЗДДС, като според същото:

- **Принципът на данъчен неутралитет принципно допуска** данъчната администрация на държава членка да наложи на данъчнозадължено лице, което не е изпълнило в предвидения в националното законодателство срок задължението си да отрази счетоводно и да декларира обстоятелства от значение за начисляване на дължимия от него данък върху добавената стойност, имуществена санкция в размера на невнесения в посочения срок данък, когато впоследствие това данъчнозадължено лице е отстранило нарушението и е внесло дължимия данък в пълен размер и съответните лихви.
- **Националната юрисдикция следва, обаче да прецени с оглед особеностите на всеки конкретен случай**— предвид членове 242 и 273 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност с оглед на обстоятелствата по спора в главното производство, и по-специално на срока, в който нарушението е отстранено, на неговата тежест, както и на евентуалното наличие на избягване на данъчно облагане или заобикаляне на приложимия закон — дали размерът на наложената санкция не надхвърля необходимото за постигане на целите, изразяващи се в осигуряване на правилното събиране на данъка и предотвратяване избягването на данъчно облагане.

Същевременно в съобразителните части не само на посоченото

решение на СЕС, но и в редица други решения, отново постановени по отправени преюдициални запитвания във връзка с приложението на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност изрично, е прието, че доколкото директивата не предвижда изрично система от санкции за неспазването на задълженията по член 213, параграф 1 от нея, при липсата на хармонизация на законодателството на Съюза в областта на санкциите, държавите членки са компетентни да изберат санкциите, които според тях са подходящи, но при стриктно спазване на правото на Съюза и на неговите общи принципи, сред които водещо място заема принципа на пропорционалността.

Следователно, за да осигурят точното събиране на данъка и да предотвратят данъчните измами, държавите членки имат право да предвидят в националното законодателство подходящи санкции, които обаче не трябва да надхвърлят необходимото за постигането на тези цели, тоест в съответствие с принципа на пропорционалност, държавите членки трябва да използват средства, които позволяват ефективно да се постигне целта за борба с измамите и избягването на данъци, като същевременно накърняват в най-малка степен целите и принципите, установени от законодателството на Съюза.

За да се прецени дали разглежданата санкция е съобразена с принципа на пропорционалност, следва в частност да се вземат предвид:

- видът и тежестта на нарушението;

- тежестта на налаганата санкция както и начинът за определянето на нейния размер;

- преследваните цели.

Във всеки конкретен случай, както пропорционалността, така и преследването на легитимна цел следва да бъдат убедително доказани.

Уточнено е, че такава легитимна цел може да бъде пресичането и предотвратяването на данъчни измами. В случаите, когато е налице данъчна измама, наказаният субект не може да се защитава чрез позоваване на правото на съюза. Когато обаче не е налице данъчна измама, преценката следва да е особено внимателно, доколкото санкцията може и да е непропорционална.

В този изричен смисъл освен цитираното вече Решение на осми състав

от 20 юни 2013 година по дело С 259/12 са и Решение на СЕС (втори състав) от 19 юли 2012 година по дело С-263/11, Решение по Дело С-544/19 на СЕС.

В практиката на СЕС са дадени и ръководни указания кога е налице злоупотреба и данъчна измама, като е посочено, че **такива липсват, когато облагаеми доставки или свързани с тях събития (разваляне, издаване на кредитни известия) не са били укрити** от данъчните органи, информацията за тях **(макар и със закъснение)** е вярно отразена в счетоводната документация на данъчно задължения субект, като **всички необходими документи са били надлежно предоставени на проверяващите органи при поискване**. Изрично е подчертано, че сама по себе си **забавата в изпълнението** на някое от задълженията, произтичащи от данъчното законодателство- **не е равносилно на данъчна измама или на стремеж за избягване на данъчно облагане**.

Така изрично **постановените по преюдициални запитвания** Решение на СЕС (втори състав) от 19 юли 2012 година по дело С-263/11, Решение на СЕС от 12 юли 2012 г. по дело EMS- Bulgaria Transport, С-284/11, Решение на СЕС (трети състав) от 21 октомври 2010 г. по Дело С-385/09, Решение на Съда (трети състав) от 8 май 2008 г. по съединени дела С-95/07 и С-96/07 (дело Ecotrade) **достъпни в цялост на български език и многобройната цитирана в тези решения трайна практика на СЕС**.

Правомощията на решаващия съд да преценява пропорционалността на санкцията във всеки конкретен случай според цитираните решения по преюдициални запитвания на СЕС, всъщност **съответства на разписаните в чл. 28 ЗАНН право и задължение** на съда да прецени дали действителната степен на обществена опасност на деянието и дееца с оглед причинените вредни последици и наличните смекчаващи обстоятелства, позволява упражняването на административно наказателна репресия (било и то в минимален размер) с оглед типичната обществена опасност на деяния санкционирани по тази правна квалификация.

Приложени към спецификата на конкретния казус всички гореизложени принципни положения водят до следните изводи:

- нормата на чл. 182, ал.1 ЗДДС санкционира (с оглед приложимата в

процесния случай алтернатива) неотразяването на получен данъчен документ в отчетните регистри за съответния данъчен период, което води до определяне на данъка в по-малък размер;

- в нормата на чл. 182, ал.2 ЗДДС е предвидена привилегия, само ако нарушението е отстранено още в следващия данъчен период, като **във всички останали случаи, санкцията е в размер на 100% от неправилно изчисленото ДДС, но не по-малко от 1000 лева**, независимо дали нарушението е отстранено след 2 месеца, след 5 месеца или изобщо не е отстранено;
- **приложимото в случая административно наказание** (при пропуснатата възможност за привилегията по чл. 182, ал.2 ЗДДС), предвид **фиксирания му размер от 100 % от ДДС, но не по-малко от 1000 лева, независимо от срока за отстраняване на нарушението** (след като едномесечния срок по чл. 182, ал.2 ЗДДС веднъж е изтекъл), **има изцяло санкционни, но не и стимулираща функция**. Посоченото се намира в противоречие на употребения законодателен подход при редица сходни случаи. Така например санкцията при нанасяване на ДДС от доставчик на услуги по чл. 180 ЗДДС **има и функцията да стимулира последващо добросъвестно поведение** чрез своевременно начисляване и внасяне на дължимия ДДС, **дори при срок на забавата чувствително надвишаващ 1 месец**. Това е видно от разпоредбите на чл. 180, ал.3 и ал.4 ЗДДС, в които са предвидени чувствително занижени санкции – 5 %, съответно 10% от дължимия данък при последващото му внасяне в определен срок. Същата законодателна техника е употребена и по отношение на ДЗЛ регистриран получател- чл. 180а ЗДДС.
- в процесния случай **изобщо не може да се говори за данъчна измама** или за стремеж към избягване на данъчно облагане от ДЗЛ съобразно критериите очертани в цитираната практика на СЕС. Видно е, че не е налице опит за укриване на облагаеми доставки или събития, свързани с тях от приходната администрация. Данъчните събития са надлежно документирани, като цялата налична документация е своевременно предоставена в хода на проверката на проверяващите органи, които са имали неограничени възможности да установят облагаемия оборот на наказаното лице и дължимия от него ДДС. Налага се извод, че **дори да можеше да се приеме, че е допуснато нарушение** (а всъщност по-горе

вече бе обосновано, че деянието е несъставомерно по чл. 124, ал.5 ЗДДС), то евентуално допуснатото нарушение би се дължало не на умисъл за данъчна измама, а на обективните обстоятелства, свързани с начина на получаване на кредитните известия от наказания субект. Това е особено видно от приложените по преписката писмени обяснения на нарушителя, които при тежест на доказване, лежаща върху наказващия орган, не са опровергани от него.

- процесното кредитно известие, издадено през месец Септември 2020г., е надлежно регистрирано само четири данъчни периода по-късно, а именно за данъчен период Януари 2021г., тоест срока за прилагане на привилегията по чл. 182, ал.2 ЗДДС е пропуснат само с 2 данъчни периода;
- отразяването на процесното кредитно известие е станало изцяло доброволно и по своя собствена инициатива на наказания субект, като това е направено няколко месеца преди издаване на АУАН.
- до този момент не са констатирани каквито и да било други нарушения на наказания субект на приходното законодателство, което показва, че той всъщност е едно принципно изправно данъчно задължено лице.
- съгласно трайно установената съдебна практика в случаи като процесния, в който всички факти относими към определяне на действителния размер на ДДС са надлежно декларирани, макар и със закъснение, като в резултат от това дължимото ДДС е правилно изчислено и внесено- действителните вредни последици за фиска се съзразмеряват не със стойността на самото неправилно определено ДДС, а със стойността на законната лихва за периода на забавата. Така Решение № 687 от 25.03.2019 г. по к. адм. н. д. № 92 / 2019 г. на ХХІ състав на Административен съд – Пловдив. В процесния случай от приходната администрация се твърди да е налице период на забава от 4 месеца за деклариране и внасяне на ДДС в размер на 790, 65 лева по процесното кредитно известие. Лихвата за забава за този период (съгласно Постановление № 426 от 18 декември 2014 г. за определяне размера на законната лихва по просрочени парични задължения) възлиза на 27.24 лева, като именно в този размер на 27.24 лева биха възлизали вредите по делото, ако да бе извършено съставомерно деяние.

С оглед всичко гореизложено се налага извод, че в конкретния случай **и минималната предвидена в закона санкция- 1000 лева (надхвърляща над 30 пъти размера на действителните вреди)**, не се явява безусловно необходима за постигане на целите на Директивата за ДДС, а именно редовното начисляване и внасяне на дължимия данък, **поради което макар и законоустановена, тя се явява непропорционална.** Посоченото се явява допълнително основание за отмяна на НП.

ПО ДРУГИТЕ ВЪЗРАЖЕНИЯ НА ЖАЛБОПОДАТЕЛЯ.

Останалите възражения на жалбоподателя се явяват неоснователни, доколкото противно на изложеното от защитника, в АУАН и НП по достатъчно ясен начин са описани мястото на извършване на деянието и данъчния период, за който е повдигнато административно обвинение.

Предвид служебно констатираните вече по-горе пороци на НП обаче, същото следва да се отмени въпреки неоснователността на посочената група от възражения.

ПО РАЗНОСКИТЕ

При този изход на спора, на основание чл. 63, ал.3 ЗАНН право на разноски има жалбоподателят. Същият е доказал реалното заплащане на **300 лева** адвокатски хонорар за процесуално представителство в производството, доколкото съгласно т.1 от ТР 6/2012 ОСГТК на ВКС, договорът за правна защита и съдействие има характер на разписка за изплатената в брой сума.

Въззиваемата страна е направила **възражение за прекомерност** на заплатения адвокатски хонорар. В случая, обаче заплатеното възнаграждение изцяло **съответства на минималните размери,** предвидени в чл. 18, ал.2, вр. чл. 7, ал.2, т. 1 от Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения в приложимата редакция **за процесуално представителство,** при **материален интерес до 1000 лева.**

Реално заплатеният размер се явява на следващо място обоснован и справедлив по смисъла на чл. 36 от Закона за адвокатурата, с оглед

действителната фактическа и правна сложност на делото, поради което и претенцията за разноси следва да се уважи изцяло.

Съгласно т.6 от ДР на АПК "Поемане на разноси" от административен орган" означава поемане на разноските от юридическото лице, в структурата на което е административният орган. В случая въззиваемата страна ТД на НАП не е самостоятелно юридическо лице, което означава, че разноските следва да бъдат възложени върху ЮЛ, от което е част наказващия орган, а именно Национална Агенция по приходите, като разпоредител с бюджетни кредити по аргумент от чл. 2, ал.2, вр. чл. 19 от Закона за НАП.

Така мотивиран и на основание чл. 63, ал. 1 ЗАНН, съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Наказателно постановление № 604867-F608543/08.10.2021, издадено от Заместник директор на ТД на НАП Пловдив, с което на ***** 2013 ЕООД е наложена имуществена санкция в размер на 1000 лева на основание чл. 182, ал.1 ЗДДС.

ОСЪЖДА Национална Агенция за приходите да заплати на ***** 2013 ЕООД, ЕИК 202437132 сумата от **300** лева, представляваща разноси по делото пред Районен съд

Решението подлежи на обжалване пред Пловдивски Административен съд в 14-дневен срок от получаване на съобщението до страните за постановяването му.

Съдия при Районен съд – Пловдив: _____