

РЕШЕНИЕ

№ 1850

гр. Пловдив, 29.10.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

РАЙОНЕН СЪД – ПЛОВДИВ, II НАКАЗАТЕЛЕН СЪСТАВ, в
публично заседание на десети септември през две хиляди двадесет и първа
година в следния състав:

Председател: Димитър В. Кацарев

при участието на секретаря Величка Ст. Илиева
като разгледа докладваното от Димитър В. Кацарев Административно
наказателно дело № 20215330201910 по описа за 2021 година

и за да се произнесе, взе предвид следното:

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

Обжалвано е Наказателно постановление № 550830 - F581266 от 10.12.2020,
издадено от М.К.Л. - директор на Дирекция „Обслужване” в ТД на НАП-
Пловдив, с което на Фондация „Германо – Български център за срещи“ ,
ЕИК/БУЛСТАТ 115579255 със седалище и адрес на управление гр.Пловдив,
ул.Екзарх Йосиф № 7а, представлявано от Л.Г.Т., ЕГН ***** на
основание чл. 53, вр. чл.27 /чл.83/ и чл.3, ал.2 от ЗАНН и чл.180, ал.2, вр.
чл.180, ал.1 от ЗДДС е наложена имуществена санкция в размер на 500
/петстотин/ лева за нарушение по чл.180, ал.2, вр. чл. 180, ал.1, вр. чл.102,
ал.3, т.1, чл.86, ал.1, и ал.2 от ЗДДС и чл.112, ал.1 от ППЗДДС.

С жалбата се изразява становище за неправилно и незаконосъобразно
издадено НП, постановено в противоречие с материалния закон и
процесуалните правила, и се моли съда да го отмени. Представят се доводи по
същество на искането за отмяна на НП.

Жалбоподателят редовно призован, в съдебно заседание се представлява от
адв.Д.К., който поддържа жалбата и искането за отмяна на НП. в съдебно
заседание се навеждат конкретни съображения за незаконосъобразност на НП

и се моли за неговата отмяна. Не се претендират разноски.

Въззиваемата страна, редовно призована, не се представлява. Не се представя становище по жалбата.

Съдът след като се запозна с приложените по делото доказателства, обсъди доводите изложени в жалбата и служебно провери правилността на атакуваното постановление намира за установено 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. Разгледана по същество е ОСНОВАТЕЛНА.

Обжалваното НП е издадено въз основа констатациите съдържащи се в съставен на 30.11.2020г. против Фондация „Германо – Български център за срещи“, с ЕИК 115579255 акт за установяване на административно нарушение сер.АН № F581266 за това, че данъчнозадълженото лице „ФОНДАЦИЯ ГЕРМАНО – БЪЛГАРСКИ ЦЕНТЪР ЗА СРЕЩИ“, с ЕИК 115579255 не е начислило ДДС в размер на 333,33 лева по облагаеми доставки на обща стойност 2000 лева през периода 01.08.2020г.-31.08.2020г., когато ДЗЛ не е било регистрирано по ЗДДС, тъй като не е подало заявление за регистрация, въпреки че е било длъжно. Съгласно акта, 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. Съгласно акта „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 третират 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.

В акта е посочено, че ЗЛ не е подало заявление за регистрация по ЗДДС в ТД на 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“ с ЕИК 115579255 е подадено на 11.09.2020г. с вх. № 303912002809645/11.09.2020г. в ТД на НАП Пловдив.

„ФОНДАЦИЯ ГЕРМАНО – БЪЛГАРСКИ ЦЕНТЪР ЗА СРЕЩИ“, с ЕИК 115579255 е регистрирана по ЗДДС на основание чл.96, ал.1 от ЗДДС с Акт за регистрация по ЗДДС № 160422002937782/ 25.09.2020г. 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 01.08.2020г. – 31.08.2020г. оборотът е в размер на 2000 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 333, 33 лв. за извършените от него облагаеми доставки за периода 01.08.2020г. - 31.08.2020г. 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 08.2020г., 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 08.2020г., като включи размера на данъка по извършените доставки в справката-декларация за данъчен период м.08.2020г., 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 14.09.2020г. включително.

Нарушението е извършено на 15.09.2020г. в гр. Пловдив. Нарушението е установено в ТД на НАП Пловдив на 30.10.2020г. при извършена проверка документирана с протокол № 1600035769/30.10.2020г. и е определен размера на неначисления данък с което е нарушил разпоредбите на чл.180, ал.2, вр. чл. 180, ал.1, вр. чл.102, ал.3, т.1, чл.86, ал.1, и ал.2 от ЗДДС и чл.112, ал.1 от ППЗДДС. Актът е съставен в присъствието на Л.Г.Т. представляващ Фондацията. Актът е подписан от посочените в него лица, без вписване на възражения/обяснения от представляващия фондацията. На датата на съставянето на акта е връчен препис от акта на представляващия Фондацията. В законоустановения три дневен срок пред АНО са представени писмени възражения от представляващия Фондация. АНО е оставил без уважение представените възражения и издал НП предмет на разглеждане по настоящето дело. На 22.02.2021г. е връчен препис от НП на представляващия Фондацията. В срок пред Районен съд гр.Пловдив е обжалвано издаденото НП.

Установената по делото фактическа обстановка се потвърждава от всички събрани по делото писмени доказателства и от разпита в съдебно заседание на актосъставителя, както и от присъединените на основание разпоредбата на чл. 283 от НПК писмени доказателства. При преценка на събраните в хода на съдебното производство гласни доказателства чрез разпита на свидетелката Г. Кр. Б. съдът намира, че същите следва да бъдат кредитирани изцяло, доколкото пресъздава пряко възприетите от него факти и обстоятелства. Показанията му са еднопосочни, непротиворечиви, кореспондират помежду си и се подкрепят и от останалия, събран по делото, доказателствен материал.

Като прецени изложената фактическа обстановка с оглед нормативните актове, регламентиращи процесните отношения и при цялостната служебна проверка на акта, на основание чл.313 и чл.314 от НПК, вр. чл.84 от ЗАНН настоящият състав на Пловдивския районен съд достигна до следните правни изводи:

По приложението на процесуалния закон: Провереният акт е издаден от упълномощен за това орган в съответствие с разпоредбата на ЗДДС. С оглед дължностното качество на актосъставителката и във връзка с разпоредбите на ЗДДС съдът намира че АУАН е съставен от компетентен орган, при изпълнение на неговите служебни задължения. Както АУАН, така и

атакуваното НП са изготвени в съответствие с изискванията на чл.42 и чл.57 от ЗАНН относно издаването им в законоустановените срокове.

Въпреки изложеното съдът намира, че издаденото НП следва да бъде отменено поради следните основания:

Съгласно чл. 42 и 57 ЗАНН сред задължителните реквизити на АУАН и НП са 1. Описание на фактическите признаци на нарушението; 2. Посочване на нарушените правни норми, а конкретно за НП (като властнически санкционен акт) и на санкционната норма, въз основа на която се налага наказанието. В същото време е безспорно както в теорията, така и в съдебната практика, че АУАН е акта в административно-наказателното производство, аналогичен на обвинителния акт в наказателния процес, който определя предмета на доказване по делото. АУАН очертава нарушението, с неговите съставомерни фактически признаци от обективна и субективна страна, връзката между инкриминираното деяние и лицето, сочено като нарушител и надлежната правна квалификация. Срещу тези факти и право нарушителят следва да се брани, като гарантирането в максимална степен на правото му на защита изисква той да бъде запознат с тях още от началото на административно-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). Доколкото с АУАН реално се повдига и предявява административното обвинение, гореизложените стандарти от практиката на ОСНК на ВКС, следва на основание чл.84 от 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 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.

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 от ЗДДС, вр. чл.86 от 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 от ЗДДС, а именно всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл.6 и чл.9 от 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 от 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 от 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 от 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 от 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 от ЗДДС са уредени случаите на доставки, облагаеми с нулева ставка, а в чл.38-50 от 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 от 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 от 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 от 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 от 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 от ЗДДС се налага единна санкция.

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 от ЗДДС по отношение на една или повече

облагаеми доставки, осъществени през периода.

Съгласно чл.6 от ЗАНН основание за административно наказателна отговорност е противоправното поведение (действие или бездействие), а не противоправния резултат, поради което при нарушение по чл.180 от ЗДДС изискването на чл.42 и 57 от 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 от 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 от 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 от ЗДДС да са отразени и всички допълнителни обстоятелства, които обуславят по несъмнен начин, че мястото на изпълнение на доставката е на територията на страната.

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.

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 август 2020г., 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 – август 2020г., т.е. дали става въпрос за доставка на стоки или доставка на услуги и какъв е техният предмет.

Относно доставките, формирали облагаемия оборот за процесния месец – август 2020г. наказващият орган се е задоволил да посочи само общия им размер - 2000 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 наказващият 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 наказвания 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 № 1600032002/25.09.2020г.), 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 август 2020г. :

- 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 от 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.

В същото време съгласно изричния текст на разпоредбата на чл.287 от 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.

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.

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 от 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 от 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 от 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 № 1600032002/ 25.09.2020г., № 1600035769/30.10.2020г. и № 1600037950/ 18.11.2020г.

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 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 август 2020г., 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 август 2020 г. в размер на 2000 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 август 2020г. 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 от 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 № 1600032002, 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 лицензирания 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 лицензирания 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 действителният 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 лицензиращия оператор и чиято партия 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 партия за съответните консумативи, както и за налични договорни отношения между жалбоподателя и съответния лицензиран оператор-доставчик на консумативите.

Действително в Протокол № 1600032002 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.

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

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 С 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 С 259/12 по отправено по български казус преюдициално запитване от Пловдивски административен съд. В същото:

- изрично са споделени и потвърдени гореизложените 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 от ЗДДС, а не по чл.180 от 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*, С 155/01, Recueil, стр. I 8785, точка 60 и Решение от 15 януари 2009 г. по дело *K 1*, С 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 резултат 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 документираны, 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 умишъл за данъчна измама, а на различната правна интерпретация, която наказания субект и приходната администрация са извършили за облагаемия или необлагаемия характер на извършваните доставки. Посоченото е от особено значение, доколкото по мнение на настоящия състав изводите за облагаем характер на доставките всъщност са немотивирани и необосновани. 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 достигнат 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. Това е особено важно и като се съобрази, че съгласно Решение от 16 април 2015 г. на СЕС по Дело С-42/14 за префактурираните разходи, за които приходната администрация твърди да представляват облагаеми доставки наказаният субект би имал право на пълен данъчен кредит.

Тоест достига се до внасяне на двойния размер на ДДС, което при надлежно прилагане на правилата на ЗДДС и след приспадане на данъчния кредит, принципно изобщо не би трябвало да бъде в икономическа тежест на жалбоподателя.

Посоченото се явява допълнително основание за отмяна на НП.

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.

Мотивиран от изложеното и на основание чл.63, ал.1 от ЗАНН съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Наказателно постановление № 550830 - F581266 от 10.12.2020, издадено от М.К.Л. - директор на Дирекция „Обслужване” в ТД на НАП-Пловдив, с което на Фондация „Германо – Български център за срещи“ , ЕИК/БУЛСТАТ 115579255 със седалище и адрес на управление гр.Пловдив, ул.Екзарх Йосиф № 7а, представлявано от Л.Г.Т., ЕГН ***** на основание чл. 53, вр. чл.27 /чл.83/ и чл.3, ал.2 от ЗАНН и чл.180, ал.2, вр. чл.180, ал.1 от ЗДДС е наложена имуществена санкция в размер на 500 /петстотин/ лева за нарушение по чл.180, ал.2, вр. чл. 180, ал.1, вр. чл.102, ал.3, т.1, чл.86, ал.1, и ал.2 от ЗДДС и чл.112, ал.1 от ППЗДДС.

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

Съдия при Районен съд – Пловдив: _____