

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

Образувано е по подадена жалба от „***“ ЕООД, ЕИК: ***, със седалище и адрес на управление гр.София, бул.***, представлявано от управителя Е.И.Е., против наказателно постановление №708783-F699800/21.06.2023 г., издадено от Заместник директор на ТД на НАП-София, с което на основание чл.182, ал.1 от ЗДДС е наложена имуществена санкция в размер на 1000 лева, за нарушение на чл.124, ал.2, във вр. с чл.182, ал.1 от ЗДДС.

Жалбоподателят оспорва процесното НП, като неправилно и незаконосъобразно издадено. Навежда доводи, че извършените насрещна проверка органи по приходите, са действали в нарушение на принципите на обективност, служебно начало и добросъвестност, регламентирани в чл.3, чл.5 и чл.6 от ДОПК, поради което не са установили всички релевантни факти и обстоятелства от значение за определяне задълженията на дружеството по ЗДДС.

Жалбоподателят не се представлява в съдебно заседание от законен или упълномощен процесуален представител, но в представено писмено допълнение към жалбата, ведно с приложени писмени доказателства, взема становище по същество на правния спор. Навежда доводи, че с извършените корекции за периоди, подробно описани в поканата по чл.103 от ДОПК, дружеството-жалбоподател е отворило съответните периоди и е подало отново справка-декларация, ведно с коригираните периоди, с което коректно е отразило задълженията си по ДДС и съответните дължими лихви за периода, в съответствие с процедурата по чл.126 от ЗДДС, като по този начин е изпълнило законовото си задължение. Моли съда, на основание допълнително изложените аргументи, да постанови решение, с което да отмени обжалваното НП, като неправилно и необосновано.

Ответната страна по жалбата в лицето на АНО – Заместник директор на ТД на НАП-София, чрез надлежно упълномощения си процесуален представител – юрк.Т.Р., след приключване на съдебното следствие, моли съда да потвърди процесното НП, като правилно и законосъобразно издадено. В този смисъл навежда доводи, че санкционният акт е издаден от компетентен орган, при издаване на АУАН и НП не са допуснати съществени процесуални нарушения, както и че са обсъдени възможностите за приложение на привилигираната разпоредба на чл.182, ал.2 от ЗДДС, но поради липса на основание за това към момента на издаване на санкционния акт, същата не е била приложена.

Претендира присъждане на разноски за юрисконсултско възнаграждение, като прави възражение за прекомерност на претендираното от жалбоподателя адвокатско възнаграждение.

Съдът, като прецени събраните по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа

и правна страна:

Жалбата е подадена в срока по чл.59, ал.2 от ЗАНН и от лице, притежаващо активна процесуална легитимация да обжалва НП. Процесното НП е връчено на упълномощено от дружеството-жалбоподател лице на 10.07.2023 г., съгласно отразената дата на разписката върху него, а жалбата е подадена чрез АНО по електронен път на 17.07.2023 г., съгласно отразената дата върху разпечатката за изпратено съобщение по имейл, т.е. в законоустановения 14-дневен преклузивен срок по чл.59, ал.2 от ЗАНН. С оглед на горното, жалбата се явява процесуално допустима и следва да бъде разгледана по същество.

Разгледана по същество, жалбата е основателна.

От събраните по делото писмени и гласни доказателства се установява следната фактическа обстановка:

На 09.02.2023 г., по повод извършена проверка от длъжностни лица при ТД на НАП-София, възложена с резолюция №П-22221023000775-ОРП-001/04.01.2023 г. на главен инспектор по приходите при ТД на НАП-София, приключила с издаване на Протокол за извършена насрещна проверка №П-22221023000775-141-001/09.02.2023 г., контролните органи констатирали, че „***“ ЕООД, в качеството си на регистрирано лице по ЗДДС на 30.03.2017 г., е осъществило облагаема доставка с предмет „участие в спортни събития“ на 04.10.2022 г. по смисъла на чл.25 от ЗДДС, към „***“ ЕООД, за което е издало данъчна фактура №0000001302/04.10.2022 г., с данъчна основа 2000 лева и ДДС от 400 лева, плащането по която е извършено по банков път на 07.10.2022 г.

Контролните органи установили, че данъкът в размер на 400 лева е станал изискуем през периода м.10.2022 г., когато е осъществена доставката /услугата/ от жалбоподателя, както и че последният е следвало да изпълни задължението си по чл.113, ал.1 и ал.4, във вр. с чл.124, ал.2 и чл.125, ал.1 и ал.3 от ЗДДС, като начисли данък в размер на 400 лева през данъчен период м.10.2022 г., когато е налице данъчно събитие за извършената на 04.10.2022 г. доставка.

От съдържащите се данни в подадената от жалбоподателя СД за ДДС с вх.№22104960995/14.11.2022 г., контролните органи установили, че дължимият данък по фактура №0000001302 от 04.10.2022 г. не е бил включен при определяне на резултата за данъчен период м.10.2022 г. в подадената справка-декларация по чл.125 от ЗДДС, нито в дневника за продажби за съответния данъчен период, което е довело до определяне на данък в по-малък размер, а именно: с 400 лева.

Въз основа на така направените констатации в хода на извършената проверка, компетентно длъжностно лице: К.Г.З., заемаща длъжността: главен инспектор по приходите в ТД на НАП-София, съставила АУАН №F699800 на 28.03.2023 г., в присъствието на двама свидетели при установяване на

нарушението и връчване на акта, против „***“ ЕООД, затова, че на 15.11.2022 г., не е изпълнило задължението си да отрази издадения данъчен документ /процесната фактура/ в СП за ДДС и регистър „Дневник за продажбите“, в данъчния период, през който е издаден – м.10.2022 г., в законоустановения срок до 14.11.2022 г., като това е довело до определяне на данък в по-малък размер, а именно: с 400 лева.

Актосъставителят отразил, че нарушението е извършено на 15.11.2022 г., определен като деня, следващ крайния срок за подаване на СД за ДДС и регистър „Дневник за продажбите“ за периода м.10.2022 г., в който процесната фактура е следвало да бъде включена, при направена констатация, че данъкът е следвало да постъпи в приход на бюджета в срок до 14.10.2022 г., а като място на извършване на нарушението посочил – офис на ТД на НАП-София, като компетентна териториална дирекция за жалбоподателя, относно подаване на СД за ДДС и отчетни регистри по чл.124 от ЗДДС.

Актосъставителят отразил, че за извършената доставка на обща стойност 2400 лева е бил издаден данъчен документ - фактура №0000001302 от 04.10.2022 г., която не е включена в дневника за продажбите през следващите данъчни периоди м.11.2022 г., м.12.2022 г., м.01.2023 г. и м.02.2023 г., като посочил, че с описаното бездействие, жалбоподателят нарушил разпоредбите на чл.124, ал.2, във вр. с чл.182, ал.1 от ЗДДС.

Междувременно, с покана по чл.103 от ДОПК №П-22221022226215-177-001/17.03.2023 г. по описа на ТД на НАП-София, на жалбоподателя е дадена възможност да извърши корекции на описаните периоди, предвид установеното при проверката несъответствие в подадена от него СД по ЗДДС, изразяващо се в това, че издадени от „***“ ЕООД фактури за продажби, една от които и процесната фактура, не е била отразена в подадена СД по ЗДДС за този данъчен период и в дневника за продажбите, поради което дължимия данък по процесната фактура не е бил включен при определяне на резултата от данъчен период м.10.2022 г. в СД по ЗДДС. Видно от приложените СД по ЗДДС за м.10.2022 г., дневник за покупките, дневник за продажбите на „***“ ЕООД, за данъчен период м.10.2022 г., както и уведомление за приемане на постъпили от задълженото лице данни от СД за ДДС е, че процесната фактура е била отразена на 31.03.2023 г. в подадената от жалбоподателя коригирана СД по ЗДДС, т.е. само два дена след съставяне на АУАН, както и в дневника за продажбите през следващ данъчен период, а именно: през периода м.03.2023 г. Несъмнено на актосъставителя са станали известни горните обстоятелства, което явява от посоченото в АУАН, че процесната фактура не е била включена в дневника за продажбите за периода м.10.2022 г., но и през следващите данъчни периоди, до м.02.2023 г. включително.

АУАН е предявен и връчен на надлежно упълномощено от жалбоподателя лице да получава АУАН - П.К.И., на датата на която е съставен – 28.03.2023 г., без възражения по направените в него констатации. Жалбоподателят не се възползвал от правото си по чл.44, ал.1 от ЗАНН и не

представил в законоустановения 7-дневен срок писмени възражения пред АНО, против съставения АУАН.

Въз основа на така съставения АУАН, компетентно длъжностно лице – Заместник директор на ТД на НАП-София, издал процесното НП на 21.06.2023 г., с което, след като възпроизвел изцяло описаната в акта фактическа обстановка, направил констатацията, че нарушението е извършено за първи път и се потвърждава от приложените към преписката доказателства, че АУАН е редовно предявен и връчен на упълномощено от жалбоподателя лице, че против направените в него констатации не са постъпили възражения по реда на чл.44, ал.1 от ЗАНН, че при определяне на наказанието са взети предвид обстоятелствата по чл.27, ал.2 от ЗАНН, както и че не са налице предпоставките за приложение на разпоредбата на чл.28 от ЗАНН, наложил на жалбоподателя на основание чл.182, ал.1 от ЗДДС, имуществена санкция в размер на 1000 лева, за нарушение на разпоредбите на чл.124, ал.2, във вр. с чл.182, ал.1 от ЗДДС.

Изложената по-горе фактическа обстановка, съдът прие за установена от събраните по делото гласни доказателства: показанията на свидетеля К.З., които съдът кредитира с доверие, като логични, последователни и непротиворечиви с данните от приложените по делото писмени доказателства, изхождащи от лице, даващо показания за непосредствено възприетото от него по време на изпълнение на служебните си задължения, без наличие на данни за възможна заинтересованост от изхода на делото; от приобщените по делото писмени доказателства – процесните АУАН и НП; Резолюция за извършване на проверка №П-22221023000775-ОРП-001/04.01.2023 г.; Промяна на резолюция за извършване на проверка №П-22221023000775-ОРП-002/06.01.2023 г.; Протокол за извършена насрещна проверка №П-22221023000775-141-001/09.02.2023 г., ведно с приложените писма за изискване на документи и представени такива; покана за съставяне на АУАН; Заповед №667/30.09.2021 г., издадена от изпълнителния директор на НАП; пълномощно; както и приложените към писмените допълнения към жалба – покана по чл.103 от ДОПК; справка декларация и дневници за продажби за м.10.2022 г., протокол за приемане на справката-декларация и др.

При така установената фактическа обстановка, въз основа на събрания по делото доказателствен материал, съдът приема за установено следното от правна страна:

АУАН и издаденото въз основа на него НП, са издадени от материално и териториално компетентни органи, съгласно представената заповед на изпълнителния директор на НАП, в изпълнение на делегираните им правомощия по закон, в кръга на техните функции и по предвидения в закона ред.

Съдът констатира допуснати съществени процесуални нарушения в хода на административнонаказателното производство, които са довели до

ограничаване правото на защита на санкционираното дружество да разбере за какво точно нарушение е привлечен да отговаря и кога го е извършил, което налага цялостна отмяна на обжалваното НП.

В случая, в АУАН и НП е посочено, че задълженото лице не е отразило в дневника за продажби издадената от него фактура №00000001302 на 04.10.2022 г., в данъчния период, през който е издадена - м.10.2022 г., а и през следващите данъчни периоди до м.02.2023 г. включително, като това негово бездействие е довело до определяне на данък в по-малък размер, а именно: с 400 лева.

Предвид характера на нарушението: осъществено чрез бездействие неизпълнение на регламентираното в закона задължение в рамките на определения за това срок, същото следва да се счита за извършено в деня, следващ изтичането на съответния срок. От избора на актосъставителя и АНО начин на формулиране на словесното описание на нарушението не става ясно точно кога санкционираното нарушение е било довършено, т.е. до кога е следвало субектът да изпълни задължението си, респективно от кога бездействието му се превръща в нарушение, въпреки наличието на посочена дата на нарушението и в двата акта. От една страна в АУАН и НП се твърди, че нарушението е извършено на 15.11.2022 г., явяващ се деня, следващ крайния срок за подаване на СД за ДДС и регистър „Дневник за продажбите“ за период м.10.2022 г., в който процесната фактура е следвало да бъде включена. От друга страна се сочи, че данъкът е следвало да постъпи в приход на бюджета в срок до 14.11.2022 г. Същевременно, в съставения АУАН и издадено въз основа на него НП е отразено и това, че дължимият данък в размер на 400 лева е станал изискуем през периода м.10.2022 г., когато е настъпило данъчното събитие /осъществената на 04.10.2022 г. доставката/, и от когато е възникнало задължението за жалбоподателя по чл.113, ал.1 и ал.4, във вр. с чл.124, ал.2 и чл.125, ал.1 и ал.3 от ЗДДС - да начисли данък в размер на 400 лева през данъчен период м.10.2022 г., какъвто не е начислил, съгласно подадената СД на ЗДДС на 14.11.2022 г., а това е довело до определяне на ДДС в по-малък размер, а именно: с 400 лева. По този начин се увеличава неяснотата относно това коя дата всъщност се приема като дата на извършване на нарушението, съответно дали не се приема, че това е датата, на която е подадена описаната в АУАН и НП СД по ЗДДС – на 14.11.2022 г., или датата, на която е следвало да се подаде СД по ЗДДС - до 14-о число включително на месеца, следващ данъчния период, за който се отнася по смисъла на чл.125, ал.3 от ЗДДС. Последният срок, обаче, е предвиден за подаване на справка-декларация, съставена въз основа на отчетните регистри по чл.124 за всеки данъчен период, и е относим за нарушения, изразяващи се в неподаване на СД по ЗДДС в законоустановения срок, каквото обвинение на жалбоподателя не е предявено.

Съгласно чл.87, ал.2 от ЗДДС, всеки данъчен период е едномесечен и съвпада с календарния месец, освен случаите по Глава 18, какъвто не е

настоящия казус, като на основание посочената за нарушена разпоредба на чл.124, ал.2 от ЗДДС, регистрираното лице е длъжно да отрази издадените от него или от негово име данъчни документи, в дневника за продажбите за данъчния период, през който са издадени. Ето защо, издадената през м.10 фактура /данъчен документ по смисъла на чл.112, ал.1, т.1 от ЗДДС/, е следвало да се отрази в дневника за продажби за м.10, и то до края на този месец. Предвид горното, като дата на извършване на нарушението би следвало да се счита 01.11.2022 г. – т.е. първия ден след изтичане на крайния срок за отразяване, но това не е посочено в нито един от двата процесуални документа. Не е отразен и срокът до когато съответната фактура е следвало да бъде отразена в дневника за продажби, а именно – до 31.10.2022 г., от който логично би могло да се изведе и датата на нарушението, изразяващо се в бездействие.

Съставянето на АУАН е основополагащ елемент от всяко административно производство, от което зависи в голяма степен ефективността на последващата юрисдикционно-наказателна дейност на АНО. Чрез съставения АУАН се сезира оторизирания АНО със съответния административно наказателен спор и се иска от него да се произнесе по същия, като се внася твърдение, че е налице извършено административно нарушение от определен вид. В този смисъл, абсолютно задължително е в АУАН и НП, вмененото на нарушителя административното нарушение, за което е санкциониран, да бъде описано точно, прецизно и разбираемо, както и да съдържа всички обективни признаци на посочената като нарушена норма от съответния нормативен акт. Законосъобразността на съставения АУАН и издаденото НП е обусловена от спазване на императивните разпоредби, уреждащи съдържанието им – съответно чл.42 и чл.57 от ЗАНН. С така избрания начин на формулиране на вмененото на жалбоподателя нарушение, не става ясно кога е извършено същото, като датата на извършване на нарушението или срокът, до който е следвало да се изпълни съответното задължение, не са посочени коректно, нито в съставения АУАН, нито в издаденото НП, което е равнозначно на липса на задължителен реквизит в тях. За пълнота на изложението следва да се посочи, че дори в НП вмененото на жалбоподателя нарушение да беше описано съобразно изискванията на чл.57 от ЗАНН, констатираното от съда съществено процесуално нарушение при съставяне на АУАН не може да бъде saniрано, тъй като е недопустимо датата на извършване на нарушението да се посочи за първи път от АНО. Правилното посочване на датата на извършване на административното нарушение е от значение не само като индивидуализиращ белег на нарушението, но и с оглед извършване на дължимата се от съда преценка за спазване сроковете по чл.34 от ЗАНН и за приложимия материален и процесуален закон на основание чл.3 от ЗАНН, която в случая съдът е в невъзможност да осъществи. Предвид гореизложеното, съдът приема, че административнонаказателното производство по налагане на административното наказание е опорочено, поради допуснати нарушения на

процесуалните правила, съществено засегнали правото на защита на наказаното лице и поставили го в невъзможност да разбере за какво конкретно нарушение е ангажирана административнонаказателната му отговорност и кога го е извършил. Констатираните съществени нарушения на процесуалните правила, засягащи с висок интензитет правото на защита на жалбоподателя, обуславят извод за отмяна на атакуваното НП.

Следва да се добави и това, че нарушението по чл.182, ал.1 от ЗДДС е резултатно и елемент от неговия фактически състав е определянето на данък в по-малък размер. Както бе посочено по-горе, съгласно чл.87, ал.2 от ЗДДС за всеки данъчен период, който е едномесечен и съвпада с календарния месец, регистрираното лице формира определен резултат. Този резултат, съгласно чл.88, ал.1, ал.2 и ал.3 от ЗДДС представлява 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 този данъчен период, и може да бъде данък за внасяне или данък за възстановяване. Или не винаги неотразяването на данъчен документ в отчетните регистри и СД води до определяне на данък в по-малък размер за съответния период, какъвто е изискваният от чл.182, ал.1 от ЗДДС вредоносен резултат. Действително, неотразяването на издаден данъчен документ в общия случай, води до некоректно определяне на декларирания резултат за съответния данъчен период, но в чл.182, ал.1 от ЗДДС се визира като нарушение единствено това поведение, което води до определяне на данъка в по-малък размер, а не до невярно отчитане на данъчния резултат въобще. В конкретния случай нито в АУАН, нито в НП се съдържат конкретни обстоятелства относно това какъв е размерът на определения данък за данъчен период м.10.2022 г. и как се променя размерът на дължимия данък в резултат на несвоевременното отразяване на издадения данъчен документ в дневника за продажби, поради което вмененото нарушение се явява и недоказано от обективна страна, а последното също съставлява самостоятелно основание за отмяна на процесното НП.

Действително, описаните в АУАН и НП фактически обстоятелства, че жалбоподателят, като регистрирано лице по ЗДДС, е осъществило облагаема доставка по смисъла на чл.25 от ЗДДС, на 04.10.2022 г., с предмет „участие в спортни събития“, към „***“ ЕООД, за което издал фактура с №00000001302 на 04.10.2022 г., с данъчна основа 2000 лева и ДДС от 400 лева, по която плащането е извършено в пълен размер по банков път на 07.10.2022 г., се установяват по несъмнен и безспорен начин от приложените към съставения Протокол за извършена насрещна проверка документи – копие от процесната фактура и платежно нареждане за плащане по банков път. От приложено към преписката копие от хронологичен регистър на жалбоподателя за начисляване и плащане по процесната фактура, издадена към „***“ ЕООД, се установява причината, поради която няма издадени кредитни известия, а именно: поради допуснатата техническа грешка подадената СД по ЗДДС за м.10.2022 г. не е отчела нито приходите, нито продажбите на задълженото

лице. Наред с горното, данните от ангажираните от жалбоподателя писмени доказателства, касаещи последващото коректно отразяване на задълженията по ЗДДС и съответните дължими лихви за периода, в съответствие с процедурата по чл.126, ал.3, т.1 от ЗДДС, а именно: че е отстранил нарушението с отразяване на процесната фактура на 31.03.2023 г. в подадената коригирана СД по ЗДДС, още в хода на административно-наказателното производство, два дена след съставяне на АУАН, както и в дневника за продажбите през следващ данъчен период, а именно: през периода м.03.2023 г., навеждат на извод, че като краен резултат няма ощетяване на фиска, а очевидно само неправомерно ползване на данъчен кредит, за което се дължат съответните лихви, които обезщетяват държавата. От друга страна, несвоевременното отразяване на документа в книгата за продажби, не е имало за свой резултат ощетяване на фиска или заобикаляне на приложимия закон, и то само по себе си не би могло да се приравни на злоупотреба от страна на жалбоподателя, нито има за резултат избягване на данъчното облагане. При това положение, наложената на жалбоподателя имуществена санкция в размер на 1000 лева, въобще не може да служи за постигане на предвидената в закона цел - да предотврати избягването на данъчно облагане, поради което се явява неправилно и незаконосъобразно наложена.

Предвид всичко изложеното по-горе, съдът намира, че обжалваното НП следва да бъде изцяло отменено, като неправилно и незаконосъобразно издадено.

По разноските:

На основание чл.63д от ЗАНН, страните имат право на присъждане на разноски в настоящото производство по реда на АПК. С оглед изхода на делото, право на разноски има жалбоподателя. От правоимащата страна, обаче, не изхожда своевременно изрично искане за присъждане на разноски, не ангажира и доказателства за направени такива, поради което съдът не дължи произнасяне по този въпрос.