

РЕШЕНИЕ

№ 782

гр. Пловдив, 12.04.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

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

Председател: Габриел Р. Русев

при участието на секретаря Магдалена Люб. Трайкова
като разгледа докладваното от Габриел Р. Русев Административно
наказателно дело № 20225330200890 по описа за 2022 година

Производството е по реда на чл. 59 и сл. ЗАНН и е образувано по подадена
жалба от „Й. 2013“ ЕООД, против наказателно постановление № 604852- F
608533/ 08.10.2021г. на Директора на ТД на НАП Пловдив, с което на
основание чл.182 ал.1 от ЗДДС, му е наложено административно наказание
„имуществена санкция“, в размер на 1000.00 лева, за извършено нарушение
по 124 ал.5 от ЗДДС. В жалбата си сочи, че наказателното постановление
било неправилно и незаконосъобразно, а наложеното административно
наказание явно несправедливо. Счита, че е допуснато нарушение на
материалния закон, тъй като деянието не било съставомерно, тъй като
кредитното известие не било получено от жалбоподателя, и нямало
доказателства за това. Липсвали констатации за датата на получаване на
кредитното известие. Не била посочена коректно датата и мястото на
извършване на нарушението. Счита, че била налице разпоредбата на чл.28 от
ЗАНН. Моли съда да отмени наказателното постановление.

Въззиваемата страна не взема становище.

В открито съдебно заседание, жалбоподателят се представлява от **я
си, и от адв. Н.Н. от АК- Пловдив, която поддържа подадената жалба. Излага
подробни съображения в нейна подкрепа, идентични със съдържанието на

подадената жалба. Моли съда да отмени наказателното постановление. Претендира разноски. **ят на дружеството жалбоподател сочи, че не са получавали кредитно известие.

В открито съдебно заседание, въззиваемата страна се представлява от главен юрисконсулт С., която оспорва подадената жалба. Излага съображения за нейната неоснователност. Моли съда да постанови решение, с което да потвърди наказателното постановление. Претендира разноски.

Съдът, като взе предвид събраните по делото доказателства и становището на страните, намира за установено от фактическа страна следното:

Жалбата е подадена в законоустановения срок, от процесуално легитимирана страна, против акт подлежащ на обжалване по съдебен ред, поради което се явява процесуално допустима и подлежи на разглеждане по същество.

В АУАН и издаденото наказателно постановление е приета за установено следната фактическа обстановка- като регистрирано по ЗДДС лице и в качеството си на получател по фактури за доставка на цигари, издадени от „Експрес логистика и дистрибуция“ ЕООД, ЕИК: 202834148, по които е ползван данъчен кредит по смисъла на чл.72 ал.2 от ЗДДС, „Й. 2013“ ЕООД не е отразило в дневника си за покупките издадени от доставчика кредитни известия по тези фактури, като не е сторило това в законоустановения срок от 01-во до 14-то число на месеца, следващ месеца, през който е издадено кредитното известие, което е довело до определяне на декларирания от лицето резултат- „ДДС за внасяне“ за съответния данъчен период в по-малък размер с ДДС по кредитните известия. Установило се, че „Й. 2013“ ЕООД е извършило следните нарушения: не е отразило в дневника за покупките и в справка декларация, подадени в ТД на НАП- Пловдив с вх. № 16004460358/ 14.10.2020г. за данъчен период м. 09 2020г. кредитно известие № 1100327645/ 28.09.2020г. издадено от „Експрес логистика и дистрибуция“ ЕООД с предмет: цигари с данъчна основа общо в размер на „минус“ 2509, 26 лева и ДДС- „минус“ 501.85 лева. 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 който „Й. 2013“ ЕООД е ползвало право на данъчен кредит за закупуваните от „Експрес логистика и дистрибуция“ ЕООД цигари са както следва:

Период на ползван/ ДК№ на документ/ Дата на издаване/ Данъчна основа/
Начислен ДДС

202002	*****	14.01.2020	48,77	9,75
202002	4511023299	11.01.2020	93,61	18,72
202002	4511023239	09.01.2020	213.86	42.77
202002	4511023784	30.01.2020	610,65	122.13
202002	4511023477	18.01.2020	86,49	17,3
202002	*****	25.01.2020	131,33	26.27
202002	*****	23.01.2020	678,37	135.67
202002	4511023545	21.01.2020	90,06	18.01
202002	4511023420	16 01.2020	621,37	124,27
202002	4511024073	11.02.2020	223,04	44,61
202002	*****	13.02.2020	574,92	114,98
202002	4511023838	01.02.2020	135,26	27,05
202002	4511023905	04.02.2020	48,77	9,75
202002	4511023961	06.02.2020	562,39	112,48
202002	1100285394	10.02.2020	-18,5	-3.7
202003	4511024413	25.02.2020	611,91	122,38
202003	*****	27.02.2020	42.92	8,58
202003	4511024472	27.02.2020	321,17	64.23
202003	4511024290	20.02.2020	640,5	128.1
202003	*****	29.02.2020	322,54	64.51
202003	4511025020	17.03,2020	115,03	23,01
202003	4511024954	14.03.2020	728.8	145,76
202003	*****	10.03.2020	583,91	116,78
202003	4511025073	19.03.2020	698,96	139,79

202003 4511024673 05.03.2020 222,65 44,53
202003 4511025139 21.03.2020 176.27 35.25
202003 4511025204 24.03.2020 97,54 19.51
202003 4511024742 07.03.2020 90,1 18,02
202003 4511024603 03.03.2020 663,39 132,68
202004 4511025257 26.03.2020 644,75 128,95
202004 ***** 28.03.2020 42.92 8,58
202004 4511025394 31.03.2020 48.77 9,75
202004 4511025455 02.04.2020 609,6 121,92
202004 ***** 21.04.2020 232,48 46,5
202004 4511025788 14.04.2020 718,15 143.63
202004 4511025645 09.04.2020 605,35 121.07
202005 4511026024 23.04.2020 667.31 133,46
202005 4511026235 30 04.2020 731.49 146.3
202005 4511026166 28.04.2020 90,06 18,01
202005 4511026745 19.05.2020 817.42 163,48
202005 4511026416 07.05.2020 610.64 122,13
202005 4511026616 14.05.2020 343,83 68.77
202005 4511026836 21.05.2020 303.92 60,78
202005 4511026913 25.05.2020 779,47 155,89
202005 4511026347 05.05.2020 41,33 8.27
202005 4511026943 26.05.2020 84,21 16.84
202005 4511026539 12.05.2020 650,56 130.11
202006 4511027022 28.05.2020 383,9 76.78
202006 4511027228 04.06.2020 882,6 176,52
202006 4511027756 23.06.2020 297,6 59,52
202006 4511027841 25.06.2020 730,01 146
202006 4511027146 02.06.2020 185,35 37,07
202006 4511027091 01.06.2020 219,11 43,82

202006 4511027641 18.06.2020 703,55 140,71
 202006 4511027560 16.06.2020 331,39 66,28
 202006 4511027362 09.06.2020 342,91 68.58
 202006 4511027443 11.06.2020 817.98 163.6
 202007 4411161313 23.06.2020 467,6 93.52
 202007 ***** 12.06.2020 1397,31 279,46
 202007 4411161240 20.06.2020 183,38 36,68
 202007 4511027995 30.06.2020 839,71 167.94
 202007 4411161157 18.06.2020 370,11 74.02 202007 4411161504 27.06.2020 228,78 45,76
 202007 4411161505 27.06.2020 314,62 62, S2 202007 4411161540 29.06.2020 410,16 82,03 202007 4411161541 29.06.2020 409,47 81,89 202007 ***** 23.06.2020 1419,97 283,99
 202007 ***** 04.07.2020 296,62 59,32 202007 4411613924 02.07.2020 266,18 53,24 202007 4411613923 02.07.2020 617,55 123,51 202007 4411614245 11.07.2020 518,76 103,75 202007 4511028287 09.07.2020 743.34 148,67 202007 4511028687 23.07.2020 722,83 144,57 202007 4411614382 16.07.2020 660,73 132.15
 202007 4511028478 16.07.2020 714,39 142.88
 202007 4511028806 28.07.2020 168,41 33,68 202007 4411614383 16.07.2020 303,07 60,61 202007 4511028605 21.07.2020 295,64 59,13 202007 ***** 18.07.2020 403,64 80,73 202007 4411614017 04.07.2020 608,58 121.72 202007 4411614101 07.07.2020 378,65 75,73 202007 4411614100 07.07.2020 296.76 59,35 202007 4511028198 07.07.2020 347,73 69,55 202007 4511028398 14.07.2020 290,58 58,12 202007 4511028076 02.07.2020 316,7 63.34 202007 4411614246 11.07.2020 626,74 125.35 202007 4511028386 30.07.2020 759,33 151.87 202008 4411614705 25.07.2020 352,16 70,43 202008 4411614167 09.07.2020 187.6 37,52 202008 4411614590 22.07.2020 719,52 143.9 202008 4411614591 22.07.2020 357.64 71,53 202008 4411614847 30.07.2020 819,08 163.82 202008 4411614848 30.07.2020 146,31 29,26 202008 4411614706 25.07.2020 801.5 160.3 202008 4411614707 25.07.2020 291,77 58,35 202008 4411614814 29.07.2020 263,61 52,72 202008 4411614813 29.07.2020 822.2 164,44 202008 4411614465 18.07.2020 172,57 34.51 202008 4411615794 26.08.2020 389,25 77.85 202008 4510362583 25.08.2020 200.57 40.11 202008 4411615792 26.08.2020 476,57 95,31 202008 4411615793 26.08.2020 616,24 123,25 202008 4411615313 12.08.2020 1265,09 253,02 202008 4411615314 12.08.2020 1415.78 283.16
 202008 4411615315 12.08.2020 992.83 198,57 202008 4411615227 10.08.2020 462.05 92.41 202008 ***** 18.08.2020 219,06 43.81 202008 4411615492 18.08.2020 305,03 61,01 202008 4411615493 18.08.2020 134.61 26,92 202008 4411614926 01.08.2020 267,77 53.55 202008 4411614927 01.08.2020 507,46 101.49 202008 4411615052 05.08.2020 1008,22 201.64
 202008 4511029080 06.08.2020 700.54 140,11
 202008 4411615103 07.08.2020 1167,93 233,59
 202008 4411615558 19.08.2020 823,69 164,74 202008 4411615559 19.08.2020 149.87 29,97 202008 4411615560 19.08.2020 82,47 16,49 202008 4411615561 19.08.2020 510,6 102,12 202008 ***** 20.03.2020 672,72 134.54 202008 4411615678 22.08.2020 610,8 122.16 202008 4411615681 22.08.2020 134.52 26,9 202008 4510362291 13.08.2020 816.55 163,31
 202008 4411615679 22.08.2020 351.98 70.4
 202008 4411615680 22.08.2020 779,78 155,96 202008 4411615848 23 08.2020

599.93 119.99

202008 4510362646 27.08.2020 773,58 154,72 202008 4411615846 28.08.2020 908,74 181,75 202008 4411615015 04.08.2020 123,38 24,68 202008 4511029003 04.08.2020 256,88 51,38 202008 4411615104 07.08.2020 1568,98 313,8 202008 4411615847 28.08.2020 206,7 41,34 202008 4411615434 15.08.2020 560,25 112,05 202008 4411615432 15.08.2020 530,14 106,03 202008 4411615433 15.08.2020 115,56 23,11 202009 4411616457 21.09.2020 48,77 9,75 202009 4411616133 05.09.2020 132,6 26,52 202009 ***** 10.09.2020 801,32 160,26 202009 4510362942 08.09.2020 214,88 42,98 202009 4411616204 08.09.2020 565,69 113,14 202009 4411616203 08.09.2020 317,28 63,46 202009 4411616274 11.09.2020 97,54 19,51 202009 4411616273 11.09.2020 77,85 15,57 202009 4411616272 11.09.2020 647,6 129,52 202009 4510363180 17.09.2020 783,12 156,62 202009 4510363120 15.09.2020 243,29 48,66 202009 ***** 24.09.2020 737,81 147,56 202009 4510362772 01.09.2020 177,77 35,55 202009 4411615997 01.09.2020 285,14 57,03 202009 4411615996 01.09.2020 460,93 92,19 202009 4411615995 01.09.2020 468,56 93,71 202009 4510362837 03.09.2020 775,72 155,14 202009 4411616048 03.09.2020 330,19 66,04 202009 ***** 03.09.2020 148,6 29,72 202009 4411616046 03.09.2020 678,79 135,76 202009 4510363289 22.09.2020 211,66 42,33 202009 4510363467 29.09.2020 90,06 18,01 202009 4411616456 21.09.2020 48,77 9,75 202009 4411616131 05.09.2020 634,61 126,92 202009 4411616132 05.09.2020 33,01 6,6 202010 4510364226 29.10.2020 980,85 196,17 202010 4510364050 22.10.2020 840,76 168,15 202010 4510364165 27.10.2020 387,41 77,48 202010 4510363532 01.10.2020 805,98 161,2 202010 4510363991 20.10.2020 365,46 73,09 202010 4510363886 15.10.2020 760,9 152,18 202010 4510363824 13.10.2020 174,26 34,85 202010 4510363962 19.10.2020 205,31 41,06 202010 ***** 08.10.2020 826,51 165,3 202011 4510364588 12.11.2020 703,47 140,69 202011 4510364864 24.11.2020 225,04 45,01 202011 4510364698 17.11.2020 209,19 41,84 202011 4510364755 19.11.2020 863,31 172,66 202011 4510364355 03.11.2020 326,44 65,29 202011 4510364420 05.11.2020 1025,03 205,01 202011 4510364953 27.11.2020 772,98 154,6 202011 4510364530 10.11.2020 258,05 51,61 202012 4510365752 31.12.2020 951,15 190,23 202012 4510365440 17.12.2020 681,39 136,28 202012 4510365338 14.12.2020 270,26 54,05 202012 4510355648 28.12.2020 412,06 82,41 202012 4510365616 24.12.2020 1023,92 204,78 202012 4510365278 10.12.2020 767,63 153,53 202012 ***** 21.12.2020 221,49 44,3 202012 4510365168 07.12.2020 258,52 51,7 202012 ***** 01.12.2020 166,87 33,37 202012 4510365101 03.12.2020 696,48 139,3

Кредитно известие № 1100327645/ 28.09.2020г. е отразено от „Й. 2013“ ЕООД със закъснение в дневника за покупки и в справка- декларация, подадени в ТД на НАП- Пловдив, с вх. № 16004503752/ 09.12.2020г. за данъчен период м.11 2020г. Несвоевременното включване на издаденото от „Експрес логистика и дистрибуция“ ЕООД кредитно известие в дневника за покупки на получателя, е довело до определяне на резултат в подадената от „Й. 2013“ ЕООД справка декларация по ЗДДС за данъчен период м.09 2020г. – „ДДС за внасяне“ в по-малък размер със сумата от 501.85 лева. Нарушението било извършено на 15.10.2020г. в гр. Пловдив и било открито във връзка с проверка по установяване на факти и обстоятелства на

дружеството възложена с Резолюция № П- 1600162000323- ОРП- 001/ 05.01.2021г. Нарушен бил съставът на чл.124 ал.5 от ЗДДС.

От показанията на свид. М.А. актосъставител се установява, че при извършена проверка на факти и обстоятелства се установило, че има издадени кредитни известия, които не били отразени в съответните периоди дневни покупки и справка- декларация. Дружеството не било отразило в дневника за покупки кредитните известия за месец септември 2020г. Било установено, че някои от кредитните известия били отразени в по-късен период. Сочи, че **ят на дружеството ѝ заявила, че кредитните известия били пристигнали по-късно. Не било изследвано дали кредитните известия са достигнали и получени от дружеството жалбоподател. Актосъставителят лично констатира нарушенията, тъй като лично тя извършила проверката. Лично съставила АУАН и го предявила за запознаване на нарушителя. Актосъставителят сочи, че поддържа всички констатации посочени в АУАН. Съдът дава вяра на показанията на актосъставителя свидетел. Това е така, тъй като показанията му са логични, последователни, обективно дадени, незаинтересовани от изхода на делото, и се подкрепят изцяло и са в синхрон с другите събрани по делото писмени доказателствени средства. Основания за критика по отношение на тези свидетелските показания не се намериха, а единствено поради служебното му качество – служител на въззиваемата страна, в този смисъл служебната зависимост и отношения на пряка подчиненост спрямо АНО, не е достатъчно за да обоснове заинтересованост от негова страна, от тук и превратно или недостоверно пресъздаване на обстоятелствата от конкретната проверка и случилите се събития, които възпроизвежда в показанията си. И това е така, предвид липсата на вътрешни противоречия (както вече бе посочено), от друга страна, те не се компрометират и при съотнасяне и с останалите доказателствени източници, както и с писмените такива, нито пък се опровергават с насрещни доказателства, ангажирани от страна на жалбоподателя. Точно обратното, свидетелските показания са в цялостна корелация и напълно убедително се подкрепят от фактическите обстоятелства, съдържими в писмените доказателства от АНП. Всъщност, показанията му представляват придобити от него преки и непосредствени впечатления от случилото се, извършването на проверката, констатирането на нарушенията, съставянето на АУАН и предявяването му на представител на жалбоподателя. С тази правна преценка,

за обективно верни се възприеха тези свидетелски показания, които са вътрешно безпротиворечиви, логични и взаимно допълващи се, правдиво звучащи и при липса на индиции за предубеденост на свидетеля.

Компетентността на наказващият орган за издаване на наказателни постановления се извлича от приложената по делото заповед № ЗЦУ- 1149/ 25.08.2020г. на Изпълнителния директор на НАП.

Съдът изгради своите фактически изводи въз основа и на събраните по делото писмени доказателствени средства- резолюция за извършване на проверка от 05.01.2021г, протокол за проверка от 15.04.2021г., 4 бр. кредитно известие, 2 бр.справка декларация, кореспонденция от електронна поща, банково извлечение.

Съдът, като взе предвид така установената фактическа обстановка, намира за установено от правна страна следното:

Подадената жалба е процесуално допустима, тъй като е подадена от надлежно и активнолегитимирана страна, в преклузивния срок по чл.59 ал.2 от ЗАНН, срещу подлежащ на съдебно обжалване акт, предвид което е породила присъщия си суспензивен спиращ изпълнението и деволутативен сезиращ съда ефект, и следва да бъде разгледана по същество.

Издаденото наказателно постановление е издадено при нарушение на материалния и процесуалния закон, предвид което е незаконосъобразно и следва да се отмени. Вмененото нарушение е недоказано. Съответно подадената жалба е основателна.

Съгласно чл.124 ал.5 от ЗДДС „...регистрираното лице е длъжно да отрази получените от него кредитни известия в дневника за покупки за данъчния период, през който са издадени, включително издадени от лица, на които е прекратена регистрацията по този закон. Елемент от обективна страна на администативното нарушение е, реалното фактическо получаване, на кредитното известие, от адресата и данъчно задължено лице, който задължителен елемент, в конкретния случай липсва. 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. Жалбоподателят към датата на вмененото му нарушение- 15.10.2020г., не е получил процесното кредитно известие № 1100327645/ 28.09.2020г., и такива доказателства по делото няма събрани, а и не съществуват такива констатации нито в издадения АУАН, нито в НП. Това обстоятелство се установява и от показанията на актосъставителя, която в съдебно заседание изрично посочи, че не е изследвала дали кредитните известия са достигнали и получени от дружеството жалбоподател. 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 изводът, че това изискване се отнася само до кредитните известия, които са получени реално от данъчно задълженото лице в месеца на издаването им. Това е така доколкото отразяването в дневника за покупки на кредитно известие, което все още не е получено, представлява обективно неизпълнимо задължение. Действително, отговорността на юридическото лице е обективна и безвиновна и за нейното ангажиране не е необходимо да се установява умисъл или непредпазливост на негов служител. 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 въззивната 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 въззивната 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 покупки 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 от обективна страна 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 този 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, 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. Изолираното решение на Административен съд Пловдив, в което изрично е застъпена позиция противоположна на отразената в настоящото решение, е от 2015г. като то е отразявало разбирането, преди формиране на цитираната трайна практика на ВАС, приемаща, че реалното получаване на кредитното известие е част от фактическия състав на административния 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 неотнормено, 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.

Следва да бъде отбелязано и, 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, в частност писмената кореспонденция, че процесното кредитно известие е отразено в справката декларация и дневника за покупки за данъчен период-месец ноември 2020г. 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.

На следващо място, 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 наказания 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 9 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 властническия 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 наказания 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 обоснова 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.

В отговор за възражението за подходяща и пропорционална санкция, 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 C-263/11, Решение на СЕС от 12 юли 2012 г. по дело EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, Решение на СЕС (трети състав) от 21 октомври 2010 г. по Дело C-385/09, Решение на Съда (трети състав) от 8 май 2008 г. по съединени дела C-95/07 и C-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 пропусната 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 неначисляване 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 два данъчни периода по-късно, а именно за данъчен период ноември 2020г., тоест срока за прилагане на привилегията по чл. 182, ал.2 ЗДДС е пропуснат само с един данъчен период; отразяването на процесното кредитно известие е станало изцяло доброволно и по своя собствена инициатива на наказания субект, като това е направено около шест месеца преди издаване на АУАН и което е по-важно дори още преди да е започната проверката, която е назначена с резолюция от 05.01.2021г. 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 XXI състав на Административен съд – Пловдив. С оглед всичко гореизложено се налага извод, че в конкретния случай и минималната предвидена в закона санкция- 1000 лева 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, което е още едно основание за отмяна на наказателното постановление.

Възражението, че в АУАН и НП не е описано мястото и данъчния период, е неоснователно, тъй като в АУАН и НП ясно и тично са описани мястото на извършване на нарушението и данъчния период, за който е повдигнато административното обвинение. Действително в НП на отделни места са допуснати очевидни технически грешки при изписване на релевантния данъчен период. Посоченото обаче по никакъв начин не накърнява правото на защита на наказания субект, доколкото от цялостния текст на НП са ясни фактическите параметри на вмененото деяние. Последният извод обаче, не променя крайния извод на съда, за незаконосъобразност на наказателното постановление.

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, който е в минимален размер, 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. 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 разноски следва да се уважи изцяло. Съгласно т.6 от ДР на АПК "Поемане на разноски" 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 разносните 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.

Мотивиран от изложеното, и на основание чл.63 ал.1 от ЗАНН, Районен съд- Пловдив

РЕШИ:

ОТМЕНЯ наказателно постановление № 604852- F 608533/ 08.10.2021г. на Директора на ТД на НАП Пловдив, с което на „Й. 2013“ ЕООД, ЕИК: 202437132, седалище и адрес на управление: **, представлявано от М.Н.И.- **, на основание чл.182 ал.1 от ЗДДС, е наложено административно наказание „имуществена санкция“, в размер на 1000.00 (хиляда) лева, за извършено нарушение по 124 ал.5 от ЗДДС, като незаконосъобразно.

ОСЪЖДА Национална агенция на приходите, да заплати на „Й. 2013“ ЕООД, ЕИК: 202437132, седалище и адрес на управление: **, представлявано от М.Н.И.- **, сумата в размер на 300.00 лева, разноси по делото.

Решението подлежи на обжалване в 14-дневен срок от съобщаването му пред Административен съд гр.Пловдив, по реда на АПК.

Съдия при Районен съд – Пловдив: _____