

РЕШЕНИЕ

№ 1424

гр. София, 28.02.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 69 състав, в публично заседание на 19.02.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Милена Славейкова

при участието на секретаря Грета Грозданова, като разгледа дело номер **14008** по описа за **2019** 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. Б, ап.19, чрез управителя Р. Б., срещу Заповед № ФК-С147-0406195 от 19.11.2019 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 5 дни“ на основание чл.186, ал.1, т.1 „б.“д“ и чл.187, ал.1 ЗДДС.

Жалбоподателят претендира за незаконосъобразност на заповедта поради неправилно приложение на закона. Сочи, че не е спазен редът по ЗАНН за санкциониране на нарушения. Счита, че съставеният за проверката на 13.11.2019 г. протокол е непълен, неточен и не отразява обстоятелството, че в специална папка са намерени изискуемите свидетелство за регистрация и договор за налично в търговския обект фискално устройство (ФУ), но поради техническа грешка само за 2019 г. били разпечатани 2 еднакви документа – договор за абонаментно техническо обслужване. По време на проверката бил проведен разговор с управителя на фирмата, обслужваща абонаментно проверявания търговец относно ФУ – [фирма], който уверил, че е допуснал грешка при разпечатването на документите и предложил веднага да донесе липсващия документ. В края на деня на проверката търговският обект разполагал с

изискуемото свидетелство за регистрация на ФУ, поради което се твърди, че оспорената заповед не отразява правилно фактичката обстановка, а именно – не е налице виновно нарушение, а несъзнателна техническа грешка, поради което не е налице предследваната по чл.22 ЗАНН цел. Претендира се 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 юрк. П.. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

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

При извършена проверка на 13.11.2019 г., 17:46 часа, в търговски обект по смисъла на пар.1, т.41 от ДР на ЗДДС – магазин за дрехи, находящ се в [населено място], [улица], стопанисван от [фирма], било е установено, че лицето не съхранява в обекта свидетелство за регистрация на регистрираното за обекта 1 брой ФУ модел D. С. М 02 с ИН на ФУ № DY459209 и ФП № 36617245.

Констатациите са обективирани в протокол № 0406195 от 13.11.2019 г. съгласно чл.50 и чл.110, ал.4 ДОПК. От него се установява, че при проверката на 13.11.2019 г. бил представен договор за техническо обслужване, но не било налично свидетелство за регистрация на ФУ. За извършената контролна покупка на стойност 58.00 лв. бил издаден ФКБ № 0012092 от 15.04.2019 г. Разчетена е касова наличност от ФУ в размер на 160.00 лв. при идентична фактичката такава.

Като доказателства са събрани ФКБ, 2 броя периодични отчета и опис на паричните средства – 2 броя. На основание чл.13, ал.1 и чл.37, ал.3 ДОПК са дадени указания за представяне на документи на 26.11.2019 г.

Издадена е оспорената заповед № ФК-С147-0406195 от 19.11.2019 г. на началник отдел „Оперативни дейности” С. в Главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП, с която е наложена ПАМ „запечатване на търговски обект и забрана на достъпа до него за срок от 5 дни“ на основание чл.186, ал.1, т.1 ,б.“д“ и чл.187, ал.1 ЗДДС.

Същата е мотивирана с констатирано при проверката на 13.11.2019 г. нарушение на чл.42, ал.1, т.1 от Наредба № Н-18/13.12.2006 г. за регистриране и отчитане на продажби в търговските обекти чрез фискални устройства (Наредба № Н-18/2006 г.) и чл.186, ал.1, т.1 ,б.“д“ ЗДДС, а именно: на задължението за съхраняване в търговския обект на свидетелство за регистрация на регистрираното за обекта 1 брой ФУ модел D. С. М 02 с ИН на ФУ № DY459209 и ФП № 36617245.

Относно продължителността на срока на наложената ПАМ органът е посочил, че установеното нарушение по чл.42, ал.1, т.1 от Наредба № Н-18/13.12.2006 г. винаги води до негативни последици при провеждане на контрол от страна на органите на НАП, тъй като не може да се провери, дали то работи при спазване на изискванията на цитираната наредба. Липсата на свидетелство налагала извод за ненадлежна отчетност на ФУ, въведено за работа в обекта, а с извършеното бездействие се създавали предпоставки за множество други нарушения на реда за регистриране и отчитане на продажбите чрез касови апарати и неяснота относно реализираните приходи, подлежащи на данъчно облагане по ЗКПО и ЗДДС. Това рефлектирало върху достоверността на вписванията в счетоводните регистри на дружеството. Целта на наложената ПАМ била да се избегнат и осуетят всякакви опити за нередовно и непоследователно водене на документацията и несъхраняване на документи, промяна в начина на извършване на дейността и реда и условията за нейната отчетност в

обекта.

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

Оспорената заповед е връчена на 26.11.2019 г. Жалбата, по която е образувано съдебното производство, е подадена на 09.12.2019 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

Разгледана по същество е основателна.

При служебната проверка по чл.168, ал.1 АПК съдът констатира, че оспорената заповед е акт на компетентен административен орган, предвид заповед № ЗЦУ-ОПР-16/17.05.2018 г., с която изпълнителният директор на НАП, като орган по приходите по чл. 7, ал. 1, т. 1 ЗНАП, е делегирал на началник отдел „Оперативни дейности” в Главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП правомощията за налагане на ПАМ по чл.186, ал.1 ЗДДС съгласно установената правна възможност по чл.186, ал.3 ЗДДС. Актът е мотивиран от фактическа и правна страна.

Процесната ПАМ е наложена след осъществен данъчно-осигурителен контрол посредством проверка на процесния търговски обект от компетентните за това органи, за резултатите от която на основание чл. 110, ал. 4, изр. последно ДОПК е съставен протокол № 0406195 от 13.11.2019 г., обективиращ установените факти и обстоятелства от значение за определяне на задълженията за данъци на данъчно задълженото лице. Протоколът е подписан от управителя на [фирма], присъствал при проверката на 13.11.2019 г. Погрешното посочване в оспорения акт, че по време на проверката на 13.11.2019 г. не е присъствал управител на дружеството не може на самостоятелно основание да доведе до незаконосъобразност на акта. Изложеното сочи на липса на допуснати в хода на административното производство съществени процесуални нарушения. Спорът е относно материалната законосъобразност на наложената ПАМ.

По аргумент от чл.186, ал.4 ЗДДС налагането на мярката се осъществява чрез издаване на индивидуален административен акт (ИАА) по реда на АПК. Според чл.4, ал.2 АПК административните актове се издават за целите, установени в закона, с което законодателно е уреден принципът на законоустановеност/легитимност на целите. Начинът, по който се преследват тези легитимни цели, е уреден чрез друг основен принцип – на съразмерност по чл.6 АПК. При действието на АПК административните органи следва да упражняват правомощията си по разумен начин, добросъвестно и справедливо (чл.6, ал.1 АПК). Уреденият в тази норма принцип за съразмерност/пропорционалност изисква при издаване на всеки ИАА да се прави преценка на баланса между средствата на административната намеса (в случая чрез ПАМ) и причината за тази намеса (легитимната цел на намесата). В този смисъл, средствата на намесата не следва да са повече от подходящите и необходимите за постигане на целта на намесата. Това изисква намесата да се ограничи до най-необходимото за постигане на легитимно преследваната цел, така че, използваните средства да увреждат в най-малка степен. Те трябва да бъдат адекватни, достатъчни и основани на приемлива преценка на конкретните факти по случая, а не на допускания и предположения.

Начинът, по който се преследва целта при издаване на ИАА, е уреден в чл.6, ал.2 АПК. Законната регламентация е отново чрез използване на отрицателна форма:

„административният акт и неговото изпълнение не могат да засягат права и законни интереси в по-голяма степен от най-необходимото“ за постигане на целта. Изложеното изисква на първо място да се установи причината за намесата (легитимна, законоустановена цел) и съобразно нея да се предприемат най-адекватните мерки и приложат най-подходящите средства, така че балансът между двете (резултатът от намесата) да е възможно най-щадящ – за засегнатото лице (чл.6, ал.2 АПК), по отношение на третите лица (чл.6, ал.3 АПК), най-икономично осъществим и най-благоприятен за държавата и обществото (чл.6, ал.4 АПК).

Изброяването на различните субекти в административното правоотношение в отделните алинеи на чл.6 АПК указва, че при изпълнение на административната дейност следва да се прави баланс между интересите на различни лица. Спазването на държавния и обществен интерес е гарантирано чрез законодателното регулиране на обществените отношения в законови норми. Преследвайки по най-прекия път целта на тези норми административните органи трябва да балансират между интересите на различни лица, така че, да не засягат права и законни интереси (чл.6, ал.2) и да прилагат най-благоприятните за трети лица (чл.6, ал.3 АПК), за държавата и за обществото мерки (чл.6, ал.4 АПК). Вярно е, че този баланс е изключително труден, но безспорно е израз на демократичното развитие на съвременното общество, основано на принципите на свобода и равенство. В това се състои съблюдаването не само на нормата, но и на духа на закона. Респ. административните органи не следва да подхождат формално, прилагайки съответното писано правило (законова разпоредба), а да балансират между различни интереси, така че, крайният резултат да постига законовата цел по най-щадящия за всички субекти начин. Указание за начина на осъществяване на административната дейност се съдържа и в последната алинея на нормата на чл.6 АПК – административните органи трябва да се въздържат от актове и действия, които могат да причинят вреди, явно несъизмерими с преследваната цел.

Приложени към настоящия случай посочените принципи и тяхното тълкуване налагат отговор на въпроса: чрез използваното средство (ПАМ затваряне на търговския обект за 5 дни) постига ли се целта на закона. Това от своя страна изисква установяване на легитимната, законова цел. По силата на визираната за нарушена разпоредба на чл.186, ал.1, т.1, б.“д“ ЗДДС ПАМ се налага на лице, което не спазва реда или начина за съхраняване на документи, свързани с ФУ. Това задължение от своя страна е уредено в чл.42, ал.1, т.1 от Наредба № Н-18/2006 г. - лицето по чл. 3 със стационарен търговски обект съхранява в търговския обект: свидетелството за регистрация на ФУ. В случая, безспорно е установено нарушение на това задължение при проверката на 13.11.2019 г. – в търговския обект проверяващите не са намерили свидетелството за регистрация на ФУ. Спорът е, как да бъде санкционирано това формално нарушение, така че, законовите норми (чл.186, ал.1, т.1, б.“д“ ЗДДС и чл.42, ал.1, т.1 от Наредба № Н-18/2006 г.) да бъдат приложени съразмерно по смисъла на чл.6 АПК.

В конкретния случай, административният орган изключително добре е формулирал преследваните цели – финансова и данъчна дисциплина, възможност за пълен контрол върху техническото състояние на използваните ФУ и за спазване на реда за регистрация и отчитане на продажбите, избягване и осуетяване на всякакви опити за нередовно и непоследователно водене на документацията и несъхраняване на документи, промяна в начина на извършване на дейността и реда и условията за нейната отчетност в обекта.

Част от проверката за спазване на принципа за съразмерност включва срокът на процесната ПАМ, доколкото той не е уреден от законодателя, а е предоставена възможност за преценка на органа – до 30 дни. В случая, органът е приел, че чрез срока на ПАМ се цели преустановяване на незаконосъобразните практики в обекта и необходимостта от време за създаване на нормална организация за отчитане на дейността на търговеца с пряк резултат – възстановяване на законно регламентирания ред за съхраняване на документи и индиректен – недопускане вреда за фиска.

Изложеното кореспондира с общата и частна превенция на принудителните административни мерки по чл.22 ЗАНН - за предотвратяване - да не се допускат нови и преустановяване - да се прекратят вече допуснати административните нарушения, както и за предотвратяване и отстраняване на вредните последици от тях могат да се прилагат принудителни административни мерки.

Съдът, в решаващия си състав, приема, че при преценката дали с мярката се предотвратяват/не се допускат нови нарушения следва да се държи сметка за цялостното поведение на лицето и конкретно – какви са данните за допуснати досега нарушения на данъчното законодателство, а при липса на такива – какви нарушения са установени при конкретната проверка, дала повод за налагане на ПАМ. В тази връзка следва да се отбележи, че при проверката на 13.11.2019 г. не са открити никакви други нарушения на данъчното законодателство – за контролната покупка е издаден ФКБ, установена е идентичност между касова и фактическа наличност. Т.е. установеното нарушение е формално – несъхраняване на едни документ в търговския обект, като в случая следва да се отбележи, че другият документ, касателно същото ФУ – договор за техническо обслужване, е установен при проверката.

В тази връзка съдът изцяло кредитира показанията на разпитания по делото свидетел Б. А. Й. – управител на фирмата, която поддържа касовите апарати на [фирма] като обективни показания на свидетел очевиден, които съответстват на останалия доказателствен материал по делото. Същият установява, че лично е съставил изискуемите документи – договор и свидетелство, след което ги е разпечатал – от двете страна на един и същи лист. Поради допуснатата грешка в случая с [фирма] разпечатаният от свидетеля лист съдържа от двете страни копие на договора, но не и на свидетелството за регистрация на ФУ. По време на проверката свидетелят лично разговарял с проверяващите за тези обстоятелства, но те отказали да ги съобразят и да изчакат представянето на документа.

Констатираното при проверката на 13.11.2019 г. едно, единствено формално нарушение на задължение за съхраняване на документи в търговския обект, при липса на други констатирани нарушения, указва на невярност, а оттам и неправилност на обобщаващите изводи на органа в утежняващия акт, а именно, че липсата на свидетелство налага извод за ненадлежна отчетност на ФУ, а с извършеното бездействие се създавали предпоставки за множество други нарушения на реда за регистриране и отчитане на продажбите чрез касови апарати и неяснота относно реализираните приходи, подлежащи на данъчно облагане по ЗКПО и ЗДДС. В случая е констатираното формално нарушение на задължението по чл.42, ал.1, т.1 от Наредба № Н-18/2006 г., но никакви други нарушения на данъчни задължения, вкл. за съхраняване на други документи по чл.42, ал.1 от Наредба № Н-18/2006 г. Нещо повече, в обекта е установен договорът за абонаментно обслужване на единственото работещо в него ФУ, разпечатан в два екземпляра (показанията на Й.), което придава достоверност на твърденията на проверяваното лице за неволна, техническа грешка.

Това от своя страна изцяло бламира предследваната цел по чл.22 ЗАНН – да се преустановя вече допуснати административни нарушения, както и да се предотвратят и отстранят вредните последици от тях. В случая, оспореният акт е изцяло декларативен в тази си част, тъй като по никакъв не са конкретизирани твърденията за „ненадлежна отчетност на ФУ“, „предпоставки за множество други нарушения на реда за регистриране и отчитане на продажбите“ или „неяснота относно реализираните приходи“.

По отношение преустановяване на нарушението по смисъла на чл.22 ЗАНН, в конкретния случай, следва да се съобрази, че това действие е изключително лесно постижимо чрез фактическото доставяне на съответните документи в търговския обект. Доказателство в тази насока е, че още в деня на проверката документът е бил в търговския обект, доставен от лицето, което е било отговорно за неговото разпечатване и за допуснатата грешка.

Именно в тази връзка се поставя въпросът за съразмерността на мярката „запечатване на търговски обект“ за срок от 5 дни, наложена на 19.11.2019 г., т.е. в момент когато нарушение вече е отстранено, при даден от самия орган срок за представяне на документи чак на 26.11.2019 г. и при липса на данни за настъпили вредни последици или за други нарушения на данъчни норми, чиято превенция преследва нормата на чл.22 ЗАНН.

Безспорно, на 13.11.2019 г. лицето не е съхранявало изискуемия по чл.42, ал.1, т.1 от Наредба № Н-18/2006 г. документ в търговския си обект. Но също така е очевидно, че документът е бил наличен там още в деня на проверката. При липса на други констатирани нарушения и при установено едно формално нарушение по несъхраняване на документ, което може да бъде отстранено чрез доставянето му в обекта, административният орган е предпочел на 19.11.2019 г. да наложи утежняваща мярка – запечатване на търговския обект, в който е установено нарушението за срок от 5 дни. Въпреки, че този срок е 1/6 от общия 30 дневен срок по чл.186, ал.1 ЗДДС, не може да се приеме, че той е кратък за търговеца, за когото ще се наложи да преустанови търговската си дейност за една работна седмица, а това трябва да се съобрази по вече изложените съображения по тълкуването на чл.6 АПК.

Очевидно действията по налагане на спорната ПАМ са явно несъразмерни на преследваната цел – да се предотвратят нови нарушения (при липса на всякакви данни за допуснати досега такива) и да се преустанови констатираното формално нарушение, преустановено още към деня на проверката. Дължим е извод, че при налагане на ПАМ административният орган не е действал разумно, добросъвестно и справедливо по смисъла на чл.6, ал.1 АПК. В нарушение на чл.6, ал.2 АПК намесата му не се е ограничила до най-необходимото за постигане на легитимно преследваната цел, нито използваните средства са адекватни, достатъчни и възможно най-щадящи за засегнатото лице.

Действително, посочените от органа цели за налагане на ПАМ – да се утвърди данъчна дисциплина, да се осигури възможност за контрол върху ФУ, а оттам и върху реализираните приходи, да се спазва редът за регистрация и отчитане на продажбите, представляват легитимни цели. В конкретния случай, обаче, за постигането им е използвана несъразмерна мярка и не е направена балансирана преценка на конкретните факти по случая.

В случая, в желанието си да мотивира заповедта, органът е използвал правилни бланкетни мотиви за необходимост от спазване на данъчната дисциплина, но те по

недопустим начин са пренесени към поведението на проверяваното лице – както на 13.11.2019 г., така и последващото към датата на издаване на заповедта. Несериозно е да се твърди, че чрез несъхраняване на свидетелството за регистрация на ФУ [фирма] е създадо организация в търговския обект, която няма за цел спазване на данъчното законодателство. При проверката на 13.11.2019 г. не са установени други нарушения, поради което декларираното в оспорената заповед, че липсата на свидетелство винаги води до липса на отчетност и създава предпоставки за извършване на множество други нарушения, като пряко рефлектира върху достоверността на вписванията в счетоводните регистри, е голословно и неподкрепено с доказателства. Изложеното налага извод, че наложената ПАМ не е съответна на преследваната с нея цел в нарушение на чл.6, ал.2, вр. члл.146, т.4 АПК. Несъответно на фактите по случая е посоченото от органа, че запечатването на обекта за срок от 5 дни е адекватно за необходимостта да се извърши промяна в организацията на дейността на конкретния обект, след като тази промяна се състои единствено в донасянето на липсващите документи в обекта, което е сторено още в деня на проверката. Ето защо е неоснователно възражението на ответника, че формалният характер на нарушението е съобразено при определяне на срока на мярката. За преустановяване на нарушението не са необходими 5 дни, а в заповедта не е посочено каква точно организация на работа трябва да се създаде в обекта при липса на други нарушения. Посочено е, че чрез срока на ПАМ се цели преустановяване на незаконосъобразните практики в обекта, но такива не са установени и посочени. Ето защо дори този кратък срок на ПАМ е несъответен на преследваната цел, тъй като допуснатото формално нарушение може да бъде отстранено по по-благоприятен за лицето начин. В тази връзка са обосновани доводите на жалбоподателя, че държавата и обществото също са заинтересувани от реално осъществяване на търговската му дейност съобразно изискването по чл.6, ал.4 АПК, чрез която се осигуряват приходи от данъци, а не от нейното преустановяване за срок от 5 дни.

Спазването на принципите по чл.4, ал.2 и чл.6, ал.1 и ал.2 АПК е изискване на материална законосъобразност на оспорения акт. Когато административният орган е излязъл извън тези рамки в нарушение на тези принципи, постановеният акт следва да бъде отменен като материалноправно незаконосъобразен. По изложените съображения и на основание чл.172, ал.2 АПК е дължима отмяна на оспорената заповед.

При този изход на спора и на основание чл.143, ал.1 АПК на жалбоподателя следва да се присъдят сторените разноски за 50 лв. държавна такса.

По изложените съображения, Административен съд София град, Първо отделение, 69-ти състав:

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], вх. Б, ап.19, чрез управителя Р. Б., Заповед № ФК-С147-0406195 от 19.11.2019 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 5 дни“ на основание чл.186, ал.1, т.1 „б.“д“ и чл.187, ал.1 ЗДДС.

ОСЪЖДА НАП – Централно управление да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], вх. Б, ап.19, разноси в размер на 50 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: