

РЕШЕНИЕ

№ 468

гр. София, 27.01.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 69 състав, в публично заседание на 17.01.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Милена Славейкова

при участието на секретаря Грета Грозданова, като разгледа дело номер **12046** 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 Едноличен търговец (ЕТ) „К. Т.“, ЕИК[ЕИК], със съдебен адрес [населено място] 1000, пл. „Р. Д.“ № 4, ет.1, ап.1, чрез адв. В. И. от ПАК, срещу Заповед № ФК-С1238-0041416 от 27.09.2021 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“ и чл.187, ал.1 ЗДДС.

Жалбоподателят претендира за незаконосъобразност на заповедта поради липса на мотиви, неправилно приложение на закона и допуснати съществени процесуални нарушения. Сочи, че не е представена заповед, възлагаща извършването на проверка съгласно чл.11, ал.1, т.4 ЗНАП. Поддържа, че е нарушено правото му по чл.187, ал.4 ЗДДС да поиска прекратяване на мярката при заплащане на имуществена санкция за констатираното нарушение. Счита, че не следва налагането на ПАМ да предхожда издаването на наказателно постановление (НП). Визира нарушение на чл.26, ал.1 и чл.35 АПК - липса на предоставена възможност на жалбоподателя да бъде изслушан, за да се установят релевантните по случая факти. Сочи, че мотивите на заповедта относно срока на мярката са бланкетни и не са съобразин с конкретния търговец и конкретната фактическа обстановка по случая. Оспорва твърденията в акта за наличие

на негативни последици за фиска, неотчитане на приходи и отклонение от данъчно облагане. Сочи нарушение на чл.6, ал.1-4 АПК. 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 юрк. Р.. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

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

При извършена проверка на 03.09.2021 г., 9:30 часа, в търговски обект по смисъла на пар.1, т.41 от ДР на ЗДДС – склад за плодове и зеленчуци № 188, находящ се в [населено място], СТ „Д.“, [улица], стопанисван от [фирма], ЕИК[ЕИК], било установено, че при контролна покупка на грозде на обща стойност от 76.00 лв. не бил издаден фискален касов бон от въведено в експлоатация в обекта фискално устройство (ФУ) в нарушение на задължението на търговеца по чл.118, ал.1 ЗДДС. Констатациите са обективирани в протокол за проверка № 0041416 от 03.09.2021 г. съгласно чл.50 и чл.110, ал.4 ДОПК.

Издадена е оспорената Заповед № ФК-С1238-0041416 от 27.09.2021 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 14 дни“ на основание чл.186, ал.1, т.1 ,б.“а“ и чл.187, ал.1 ЗДДС.

Същата е мотивирана с констатирано при проверката на 03.09.2021 г. нарушение на реда за регистриране и отчитане на продажби в търговските обекти чрез фискални устройства съгласно чл.118, ал.1 от ЗДДС и чл.186, ал.1, т.1 ,б.“а“ ЗДДС, а именно: неиздаден съответен документ за продажба по [чл. 118](#) ЗДДС.

Относно продължителността на срока на наложената ПАМ органът е посочил, че е съобразен с начина и вида на организиране на отчетността, които са довели до извършване на нарушението и индиректно със степента на неговата обществена опасност. Съобразено е, че издаването на касова бележка е нормативно установено задължение, неспазването на което винаги води до негативни последици за фиска, тъй като не се отчитат приходи и по този начин се стига до отклонение от данъчно облагане. 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, респ. възможност за настъпване на значителни и труднопоправими вреди, ако не бъде наложена ПАМ. Изложени са изрични мотиви, че срокът на наложената ПАМ е съразмерен на извършеното нарушение 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.

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

Оспорената заповед е връчена на 04.10.2021 г. Жалбоподателят я е оспорил по административен ред с жалба вх.№ 1354-414/15.10.2021 г., оставена без разглеждане с Решение № ГДФК-214/02.11.2021 г. на директора на Дирекция „Оперативни дейности“ в ГДФК при ЦУ на НАП. Решението е съобщено на представител на търговеца на 10.11.2021 г. и оспорено с жалба вх.№ 1354-414/22.11.2021 г. – в срока по чл.149, ал.1, вр. чл.98, ал.2 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-1148/25.08.2020 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 законоустановената възможност по чл.186, ал.3 ЗДДС.

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 за проверка № 0041416 от 03.09.2021 г., обективиращ установените факти и обстоятелства от значение за определяне на задълженията за данъци на данъчно задълженото лице. Производствата по осъществяване на данъчно-осигурителен контрол са уредени в специалния процесуален закон – ДОПК, поради което и при наличието на изчерпателна уредба за техните правила в ДОПК, съдът намира за неприложима общата разпоредба на чл.26, ал.1 АПК, която задължава административния орган да уведоми заинтересованите граждани и организации за започване на производството. Последното би обезсмислило проверката като процедурен способ за установяване на факти и обстоятелства във връзка с данъчния контрол.

В конкретния случай, в протокола за проверка е отбелязано, че на видно място в обекта е залепено съобщение № 201374 за нарушение на разпоредбите на ЗДДС. Посочени са и нарушените норми на чл.33, ал.1 от Наредба № Н-18/2006 г. и на чл.118, ал.1 ЗДДС, с което съдът приема, че търговецът е бил уведомен за резултатите от проверката, при която е присъствал и негов представител. С това е охранено правото му на защита във връзка с узнаването на констатираните при проверката обстоятелства и правното основание на установените нарушения. По изложените съображения не е допуснато визираното в жалбата нарушение на чл.26, ал.1 АПК.

По силата на нормата на чл.110, ал.4, изр.1 ДОПК и противно на твърденията в жалбата, за извършването на проверка не е необходимо изрично писмено възлагане. Видно от представена от ответника Заповед № ЗЦУ-28/06.01.2010 г. на изпълнителния директор на НАП, на органите по приходите от Дирекция „Контрол“ в ТД на НАП е възложено извършването на проверки на всички подлежащи на контрол лица в обекти на територията на съответната ТД на НАП. Протокол за проверка № 0041416 от 03.09.2021 г. е съставен от служители на Главна дирекция „Фискален контрол“, които не са органи по приходите в Дирекция „Контрол“ в ТД на НАП. Въпреки изложеното и с оглед наименованието на Главна дирекция „Фискален контрол“ съдът приема, че проверката на обекта на жалбоподателя на 03.09.2021 г. е извършена от компетентни органи по приходите. Невръчването на проверяваното лице на заповед за компетентност на проверяващите органи не може на самостоятелно основание да доведе до незаконосъобразност на наложената ПАМ.

Въпреки изложеното, мярката е наложена при допуснати съществени процесуални нарушения и неправилно приложение на закона.

По силата на визираната за нарушена разпоредба на чл.186, ал.1, т.1, б. “а“ ЗДДС ПАМ

се налага на лице, което не издаде документ по чл.118, ал.1 ЗДДС, според който 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. Констатираното при проверката на 03.09.2021 г. нарушение на чл.118, ал.1 ЗДДС безспорно е основание по чл.186, ал.1, т.1, б.“а“ от ЗДДС за налагане на процесната ПАМ. При наличието на формално основание за това органът действа при оперативна самостоятелност относно определяне на срока на мярката, който може да бъде определен до 30 дни.

Именно при упражняване на оперативната си самостоятелност относно срока на наложената ПАМ органът следва да съобрази цялостното поведение на контролирания търговски субект – както установените при конкретната проверка обстоятелства, така и неговата коректност към бюджета чрез наличие на други нарушения на фискалната дисциплина или непогасени публични задължения. Констатираното формално нарушение по чл.186, ал.1, т.1, б.“а“ от ЗДДС, даващо основание за налагане на ПАМ по чл.187, ал.1 ЗДДС, следва да бъде съобразено с цялостното поведение на търговеца при индивидуализиране на продължителността на мярката по смисъла на чл.6 АПК. В тази връзка следва да се съобразят спецификите на всеки конкретен случай, вкл. да се съберат допълнителни доказателства с всички доказателствени средства по чл.39, ал.1 АПК, да се предостави възможност на лицето да ангажира доказателства и даде възражения, които да бъдат проверени в административното производство.

Подобна индивидуализация на продължителността на мярката в случая не е сторена. Мотивите на заповедта относно срока ѝ са общи и относими към всички случаи на установени нарушения на фискалната дисциплина по чл.186, ал.1, т.1, б.“а“ от ЗДДС. Същите не съдържат никаква конкретика, относима към конкретния случай от проверката на 03.09.2021 г., при която освен неиздаването на фискална касова бележка за покупката от 76 лв., проверяващите са констатирани незначително разминаване между касовата и фактическа наличност от 9.62 лв., при значителен оборот от 7718.72 лв. (касова наличност) към 9:30 часа на 09.03.2021 г. Съдът приема, че този незначителния размер на разликата съобразно общия оборот за деня и стойността на конкретната контролна покупка е указание за липса на други нарушения, установени при проверката на 03.09.2021г.

Останалите, посочени в заповедта обстоятелства относно продължителността на срока са относими към всички случаи на установени нарушения, но без доказателства за връзката им с конкретния случай. Такива твърдени са: „нарушителят отдавна извършва търговска дейност“, „създадената организация в търговския обект няма за цел и не води до изпълнение на установените правни регламенти“, „една от целите на [фирма] е именно отклонение от данъчно облагане“, „срокът на ПАМ е съобразен с целената превенция за преустановяване на лошите практики в обекта“.

Безспорно, неотчитането на приходи от търговската дейност и свързаното с него отклонение от данъчно облагане представляват обществени ценности, които оправдават засилена законодателна защита, но индивидуалната ПАМ следва да е съобразена с характеристиките на конкретния случай. Такива не са посочени в оспорения акт, който въпреки обема си, съдържа общи изрази като „налагането на

ПАМ се предприема с цел да не се допуска в бъдеще нарушения от този вид“, „да се преустановят лошите практики в обекта“, с оглед „необходимото време за създаване на нормална организация на работата на отчитане на търговския обект“ и „промяна в начина на извършване на дейността на обекта“, за която промяна бил необходим срок. Тези мотиви са относими към всяко нарушение по чл.186, ал.1 ЗДДС и не съдържат никаква конкретика във връзка с обстоятелствата, установени при проверката на конкретен търговски обект на 03.09.2021 г., нито с конкретния търговски субект.

Към жалбата по административен ред е приложено обяснение от продавача З. Д., който посочва, че е попитал клиентите физически лица (проверяващите) дали искат издаване на фактура, съответно на задължението по чл.59, ал.2 от Закона за стоковите борси и тържищата, вместо което те напуснали търговския обект и казали, че ще се върнат за стоката. Съдът намира обяснението за логично предвид липсата на установени при проверката други нарушения.

Приложените към жалбата до съда доказателства – оборотни ведомости и уведомления за приемане на СД по ЗДДС за месеците януари – октомври 2021 г., съдържащи данни за значителен оборот на търговския обект и дължим ДДС за внасяне, напълно оборват общите твърдения в оспорения акт, че „създадената организация в търговския обект не води до изпълнение на установените правни регламенти, а една от целите пред търговеца „К. Т.“ е именно отклонение от данъчно облагане“. Изложеното прави необоснован извода в органа, че „наложената ПАМ е съразмерна на извършеното и съобразена с целената превенция за преустановяване на лошите практики в обекта“.

При липса на данни в заповедта за цялостното поведение на търговеца – други установени нарушения при проверката на 03.09.2021 г. или други данни за цялостното поведение на търговеца, вкл. непогасени публични задължения, съдът приема, че оспорената заповед не съдържа мотиви относно индивидуализация на продължителността на наложената ПАМ за срок от 14 дни, а изложените общи мотиви относно тази продължителност се оборват от представените от жалбоподателя доказателства при оспорването по административен и съдебен ред. Ето защо, запечатването на търговския обект за срок от 14 дни се явява несъразмерно на поведението на търговеца.

Декларираната от административния орган цел – необходим срок за преустановяване на лошите практики в обекта и за създаване на необходимата организация по правилно отчитане на дейността се явява несъразмерно тежка за цялостната дейност на търговеца чрез запечатване на търговския му обект и преустановяване на дейността му за 14 дни. Съдът приема, че с тази мярка неговите интереси незаконосъобразно се засягат в по-голяма степен от необходимото за постигане на преследваната цел в нарушение на чл.6, ал.2 АПК и на задължението на органа по чл.6, ал.5 АПК - да се въздържа от актове и действия, които могат да причинят вреди, явно несъизмерими с преследваната цел.

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, указание за което е и пълната липса на мотиви относно продължителността на срока, относими към конкретната проверка и конкретния

търговец. Изложеното налага извод за налагане на ПАМ при неправилно приложение на закона и несъответствие с преследваната цел в нарушение на чл.6, ал.2, вр. лл.146, т.4 АПК

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 жалбоподателят има право на сторените разноски за държавна такса от 50 лв. Следва да се присъдят сторените разноски в размер на 500 лв. за адвокатско възнаграждение, заплатени в брой съгласно договор за правна защита и съдействие от 20.04.2021 г. (л.12).

За пълнота следва да се отбележи, че административно-наказателното производство по ЗАНН и настоящето административно производство по налагане на ПАМ са отделни и независими, поради което неиздаването на НП за налагане на глоба или имуществена санкция, заплащането на които е основание за прекратяване на ПАМ съгласно чл.187, ал.4 ЗДДС, не може да самостоятелно основание да доведе до незаконосъобразност на оспорената заповед.

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

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], със съдебен адрес [населено място] 1000, пл. „Р. Д.“ № 4, ет.1, ап.1, чрез адв. В. И. от ПАК, Заповед № ФК-С1238-0041416 от 27.09.2021 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“ и чл.187, ал.1 ЗДДС.

ОСЪЖДА Национална агенция по приходите да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК], със съдебен адрес [населено място] 1000, пл. „Р. Д.“ № 4, ет.1, ап.1, чрез адв. В. И. от ПАК, сторените по делото разноски в размер на 550 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: