

# РЕШЕНИЕ

№ 772

гр. Пловдив , 09.06.2021 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**РАЙОНЕН СЪД – ПЛОВДИВ, XXII НАКАЗАТЕЛЕН СЪСТАВ** в  
публично заседание на тринадесети април, през две хиляди двадесет и първа  
година в следния състав:

Председател: Елена Д. Герцова

при участието на секретаря Сийка К. Радева  
като разгледа докладваното от Елена Д. Герцова Административно  
наказателно дело № 20215330201903 по описа за 2021 година

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

Образувано е по жалба на Фондация „Германо – Български център за срещи“ против Наказателно постановление № 550810 - F581214/10.12.2020, издадено от Директор на Дирекция „Обслужване“ в ТД на НАП- Пловдив, с което на жалбоподателя е наложена имуществена санкция в размер на 500,00 лева на основание чл. 180, ал.2, вр. чл. 180, ал.1 ЗДДС.

С жалбата и в съдебно заседание се навеждат конкретни съображения за незаконосъобразност на НП и се моли за неговата отмяна. Не се претендират разноски.

Въззиваемата страна, представлявана от юрисконсулт Ф. ангажира становище за неоснователност на жалбата, поради което моли същата да бъде оставена без уважение, а атакуваното Наказателно постановление да бъде потвърдено като правилно и законосъобразно постановено. Претендира разноски. Представя списък на разноските.

Жалбата е подадена в законоустановения срок, 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. Съображенията в тази насока са следните:

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

При извършена проверка, документирана с Протоколи № 1600032002/ 25.09.2020г., № 1600035769/30.10.2020г. и № 1600037950/ 18.11.2020г. е установено, че данъчнозадълженото по смисъла на чл. 3, ал. 1 от ЗДДС лице Фондация „Германо – Български център за срещи“, с ЕИК 115579255, установено на територията на страната, провежда обучителни курсове по немски език и префактурира наем и консумативни разходи.

Фондация „Германо – Български център за срещи“ не е институция в системата на предучилищното и училищно образование, няма лиценз за професионално обучение или професионално ориентиране, не е включена в списък, утвърден от изпълнителния директор на Агенцията по заетостта за предоставяне на обучение за придобиване на ключови компетентности, не е културно-просветна или научна институция и провежданите от същата обучения не попадат в чл. 41, т. 1, б ”а” от ЗДДС и не се третираат като освободени.

Относно префактурираните консумативни разходи, същите не попадат в приложното поле на чл. 26, ал.5, т.4 от ЗДДС, поради което формират облагаем оборот за регистрация по ЗДДС. Следователно, извършените услуги за обучение по немски език, както и префактурирането на наем и консумативни разходи са облагаеми доставки с място на изпълнение на територията на страната.

ЗЛ не е подало заявление за регистрация по ЗДДС в ТД па НАП, гр. Пловдив в 7-дневен срок от изтичане на данъчния период 01.09.2017г. - 30.04.2018г., през който е достигнало облагаем оборот над 50 000 лв. (54 360 лв.), т.е. до 07.05.2018г. включително.

Заявление за регистрация по този закон от Фондация „Германо – Български център за срещи“ е подадено на 11.09.2020г. с вх. № .... в ТД на НАП Пловдив.

Фондация „Германо – Български център за срещи“ е регистрирана по ЗДДС на основание чл. 96, ал. 1 от ЗДДС с Акт за регистрация по ЗДДС № ... считано от датата на връчване - 07.10.2020г.

За периода 01.11.2018г. до 06.10.2020г. /датата предхождаща датата, на която е регистрирано/, лицето е следвало да начислява данък за извършените от него облагаеми доставки по ЗДДС /по аргумент от разпоредбата на чл. 102, ал. 3, т. 1 от ЗДДС./

За периода 01.11.2018г. – 30.11.2018г. оборотът е в размер на 2790,00 лева.

Приходът от извършените продажби е формиран на база издадените фактури и представените банкови извлечения.

Ако лицето беше регистрирано по ЗДДС, същото е следвало да начисли ДДС в общ размер на 465,00 лв. за извършените от него облагаеми доставки за периода 01.11.2018г. – 30.11.2018г. по реда на чл. 86. ал. 1 от ЗДДС, като издаде данъчен документ /фактура/, в който да посочи данъка за доставката на отделен ред; посочи издадения документ в дневник за продажби за месец 11.2018г., а по отношение на продажбите към данъчно незадължени ФЛ е следвало на основание чл. 112, ал.1 от ППЗДДС да състави отчет за извършените продажби, съдържащ обобщена информация за тези доставки за съответния данъчен период, да отрази отчета за продажби в дневника за продажби за месец 11.2018г., като включи размера на данъка по извършените доставки в справката-декларация за данъчен период м.11.2018г., като справката-декларация и дневникът за продажби е следвало да подаде в ТД на НАП - Пловдив в срок до 14-то число на месеца, следващ съответния данъчен период, а именно до 14.12.2018г. включително.

Нарушението е извършено на 17.12.2018г. в гр. Пловдив /15.12.2018 г. и 16.12.2018г. са почивни дни/.

Процесуални основания за отмяна на НП

Съгласно чл. 42 и 57 ЗАНН сред задължителните реквизити на АУАН и НП са описание на фактическите признаци на нарушението и 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-наказателния 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 властнически правораздавателен акт, издаден от компетентен орган, с който дееца бива санкциониран за извършеното административно нарушение. То се явява аналога в административнонаказателния 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 съставомерните фактически признаци на вмененото нарушение (време, място на извършване, конкретни фактически действия, с които е причинен противоправния резултат, ведно с всички необходими факти за преценка съставомерността на деянието).

В тази връзка в теорията и съдебната практика е изведен следния практически критерий: АУАН и НП ще съответстват на императивните изисквания за съдържание, ако фактите, така както са описани в тях, в случай, че се приемат за доказани, сами по себе си сочат на съставомерно деяние по възведената правна квалификация.

В обратния случай:

- ако в АУАН и НП не са описани всички съставомерни фактически признаци от субективна и обективна страна на вменения административен състав

или

- ако за извършване преценка дали деянието е съставомерно на съда се налага да установява допълнителни фактически положения, които не са надлежно предявени на дееца,

или

- ако едва от акта на съда деецът може да разбере, за кои от неясно описаните в АУАН и НП фактически положения реално му се повдига административно обвинение и бива наказан

НП следва безусловно да се отмени, доколкото съществено е накърнено правото на защита на наказания субект.

Точно такъв е и процесния случай.

За разкриване на кръга от съставомерни факти, които задължително следва да намерят отражение в АУАН и НП при наложено наказание на основание чл. 180, ла.2 ЗДДС, вр. чл. 86 ЗДДС следва да бъдат отчетени материалните предпоставки за възникване на задължението на начисляване на ЗДДС, като в чл. 2 от ЗДДС са изброени основанията за това:

- възмездна облагаема доставка на стока или услуга;
- вътреобщностно придобиване;
- внос на стоки.

Легална дефиниция на понятието „облагаема доставка“ е дадена в чл. 12 ЗДДС, а именно всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и 9 ЗДДС, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго.

От дадената легална дефиниция е видно, че законът разглежда два самостоятелни вида облагаеми доставки: доставка на стока и доставка на услуга.

В чл. 6 ЗДДС е дефинирано понятието „Доставка на стока“, разбирано като прехвърлянето на правото на собственост или на друго вещно право върху стоката, както и на всяко друго право на разпореждане със стоката като собственик.

В чл. 9 от ЗДДС пък са уредени случаите, когато е налице „Доставка на услуга“ по смисъла на данъчното законодателство.

В чл. 10, 10а, 10б ЗДДС изрично са уредени изключенията, при които макар да е налице размястване на блага, законодателят приема, че доставка за нуждите на ЗДДС изобщо не е извършена.

В чл. 17-24 ЗДДС са уредени правилата за мястото на изпълнение на различните видове доставка, които са от съществено значение за преценката за съставомерност на деянието, доколкото както вече се посочи, съгласно чл. 12, ал. 1 ЗДДС облагаеми са само доставките, които са с място на изпълнение в страната. По-конкретно мястото на изпълнение зависи от следните критерии:

- вида на доставката - дали се касае за доставка на стоки или доставка на услуги;
- в случай на доставка на услуги - от предмета на конкретно оказваната услуга;
- в зависимост от конкретната хипотеза и от допълнителни критерии, които могат да бъдат мястото на извършване на дейността на доставчика, мястото на пребиваване на получателя, мястото на физическо извършване на услугите и др.

В чл. 28- 37 ЗДДС са уредени случаите на доставки, облагаеми с нулева ставка, а в чл. 38-50 ЗДДС освободените доставки, за които не само, че не се начислява ДДС, но и изобщо не се включват в облагаемия оборот.

Критериите дали се касае за облагаема доставка, такава с нулева ставка или за освободена доставка отново са:

- вида на доставката - дали се касае за доставка на стока или доставка на услуга;
- предмета на доставката;
- а в определени случаи и притежавано специално качество от страна на доставчика и/или получателя.

Следва да бъде съобразен и уредения в закона механизъм за начисляване на ДДС, който според трайната съдебна практика включва сложен фактически състав, състоящ се от 4 взаимосвързани елемента:

1. издаване на данъчен документ, в който да се посочи данъка на

отделен ред за всяка една облагаема доставка поотделно;

2. включване размера на данъка при определяне на резултата за съответния данъчен период в справка - декларацията по чл. 125 ЗДДС за този данъчен период;

3. посочване на документа по т. 1 за всяка една облагаема доставка поотделно в дневника за продажбите за съответния данъчен период

4. подаване на документите по т. 2 и т. 3 в ТД на НАП в определения за това срок за съответния данъчен период.

Елементите от сложния фактически състав са пояснени в чл. 87, ал.2 ЗДДС, в който е посочено, че данъчният период е едномесечен за всички регистрирани лица и съвпада с календарния месец освен в случаите по глава осемнадесета, а в чл. 88, ал.1 и ал.4 ЗДДС е уточнено, че резултатът за данъчния период е разликата между общата сума на данъка, който е изискуем от лицето за този данъчен период, и общата сума на данъчния кредит, за който е упражнено правото на приспадане през същия период, като регистрираното лице определя само резултата за всеки данъчен период - данък за внасяне в държавния бюджет или данък за възстановяване от държавния бюджет.

От систематичното тълкуване на чл. 86, 87 и 88 и чл. 180 ЗДДС (която въвежда санкцията за неизпълнението на законовото задължение за начисляване на ДДС) е видно, че е употребена специфична законодателна техника, при която независимо от броя на извършените облагаеми доставки, за един данъчен период следва да се формира един данъчен резултат и при неговото несъответствие с действителността се върши единно нарушение, за което по силата на чл. 180 ЗДДС се налага единна санкция. / В този смисъл - Решение № 2350 от 17.12.2020 г. по к. адм. н. д. № 2408 / 2020 г. на XXII състав на Административен съд - Пловдив, Решение № 107 от 15.01.2021 г. по к. адм. н. д. № 2892 / 2020 г. на XIX състав на Административен съд – Пловдив./

Същевременно до единния противоправен резултат се достига чрез съвкупност от противоправни действия/бездействия в рамките на данъчния период, относими към неизпълнение на един или повече от елементите на



фактическия състав по чл. 86 ЗДДС по отношение на една или повече облагаеми доставки, осъществени през периода.

Съгласно чл. 6 ЗАНН основание за административно наказателна отговорност е противоправното поведение (действие или бездействие), а не противоправния резултат, поради което при нарушение по чл. 180 ЗДДС изискването на чл. 42 и 57 ЗАНН за посочване на обстоятелствата, при които е извършено нарушението, следва да се разбира, като изискване за надлежна индивидуализация на конкретните противоправни действия, с които е допуснат противоправния резултат, тоест конкретизиране на:

- конкретните елементи от фактическия състав по чл. 86 ЗДДС, които не са изпълнени

и

- конкретните облагаеми доставки, до които с отнася неизпълнението.

От всичко гореизложено е видно, че за да бъде съдът в състояние да извърши проверка на правния извод на наказващия орган, че дадено лице е извършило облагаеми доставки на определена стойност, които са основание за начисляване на ДДС в определен размер, в АУАН и НП следва надлежно да са описани:

- датата на извършване на всяка конкретна доставка, с оглед преценката дали тя попада в рамките на данъчния период;

- вида на всяка конкретна доставка - с посочване дали се касае за доставка на стока или доставка на услуга и предмета на доставката, за да се извърши преценка дали изобщо е извършена доставка по смисъла на закона или е налице някое от изключенията по смисъла на чл. 10 - 10б ЗДДС, дали доставката изобщо е облагаема с нормална /20%/ или намалена ставка, облагаема с нулева ставка или е освободена от ДДС;

- стойността на всяка конкретна доставка, за да се прецени дали от наказващия орган е начислен коректния размер на ДДС;

- в специфичните случаи на чл. 17-24 ЗДДС да са отразени и всички допълнителни обстоятелства, които обуславят по несъмнен начин, че мястото на изпълнение на доставката е на територията на страната.

Че неописването в АУАН и НП на броя, датата на извършване и най-вече вида и предмета на всяка конкретна доставка поотделно, за която се твърди, че е облагаема и за която не е начислено ДДС, е съществено процесуално нарушение, представляващо самостоятелно основание за отмяна на НП е и най-актуалната практика на Административен съд Пловдив, обективизирана в редица актове включително: Решение № 106 от 15.01.2021 г. по к. адм. н. д. № 2341 / 2020 г. на XXVI състав на Административен съд - Пловдив, Решение № 407 от 22.02.2021 г. по к. адм. н. д. № 3030 / 2020 г. на XXII състав на Административен съд - Пловдив, Решение № 107 от 15.01.2021 г. по к. адм. н. д. № 2892 / 2020 г. на XIX състав на Административен съд - Пловдив, Решение № 86 от 14.01.2021 г. по к. адм. н. д. № 2494 / 2020 г. на XXIV състав на Административен съд – Пловдив и др.

В процесния случай горепосоченият стандарт не е достигнат дори в минимални измерения.

На първо място в АУАН и НП липсва каквато и да било конкретизация и индивидуализация на отделните доставки, извършени в рамките на процесния данъчен период ноември 2018г. - брой, дата на извършване, вид, предмет и стойност на отделната доставка.

Което е по-важно обаче, от начина на описание в АУАН и НП изобщо не става ясно макар и обобщено (а не конкретизирано за всяка отделна доставка) какъв е вида на извършените доставки именно за месеца, за който е наказано лицето - ноември 2018г., т.е дали става въпрос за доставка на стоки или доставка на услуги и какъв е техния предмет.

Относно доставките, формирали облагаемия оборот за процесния месец – ноември 2018г. наказващият орган се е задоволил да посочи само общия им размер – 2790,00 лева, като е уточнено, че този приход е формиран на база издадените фактури и представените банкови извлечения, което е далеч от гореочертания стандарт на посочване на съставомерните признаци на административното нарушение.

В аспект на гореизложеното обаче следва да се подчертае, че административно наказателната отговорност не може да почива нито на презумпции, нито на предположения.

Конкретизацията на доставените стоки или услуги, които наказващия орган твърди да са извършени за процесния период, освен че има значение за правото на защита на наказаното лице (да разбере фактическите и правни рамки на повдигнатото обвинение), в процесния случай има и конкретни практически измерения за съставомерността на деянието, най-малкото поради:

- вида и вписания предмет на дейност на наказания субект- фондация, неправителствена организация, определена за извършване на дейност в обществена полза по социална интеграция и личностна реализация, подпомагане и реализация на всички културни и образователни дейности, включително и организиране на езикови курсове ( Протокол № ...), което изисква внимателна преценка дали извършваните от нея услуги не представляват освободени доставки по смисъла на чл. 41 ЗДДС, доколкото са свързани с култура и образование;

- трайната практика на СЕС (Решение от 16 април 2015 г. на СЕС по Дело С-42/14, Решение от 6.02.2003 на СЕС по дело С-185/01, Решение от 11 юни 2015 година на СЕС по дело С-256/14), според която не всяко префактуриране на разходи представлява облагаема доставка, а само ако са спазени известни условия, които ще бъдат обсъдени подробно по-долу.

-

От гореизложеното следва, че при липса на изложени факти в АУАН и НП колко на брой, кога са извършени, и най-вече какви са били по вид и предмет конкретните доставки, за които наказващия орган твърди, че са облагаеми именно за процесния месец ноември 2018г. :

- освен, че се възпрепятства проверката за съставомерност на деянието;

- съществено се накърнява и правото на защита на наказаното лице, доколкото, както то, така и съдът се поставят в положение да гадаят за какви сделки, се отнася административното обвинение. Видно е, че в предмета и процеса на доказване се създава прекалено голяма неопределеност, която е несъвместима както с изискването на чл. 303 НПК за несъмнена установеност на нарушението, така и с принципите за право на защита.

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 за доказателствен дефицит, а за ненадлежно предявено 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 ( в конкретния случай: дата, вида и съдържанието на всяка от твърдените облагаеми доставки), 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.

Според 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

чрез извличането им от доказателствата по делото и които не са надлежно предявени на дееца с АУАН и НП.

Изискванията за реквизити на АУАН и НП са императивни и те не могат да бъдат извличани по тълкувателен или дедуктивен път от доказателствата по делото. /Решение № 86 от 14.01.2021 г. по к. адм. н. д. № 2494 / 2020 г. на XXIV състав на Административен съд - Пловдив, Решение № 71 от 13.01.2021 г. по к. адм. н. д. № 2893 / 2020 г. на XXIV състав на Административен съд – Пловдив и др. /

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.

Не на последно място следва да се посочи, че ако съдът служебно установи и накаже дееца за релевантните фактически обстоятелства, без те да са надлежно индивидуализирани в АУАН и НП, то същият би влезнал в непреодолимо противоречие с контролно - отменителните си правомощия в производството по чл. 63 ЗАНН и на практика недопустимо би иззел и встъпил в правомощията на наказващия орган.

В тази връзка следва да се отбележи, че чл. 53, ал.2 ЗАНН допуска издаване на НП и ако при съставяне на АУАН са допуснати нарушения на процесуалните правила, които обаче не са ограничили съществено процесуалните права на наказваното лице. В случая обаче констатираните пороци в съдържанието се отнасят както до АУАН, така и до НП, поради което и чл. 53, ал.2 ЗАНН е неприложим.

Не на последно място следва да се съобрази, че ако се допусне тълкуване, според което съдът може сам, за първи път със своя акт да установява съставомерните фактически положения и правни норми, които до този момент не са надлежно предявени на дееца, то на практика би се достигнало до заобикаляне и елиминиране на цялата уредена в ЗАНН процедура по повдигане, предявяване и защита по административното обвинение.

Вече се обоснова, че е недопустимо пороците в съдържанието на АУАН и НП да се санират чрез информация извлечена от доказателствата по делото, която не е предявена на дееца по надлежния процесуален ред.

Процесния случай обаче е такъв, че дори и да имаше такава процесуална възможност, представените от въззиваемата страна доказателства, при лежаща върху нея доказателствена тежест, изобщо не обуславят по несъмнен начин извод за съставомерност на деянието.

Основните доказателства, приложени по административната преписка са посочените в АУАН и НП Протоколи № .....

При внимателно запознаване със съдържанието им се установява обаче, че те буквално преповтарят съдържанието на АУАН и НП, включително и досежно механизма на описание на твърдените облагаеми доставки за процесния данъчен период - посочен е само общия им размер, но липсва каквато и да било конкретизация на доставките извършени именно през процесния месец ноември 2018г., които наказващия орган счита, че са облагаеми.

Налице е и още едно самостоятелно основание за отмяна на НП.

Вече се спомена, че в АУАН и НП са изложени твърдения, че по принцип оборота на жалбоподателя се формира от две основни пера:

- провеждане на обучителни курсове по немски език и
- префактуриране на разходи.

Посочи се също така, че нито в АУАН, нито в НП са изложени твърдения, че оборотът и за конкретния месец ноември 2018 г. в размер на 2790,00 лева отново е формиран именно от същата дейност.

Дори и да можеше обаче административно - наказателната отговорност на дееца да почива на недопустимото предположение, че и за процесния месец ноември 2018г. оборота е формиран от същите по вид доставки, то НП отново би подлежало на отмяна, доколкото според настоящия състав изводът, че тези доставки са облагаеми е явно необоснован и немотивиран.

Относно първото перо - проведените езикови курсове и обучение по немски език, решаващите мотиви на наказващия орган се базират на

убеждението, че те не са освободени доставки по смисъла на чл. 41 ЗДДС, доколкото наказаният субект нямал нито едно от лимитативно изброените в чл. 41, т.1 и т.2 качества. Безспорно от доказателствата по делото се установява, че жалбоподателят не е:

- институция в системата на предучилищното и училищното образование по Закона за предучилищното и училищното образование;
- институция в системата на професионалното образование и обучение по Закона за професионалното образование и обучение;
- доставчик на обучение за придобиване на ключови компетентности, включен в списък, утвърден от изпълнителния директор на Агенцията по заетостта;
- висше училище по Закона за висшето образование.

Напълно неясно остава обаче защо наказания субект според наказващия орган не представлява културно-просветна институция по смисъла на чл. 41, т.1, б.а, предл.-предпоследно от ЗДДС.

Отговорът на този въпрос е особено належащ предвид установеното, че жалбоподателят представлява фондация, неправителствена организация, определена за извършване на дейност в обществена полза по социална интеграция и личностна реализация, подпомагане и реализация на всички културни и образователни дейности, включително и организиране на езикови курсове.

В АУАН и НП не са изложени нито мотиви за дисквалифицирането на наказания субект като културно-просветна институция предвид правно организационната му форма (фондация) и установения предмет на дейност насочен към предоставяне на услуги в сферата на културата и образованието, нито са представени каквито и да било доказателства в този смисъл, което води на извод за явна необоснованост на изводите на наказващия орган.

В тази връзка следва да се отбележи, че е изцяло неправилно и позоваването от наказващия орган на Указания на НАП дадени с писмо № 3/03.05.2018г. (протокол № ..., стр.2). От една страна те представляват вътрешен акт на наказващата институция, който няма как да има обвързващо значение

за съда. По - важното е обаче, че указанията са неправилно изтълкувани от въззиваемата страна. Видно от текста на писмото фондациите не са по дефиниция изключени от кръга на субекти предоставящи освободени доставки по смисъл на чл. 41 ЗДДС, а само доколкото не притежават нито едно от качествата по смисъла на чл. 41, т.1 или 2 ЗДДС. В процесния случай вече се посочи, че извода, че деецът не е културно-просветна институция е изцяло немотивиран, поради което се явява явно необоснован и изводът, че доставките му по първото перо не са освободени.

Явна необоснованост е налице и относно изводите за облагаемост на доставките по второто перо, състоящи се в префактуриране на разходи.

По този въпрос е налице дългогодишна противоречива практика на между НАП и ВАС, която е разрешена след постановяването от СЕС на решения по три преюдициални запитвания - Решение от 16 април 2015 г. на СЕС по Дело С-42/14, Решение от 6.02.2003 на СЕС по дело С-185/01, Решение от 11 юни 2015 година на СЕС по дело С-256/14.

След тези решения на СЕС практиката на ВАС е последователна, че по принцип префактурирането на разходи може да представлява облагаема доставка, но не във всички случаи, а само ако естеството на отношенията между страните е такова, че може да се направи извод, че между тях реално е извършена доставка, цената на която са префактурираните разходи.

Така Решение № 8771 от 03.07.2020 г. по адм. д. № 13864/2019 на Върховния административен съд, Решение № 5321 от 24.04.2018 г. по адм. д. № 9226/2017 на Върховния административен съд, Решение № 14127 от 19.11.2018 г. по адм. д. № 4534/2018 на Върховния административен съд.

Типичен пример на случай, при който префактурирането на разходи представлява облагаема доставка е разгледан в Решение от 16 април 2015 г. на СЕС по Дело С-42/14, а именно при префактуриране на консумативни разходи от наемодател на наемател, съпровождащо договор за отдаване на недвижим имот под наем. В решението на СЕС изрично е посочено, че в тези случаи наемодателят като титуляр на партидата и като съконтрагент на лицензиран оператор закупува от него съответните комунално-битови услуги



(електроснабдяване, ВиК, сметосъбиране и др.), след което от своя страна ги предоставя на наемателя срещу съответното заплащане на действителната им стойност, за което издава фактура (префактуриране). Именно защото наемодателят е сключил договора с лицензиращия оператор и извършва първоначалното закупуване на услугите от него и впоследствие ги преотдава на наемателя, СЕС приема, че в случая е налице облагаема доставка от наемодателя към наемателя. Поради качеството му на междинен оператор, а не на краен потребител наемодателят има право на данъчен кредит за заплатеното от него ДДС при първоначалното закупуване на комунално-битовите услуги от лицензиращия оператор.

В противовес на изложеното е приетото в Решение от 6.02.2003 на СЕС по дело С-185/01, разглеждащо отношенията между лизингодател и лизингополучател по повод зареждано гориво, за което лизингодателят отново издава фактура на лизингополучателя. Прието е, че въпреки извършеното префактуриране не е налице облагаема доставка, доколкото прехвърлянето на закупуваната стока става директно от бензиностанцията към лизингополучателя, без опосредяващо преминаване през патримониума на лизингодателя.

От съвместното тълкуване на посочената задължителна практика на СЕС се налага извод, че водещо за преценка дали е налице облагаема доставка при префактуриране е не самият факт на издадена фактура, а естеството на икономическите отношения между страните и по конкретно дали преминаването на стоката или услугата към получателя става директно от лицензиращия оператор или опосредено чрез правната сфера на лицето, което извършва префактурирането.

В същия смисъл са и Становище № 20-00-42 от 21.02.2014 г. и Указание № 91-00-86 ОТ 21.03.2007 и двете на изпълнителен директор на НАП, при внимателен, а не формален прочит на които се установява, че самата приходна администрация всъщност също счита, че критерият дали е налице облагаема доставка при префактуриране отново е действителния характер на отношенията между страните.

Предвид гореизложените принципни положения, произтичащи от практиката на СЕС, в процесния случай, за да се приеме, че

префактурирането на консумативите представлява облагаема доставка следва да се установят най-малкото следните обстоятелства:

- сключен наемен договор за конкретен имот между жалбоподателя и лицето, на което е издадена фактурата;

- наличие на договор за доставка на консумативи за отдадения под наем имот между наемодателя и лицензиран доставчик / ЕВН, ВиК и др./

- наличие на уговорка между наемодател и наемател, доставянето от лицензиран оператор на консумативи във връзка със същия този имот да бъде в полза и за сметка на наемателя, но посредством наемодателя, който е сключил договорите за тези доставки с лицензирания оператор и чиято партида се използва.

За нито едно от тези обстоятелства не са представени доказателства. Липсват каквито и да било сведения за действителните отношения между жалбоподателя и дружествата, на които са издавани фактурите, с които се префактурират разходи. Липсват доказателства и жалбоподателят да е титуляр на партида за съответните консумативи, както и за налични договорни отношения между жалбоподателя и съответния лицензиран оператор-доставчик на консумативите.

Действително в Протокол № ... е посочен договор за наем, но същия касае само отношенията между община Пловдив (която се оказва действителния собственик на имота, за който са префактурирани разходи) и жалбоподателя, но не и отношенията между жалбоподателя и третите лица в полза на които е извършвано префактурирането на разходи или отношенията с лицензираните доставчици на консумативи.

От изложеното следва, че по делото е останал недоказан облагаемия характер и на второто перо, чрез което наказващия орган твърди да е формиран облагаемия оборот на жалбоподателя. Без доказателства за действителните икономически отношения между страните не може да се приеме по смисъла на практиката на СЕС, че въпросното префактуриране представлява облагаема доставка.

Всичко гореизложено налага извода, че обжалваното Наказателно постановление следва да се отмени като неправилно и незаконосъобразно.

### По разноските

При този изход на спора, на основание чл. 63, ал.3 ЗАНН право на разноси има жалбоподателят. Доколкото обаче такива нито са поискани, нито са представени доказателства реално да са сторени, то разноси не следва да се присъждат.

Мотивиран от горното, Съдът

### **РЕШИ:**

**ОТМЕНЯ** Наказателно постановление № 550810 - F581214/10.12.2020г., издадено от Директор на Дирекция „Обслужване” в ТД на НАП - Пловдив, с което на Фондация „Германо – Български център за срещи“ ЕИК 115579255 е наложена имуществена санкция в размер на 500,00 лева на основание чл.180, ал.2, вр.ал.1 ЗДДС за извършено нарушение по чл.180, ал.2, вр.ал.1, вр.чл.102, ал.3, т.1 и чл.86, ал.1 и ал.2 от ЗДДС и чл.112, ал.1 от ППЗДДС.

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: \_\_\_\_\_