

РЕШЕНИЕ

№ 6705

гр. София, 15.11.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 69 състав, в публично заседание на 03.11.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Милена Славейкова

при участието на секретаря Грета Грозданова и при участието на прокурора Ива Цанова, като разгледа дело номер **8373** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.186, ал.4 от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС), вр. чл.145 – 178 от Административно процесуалния кодекс (АПК).

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], вх.А, ет.2, ап.9, срещу Заповед № ФК-С1184-0040714 от 03.08.2021 г. на началник отдел „Оперативни дейности” С. в Главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП, с която му е наложена принудителна административна мярка (ПАМ) „запечатване на търговски обект и забрана на достъпа до него за срок от 14 дни“ на основание чл.186, ал.1, т.1, б.“а“ ЗДДС.

Жалбоподателят претендира за незаконосъобразност на заповедта поради неправилно приложение на закона, вкл. чл.6 АПК съществени процесуални нарушения. Счита продължителността на срока за прекомерна и несъответстваща на целта на закона в нарушение на чл.6 АПК при липса на мотиви в тази част на акта поради тяхната бланкетност и неотносимост към конкретиката на случая. Визират се нарушения на чл.26, чл.35 АПК и чл.187, ал.4 ЗДДС. Жалбоподателят поддържа, че е коректен данъкоплатец и няма други нарушения на данъчното законодателство, а процесният пропуск по издаване на фискален бон е инцидентен и случаен. Оспорва твърденията за неотчитане на приходи и отклонение от данъчно облагане, респ. негативни последици за фиска. Претендира за отмяна на заповедта и присъждане на сторените разноски.

Ответникът началник отдел „Оперативни дейности” С. в Главна дирекция „Фискален

контрол“ при ЦУ на НАП оспорва жалбата чрез юр. Й.. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Представителят на Софийска градска прокуратура изразява становище за неоснователност на жалбата.

Административен съд София град, като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна:

При извършена проверка на 23.07.2021 г., 14:20 часа, в търговски обект по смисъла на пар.1, т.41 от ДР на ЗДДС – кулинарен магазин, находящ се в [населено място], [улица], стопанисван от жалбоподателя, било установено, че при извършена от проверяващите контролна покупка на 1 брой кафе на стойност 1.50 лв. не бил издаден фискален бон от монтирано и в работен режим фискално устройство (ЕКАФП), нито от кочан с ръчни касови бележки, в нарушение на задължението на търговеца по чл.118, ал.1 ЗДДС. Нарушението се доказвало и от установено наличие на касова разлика в размер на 55.10 лв. между наличните парични средства в касата и тези, маркирани във ФУ, тъй като разчетената касова наличност от монтираното в обекта ФУ била 0.00 лв. Констатациите са обективирани в протокол за проверка № 0040714 от 23.07.2021 г. съгласно чл.50 и чл.110, ал.4 ДОПК.

Въз основа на него е издадена оспорената Заповед № ФК-С1184-0040714 от 03.08.2021 г. на началник отдел „Оперативни дейности” С. в Главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП, с която на дружеството е наложена ПАМ „запечатване на търговски обект и забрана на достъпа до него за срок от 14 дни“ на основание чл.186, ал.1, т.1, б.“а“ ЗДДС. Актът е мотивиран с констатирано при проверката на 23.07.2021 г. нарушение на чл.118, ал.1 от ЗДДС и чл.186, ал.1, т.1 ,б.“а“ ЗДДС, а именно: неспазване на реда за издаване на съответен документ за продажба (фискална касова бележка) при извършена контролна покупка на един брой кафе.

Относно продължителността на срока на наложената ПАМ органът е посочил, че установеното нарушение винаги води до негативни последици за фиска, тъй като не се отчитат приходи и по този начин се стига до отклонение от данъчно облагане. Допълнително, продължителността на срока била съобразена с начина и вида на организиране на отчетността, които са довели до извършване на нарушението и индиректно със степента на неговата обществена опасност. Посочено е, че нарушителят отдавна осъществява търговска дейност и е наясно с изискванията за нея, но въпреки това е допуснал извършването на административно нарушение. Направен е извод, че така създадената организация на дейността в търговския обект няма за цел и не води до изпълнение на установените правни регламенти, а напротив – до пряко отклонение от данъчно облагане, винаги свързано с отрицателни последици за фиска. Изложени са изрични мотиви, че срокът на наложената ПАМ е съразмерен на извършеното и съобразен с целената превенция да се преустановят лошите практики в обекта. Като пряка цел на ПАМ е посочена промяна в начина на извършване на дейността и нейното правилно отчитане, а индиректно – недопускане на вреда за фиска.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Оспорената заповед е връчена на 06.08.2021 г. Жалбата, по която е образувано съдебното производство, е подадена на 19.08.2021 г. - в срока по чл.149, ал.1 АПК, от легитимирано по смисъла на чл.147, ал.1 АПК лице и срещу подлежащ на оспорване

според чл.186, ал.4 ЗДДС индивидуален административен акт, поради което е процесуално допустима. Правният интерес от оспорване произтича от разпоредбата на чл.187, ал.4, изр.посл. ЗДДС - при повторно нарушение не се разрешава отпечатване на обекта преди изтичането на един месец от запечатването му.

Разгледана по същество е неоснователна.

Оспорената заповед, с която е наложена ПАМ по чл.186, ал.1, т.1, б.“а“ ЗДДС, е акт на компетентен административен орган, предвид издадената заповед № ЗЦУ-1148 от 25.08.2020 г., с която изпълнителният директор на НАП, като орган по приходите по чл. 10, ал. 1, т. 1 ЗНАП, е делегирал на началниците на отдели „Оперативни дейности“ в Главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП съгласно установената правна възможност по чл.186, ал.3 ЗДДС правомощията за налагане на ПАМ по чл.186, ал.1 ЗДДС.

По аргумент от чл.110, ал.4 ДОПК проверка се извършва от органите по приходите, без да е необходимо изрично писмено възлагане, поради което са неоснователни доводите на жалбоподателя за необходимост от изрично упълномощаване за извършване на проверки. Независимо от законовата уредба, ответникът е представил Заповед № ЗЦУ-1149 от 25.08.2020 г. на изпълнителния директор на НАП, с която на органите по приходите в Главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП е възложено извършването на проверки на всички подлежащи на контрол лица и обекти на територията на страната, независимо от регистрацията на лицата, поради което изложените в жалбата съображения за липса на изрично упълномощаване не водят до незаконосъобразност на наложената ПАМ. Противно на твърденията в жалбата актът е мотивиран от фактическа и правна страна съобразно чл.59, ал.2 АПК.

Принудителната административна мярка е наложена след осъществен данъчно-осигурителен контрол посредством проверка на процесния търговски обект – кулинарен магазин от компетентните за това органи, за резултатите от която на основание чл. 110, ал. 4, изр. последно ДОПК е съставен протокол № 0040714 от 23.07.2021 г., обективиращ установените факти и обстоятелства от значение за определяне на задълженията за данъци на данъчно задълженото лице. Протоколът е подписан от присъствалия при проверката служители на жалбоподателя М. Д. Н. и Р. П. Д..

Липсват данни за допуснати в хода на административното производство съществени процесуални нарушения – такива, които съществено са ограничили правото на защита на засегнатото лице или ако не бяха допуснати, органът не би постановил оспорения акт. В съставения протокол № 0040714 от 23.07.2021 г. изрично е отбелязано, че на видно място в обекта е поставено съобщение, че органите по приходите са установили нарушение на ЗДДС – чл.118, ал.1 ЗДДС, чл.33, ал.1, чл.42, ал.1, т.1 и т.2 от Наредба № Н-18/2006 г. Според решаващия състав на съда, с това проверяваното лице е уведомена за началото на административното производство по смисъла на чл.26, ал.1 ЗДДС, вкл. по аргумент на чл.187, ал.1, изр.посл. ЗДДС - счита се, че лицето знае, когато на обекта е поставено трайно закрепено съобщение за запечатването и/или информацията за подлежащия на запечатване търговски обект.

При приключване на проверката са му дадени указания по чл.13, ал.1 и чл.37, ал.3 ДОПК, респ. възможност за ангажиране на доказателства, поради което е неоснователно твърдението за неизясняване на действителната фактическа обстановка в нарушение на чл.34, ал.3 и чл.35 АПК. Както в хода на административното, така и на съдебното производство, Академия за модерни изкуства А.“ Е. не е дал логични

обяснения или представил релевантни доказателства за констатираните нарушения, поради което доводите му за допуснати съществени процесуални нарушения представляват негова защитна теза, която не се подкрепя от доказателствата от административната преписка или допълнително представени доказателства.

Съгласно чл.186, ал.1, т.1 б."а" ЗДДС уредената възможност за налагане на ПАМ "запечатване на обект за срок до 30 дни", независимо от предвидените глоби или имуществени санкции, се прилага спрямо извършител на нарушение, обективизирано в неспазване на реда и начина за издаване на съответен документ за продажба. С чл. 118, ал. 1 ЗДДС е въведено задължение за всяко регистрирано и нерегистрирано по този закон лице да регистрира и отчита извършените от него продажби в търговски обект чрез издаването на фискална касова бележка от фискално устройство /фискален бон/ или на касова бележка от интегрирана автоматизирана система за управление на търговската дейност /системен бон/, независимо дали е поискан друг данъчен документ. Съгласно чл. 118, ал. 3 ЗДДС фискалният и системният бон са хартиени документи, регистриращи продажбата/доставката на стоки или услуги в търговския обект, по която е заплатено в брой, с чек, с ваучер, с банкова кредитна или дебитна карта или с други заместващи парите платежни средства, издадени от въведено в експлоатация фискално устройство от одобрен тип или от одобрена интегрирана автоматизирана система за управление на търговската дейност. Задължението по чл. 118, ал. 1 ЗДДС е намерило отражение в издадената от министъра на финансите на основание чл. 118, ал. 4 ЗДДС Наредба № Н-18/13.12.2006 г. за регистриране и отчитане на продажби в търговските обекти чрез фискални устройства, в чл.3, ал. 1 на която изрично е предвидено задължение на лицата, независимо от документирането с първичен счетоводен документ, да издават за всяка продажба при всяко плащане и фискална касова бележка от фискално устройство или касова бележка от интегрирана автоматизирана система за управление на търговската дейност, изключая изрично изброените в разпоредбата случаи.

Съгласно чл. 25, ал. 1, т. 1 от Наредба Н-18/2006 г. фискална касова бележка се издава за всяка продажба при извършване на плащането. В случая, от съдържанието на констативен протокол № № 0040714 от 23.07.2021 г. се установява, че покупката е заплатена в брой, поради което са изпълнени изискванията по чл.25, ал.1, т.1, вр. чл.3, ал.1 от Наредба Н-18/2006 г. за издаване на фискален документ.

Неспазването на нормативното изискване за издаване на надлежен документ за получено плащане при осъществена продажба - в случая фискален бон, визирано в чл. 186, ал. 1, т. 1, б.а" от ЗДДС, е установено по безспорен начин от контролните органи. Неоснователно се поддържа от жалбоподателя, че не са били налице предпоставките за налагане на ПАМ. Фактът, че е осъществена продажба, за която не е издаден касов бон, е достатъчно основание да бъде приложена мярката. Стойността на покупката е ирелевантна за установеното нарушение на чл.118, ал.1 ЗДДС. Начинът, по който се отчитат продажбите следва да бъде организиран така, че да отчита своевременно извършената покупка в търговския обект от монтираното и работещо фискално устройство в него. При установено по съответния ред неспазване на задължението за отчитане на продажбите чрез издаване на ФКБ или касова бележка от кочан, административният орган, при условията на обвързана компетентност, налага на търговеца ПАМ - "запечатване на обект и забрана за достъп до него".

Органът съобразява продължителността на срока на мярката с оглед на всички факти и обстоятелства в конкретния случай, т. е. при определяне на продължителността на

срока органът действа при условията на оперативна самостоятелност, което следва и от използвания в чл. 186, ал. 1 ЗДДС израз "до 30 дни".

По арг. от чл. 22 ЗАНН наложената ПАМ е с оглед целта на закона за предотвратяването и преустановяването на административни нарушения, както и за предотвратяване на вредните последици от тях. Принудителната мярка "запечатване на обект" е с превантивна цел. Срокът на принудителната административна мярка се определя по целесъобразност от органа, като в настоящия случай преценката по целесъобразност е упражнена в рамките на закона около средния размер - 14 дни и предвид обстоятелството, че с нарушението е засегнат утвърдения ред за данъчна дисциплина, който трябва да осигурява пълна отчетност на извършваните от лицата продажби, тяхната регистрация и последващата възможност за проследяване на реализираните обороти. Изрично е отразено в мотивите на заповедта, че се отчита установената в обекта касова разлика – при налични парични средства в размер на 55.10 лв. разчетената касова наличност била 0.00 лв. В протокола за проверка от 23.07.2021 г. липсват данни за служебно въвеждане или извеждане на парични средства от касата в нарушение на чл.33, ал.1 от Наредба № Н-18/2006 г. Установени са и други нарушения – на чл.42, ал.1 от Наредба № Н-18/2006 г. и липса на сключен трудов договор за лицето, осъществило продажбата, Р. П. Д..

Нито в него, нито последващо, представител на търговеца е дал обяснение относно разликата в установената касова наличност за деня или неиздаването на касова бележка за конкретната покупка. Независимо, че стойността на дневния оборот към 14:20 часа е незначителна, установената при проверката на 23.07.2021 г. нулева касова наличност е указание за трайна нагласа на проверявания търговец да не отчита по законоустановения ред извършените от него продажби. Нулевата касова наличност е указание, че спрямо нито една от сделките за деня лицето не е спазило законовите изисквания на чл.25, ал.1, т.1, вр. чл.3, ал.1 от Наредба Н-18/2006 г. за издаване на фискален документ, поради което доводите на органа относно начина и вида на организиране на отчетността, довели до нарушенията, респ. до отклонение от данъчни задължения и загуби за фиска са пряко относими към установеното на 23.07.2021 г. поведение на [фирма].

Обосновано е съобразено от органа, че поведението на лицето е насочено срещу установената фискална дисциплина, която цели да гарантира спазването на установените законови норми и бюджетните приходи, като мотивите в тази връзка не са бланкетни, а съответни на установените при проверката на 23.07.2021 г. факти и обстоятелства. На стр.3 от акта са изложени мотиви, относими към конкретните факти, установени при проверката на конкретния търговец, поради което доводите на жалбоподателя за тяхната бланкетност за неоснователно.

Изрично в заповедта за принудителната административна мярка, наложена на [фирма], се съдържат мотиви относно продължителността на срока, като са взети предвид тежестта на извършеното нарушение и последиците от него, наличието на други нарушения на данъчното законодателство, водещи до неотчитане на приходи от действително извършени продажби, съответно неплащане на данъци за тях и характера на търговската дейност. Изрично е посочено от административният орган, че срокът на наложената мярка от 14 дни запечатване на обекта и забрана за този срок на достъпа до него, е съразмерен и съобразен с превенцията за преустановяване на незаконосъобразни практики в обекта и времето за създаване на нормална организация за отчитане на дейността на търговеца. В тази връзка е прието в

заповедта, че целта на наложената принудителна административна мярка е промяна в начина на организиране на дейността в обекта, за да може търговецът правилно да отчете оборота от продажбите си, а индиректно – да не се допускат вреди за фиска. Тези мотиви относно срока на принудителната мярка са достатъчно конкретизирани и обосновани съобразно разпоредбата на [чл. 186, ал. 1 ЗДДС](#). При изрични мотиви в оспорената заповед относно продължителността на срока на мярката, вкл. и за постигането на превантивната функция на принудителната административна мярка, както и за съразмерността на срока на мярката с извършеното нарушение, твърденията с жалбата за тяхната бланкетност са изцяло неоснователни.

В конкретния случай, не може да се приеме, че с налагането на ПАМ преследваната от закона цел е нарушена по смисъла на чл.6 АПК, както се поддържа в жалбата. Разпоредбата на [чл. 118, ал. 1 от ЗДДС](#), респ. на чл. 3 от Наредбата, има за цел, установяване на стриктен контрол на извършваните в брой продажби от субектите в стопанисваните от тях търговски субекти, с оглед определяне на оборота за целите на косвения данък от една страна и дисциплиниране на търговците при извършването на продажби на дребно от друга страна. Съгласно [чл. 187, ал. 1 ЗДДС](#) при налагане на ПАМ по чл. 186, ал. 1 се забранява и достъпът до обекта или обектите на лицето, като мярката се прилага за обекта или обектите, където са установени нарушенията. Забраната за достъпа до обекта се налага кумулативно с принудителната административна мярка запечатване на обекта, поради което предпоставките за налагането ѝ са тези за налагането на ПАМ. Предвид наличието на предпоставките за прилагане на ПАМ по [чл. 186, ал. 1 ЗДДС](#), то са налице и тези за налагане на мярката по [чл. 187, ал. 1 ЗДДС](#).

В оспорената заповед изрично е декларирана преследваната цел – да се промени начина на извършване на дейността в конкретния обект с пряк резултат – точно и правилно отчитане на оборота, респ. недопускане на вреда за фиска. Това изцяло съответства на нормативно уредената обща и частна превенция при налагане на ПАМ по чл.22 ЗАНН - за предотвратяване на нарушения - да не се допускат нови и за преустановяване - да се прекратят вече допуснати административните нарушения, както и за предотвратяване и отстраняване на вредните последици от тях. Така декларираните цели съобразно вида на установените нарушения правят наложената мярка съответна и съразмерна на преследваната цел по смисъла на чл.146, т.5 АПК. При налагане на ПАМ административният орган е действал разумно, добросъвестно и справедливо по смисъла на чл.6, ал.1 АПК, като намесата му се е ограничила до най-необходимото за постигане на легитимно преследваната цел по смисъла на чл.6, ал.2 АПК.

Законодателят не обвързва преценката на административния орган за определяне продължителността на срока със стойността от контролната покупка от приходния орган при извършената проверка, поради което без значение е, че в процесния случай тази покупка е на стойност 1,50 лв., нито (по твърдения на лицето), че се касае за „случаен пропуск“. Последното твърдение се опровергава от нулевата касова наличност за деня към часа на проверката. Без значение за констатираното нарушение на 23.07.2021 г. е обстоятелството, че търговецът работи от 27.07.2020 г. при няколко вълни от Ковид – 19. Изложеното не е легитимно извинение за неспазване на чл.118, ал.1 ЗДДС при всяка регистрирана продажба в търговския обект.

Фактът, че се касае за първо установено нарушение по чл.118, ал.1 ЗДДС също не води извод за налагане на ПАМ в минимален размер, защото в конкретния случай

органът е съобразил цялостното поведение на търговеца при проверката на 23.07.2021 г., вкл. наличието на други нарушения на данъчното законодателство, указващи на възможност за укриване на приходи. Не намират опора в закона защитните твърдения на жалбоподателя за неизпълнение на приходните органи на задълженията им на „таен клиент“, както и, че първоначално следва да има формиран изричен или мълчалив отказ за издаване на фискален бон, след което да се установи нарушение на чл.118, ал.1 ЗДДС.

Всяка неотчетена продажба води до неотчитане на приходи, а оттам и се засяга утвърдения ред за данъчно облагане. В този смисъл са: решение № 4920 от 16.04.2021 г. по адм. д. № 285/2021 г., I отд. на ВАС, решение № 460 от 14.01.2021 г. по адм. д. № 9102/2020 г., I отд. на ВАС, решение № 4440 от 07.04.2021 г. по адм. д. № 952/2021 г., I отд. на ВАС, решение № 5128 от 22.04.2021 г. по адм. д. № 132/2021 г., I отд. на ВАС (последният случай с нулева касова наличност).

Противно на твърденията в жалбата, установеното на 23.07.2021г. нарушение на чл.186, ал.1, т.1, б.„а“ от ЗДДС обосновано е дало основание на органа, при условията на обвързана компетентност, да наложи оспорената ПАМ. Изборът му на продължителността на мярката, упражнен в условията на оперативна самостоятелност, не противоречи на чл.6 АПК, а е съобразен и съответен на цялостното поведение на лицето на 23.07.2021 г. Не намират основание в закона твърденията на търговеца, че установеното първо нарушение от съответния вид е указание за непропорционалност на ПАМ, тъй като в конкретния случай е необходим срок за създаване на организация за счетоводна и данъчна отчетност, съответна на изискванията за данъчна дисциплина, коректно деклариране на доходите, респ. отчитане на публичните задължения. Наложеният среден размер на срока на утежняващата мярка е съответен на целите по чл.22 ЗАНН.

Изцяло ирелевантни за законосъобразността на наложената ПАМ са изложените в жалбата доводи за нарушение на чл.187, ал.4 ЗДДС. По аргумент от чл.186, ал.1 ЗДДС ПАМ се налага „независимо от предвидените глоби или имуществени санкции“. Двете производства (по АПК и ЗАНН) са самостоятелни и независими, поради което преценката на административния орган, действащ и като административнонаказващ орган по ЗАНН, да не санкционира констатираните административни нарушения е ирелевантна за законосъобразността на ПАМ. Неправилно жалбоподателят смесва продължителността на срока на налагане на ПАМ с размера на евентуално наложена санкция за административно нарушение по ЗАНН.

По изложените съображения и на основание чл.172, ал.2 АПК оспорването следва да бъде отхвърлено като неоснователно.

При този изход на спора и на основание чл.143, ал.3 АПК, вр. чл.24 от Наредбата за заплащането на правната помощ на ответника следва да се присъдят разноски за юрисконсултско възнаграждение в размер на 100 лева.

Водим от горното, Административен съд София град, Първо отделение, 69-ти състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], вх.А, ет.2, ап.9, срещу Заповед № ФК-С1184-0040714 от 03.08.2021 г. на началник отдел „Оперативни дейности“ С. в Главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП, с която му е наложена принудителна административна мярка „запечатване на търговски обект и забрана на достъпа до него

за срок от 14 дни“ на основание чл.186, ал.1, т.1, б.“а“ ЗДДС.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], вх.А, ет.2, ап.9, да заплати на Национална агенция по приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 100 лв.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за постановяването му.

СЪДИЯ: