

РЕШЕНИЕ

№ 402

гр. София, 15.01.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 16 състав,
в публично заседание на 01.11.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ралица Романова

при участието на секретаря Илияна Янева, като разгледа дело номер **3664** по описа за **2023** 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), във връзка с чл. 145 и следващите от Административнопроцесуалния кодекс (АПК).

Образувано е по жалба на КОМПЮТЪРНИ СИСТЕМИ С. ЕООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя Н. В. Е., със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], чрез процесуален представител, адвокат Р. К. – П., с адрес: [населено място], [улица], ет. 3, офис 6, срещу Заповед за налагане на принудителна административна мярка № ФК-С2112-0124490/24.03.2023 г., издадена от началник отдел „Оперативни дейности“ в главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП, с която е разпоредено налагане на принудителна административна мярка „запечатване на търговски обект – ел. магазин чрез платформата www.emag.bg, страница с наименование SYPERSTORE, стопанисван от КОМПЮТЪРНИ СИСТЕМИ С. ЕООД с ЕИК[ЕИК] и забрана за достъп до него за срок от 14 /четиринадесет/ дни“, на основание чл. 186, ал. 1, т. 1, б. „а“ от ЗДДС и чл. 187, ал. 1 от същия закон.

Жалбоподателят счита обжалваната заповед за незаконосъобразна поради нарушение на материалния закон и процесуалните правила. Оспорва се твърдението, че за извършената покупка не е издаден фискален бон. На следващо място твърди, че срокът на прилагането ѝ не е съобразен с фактите и обстоятелствата за конкретния случай, както и че липсват надлежни мотиви относно срока на ПАМ. По тези съображения, поддържани и в съдебно заседание и доразвити в депозирана писмена защита се претендира отмяна на заповедта и присъждане на разноските по делото, за

които е представен списък по чл. 80 ГПК.

Ответната страна – началник отдел „Оперативни дейности“ С. в ГД „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП, чрез юрк. Н. оспорва жалбата и изразява искане същата да бъде отхвърлена. Прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение, като на свой ред заявява претенция за присъждане на юрисконсултско такова.

След преценка на събраните доказателства, съдът намира за установено от фактическа страна следното:

Административното производство по издаване на обжалвания акт е започнало по повод проверка, започнала на 08.12.2022 г. в 11.33 ч., в рамките на която е извършена контролна покупка на 1 брой преходник на стойност 17.90 лв., закупен от Тоно И. С. – старши инспектор по приходите, чрез платформата www.emag.bg, страница с наименование „SYPERSTORE“, с адрес на доставка [населено място] до офис на куриер „Е. Е.“ – Къра. На 15.11.2022 г. след получено телефонно съобщение (есемес) от „Е. Е.“ пратката е доставена в офиса с изпращач по товарителница КОМПЮТЪРНИ СИСТЕМИ С. ЕООД.

При проверката е констатирано, че търговецът, в качеството си на задължено лице по чл. 3 от Наредба № Н-18 от 13.12.2006 г. за регистриране и отчитане на продажби в търговските обекти чрез фискални устройства (Наредбата), не регистрира и отчита всяка извършена продажба на стоки и услуги от търговския обект, чрез издаване на фискални касови бележки от въведеното в експлоатация за обекта фискално устройство, което е квалифицирано като нарушение на ЗДДС.

Горният извод е мотивиран с обстоятелството, че при извършена контролна покупка на 08.12.2022 г. в 11.44 часа от орган по приходите, чрез платформата www.emag.bg, страница с наименование „SYPERSTORE“, с адрес на доставка [населено място], до офис на куриер „Е. Е.“ – Къра, на 15.12.2022 г. след получен есемес от „Е.“, пратката е доставена в офиса с изпращач по товарителница КОМПЮТЪРНИ СИСТЕМИ С. ЕООД с тел. [ЕГН], съдържаща реквизити: брой – 1, тегло: 1.00, тар.код: 2, Куриерска услуга: Плащане НП: 24.89 лв. Общо събери: 24.89 лв. На 15.12.2022 г. в 15.30 ч. услугата за доставката е заплатена с наложен платеж в брой от М. К. В., на стойност 24.89 лв., като за плащането е издадено електронно изявление № 02442626497/15.12.2022 г. Получената доставка е отворена в присъствието на В. К. Ш. – администратор офис, за установяване съдържа ли фискален бон, като е установено, че такъв липсва, както липсва и друг документ заместващ плащането. При проведен разговор със служители от офиса за начина на плащане и доставяне на пратки не е установено наличието на съвместен договор между двете страни. Съставен е и е връчен Протокол от извършена проверка кд 73 сер. АА № 1738139/15.12.2022 г.

На 17.01.2023 г. е извършено посещение на адрес [населено място], [улица] за извършване на проверка и установяване на факти и обстоятелства във връзка с доставката. На място е установен търговския обект – магазин, стопанисван от КОМПЮТЪРНИ СИСТЕМИ С. ЕООД. Проверката е обективизирана в П. № 1738140/22.02.2023 г.

Органите по приходите са приели, че КОМПЮТЪРНИ СИСТЕМИ С. ЕООД не е спазило реда и начина за издаване на съответен документ за продажба, за което е съставен АУАН № F697167/22.02.2023 г.

На 24.03.2023 г. е издадена Заповед за налагане на принудителна административна мярка № ФК-С2112-0124490/24.03.2023 г., с която спрямо дружеството е приложена

ПАМ „запечатване на търговски обект“ – ел. магазин чрез платформата www.emag.bg, страница с наименование SYPERSTORE за срок от 14 дни и забрана за достъп до него. Като мотиви за продължителността на мярката е посочено, е в търговския обект е създадена организация, която няма за цел и не води до изпълнение на установените правни регламенти. Направен е извод, че търговецът цели отклонение от данъчното облагане, което винаги води до негативни последици за фиска, поради което ако не бъде приложена ПАМ то съществува възможност от извършване на ново нарушение. Заповедта е връчена на 29.03.2023 г.

При така установената фактическа обстановка, съдът от правна страна приема следното:

Жалбата е подадена от надлежна страна в законоустановения срок, срещу подлежащ на оспорване административен акт, поради което е допустима.

Разгледана по същество е основателна.

Заповед за налагане на принудителна административна мярка № ФК-С2112-0124490/24.03.2023 г. е издадена на основание чл.186, ал.1, т.1, б. „а“ ЗДДС. Съгласно чл.186, ал. 3 ЗДДС принудителната административна мярка по ал. 1 се прилага с мотивирана заповед на органа по приходите или от оправомощено от него длъжностно лице. Видно от представената по делото Заповед № ЗЦУ-1148/25.08.2020 г. на изпълнителния директор на НАП, началниците отдел „Оперативни дейности“ в главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП, са определени да налагат ПАМ запечатване на обект по чл.186 от ЗДДС. Заповедта е издадена от С. С., който съгласно Заповед № 3927/23.11.2022 г. заема длъжността началник отдел „Оперативни дейности“- С. в главна дирекция „Фискален контрол“ в Централно управление на Националната агенция за приходите, от което следва, че е издадена от компетентен орган. Спазена е законоустановената писмена форма. Административният акт съдържа фактическите и правни основания, обусловили издаването му.

Съгласно чл. 168, ал. 1 АПК съдът не се ограничава само с обсъждане на основанията, посочени от оспорващия, а е длъжен въз основа на представените от страните доказателства да провери законосъобразността на оспорения административен акт на всички основания по чл. 146. Според ал. 2 съдът обявява нищожността на акта, дори да липсва искане за това.

С процесната заповед е наложена ПАМ – запечатване на търговски обект – електронен магазин, чрез платформата www.emag.bg, страница с наименование SYPERSTORE. Съгласно легалната дефиниция, дадена в §1, т. 41 от ДР на ЗДДС „търговски обект“ е всяко място, помещение или съоръжение (например: маси, сергии и други подобни) на открито или под навеси, във или от което се извършват продажби на стоки или услуги, независимо че помещението или съоръжението може да служи същевременно и за други цели (например: офис, жилище или други подобни), да е част от притежаван недвижим имот (например: гараж, мазе, стая или други подобни) или да е производствен склад или превозно средство, от което се извършват продажби. От друга страна в т.87 е посочено, че „електронен магазин“ е софтуер, достъпът до който се осъществява през интернет при използване на уеб-браузер или мобилно приложение, и чрез който се извършва продажба на стоки/услуги посредством сключване на договор от разстояние по чл. 45 от Закона за защита на потребителите, като се предоставя възможност за избор от клиента на стоки/услуги чрез потребителска кошница или по друг начин, както и за предоставяне на

информация за контакт с купувача, адреса на доставка и метода за плащане. От цитираните легални дефиниции и при анализ на разпоредбата на чл. 186, ал. 1 ЗДДС, е видно, че ПАМ може да бъде насочена към търговски обект, който обективно е физически съществуващо място, помещение или съоръжение. Видно от примерното изброяване в т. 41 – маси, сергии, офис, жилище, гараж, мазе, стая, производствен склад или превозно средство, законодателят е предвидил тази мярка да се осъществява чрез физическото запечатване на търговския обект. За да стане това, то и обектът трябва също да е физическа даденост, материализиран в обективната действителност, и даващ възможност за физическото му манипулиране. Трябва да е налице веществена обособеност на търговския обект. От друга страна т. 87 посочва, че електронният магазин е софтуер, до който се осъществява достъп посредством уеб-браузър или мобилно приложение. Електронният магазин, като софтуер, не представлява годен обект на запечатване от органите по приходите по реда на чл. 186, ал. 1 ЗДДС, тъй като няма физическа обособеност. На запечатване може да подлежи физическият обект, където се съхраняват стоките и от където се изпращат заявените поръчки. В конкретния случай със заповедта е разпоредено запечатването именно на електронен магазин, т.е. на софтуер. Софтуерът не е търговски обект и не може да бъде запечатан тъй като не е обективно физически материализиран предмет, място или помещение. Ето защо съдът намира, че заповедта, която е насочена към запечатването на негоден за запечатване обект не може да произведе действие, поради което е нищожна.

Освен горното, за пълнота съдът следва да изложи, че заповедта е и незаконосъобразна. Неиздаването на надлежен документ за получено плащане при осъществена продажба - фискален бон, касова бележка от кочан или удостоверителен знак за продажба, е предвидена в закона предпоставка за налагане на принудителната административна мярка по чл.186 ЗДДС. Принудителната административна мярка е израз на административната държавна принуда, поради което за всеки конкретен случай трябва да е определена в такъв вид и обем, че да не ограничава правата на субектите в степен, надхвърляща тази, произтичаща от преследваната от закона цел. Преценката за съответствие на ПАМ с целта на закона следва да се извършва в съответствие с характера ѝ във всяка една от хипотезите на чл. 186, ал. 1 ЗДДС. По отношение хипотезата на чл.186, ал.1, б. “а” ЗДДС, мярката запечатване на търговски обект има превантивно действие, а именно да се предотврати извършването на друго противоправно поведение от страна на нарушителя. Следва да се има предвид, че във всички случаи изводът, че съществува такава възможност трябва да е мотивиран и фактически обоснован от конкретни обективни дадености, от които може да се изведе извод, че нарушителят може да извърши друго административно нарушение. Съгласно чл. 186, ал. 3 ЗДДС мярката се налага с мотивирана заповед от органа по приходите или от оправомощено от него лице, което означава, че заповедта в качеството ѝ на индивидуален административен акт следва да отговаря на всички законови изисквания. По аргумент от разпоредбата на чл.59, ал.2, т.4 от АПК, необходимостта от налагане на ПАМ следва да е обоснована от административния орган съобразно преследваната от закона цел.

След като законът императивно предвижда в чл.186, ал.1 ЗДДС в кои случаи административният орган има задължението успоредно с ангажирането на административнонаказателната отговорност на дружеството да наложи принудителната административна мярка по чл.186 от ЗДДС с последиците по чл.187

от ЗДДС, то административният орган действа при обвързана компетентност.

Единствено въпросът, свързан с правомощието на административния орган за определянето на срок на налагане на мярката се решава в условията на оперативна самостоятелност, с оглед на което следва да бъде изследвано дали при определянето на същия е съобразена целта на закона. В този смисъл е и практиката на ВАС, обективизирана в Решение № 6920 от 09.06.2016 г. по адм. д. № 2561/2015 г. на ВАС, и мн. др.

Изложените в заповедта мотиви са свързани с необходимостта от налагане на мярката, но не и с нейния срок. Продължителният период на извършване на търговска дейност не може да обоснове налагането на принудителна административна мярка с посочения срок от 14 дни. Продължителността на срока на наложената принудителна административна мярка също така не може да се обоснове с обстоятелството, че търговецът е запознат с изискванията за осъществяване на дейността. От изложеното следва, че за да бъде осъществен съдебният контрол по чл. 169 АПК, определеният от административния орган срок на налагане на принудителната административна мярка следва да бъде мотивиран с конкретните факти и обстоятелства, установени от него във връзка с извършеното нарушение. Доколкото едновременно със запечатването се забранява и достъпа до търговския обект, то очевидно с налагането на мерките не се цели преустановяване на нарушението по документиране на конкретната продажба или възстановяване на правомерното развитие на административното правоотношение, тъй като то предполага активно поведение на адресата на мерките в търговския обект - издаване на фискална бележка от регистрираното в обекта фискално устройство. Затова и от целите на принудителната административна мярка по чл. 22 ЗАНН за мерките по чл. 186, ал. 1 и чл. 187, ал. 1 ЗДДС е мислима само тази на превенцията - за предотвратяване на административни нарушения. По този начин запечатването на обекта за срок от 14 дни не изпълнява целите по чл. 22 от ЗАНН за преустановяване и предотвратяване на административни нарушения и последиците от тях. Съгласно посочения текст за предотвратяване и преустановяване на административните нарушения, както и за предотвратяване и преустановяване на вредните поледици от тях, могат да се прилагат принудителни административни мерки. Тази съдебна инстанция съобразява също така обстоятелството, че що се отнася до характера на обществените отношения, които са засегнати, изглежда легитимно, от една страна да се следи за възпирането на всяко едно нарушение, което се постига чрез налагането на имуществени санкции, а от друга страна да се репресират сериозни нарушения, които са особено тежки и които обосновават и налагането на принудителните административни мерки по чл. 186 от ЗДДС. При съобразяване на обстоятелствата, изложени по-горе в мотивите на това съдебно решение следва извода за нарушение на принципа на пропорционалност/съразмерност, установен в чл. 6 от АПК при налагане на принудителната административна мярка. Този принцип на пропорционалност изисква налагането на съответната санкция да не превишава границите на това, което е уместно и необходимо за постигане на легитимните цели, 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 с тези цели. В тази връзка и съгласно чл. 6, ал. 2 от АПК административният акт и неговото изпълнение не могат да засягат права и законни интереси в по-голяма степен от най-необходимото за целта, за която актът се издава, а съгласно ал. 3, когато с административния акт се засягат права или се създават задължения за граждани или за организации, прилагат се онези мерки, които са по-благоприятни за тях, ако и по този начин се постига целта на закона. В процесния случай с оглед на установените обстоятелства, на липсата на изложени от административния орган обстоятелства за извършени други нарушения от търговското дружество, следва извода, че наложената принудителна административна мярка е непропорционална на извършеното нарушение. Независимо че по принцип подобна принудителна административна мярка е подходяща и ефективна за постигането на посочените в закона цели, то запечатването на търговския обект за срок от 14 дни, надхвърля необходимото за постигането на тези цели. При продължителност на срока от 14 дни се засяга съществено правната сфера на адресата на ПАМ и се игнорира целта на закона за защитата на обществения интерес чрез налагането на адекватни на нарушението мерки. В този смисъл е и практиката на ВАС, обективирана в Решение № 9412 от 19.06.2019 г. на ВАС по адм. д. № 3587/2019 г., Решение № 1108 от 28.01.2021 г. на ВАС по адм. д. № 8169/2020 г.; Решение № 15498 от 14.12.2020г. на ВАС по адм. Д. № 9177/2020г. и др.

С оглед изложеното, обжалваната заповед за налагане на ПАМ е незаконосъобразна и следва да бъде отменена. При този изход на спора претенцията за присъждане на разноските по делото на жалбоподателя е основателна, поради което Национална агенция за приходите следва да бъде осъдена на основание чл. 143, ал. 1 АПК да заплати сума в размер на 800 лв. съобразно представения списък на разноските. Възражението за прекомерност е неоснователно с оглед разпоредбата на чл. 8, ал. 3 от Наредба № 1 от 9 юли 2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

По изложените съображения и на основание чл. 172, ал.2 от АПК , Административен съд София-град,16 състав,

РЕШИ:

ОБЯВЯВА НИЩОЖНОСТТА на Заповед за налагане на принудителна административна мярка № ФК-С2112-0124490/24.03.2023 г., издадена от началник отдел „Оперативни дейности“ в главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП, с която е разпоредено налагане на принудителна административна мярка „запечатване на търговски обект – ел. магазин чрез платформата www.emag.bg, страница с наименование SYPERSTORE, стопанисван от КОМПЮТЪРНИ СИСТЕМИ С. ЕООД с ЕИК[ЕИК] и забрана за достъп до него за срок от 14 /четирнадесет/ дни“, на основание чл. 186, ал. 1, т. 1, б. „а“ от ЗДДС и чл. 187, ал. 1 от същия закон.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на КОМПЮТЪРНИ СИСТЕМИ С. ЕООД с ЕИК[ЕИК] сума в размер на 800 (осемстотин) лева, представляваща сторени по делото разноси.

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

Съдия: