

РЕШЕНИЕ

№ 342

гр. Пловдив , 01.04.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

РАЙОНЕН СЪД – ПЛОВДИВ, V НАКАЗАТЕЛЕН СЪСТАВ в публично заседание на двадесет и втори март, през две хиляди двадесет и първа година в следния състав:

Председател: Зорница Н. Тухчиева Вангелова

при участието на секретаря Таня Д. Стоилова
като разгледа докладваното от Зорница Н. Тухчиева Вангелова
Административно наказателно дело № 20215330201022 по описа за 2021 година

за да се произнесе, взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба /озаглавена възражение/ на „Диктум“ ООД, представлявано от управителя Я.И. против Наказателно постановление № 542871-F564941/19.10.2020, издадено от Директор на Дирекция „Обслужване” в ТД на НАП- Пловдив, с което на дружеството - жалбоподател е наложена имуществена санкция в размер на 500,00 /петстотин/ лева на основание чл. 180, ал. 2 вр. чл. 180, ал.1 ЗДДС.

С жалбата се релевират конкретни доводи за незаконосъобразност на НП и се моли за неговата отмяна. Аргументира се тезата, че е нарушен принципа non bis in idem. Не се претендират разноски.

Въззиваемата страна, действаща чрез процесуалния си представител ангажира становище за неоснователност на жалбата, поради което моли същата да бъде оставена без уважение, а атакуваното Наказателно постановление да бъде потвърдено изцяло като правилно и законосъобразно постановено. Претендира разноски за юрисконсултско възнаграждение.

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 следва да бъде разгледана по същество.

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:

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

При извършена проверка, документирана с Протокол № 1600026888/06.08.2020г. е установено, че за периода 01.11.2018г. - 31.10.2019г. „ДИКТУМ“ ООД с ЕИК 202068518 е достигнало облагаем оборот по смисъла на чл. 96, ал. 2 от ЗДДС в размер на 52 914,32 лв. **Този оборот е формиран от посредническа дейност при наемане на имоти краткосрочно и дългосрочно, отдаване на еърсофт екипировка под наем /организиране на игри/, еърсофт стрелбище, продажба на еърсофт оборудване и търговия със спортни стоки за военизирани игри.**

Приходът от извършените продажби е установен на база представените при проверката документи от фискално устройство на дружеството, справка за издадените фактури, представени банкови извлечения, договори и справки от лицензирани пощенски оператори. **На основание чл.113, ал.3, т.1 от ЗДДС за извършените доставки с получатели - данъчно незадължени ФЛ, не е задължително издаването на фактура.**

Заявлението за регистрация е следвало да бъде подадено в ТД на НАП, гр. Пловдив до 07.11.2019г., включително. Същото е подадено на 05.06.2020г., по електронен път, с вх. № 303912001976356/05.06.2020г. За извършеното нарушение на чл. 96 от ЗДДС на лицето е съставен АУАН. Датата на регистрация на лицето по ЗДДС е 18.06.2020г. - датата на връчване на Акт за регистрация по ЗДДС с изх. № 160422002085913/ 18.06.2020г.

За периода, от датата, следваща датата за издаване на акт за регистрация, ако лицето беше подало в срок заявление за регистрация /22.11.2019г./, до датата, предхождаща датата, на която е регистрирано /17.06.2020г./ лицето е следвало да начислява ДДС за извършените от него облагаеми доставки.

Съгласно чл.102, ал.3, т.1 от ЗДДС за определяне на данъчните задължения

на лицето в случаите по чл.96, ал.1, изречение първо от ЗДДС, когато е било длъжно, но не е подало заявление за регистрация в срок, се приема, че лицето дължи данък за извършените от него облагаеми доставки за периода от изтичането на срока, в който е следвало да бъде издаден актът за регистрация, ако лицето е подало заявлението за регистрация в срок, до датата, на която е регистрирано от орган по приходите.

За данъчен период 01.02.2020г. до 29.02.2020г. лицето е извършило следните облагаеми доставки, за които не е начислило ДДС:

- получени доходи от търговия със спортни стоки за военизирани игри, в размер на 2067,18 лв. Размер на неначисления ДДС – 344,53 лв.

Ако лицето беше регистрирано по ЗДДС, същото е следвало да начисли ДДС в общ размер на 344,53 лв. за извършените от него облагаеми доставки по фактури за периода 01.02.2020г. – 29.02.2020г. 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 02.2020г., а по отношение на касовите продажби 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 02.2020г., като включи размера на данъка по извършените доставки в справката – декларация за данъчен период м. 02.2020г., като справката-декларация и дневникът за продажби е следвало да подаде ТД на НАП гр. Пловдив в срок до 14-то число на месеца, следващ съответния данъчен период, в който данъкът е станал изискуем, а именно до 16.03.2020г. вкл. /14.03.2020г. и 15.03.2020г. – събота и неделя неработни дни/.

Нарушението е извършено на 17.03.2020г. На основание чл. 67, ал. 2 от ЗДДС, когато при договаряне на доставката не е изрично посочено, че данъкът се дължи отделно, приема се, че той е включен в договорената цена, поради което размерът на данъка е определен по формулата в чл. 53, ал. 2 от ППЗДДС.

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 установено е 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 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 ППВС 1/1953

г., 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 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 да се отмени, доколкото съществено е накърнено правото на защита на наказания субект.

Точно такъв е и процесният случай. Съображенията в тази насока са следните:

За разкриване на кръга от съставомерни факти, които задължително следва да намерят отражение в АУАН и НП при наложено наказание на основание

чл. 180, ал.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**“, разбрано 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 ЗДДС пък са уредени случаите, когато е налице „**Доставка на услуга**“ по смисъла на данъчното законодателство.

При систематичното тълкуване на посочените норми се достига до извод, че в редица случаи, когато предмет на доставката е движима или недвижима вещ, всъщност се касае за доставка на услуга по смисъла на закона, а не за доставка на стока- например при наем на движима вещ (по аргумент от чл. 21, ал.5, б. „ж“ ЗДДС), договор за обикновен оперативен лизинг, без клауза за прехвърляне на собствеността (чл.6, ал.2 т.3 ЗДДС), транспорт на стоки (чл. 22 ЗДДС) и други.

В чл. 10, 10а, 10б ЗДДС изрично са уредени изключенията, при които макар да е налице раз местване 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, доставка 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.

Така 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 се 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, 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. В този смисъл са редица решения включително Решение № 101 от 15.01.2021 г. по к. адм. н. д. № 1969 / 2020 г. на XIX състав на Административен съд - Пловдив, 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, Решение № 71 от 13.01.2021 г. по к. адм. н. д. № 2893 / 2020 г. на XXIV състав на Административен съд - Пловдив, Решение № 2383 от 22.12.2020 г. по к. адм. н. д. № 2486 / 2020 г. на XIX състав на Административен съд - Пловдив,

Решение № 2351 от 17.12.2020 г. по к. адм. н. д. № 2744 / 2020 г. на XXIV състав на Административен съд – Пловдив, Решение № 1926 от 29.10.2020 г. по к. адм. н. д. № 1871 / 2020 г. на XIX състав на Административен съд - Пловдив, Решение № 1924 от 29.10.2020 г. по к. адм. н. д. № 1607 / 2020 г. на XIX състав на Административен съд – Пловдив, Решение № 1938 от 29.10.2020 г. по к. адм. н. д. № 1963 / 2020 г. на XXI състав на Административен съд - Пловдив, Решение № 1911 от 28.10.2020 г. по к. адм. н. д. № 2020 / 2020 г. на XXI състав на Административен съд - Пловдив, Решение № 1828 от 21.10.2020 г. по к. адм. н. д. № 1796 / 2020 г. на XXIII състав на Административен съд – Пловдив, Решение № 600 от 10.03.2020 г. по к. адм. н. д. № 3938 / 2019 г. на XIX състав на Административен съд - Пловдив, Решение № 595 от 10.03.2020 г. по к. адм. н. д. № 3987 / 2019 г. на XX състав на Административен съд – Пловдив, Решение № 300 от 05.02.2020 г. по к. адм. н. д. № 3687 / 2019 г. на XXIII състав на Административен съд – Пловдив, Решение № 544 от 27.02.2020 г. по к. адм. н. д. № 3934 / 2019 г. на XXIII състав на Административен съд – Пловдив, Решение № 82 от 10.01.2020 г. по к. адм. н. д. № 3515 / 2019 г. на XX състав на Административен съд – Пловдив.

В процесния случай горепосоченият стандарт не е достигнат.

На първо място в АУАН и НП **липсва каквато и да било конкретизация и индивидуализация на отделните доставки**, извършени в рамките на данъчния период - брой, дата на извършване, вид, предмет и стойност на отделната доставка. **Посочена е само общата им стойност, което е недостатъчно с оглед гореизложените принципни положения.**

На следваща място, от начина на описание в АУАН и НП изобщо не става ясно какъв е вида на извършените доставки - дали става въпрос за доставка на стоки или доставка на услуги.

Това е така, доколкото единствената конкретизация в АУАН и НП се свежда до посочването, че облагаемият оборот на жалбоподателя е реализиран от приходи от „търговия“ със спортни стоки за военизирани игри.

Видно е, че понятието „търговия“ е използвано в житейски смисъл, за същото в ЗДДС не се съдържа нито легална дефиниция, нито каквато и да било уредба, което не позволява еднозначното му съотнасяне нито към доставката на стоки по смисъла на чл. 6 от ЗДДС, нито към доставката на

услуги по смисъла на ЗДДС. Изложеното създава неяснота дали повдигнато административното обвинение е за това, че през конкретния данъчен период жалбоподателят е извършвал:

- облагаеми доставки на стоки по смисъла на чл. 6 ЗДДС с предмет спортните стоки за военизирани игри;
- облагаеми доставки на услуги по смисъла на чл. 9 ЗДДС с предмет спортните стоки за военизирани игри;
- или и двете.

Създадената неяснота за обхвата на административното обвинение за конкретния месец е с още по-голям интензитет, като се вземе предвид встъпителната част от АУАН и НП, в които изрично е посочено, че в предмета на дейност на дружеството - жалбоподател по принцип са включени, както **продажба на еърсофт оборудване** (което съставлява доставка на стока по смисъла на чл. 6 от ЗДДС), **така и отдаване под наем на такова** (което представлява доставка на услуга по смисъла на чл. 9 ЗДДС), **а и посредническа дейност** (което пък от своя страна по силата на чл. 36 ЗДДС е облагаема доставка с нулева ставка).

Разграничението дали се вменява за процесния данъчен период доставка на услуги (по смисъла на чл. 9 ЗДДС), доставка на стоки (по смисъла на чл. 6 ЗДДС) или и двете, освен че има значение за правото на защита на наказаното лице (да разбере фактическите и правни рамки на повдигнатото обвинение), в процесния случай (при който е безспорно между страните, че основаният предмет на дейност на дружеството през последните години е осъществяван по интернет и чрез куриерски фирми, правещи дистанционни доставки) има и конкретни практически измерения за съставомерността на деянието, най-малкото поради:

- разпоредбата на чл. 21, ал.5, т.2, б. „Ж“ ЗДДС предвижда, че при отдаване под наем на движими вещи на данъчно задължени лица имащи постоянен адрес или обичайно пребиваване извън европейския съюз – мястото на изпълнение на сделката не се явява в Република България, респективно доставката не се явява облагаема

- разпоредбата на чл. 28 ЗДДС, която предвижда, че ако доставката на стоката е предназначена за страна извън ЕС, доставката е облагаема с нулева ставка.

От гореизложеното е видно, че предвид констатираните особености на конкретния случай, за преценка за съставомерността на деянието в АУАН и НП:

- освен посочената вече надлежна индивидуализация на всяка една доставка поотделно

- е следвало да намери отражение и къде е мястото на получаване на изпращаната стока, за да може да се направи обоснована преценка дали мястото на изпълнение на доставките е в страната или в чужбина.

Същевременно, както в АУАН, така и в НП липсва каквото и да било изложение на подобни обстоятелства.

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 и къде е мястото на получаване на изпращаните по ЕКОНТ и СПИДИ стоки:

- 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 това кои от сделките, за които се отнася административното обвинение.

При липса на точно и ясно очертаване в АУАН и НП на предмета на доказване, само може да се предполага, че наказващият орган е базирал фактическите и правните си изводи именно върху сделките, относими към процесния данъчен период, но както е ноторно известно административно - наказателната отговорност не може да почива на предположения.

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, включително и чрез приемане на цялата административна преписка по ревизионното производство, 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. /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 възивно 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. В този смисъл - 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, Решение № 2383 от 22.12.2020 г. по к. адм. н. д. № 2486 / 2020 г. на XIX състав на Административен съд – Пловдив, Решение № 2167 от 27.11.2020 г. по к. адм. н. д. № 2029 / 2020 г. на XIX състав на Административен съд – Пловдив, Решение № 869 от 17.04.2019 г. по к. адм. н. д. № 851 / 2019 г. на XXIII състав на Административен съд – Пловдив, Решение № 1812 от 16.10.2020 г. по к. адм. н. д. № 1485 / 2020 г. на XXIV състав на Административен съд – Пловдив, Решение № 1151 от 08.06.2015 г. по н. д. № 904/2015 г. на Административен съд – Пловдив, Решение № 2144 от 26.11.2020 г. по к. адм. н. д. № 2153 / 2020 г. на XIX състав на Административен съд - Пловдив, Решение № 2144 от 26.11.2020 г. по к. адм. н. д. № 2153 / 2020 г. на XIX състав на Административен съд - Пловдив, Решение № 2088 от 13.11.2020 г. по к. адм. н. д. № 1964 / 2020 г. на XXIV състав на Административен съд – Пловдив, както и цитираните вече във връзка със задължителното съдържание на АУАН и НП при твърдяно нарушение по чл. 86, вр. чл. 180, а.2 ЗДДС - Решение № 1938 от 29.10.2020 г. по к. адм. н. д. № 1963 / 2020 г. на XXI състав на Административен съд - Пловдив, Решение № 1911 от 28.10.2020 г. по к. адм. н. д. № 2020 / 2020 г. на XXI състав на Административен съд - Пловдив, Решение № 1828 от 21.10.2020 г. по к. адм. н. д. № 1796 / 2020 г. на XXIII състав на Административен съд – Пловдив, Решение № 1926 от 29.10.2020 г. по к. адм. н. д. № 1871 / 2020 г. на XIX състав на Административен съд - Пловдив, Решение № 1924 от 29.10.2020 г. по к. адм. н. д. № 1607 / 2020 г. на XIX състав на Административен съд – Пловдив, като следва да се съобрази, че всяко едно от постановените решения е по дела с идентични процесуални пороци именно в дейността на НАП.

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 Протокол № 1600026888/ 06.08.2020г. и Протокол № 1600021159/18.06.2020г.

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 извършените облагаеми доставки за процесния данъчен период- посочен е само общия им размер, но липсва каквато и да било конкретизация на брой, вид, дата на извършване, стойност и предмет на отделните доставки.

Що се отнася до възражението за допуснато нарушение на принципа *ne bis in idem*, съдът намира същото за изцяло неоснователно. За формирането на този си извод съдът съобрази постановките на ТР 3/2015 ОСНК на ВКС, в

което е изяснено, че принципът намира приложение, когато на едно и също лице, за едно и също деяние са **наложени две санкции с наказателен характер**.

Безспорно производството по ЗАНН има наказателен характер по смисъла на автономното значение на това понятие, влаган от ЕСПЧ, доколкото:

- от една страна отговаря на **критериите Енгел**;
- а от друга, преследваните от ЗАНН цели са **генерална и специална превенция**, които са типичните цели на производствата от наказателен характер.

Така Решение № 490 от 12.01.2016 г. по н. д. № 752 / 2015 г. на Върховен касационен съд, Решение № 143/ 07.10.2016 г., второ наказателно отделение, дело № 518/2016 г. по описа на ВКС, Решение № 9/ 10 февруари 2017 г. я, I НО, наказателно дело № 1310 по описа за 2016г. на ВКС.

От друга страна, от чл. 110, вр. чл. 118 НПК следва, че **целта на ревизионното производство е** чрез извършване на съответните проверки:

- **да се установи действителния размер на публичните задължения на данъчния субект**;
- **да се осигури внасянето в държавния бюджет на действителния размер на дължимите данъци, респективно на лицето да се възстанови надвнесен размер**.

Видно е, че ревизионното производство **няма санкционен, респективно наказателен, а има чисто имуществено - уравнителен характер** поради което и изобщо не може да се говори за дублиране на наказателни процедури при паралелно протичане на ревизионно и административно - наказателно производство.

Събраните в рамките на ревизионното производство суми не представляват санкция, а са измерител за невнесените данъци, които лицето обективно дължи и чрез които неоснователно се е обогатило за сметка на държавния бюджет.

В този смисъл отговорността по ревизионното производство е в много по-голяма степен сходна с гражданската отговорност за вреди, отколкото с наказателната отговорност, поради което не може да се говори за нарушение на принципа *ne bis in idem*.

Възраженията на жалбоподателя, че в резултат от кумулирането на

ревизионното и административно-наказателното производство на практика дължимия ДДС му бива събиран два пъти, следва да бъдат разгледани през призмата на практиката на съда на Европейския съюз, доколкото материята във връзка с режима на ДДС е изцяло хармонизирана.

В практиката на СЕС неотклонно се приема, че съгласно чл. 213 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност основното задължение на всеки данъчен субект е:

- да декларира кога започва, променя или преустановява облагаемата си дейност;
- да начислява и внася дължимия ДДС.

Доколкото обаче директивата не предвижда изрично система от санкции за неспазването на задълженията по член 213, параграф 1 от нея, съгласно постоянната съдебна практика 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 заемат принципа на пропорционалността и на данъчния неутралитет.

Следователно, за да осигурят точното събиране на данъка и да предотвратят данъчните измами, държавите членки имат право да предвидят в националното законодателство подходящи санкции за неспазване на задължението за регистриране по ДДС и за невнасяне на дължимия данък. Подобни санкции 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, като 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.

Националният съд следва да бъде особено внимателен при преценка за пропорционалността на санкции, които по правната си същност могат да доведат до накърняване на двата основни стълба на данъчната политика на ЕС, каквито са:

- данъчния неутралитет, забраняващ двойното събиране на ДДС за една и съща облагаема доставка;
- правото на приспадане на данъчен кредит.

Тези случаи следва да представляват не правило, а изключение, като при тях пропорционалността 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, обаче когато не е налице данъчна измама, санкции, които водят до двойно начисляване на ДДС или до отнемане на правото за приспадане на данъчен кредит, са непропорционални.

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 не са били укрити от данъчните органи, информацията за тях е вярно отразена в счетоводната документация на данъчно задължения субект, като всички необходими документи са били надлежно предоставени на проверяващите органи при поискване.

В този смисъл данъчната измама не обхваща случаи на неначисляване на ДДС, дължащо се на:

- невнимание;
- погрешна правна интерпретация на фактите свързани с дадена облагаема доставка.

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.

С особено значение за конкретния казус е разрешението по отправено

преюдициално запитване, дадено с Решение на СЕС (втори състав) от 19 юли 2012 година по дело C-263/11, в което е прието, че национална правна уредба, която предвижда санкция във фиксиран размер равен на размера на невнесено ДДС, поради неизпълнение на задължението за регистрация:

- в случай, че не се касае за данъчна измама

- и ако преследва чисто санкционни функции и няма за цел да стимулира своевременното отстраняване на нарушението чрез последващо начисляване на неправомерно невнесено ДДС

в принципен план е от естество да се яви непропорционална и в нарушение на принципа на данъчния неутралитет.

Преценката дали във всеки конкретен случай е налице непропорционалност, обаче е оставена на националните съдилища, като са посочени и критериите за това: тежест на нарушението, тежест на санкцията, налице ли е данъчна измама и преследвани цели.

От съществено значение е и Решение на СЕС (осми състав) от 20 юни 2013 година по дело C-259/12 по отправено по български казус преюдициално запитване от Пловдивски административен съд. В същото:

- изрично са споделени и потвърдени по-горе изложените принципни положения;

- в диспозитива на решението е посочено, че санкция във фиксиран размер в рамките на невнесено ДДС принципно не се явява непропорционална при извършено нарушение по чл. 182 ЗДДС, а не по чл. 180 ЗДДС;

- в мотивите на решението обаче - т.36, изрично е посочено, че санкцията в главното производство (по чл. 182 ЗДДС) в размер на невнесения ДДС не се явява непропорционална и доколкото не е наложена във връзка с конкретна облагаема доставка. Поради това и не би могло да се приеме, че е налице данък, водещ до двойно облагане в противоречие с принципа на данъчен неутралитет (в този смисъл и по аналогия Решение от 11 септември 2003 г. по дело *Cookies World*, C-155/01, *Recueil*, стр. I-8785, точка 60 и Решение от 15 януари 2009 г. по дело *K-1*, C-502/07, *Сборник*, стр. I-161, точки 17—19). **По аргумент от обратното, в случай, че санкцията във фиксиран размер, равняващ се на невнесения ДДС, се налага във връзка с неизпълнението на задължението на зачисляване на ДДС по конкретна облагаема доставка, би могло да се достигне до двойно облагане (предвид**

събирането на ДДС и по ревизионното производство) и нарушаване принципа на данъчния неутралитет.

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

- нормата на чл. 180, ал.2 ЗДДС санкционира нерегистрирането по ЗДДС при възникнало задължение за това, в резултата от което за определен данъчен период е останал неначислен и невнесен ДДС, тоест наказва се неизпълнението на основно задължение по ЗДДС;

- определената санкция е във фиксиран размер, равен на размера на невнесеното ДДС, което обективно води до двойно внасяне на дължимото ДДС - веднъж в ревизионното производство и веднъж в рамките на процеса по ЗАНН;

- предвижданото административно наказание предвид фиксирания му размер преследва само санкционни функции. Това е в явно противоречие с проявената законодателна техника при сходни нарушения. Така например санкцията при невнасяне на ДДС от вече регистрирано лице, доставчик на услуги има и функцията да стимулира последващо добросъвестно поведение чрез своевременно начисляване и внасяне на дължимия ДДС. 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;

- предвид чисто санкционните функции на разпоредбата на чл. 180, ал.2 ЗДДС в производството изобщо не е изследван въпросът внесен ли е своевременно в рамките на ревизионното производство дължимия ДДС за периода преди регистрацията и накърнени ли са по същество интересите на фиска;

- в случая изобщо не са излагани твърдения от наказващия орган, а не са и събирани доказателства за наличие на данъчна измама по смисъла на практиката на СЕС. Видно е, че не е налице опит за укриване на облагаеми доставки от приходната администрация. Доставките са надлежно документирани, като цялата налична документация е своевременно предоставена на проверяващите органи, които са имали неограничени

възможности да установят облагаемия оборот на наказаното лице. Налага се извод, че допуснатото нарушение се дължи не на умисъл за данъчна измама, а на пропуск от наказания субект.

- липсата на стремеж за данъчна измама е особено виден и от отразеното, както в АУАН, така и в НП обстоятелство, че до ревизионното производство всъщност се е достигнало по доброволно подадено от наказаното лице заявление за регистрация по ДДС с твърдение за достигна облагаем оборот надхвърлящ 50 000 за период от 12 месеца, тоест налице е добросъвестен стремеж за внасяне на ДДС.

С оглед всичко гореизложено се налага извод, че в конкретния случай предвидената санкция във фиксиран размер, водеща до двойно събиране на дължимия ДДС, 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 се явява непропорционална. Посоченото се явява допълнително основание за отмяна на НП.

По разноските:

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

В тази връзка следва да се отбележи, че доколкото разноските се присъждат с решението, то доказателствата за тяхното евентуално сторване следва да са представени най-късно до приключване на съдебното заседание преди обявяване на делото за решаване, като представянето им в по-късен момент не би-могло да санира този пропуск.

Мотивиран от горното Пловдивският районен съд, Пети н. с.,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Наказателно постановление № 542871-F564941/ 19.10.2020, издадено от Директор на Дирекция „Обслужване” в ТД на НАП - Пловдив, с което на „ДИКТУМ“ ООД, ЕИК 202068518 е наложена имуществена санкция

в размер на 500,00 /петстотин/ лева на основание чл. 180, ал. 2 вр. чл. 180, ал.1 ЗДДС.

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: _____