

РЕШЕНИЕ

№ 1222

гр. Пловдив , 29.07.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

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

Председател: Георги Р. Гетов

при участието на секретаря Христина Ал. Борисова
като разгледа докладваното от Георги Р. Гетов Административно наказателно дело № 20215330201906 по описа за 2021 година

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

Образувано е по жалба от „Германо-Български център за срещи“ Фондация, ЕИК:115579255, със седалище и адрес на управление: гр. Пловдив, ул. „Екзарх Йосиф“ № 7а, представлявана от *** Л.Г.Т., ЕГН: *** **против** Наказателно постановление № 550826-F581259 от 10.12.2020 г., издадено от М.К.Л. – *** (***) - П., с което на основание чл. 180, ал. 2 вр. с ал. 1 от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) на жалбоподателя е наложена **„имуществена санкция“** в размер на **500 (петстотин) лева** за нарушение по чл. 86, ал. 1 и ал. 2 вр. с чл. 102, ал. 3, т. 1 от ЗДДС и чл. 112, ал. 1 от ППЗДДС.

В жалбата се навеждат доводи за незаконосъобразност и за необоснованост на атакуваното наказателно постановление (НП). Моли се за неговата отмяна. В съдебно заседание, редовно призован, жалбоподателят се представлява от адв. Д.К., който поддържа жалбата. Взема становище наказващият орган неправилно да е отказал да признае извършваните от жалбоподателя доставки за освободени, като счита, че същите попадат в приложното поле на разпоредбата на чл. 41 от ЗДДС, за което се позовава на съдебна практика.

Въззиваемата страна се представлява от юрисконсулт Б.К., която оспорва жалбата и поддържа наказателното постановление. Пледира при издаването му да не са допуснати съществени процесуални нарушения, а извършването на деянието, за което е санкциониран жалбоподателят, да е доказано. Моли наказателното постановление да бъде потвърдено. Претендира разноски за юрисконсултско възнаграждение.

СЪДЪТ, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателствени материали, поотделно и в тяхната съвкупност, приема за установено следното:

Жалбата е подадена от фондация „Германо-Български център за срещи“, спрямо което юридическо лице е наложена имуществената санкция, следователно от субект с надлежна процесуална легитимация. Екземпляр от наказателното постановление е връчен на жалбоподателя на 22.02.2021 г., установено от разписка за връчване на препис от НП, а жалбата е подадена чрез административнонаказващия орган (АНО) на 01.03.2021 г., поради което седемдневният срок по чл. 59, ал. 2 от ЗАНН е спазен, а жалбата е **допустима**. Разгледана по същество, същата е **основателна**, поради което атакуваното наказателно постановление следва да бъде отменено по следните съображения:

В обжалваното наказателно постановление е приета следната фактическа обстановка:

При извършена проверка, документирана с Протоколи №1600032002/25.09.2020 г., № 1600035769/30.10.2020 г. и № 1600037950/18.11.2020 г. било установено, че жалбоподателят фондация „Германо-Български център за срещи“ като данъчнозадълженото по смисъла на чл. 3, ал. 1 от ЗДДС, установено на територията на страната, провеждал обучителни курсове по немски език и префактурира наем и консумативни разходи.

Прието е, че жалбоподателят не е институция в системата на предучилищното и училищно образование, няма лиценз за професионално обучение или професионално ориентиране, не е включен 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 него обучения не попадат в чл. 41, т. 1, б. „а“ от ЗДДС, нито се третира като освободени.

Относно префактурираните консумативни разходи за същите е прието, че не попадат в приложното поле на чл. 26, ал. 5, т. 4 от ЗДДС, поради което те да формират облагаем оборот за регистрация по ЗДДС.

Жалбоподателят не бил подал заявление за регистрация по ЗДДС в ТД па НАП – Пловдив до 07.05.2018 г. включително, тоест в 7-дневен срок от изтичане на данъчния период 01.09.2017г. - 30.04.2018 г. За този период контролните органи приели да е достигнат облагаем оборот над 50 000 лв. (54 360 лв.) от страна на жалбоподателя. Заявление за регистрация по ЗДДС фондация „Германо-Български център за срещи“ подала на 11.09.2020 г. с вх. № 303912002809645/11.09.2020 г. в *** – Пловдив.

Жалбоподателят бил регистриран по ЗДДС на основание чл. 96, ал. 1 от ЗДДС с Акт за регистрация по ЗДДС № 160422002937782/25.09.2020 г., считано от датата на връчване - 07.10.2020 г.

Контролните органи приели, че за периода от 01.11.2018 г. до 06.10.2020

г. - датата, предхождаща датата, на която лицето е регистрирано, жалбоподателят трябвало да начислява данък за извършените от него облагаеми доставки по ЗДДС.

Прието е още, че за периода 01.04.2020 г. - 30.04.2020 г. оборотът бил в размер на 2 220,00 лева. Приходът от извършените продажби бил формиран на база издадени фактури и представени банкови извлечения. Контролните органи приели още, че ако жалбоподателят е бил регистриран по ЗДДС, е трябвало да начисли ДДС в общ размер на 366,67 лева за извършените от него облагаеми доставки за периода 01.04.2020 г. - 30.06.2020 г. 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 04.2020 г., а по отношение на продажбите към данъчно незадължени ФЛ 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 и да отрази отчета за продажби в дневника за продажби за месец 04.2020 г., като включи размера на данъка по извършените доставки в справката-декларация за данъчен период м. 04.2020 г., след което справката-декларация и дневникът за продажби да подаде в *** – Пловдив в срок до 14-то число на месеца, следващ съответния данъчен период, а именно до 14.05.2020 г. включително.

При тези си констатации на 30.11.2020 г. свид. Г.К.Б. – *** в *****, съставила акт за установяване на административно нарушение (АУАН) с бл. № F581259 против жалбоподателя фондация „Германо-Български център за срещи“, в присъствието на неговия представител и на свидетел. Препис от акта бил връчен на представляващия фондацията жалбоподател срещу разписка.

На 03.12.2020 г. било подадено писмено възражение от жалбоподателя против АУАН (с вх. № 70-00-12200/03.12.2020 г. по описа на *** ***), което било намерено за неоснователно от административнонаказващия орган.

Въз основа на така съставения АУАН и на останалите материали по административната преписка било издадено обжалваното в настоящото производство наказателно постановление.

От правна страна съдът приема следното:

Актът за установяване на административно нарушение е съставен от надлежно оправомощено лице, предявен е за запознаване със съдържанието му на представител на нарушителя и му е връчен препис срещу разписка. В шестмесечния срок по чл. 34, ал. 3 от ЗАНН е издадено и обжалваното наказателно постановление от материално и териториално компетентен орган. Налице е съответствие между установените факти и правните изводи в АУАН и в НП.

Предметът на доказване по делото е определен от описанието на нарушението, направено в обстоятелствената част на наказателното постановление. Така от значение за делото е дейността на жалбоподателя в

изрично посочения в АУАН и в НП период от 01.04.2020 г. до 30.04.2020 г. В тази връзка съдът намира, че и в акта, и в наказателното постановление ясно е описан видът на извършваната дейност и оттам видът на доставките, от които е формиран облагаемият оборот на фондацията за периода 01.09.2017 г. - 30.04.2018 г., който е довел до възникването на основание за по-ранната ѝ регистрация по ЗДДС. Относно доставките, формирали облагаемия оборот за интересувания делото период – месец април 2020 г., обаче наказващият орган се е задоволил крайно лаконично да посочи само общия размер на оборота от 2 200 лева, като е уточнено, че този приход е формиран на база издадени фактури и представени банкови извлечения. Липсва надлежно твърдение дали облагаемият оборот за процесния месец април 2020 г. е формиран от същата по вид дейност, от която е формиран и облагаемият оборот дал основание за регистрация на лицето по ЗДДС от по-ранен момент или от различна търговска активност. В най-добрия случай по въпроса е налице само предположение. В случая при съставянето на АУАН и издаването на НП административнонаказващият орган борава с две предположения:

- че щом е налице издадена фактура, то тя удостоверява облагаема доставка;

- че щом облагаемият оборот за даден период е формиран от определена икономическа дейност, то облагаемият оборот за следващ период също е формиран от тази дейност.

Административнонаказателната отговорност обаче не може да почива на предположения. Отделно от това изначално възниква неяснота в предмета на доказване, като остава неясно по какъв начин и от каква дейност е формиран посоченият оборот от 2 200 лева за значимия за делото период 01.04.2020 г. – 30.04.2020 г., дали той е формиран от дейност по провеждане на обучителни курсове по немски език, дали от префактуриране на наем и консумативни разходи или от друга дейност. Тези обстоятелства не следва да бъдат установявани за пръв път от доказателствата по делото, а е необходимо изначално да бъдат предявени на санкционирания, както и да бъдат описани в обстоятелствената част на наказателното постановление, за да не бъде препятстван съдебният контрол, а да има ясен и конкретно определен предмет на доказване по делото.

Конкретизацията на доставените стоки или услуги, които наказващият орган твърди да са извършени през процесния период, освен че има значение за правото на защита на жалбоподателя (да разбере фактическите и правни рамки на повдигнатото обвинение), **в конкретния случай има и важни практически измерения за съставомерността на деянието по следните съображения:**

- видът и вписаният предмет на дейност на жалбоподателя – 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 №

1600032002/25.09.2020 г.), което изисква внимателна преценка дали извършваните услуги не представляват освободени доставки по смисъла на чл. 41 от ЗДДС, доколкото са свързани с култура и образование;

- трайната практика на СЕС (Решение от 16 април 2015 г. на СЕС по дело C-42/14; Решение от 06.02.2003 г. на СЕС по дело C-185/01; Решение от 11.06.2015 г. година на СЕС по дело C-256/14), според която не всяко префактуриране на разходи представлява облагаема доставка, а само ако са спазени определени условия.

В тази връзка макар вече да се посочи, че от съдържанието на НП само да може да се предполага вида на извършваните доставки от жалбоподателя през интересувания делото период /01.04.2020 г. – 30.04.2020 г./, то дори и волята на наказващия орган да е била, че посоченият в постановлението оборот от 2 200 лева е формиран именно от дейност по провеждане на обучителни курсове по немски език и префактуриране на наем и консумативни разходи, то съдът намира, че по делото не се доказва по категоричен начин тези доставки да са облагаеми.

Относно първото перо – провеждани езикови курсове и обучение по немски език, решаващите мотиви на наказващия орган, че те не са освободени доставки по смисъла на чл. 41 от ЗДДС се базират на становището жалбоподателят да няма нито едно от лимитативно изброените в чл. 41, т. 1 и т. 2 от ЗДДС качества. Тук съдът намира, че от доказателствата по делото действително 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 според административнонаказващия орган жалбоподателят 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 установените по делото обстоятелства, че жалбоподателят е вписан като 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 в наказателното постановление не са изложени мотиви за дисквалифицирането на жалбоподателя 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. По делото не са ангажирани и доказателства, които да доказват тезата на наказващия орган.

В тази връзка следва да се отбележи, че неправилно би било позоваването на Указания на НАП, дадени с писмо № 3_926/03.05.2018 г. (протокол № 1600032002/25.09.2020 г.), тъй като в случая те са неправилно изтълкувани от въззиваемата страна. Видно от текста на писмото, фондациите не са по дефиниция изключени от кръга на субектите, предоставящи освободени доставки по смисъла на чл. 41 от ЗДДС, а само доколкото не притежават нито едно от качествата по чл. 41, т. 1 или т. 2 от ЗДДС. В процесния случай обаче изводът, че деецът не е културно -просветна институция, е изцяло немотивиран, което влече и явна необоснованост на извода, че доставките по така разгледаното първо перо не са освободени по глава четвърта от ЗДДС.

Явна необоснованост е налице и относно изводите за облагаемост на доставките по второто перо, изразяващи се в префактуриране на разходи. По този въпрос е налице дългогодишна противоречива практика 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 06.02.2003 г. на СЕС по дело С-185/01 и Решение от 11.06.2015 г. 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 г. на Върховния административен съд; Решение № 5321 от 24.04.2018 г. по адм. д. № 9226/2017 г. на Върховния административен съд; Решение № 14127 от 19.11.2018 г. по адм. д. № 4534/2018 г. 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, то в тези случаи 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 06.02.2003 г. на СЕС по дело C-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 значение за преценката дали е налице облагаема доставка при префактуриране има 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 г. и двете на изпълнителен директор на НАП, от прочита на които се установява, че самата приходна администрация също счита, че критерият дали е налице облагаема доставка при префактуриране отново е действителният характер на отношенията между страните.

В тази връзка по делото са приложени редица фактури, издадени от жалбоподателя, с които се префактурират разходи за наем, ел. енергия и други консумативи. 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, че 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 по делото 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 по делото е представен договор за наем, но той касае само отношенията между Община Пловдив (за която се оказва да е действителният собственик на процесните

имоти, за които 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.

Гореизложеното налага извод, че по делото остава недоказан облагаемият характер и на второто перо, чрез което наказващият орган твърди да е формиран облагаемият оборот на жалбоподателя. Макар да са представени фактури, в които е посочено префактуриране на консумативи, то без доказателства за действителните икономически отношения между страните не може да се приеме, че въпросното префактуриране представлява облагаема доставка по смисъла на трайната практиката на СЕС.

В заключение недоказано остава вмененото на жалбоподателя с НП административно нарушение, както и че оборотът от 2 200 лева за процесния период от 01.04.2020 г. до 30.04.2020 г. е формиран от облагаеми, а не от освободени доставки, извършвани от жалбоподателя. Това обстоятелство на самостоятелно основание обосновава отмяна на наказателното постановление.

На следващо място съдът обръща внимание, че на датата на постановяване на настоящото решение е постановено и *Решение № 1595 от 29.07.2021 г. по к.а.н.д. № 1554/2021 г. по описа на XX състав на Административен съд – Пловдив*, в което е разгледан казус между същите страни, но относно наложена с наказателно постановление имуществена санкция на жалбоподателя по настоящото дело, но за неначисляване на ДДС по облагаеми доставки за различен период – от 01.09.2020 г. до 30.09.2020 г. В решението си касационната инстанция е приела, че наказателното постановление е незаконосъобразно поради неописване на броя, датата на извършване и най-вече естеството на доставката, за която се твърди, че е облагаема, с което е допуснато съществено процесуално нарушение. Наборът от фактически твърдения при описанието на нарушението в настоящия казус и в този, разгледан от Административен съд – Пловдив, е идентичен, като разликите са обусловени единствено от различните периоди. В тази връзка настоящият съдебен състав изцяло споделя изложените от касационната инстанция съображения по приложението на процесуалния закон. Освен това съдът намира, че при идентични факти законът следва да бъде последователно прилаган, за да е налице предвидимост и справедливост. Доколкото и касационната инстанция се грижи и следи за уеднаквяването на съдебната практика, то настоящият състав категорично намира, че не следва законът да бъде прилаган в противоречие с вече формираната съдебна практика. Същата изцяло кореспондира и с изводите на този съд относно незаконосъобразност на обжалваното наказателно постановление.

В тази връзка при нарушението по чл. 180 от ЗДДС при описанието на нарушението следва да се посочат конкретните действия или бездействия, чрез които е допуснат противоправният резултат. 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, то в АУАН и в НП следва надлежно да са описани:

- видът на извършваните доставки с посочване дали се касае за доставка на стока или 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 чл. 10 - чл. 10б от ЗДДС, дали доставката е облагаема с нормална или намалена ставка, облагаема с нулева ставка или е освободена от ДДС;

- стойността на доставките, за да се прецени дали наказващият орган е определил правилно размера на ДДС;

- датата на извършване на доставките с оглед преценката дали попадат в рамките на данъчния период;

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

В процесната хипотеза този стандарт не е спазен, което влече незаконосъобразност на наказателното постановление.

В заключение и за пълнота на изложението съдът намира за необходимо да посочи и следното: 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, § 1 от нея, то 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 **принципът на пропорционалността и на данъчния неутралитет**.

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 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 преценката 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:

- данъчният 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)*, както и цитираната в тези решения практика на СЕС.

Относително към процесния казус е разрешението, дадено по отправено преюдициално запитване 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 и*

- в случай че не се касае за данъчна измама

- и ако преследва чисто санкционни функции, а 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 преюдициално запитване от Административен съд – Пловдив. 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 от ЗДДС, а не по чл.180 от ЗДДС;

- в мотивите на решението обаче в 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.

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 до нарушаване на принципа на данъчния неутралитет.

Пренесено на плоскостта на настоящия казус и изхождайки от гореизложените ръководни начала, изведени в практиката на СЕС, се правят следните изводи:

- нормата на чл. 180, ал. 2 от 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 невнесено ДДС, което обективно води **до двойно внасяне на дължимото ДДС** – веднъж в ревизионното производство и веднъж в рамките на процеса по ЗАНН;

- наложената имуществена санкция предвид фиксирания ѝ 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 от ЗДДС, в които са предвидени пониски санкции от 5 %, съответно 10% от дължимия данък при последващото му внасяне в определен срок. Същата законодателна техника е употребена и по отношение на данъчнозадължено лице, регистриран получател – чл. 180а от ЗДДС;

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

- в случая изобщо не са изложени твърдения от наказващия орган, нито по делото са събрани 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 наличната 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 наказаният субект е направил спрямо приходната администрация за облагаемия или необлагаемия характер на извършваните доставки. Посоченото е от особено значение, доколкото по мнение на настоящия състав изводите на АНО за облагаем характер на доставките всъщност са **немотивирани и необосновани**.

- липсата на стремеж за данъчна измама е виден и от обстоятелство, че до ревизионното производство 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 всички 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 от съществено значение и като се съобрази, че съгласно Решение от 16.04.2015 г. на СЕС по дело C-42/14 за префактурираните разходи, за които приходната администрация твърди да представляват облагаеми доставки, наказаният субект би имал право на пълен данъчен кредит. Следователно достига се до внасяне на двойния размер на ДДС, което при надлежно прилагане на правилата на ЗДДС и след приспадане на данъчния кредит не би трябвало да бъде в икономическа тежест на жалбоподателя. Тези съображения се излагат за пълнота на изложението и обуславят допълнително основание за отмяна на обжалваното наказателно постановление.

Предвид всичко гореизложено съдът намира жалбата за основателна, а атакуваното наказателно постановление за незаконосъобразно и необосновано, което налага неговата отмяна.

С оглед изхода на делото и основателността на жалбата право на вземане за разноси възниква единствено за жалбоподателя, който обаче не е направил искане пред съда за овъзмездяване на сторени разноси в процеса. Фактът на уважаване, респ. на отхвърляне на жалбата не е достатъчен, за да бъдат присъдени на страната направените разноси. Присъждането на разноси не е автоматична последица от постановяването на благоприятно за страната решение и по дължимостта им съдът не се произнася служебно. За да се произнесе, съдът трябва да бъде надлежно сезиран с нарочно искане. Сезирането на съда е надлежно, когато до приключване на последното съдебно заседание в съответната инстанция страната е направила искане за присъждане на разноси (така *Решение № 1411 от 30.07.2020 г. по к.а.н.д. № 1164/2020 г. на XXI състав на Административен съд – Пловдив*). В случая такова искане не е направено от страна на жалбоподателя. По тези съображения разноси не се дължат.

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

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Наказателно постановление № 550826-F581259/10.12.2020 г., издадено от М.К.Л. – *** - Пловдив, с което на фондация „ГЕРМАНО-БЪЛГАРСКИ ЦЕНТЪР ЗА СРЕЦИ“, ЕИК:115579255, със седалище и адрес на управление: гр. Пловдив, ул. „Екзарх Йосиф“ № 7а, представлявана от *** Л.Г.Т., ЕГН: *** на основание чл. 180, ал. 2 вр. с ал. 1 от Закона за данък върху добавената стойност е наложена **имуществена санкция** в размер на **500 (петстотин) лева** за нарушение по чл. 86, ал. 1 и ал. 2 вр. чл. 102, ал. 3, т. 1 от Закона за данък върху добавената стойност и чл. 112, ал. 1 от ППЗДДС.

РЕШЕНИЕТО може да се обжалва с касационна жалба на основанията, посочени в Наказателно-процесуалния кодекс, по реда на Административнопроцесуалния кодекс пред Административен съд – Пловдив в 14-дневен срок от получаване на съобщението от страните, че решението е изготвено.

Съдия при Районен съд – Пловдив: _____