

РЕШЕНИЕ

№ 24032

гр. София, 19.11.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 78 състав,
в публично заседание на 07.11.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Пенка Велинова

при участието на секретаря Александра Вълкова, като разгледа дело номер **8536** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 145 и сл. от Административнопроцесуалния кодекс (АПК) във вр. чл. 186, ал. 4 от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС).

Образувано е по жалба, подадена от "ЕНГЕ" ЕООД, с ЕИК[ЕИК], срещу заповед за налагане на принудителна административна мярка /ЗПАМ/ № ФК-С2978-0161411/25.08.2020г., издадена от началник на отдел „Оперативни дейности“ С. в Главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП.

В жалбата са изложени доводи за незаконосъобразност на оспорената заповед, поради нищожност, преждевременност и непропорционалност.

В съдебно заседание, представителят на дружеството поддържа жалбата. Изразява становище, че жалбата е бланкетна и не обсъжда детайлите на конкретния случай. Твърди се и допуснато процесуално нарушение – описани били три наказателни постановления в края, а в началото – едно. Претендира разности.

Ответникът - началник на отдел „Оперативни дейности“ в главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП, чрез процесуален представител, изразява становище за неоснователност на жалбата, претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

СГП не е встъпила в процеса.

Съдът, след като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, доводите и становищата на страните, намира за установено от фактическа страна следното:

Обжалваната заповед е издадена на 15.05.2024 г. от началник отдел „Оперативни дейности“ С. в главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП, оправомощен със Заповед ЗЦУ-1148/25.08.2020 г. на изпълнителния директор на НАП, въз основа на протокол за извършена проверка сер. АА № 0161411/12.04.2024 г., съставен от инспектори по приходите при главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП, отдел „Оперативни дейности“ С. и акт за установяване на административно нарушение сер. АН № F764667/22.04.2024 г., съставен от инспектор по приходите при главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП, отдел „Оперативна дейности“ С., срещу дружеството жалбоподател.

В него, правилно са описани обстоятелствата, които се установяват от писмените доказателства по делото, а именно: На 12.04.2024 г. в 23:05 часа е извършена проверка на търговски обект по смисъла на б1, т. 41 от Допълнителните разпоредби на Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) – бар „Р.“, находящ се в [населено място], [улица], стопанисван от „ЕНГЕ“ ЕООД.

При проверката са съставени протокол за проверка и акт за установяване на административно нарушение, в които е записано, че търговецът, в качеството си на задължено лице по чл. 3 от Наредба № Н-18/13.12.2006 г. за регистриране и отчитане чрез фискални устройства на продажбите в търговските обекти, изискванията към софтуерите за управлението им и изисквания към лицата, които извършват продажби чрез електронен магазин на министъра на финансите, не регистрира и отчита всяка извършена продажба на стоки и/или услуги от търговския обект, чрез издаване на фискални касови бележки от въведеното в експлоатация за обекта фискално устройство (ФУ), с което е допуснато нарушение на разпоредбите на същата наредба и на чл. 118, ал. 1 от ЗДДС.

Основание за това била извършена контролна покупка, преди легитимация от страна на органа по приходите на 2 бр. бира „В.“ на обща стойност 14,00 лв. (четирнадесет лева) в 23:05 на 12.04.2024 г., за която не бил издаден фискален бон от наличното в обекта фискално устройство, модел „DATECS- FP-800“, с индивидуален номер на ФУ: DT407928, индивидуален номер на фискалната памет № 02407928, регистрирано в НАП на 15.05.2019г., нито друг документ, отговарящ на изискванията на Наредба № Н-18/2006 г. на министъра на финансите. Покупката била заплатена в брой и в лева от Д. З. Л. -инспектор по приходите, а парите били приети от Н. Б. С. - барман, като плащането било прието за сметка на юридическото лице „ЕНГЕ“ ЕООД.

След легитимация на контролните органи били предприети процесуални действия за нуждите на проверката (преброяване на парите в касата, изготвяне на опис, снемане на отчет ФУ, попълване на декларации, преглед на документи и др.). Бил отпечатан дневен финансов отчет (ДФО) и детайлен отчет от фискална памет, от които се установило, че сумата от 14.00 лв. (четирнадесет лева) не е отразена, като регистрирана чрез издадена фискална касова бележка.

Въз основа на тези факти, след съставяне на акт за установяване на административно нарушение, е издадена обжалваната заповед, с която на дружеството е наложена ПАМ – запечатване на търговския обект и забрана на достъп до него за срок от 14 дни, на основание чл. 186, ал. 1, т. 1, б. А и чл. 187, ал. 1 от ЗДДС.

Мотивите за прилагане на мярката са следните:

Съгласно чл. 118, ал. 1 от ЗДДС, всяко регистрирано и нерегистрирано по този закон лице било длъжно да регистрира и отчита извършените от него доставки/продажби в търговски обект, чрез издаване на фискална касова бележка от фискално устройство

(фискален бон) или чрез, издаване на касова бележка от интегрирана автоматизирана система за управление на търговската дейност (системен бон), независимо от това дали е поискан друг данъчен документ. На основание 118, ал. 4 от ЗДДС от министъра на финансите била издадена наредба, с която са регламентирани условията за регистриране и отчитане чрез фискални устройства на продажбите в търговските обекти, изискванията към софтуерите за управлението и изискванията към лицата, които извършват продажби чрез електронен магазин. Дружеството попадало в обхвата на чл. 3, ал. 1 на наредбата и следвало да отчита продажбите в търговския обект чрез издаване на касов бон. От доказателствата по делото следвало, че дружеството не е спазило реда и начина за издаване на съответен документ за продажба, издаден по установения ред за доставка/продажба и не е издало документ за продажба по чл. 118 от ЗДДС, което било нарушение на чл. 186, ал. 1, т. 1, б. „а“ от ЗДДС и се потвърждавало от приложените доказателства: протокол за извършена проверка, дневен финансов отчет, детайлен отчет от фискална памет, опис на парите в касата от 12.04.2024 г., АУАН, декларация от Н. Б. С. - барман. За нарушенията били издадени наказателни постановления: № 769599F764667/13.05.2024 г., с което е наложена административна санкция в размер на 1300лв., 769600-F764672/13.05.2024 г., с което е наложена административна санкция в размер на 1000лв. и № 769602-F764678/13.05.2024 г., с което е наложена административна санкция в размер на 1000 лв.

Изложено е също, че наложената мярка имала санкционен характер и продължителността ѝ била определена на база значимостта на охраняваните отношения. Продължителността на срока на ПАМ е мотивирана с характера на установеното нарушение, което според органа води до негативни последици за фиска, тъй като не се отчитат приходи и води до отклонение от данъчно облагане. Изложени са мотиви, че създадената организация в търговския обект няма за цел и не води до изпълнение на установените правни регламенти, поради което е налице обосновано предположение, че една от целите на търговеца е отклонение от данъчно облагане. Посочено е, че ако не бъде приложена ПАМ, съществува възможност за извършване на ново нарушение, от което за фиска и държавата биха произлезли значителни и трудно поправими вреди. Според органа, целта на наложената ПАМ е промяна в начина на извършване на дейността в обекта, чрез правилното ѝ отчитане и недопускане на вреда за фиска, като за извършване на тази промяна на дейността определеният срок на ПАМ е подходящ. Заповедта е без предварително изпълнение на наложената принудителна административна мярка. Връчена е на представител на дружеството на 30.07.2024г.

При така установената фактическа обстановка съдът формира следните правни изводи:

Жалбата е допустима, като подадена в срока по чл. 149, ал. 1 АПК вр. чл. 186, ал. 4 от ЗДДС и от надлежна страна.

Разгледана по същество жалбата е основателна.

Обжалваната заповед е издадена от компетентен орган по смисъла на чл. 186, ал. 3 ЗДДС. Със заповед № ЗЦУ-1148/25.08.2020 г. изпълнителният директор на НАП е оправомощил началниците на отдели „Оперативни дейности“ в Дирекция „Оперативни дейности“ в Главна Дирекция „Фискален контрол“ към ЦУ на НАП да издават заповеди за налагане на принудителна административна мярка запечатване на обект по чл. 186 ЗДДС. По делото е приложена заповед № 441/16.06.2023г. на ИД на

НАП, от която се установява, че издателят на акта е назначен на длъжността началник на отдел „Оперативни дейности“ С. в Главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП.

Обжалваният акт е издаден в предписаните от закона форма и съдържание. Изложени са фактическите и правни основания за налагане на ПАМ. В хода на административното производство са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, които обуславят отмяна на заповедта.

Не е такова обстоятелство фактът, че в заповедта веднъж се сочи едно, издадено НП, а в края – три. Тези наказателни постановления са приложени по делото. Те са връчени на дружеството и то е запознато със съдържанието им. От тях се изяснява, че по време на проверката на 12.04.2024г. са констатирани три нарушения, за които са издадени три наказателни постановления. Фактът, че са посочени и трите в обжалваната заповед по никакъв начин не препятства правото на защита на дружеството, тъй като от описанието на нарушението и правната му квалификация е напълно ясна волята на органа – във връзка с какво нарушение се прилага мярката.

От друга страна, основателно е възражението, че в заповедта са изложени бланкетни мотиви, които не съобразяват условията на конкретния случай. Изложените мотиви обръщат внимание единствено на значимостта на охраняваните отношения. Този подход е следствие от закона, който предвижда автоматично и задължително прилагане на обжалвана ПАМ в случаи на неиздаване на документ за продажба, без да съобразява особеностите на конкретния случай. Този подход, обаче, не съответства на изискванията за пропорционалност на мерките и санкциите с характера и тежестта на конкретното деяние и противоречи на целите на закона. Ето защо, във всеки един случай органът следва да изложи конкретни съображения, относими към конкретния случай, от които да се изясни, защо смята, че мярката е подходяща спрямо конкретния търговец и предвид обстоятелствата на случая. В случая органът е посочил, че организацията на дейността в обекта не гарантира правилното отчитане на приходите в бюджета. Фактът, обаче на една неотчетена продажба от страна на един барман не води задължително до такъв извод, доколкото е възможно да се дължи на нарушение на конкретния служител. Т.е. не са изложени конкретни мотиви, които да сочат лоша организация на дейността, свързана с отчитане на приходите в обекта.

Съгласно чл. 118, ал. 1 от ЗДДС всяко регистрирано и нерегистрирано по този закон лице е длъжно да регистрира и отчита извършените от него доставки/продажби в търговски обект чрез издаване на фискална касова бележка от фискално устройство (фискален бон) или чрез издаване на касова бележка от интегрирана автоматизирана система за управление на търговската дейност (системен бон), независимо от това дали е поискан друг данъчен документ. Получателят е длъжен да получи фискалния или системния бон и да ги съхранява до напускането на обекта. Разпоредбата на чл. 3, ал. 1 от Наредба № Н-18 от 13.12.2006 г. регламентира, че всяко лице е длъжно да регистрира и отчита извършваните от него продажби на стоки или услуги във или от търговски обект чрез издаване на фискална касова бележка от ФУ или касова бележка от ИАСУТД, освен когато плащането се извършва чрез внасяне на пари в наличност по платежна сметка, кредитен превод, директен дебит или наличен паричен превод, извършен чрез доставчик на платежна услуга по смисъла на Закона за платежните услуги и платежните системи, или чрез пощенски паричен превод, извършен чрез лицензиран пощенски оператор за извършване на пощенски парични преводи по смисъла на Закона за пощенските услуги.

В разглеждания случай, въз основа на приетите по делото писмени доказателства, се установява, че за извършената продажба в стопанисвания от жалбоподателя обект, представляваща плащане на поръчана напитка, не е издадена фискална касова бележка. Не се спори и се установява от писмените и гласни доказателства, че в търговския обект е инсталирано и регистрирано касово фискално устройство. Издаването на фискална касова бележка за извършената покупка и плащане в брой е било дължимо съгласно цитираните разпоредби от ЗДДС и Наредба № Н-18 от 13.12.2006 г.

Съгласно чл. 186, ал. 1, т. 1, б. "а" от ЗДДС принудителната административна мярка запечатване на обект за срок до 30 дни, независимо от предвидените глоби или имуществени санкции, се прилага на лице, което не издаде съответен документ за продажба по чл. 118. В обжалвания акт са налице ясни и конкретни мотиви за разпореденото запечатване на обекта за срок от 14 дни. Изложени са доводи за вида на засегнатите от нарушението обществени отношения, както и за възможната вреда за фиска, които са относими към нарушението. Определеният срок на действие на запечатването е обяснен с тежестта на установеното деяние. Формиран е и извод, че мярката, освен за защита на охраняваните обществени отношения има и санкционен характер и цели създаване на организация в дружеството и обекта за изпълнение на установените правни регламенти и промяна на начина на работа, който е констатиран. Предвид конкретните данни, че не е отчетена покупка, изложените мотиви не са напълно необосновани, но съдът намира за неустановено безспорно, че дружеството не е организирано дейността си с цел спазване на данъчното законодателство. Нарушението може да се дължи на конкретни неправомерни действия на работника, въпреки взетите мерки от дружеството – в обекта е имало фискално устройство, а не са събрани данни за създадената организация на работа в обекта. Не са обсъдени и конкретните обяснения от бармана, който е заявил, че до проверката всички клиенти са консумирали и сметките още не са били платени.

На следващо място, съдът намира, че така определената продължителност на срока на процесната ПАМ, както и налагането ѝ не може да се приемат за съобразени с целта на закона и на принципа за съразмерност (чл. 6 АПК), приложими в производството по издаването на заповедта по чл. 186, ал. 3 ЗДДС. Не може да се направи обоснована преценка за наличието на баланс между личните и обществени интереси и за съразмерността на мярката, предвид изложените мотиви и диспозитив на Решение на Съда на ЕС по дело C-97/21 MV – 98, според което: „Член 273 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност и член 50 от Хартата на основните права на Европейския съюз трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, съгласно която за едно и също неизпълнение на данъчно задължение и след провеждане на отделни и самостоятелни производства на данъчнозадължено лице може да бъде наложена мярка имуществена санкция и мярка запечатване на търговски обект, които подлежат на обжалване пред различни съдилища, доколкото посочената правна уредба не осигурява координиране на производствата, позволяващо да се сведе до стриктно необходимото допълнителната тежест от кумулирането на посочените мерки, и не позволява да се гарантира, че тежестта на всички наложени санкции съответства на тежестта на разглежданото нарушение.“.

В т. 52 от мотивите на решението е прието, че що се отнася до условието всяко ограничаване на упражняването на правата и свободите, признати от Хартата, да бъде

предвидено в закон, посоченото условие е изпълнено, тъй като в Закона за ДДС изрично се предвижда кумулативното налагане на имуществена санкция и запечатване на съответния търговски обект при нарушение на член 118, алинея 1 от него. Според т. 53, що се отнася до зачитането на основното съдържание на основното право, гарантирано в член 50 от Хартата, от практиката на Съда следва, че такова кумулиране по принцип трябва да зависи от изчерпателно определени условия, като по този начин се подсигури непоставянето под съмнение на самото право, гарантирано в същия член 50, а в т. 54 е изведен извод, че автоматично кумулиране, което не зависи от никакво изчерпателно определени условия, не може да се разглежда като зачитащо основното съдържание на това право.

Съгласно т. 55: „ В случая, видно от данните, предоставени от запитващата юрисдикция и от българското правителство, кумулирането на двете мерки, предвидени съответно в член 185 и в член 186 от Закона за ДДС, изглежда, е автоматично, тъй като в хипотезата на извършване на едно и също нарушение на член 118, алинея 1 от този закон данъчният орган е длъжен систематично да прилага и едната, и другата от тези мерки. Следователно такова кумулиране сякаш не зависи от изчерпателно определени условия по смисъла на посочената в точка 53 от настоящото решение съдебна практика, поради което разглежданата в главното производство национална правна уредба не изглежда да съдържа необходимата рамка, за да се гарантира зачитането на основното съдържание на правото, предвидено в член 50 от Хартата“.

В т.56 е прието: “На трето място, що се отнася до спазването на принципа на пропорционалност, следва да се припомни, че той изисква кумулирането на процедури за търсене на отговорност и санкции, предвидено в национална правна уредба като разглежданата в главното производство, да не превишава границите на онова, което е уместно и необходимо за постигане на легитимните цели, преследвани от тази правна уредба, като се има предвид, че когато съществува избор между няколко подходящи мерки, трябва да се прибегне до мярката, която създава най-малко ограничения, а породените от нея неудобства не трябва да са несъразмерни спрямо поставените цели (решение от 5 май 2022 г., BV, C-570/20, EU:C:2022:348, т. 34 и цитираната съдебна практика).“.

Към момента не е отстранен по законодателен път проблемът, констатиран в това решение, не е предвиден единен ред за прилагане на ПАМ „запечатване на търговски обект“ и на налагане на имуществена санкция за едно и също нарушение, поради което не може да се гарантира спазване на принципа на пропорционалност на санкцията. От доказателствата по делото е видно, че за нарушението спрямо дружеството е започнало административнонаказателно производство със съставяне на акт за административно нарушение. Самостоятелното провеждане на настоящото производство пред АССГ и това по ЗАНН пред районния съд не може да гарантира постигане на целите на закона и налагане на законосъобразна и пропорционална санкция, съответна на принципите, посочени в цитираното решение на СЕС. Именно в административнонаказателното производство най-пълно се развива процеса, с цел установяване, допуснато ли е нарушение и степента на обществената му опасност, съответно най-добре може да се прецени пропорционалността на наложените санкция и мерки с превантивен, но и санкционен характер на деянието.

С оглед на това оспореният акт, като материално незаконосъобразен, постановен при допуснати съществени процесуални нарушения и несъответстващ на целта на закона,

следва да бъде отменен.

При този изход на спора, разноси се дължат на жалбоподателя на основание чл.143, ал.1 от АПК, които са своевременно заявени и се претендират в размер на 650 лева, а именно 50 лева за държавна такса и 600 лв. - адвокатско възнаграждение.

Воден от горното, съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на "ЕНГЕ" ЕООД, ЕИК[ЕИК], Заповед за принудителна административна мярка (ЗПАМ) № ФК-2978-0161411/12.05.2024г., издадена от началник на отдел „Оперативни дейности“ С. в Главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА Национална агенция по приходите да заплати на "ЕНГЕ" ЕООД, ЕИК[ЕИК], разноските по делото, в размер на 650лв.

Решението може да бъде обжалвано пред Върховния административен съд на Република България в 14-дневен срок от съобщението за постановяването му на страните.

Съдия: