

РЕШЕНИЕ

№ 22159

гр. София, 04.11.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 74 състав,
в публично заседание на 28.10.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Младен Семов

при участието на секретаря Теменужка Стоименова, като разгледа дело номер **8102** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 186 ал.4 от Закона за данъка върху добавената стойност /ЗДДС/ вр. чл. 145 и сл. от Административнопроцесуалния кодекс.

Образувано е по жалба на „Кар Уош Патрнерс“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с посочен съдебен адрес: [населено място], [жк], [жилищен адрес] чрез управителя Я. К. срещу Заповед за налагане на принудителна административна мярка № ФК-С3184-0160103/19.07.2024г. на началник отдел „Оперативни дейности“ С., главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП, с която по отношение на жалбоподателя и на основание чл. 186 ал.1 т.1 б.“а“ и чл.187 ал.1 от ЗДДС е постановено „запечатване на търговски обект“ и „забрана за достъп до него“ за срок от 14 дни, относно обект - автомивка, находящ се в [населено място], [улица]УПИ 9 ЗА КОО,кв.21 М НПЗ С..

Твърди се незаконосъобразност на оспореният акт поради:

Липса на извършено нарушение по същество-може служителят на търговския обект да не е издал бележка,заедно с даването на два закупени жетона, но е издал фискален бон № 2700/06.06.2024г. от 14.19ч.преди легитимацията на проверяващите служители на НАП.

Допуснато нарушение на чл.26 от АПК при издаване на акта, както и липса на

възможност за даване становище преди постановяването му, съобразно изискването на чл.34 ал.3 АПК. Успоредно с това се твърди, че административния орган не е взел предвид всички факти и обстоятелства необходими за изясняване на спора.

Изложените мотиви към заповедта са общи, бланкетни и не обосновават реалната необходимост от прилагане на мярката. С посочените аргументи се оспорва и определеният срок на действие на мярката.

Несъразмерност на мярката с преследваната цел – посочва се, че наложената имуществена санкция на дружеството в размер на 1300лв. е достатъчно голяма сама по себе си за да постигне всички преследвани законови цели и допълнително наложеното запечатване на търговският обект се явява явно несъразмерно. В тази връзка се позовава и на решение на СЕС по дело С-97/21Q, MV-98.

С оглед изложеното, жалбоподателят иска отмяна на оспорваният акт.

Ответната страна изразява становище за неоснователност на жалбата с аргументи, аналогични с тези, изложени в оспорваният акт.

Съгласно чл.186 ал.4 от ЗДДС обжалването на заповедите за прилагане на принудителна административна мярка по ал.1 се извършва по реда на АПК.

В съответствие с предмета на проверка, съдът установи и приема, че процесната жалба е допустима и редовна, като подадена от активно легитимирано лице, адресат на заповедта, в срока по чл.149 ал.1 от АПК, срещу подлежащ на обжалване акт, в съответствие с изискванията на чл.150 и чл.151 от АПК.

По съществуването на спора, с оглед твърденията на страните и предмета на служена проверка, настоящият състав установи и приема:

С оспорената Заповед за налагане на принудителна административна мярка № ФК-С3184-0160103/19.07.2024г., началник отдел „Оперативни дейности“ С., главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП, на основание чл. 186 ал.1 т.1 б. „а“ и чл.187 ал.1 от ЗДДС е постановил „запечатване на търговски обект“ и „забрана за достъп до него“ за срок от 14 дни, относно обект - автомивка, находящ се в [населено място], [улица] УПИ 9 ЗА КОО, кв.21 М НПЗ С..

От фактическа страна е посочено, че на 06.06.2024г. от 14:11ч. е извършена проверка на посоченият обект, в рамките на която е извършена контролна покупка на 2бр. жетони за автомивка на общо стойност 4бв. За което е прието плащане за сметка на дружеството без да е издаден фискален бон от наличното и функциониращо в обекта фискално устройство. Покупката е заплатена в брой а парите са приети от Н. Г.. Посочено е още, че след легитимация на проверяващите е отпечатан КЛЕН за дата 06.06.2024г. от който е видно, че описаната продажба не е регистрирана чрез издадена фискална касова бележка или друг документ удостоверяващ продажбата.

За посочените обстоятелства е съставен Протокол за извършена проверка, приложен по делото.

На тази база е прието, че дружеството не е спазило реда и начина за издаване съответен документ за продажба, издаден по установеният ред, което съответства на изискването на чл.186 ал.1 т.1 б."а" от ЗДДС. За нарушенията са издадени две НП на стойност, съответно – 1000лв. и 300лв. или обща стойност - 1300лв.

Като следствие и с постановената заповед е наложено запечатване на търговския обект и забрана за достъп до него за срок от 14 дни.

Във връзка с определеният срок на действие на мярката, административния орган е посочил, че охраняваното обществено отношение е значимо и нормативно регулирано. Издаването на касово бележка е нормативно задължение на субектите, управляващи търговски обекти, обусловено със задължението то да бъде извършено едновременно с приемане на плащането, като неспазването му води винаги до неблагоприятни последици за фиска, тъй като не се отчитат приходи от дейността и се стига до данъчно отклонение.

При определяне срока на действие на мярката е съобразен вида дейност и местоположението на обекта – [населено място], [улица] УПИ 9 ЗА КОО, кв.21 М НПЗ С., предполагащ голям брой клиенти, както и площта на обекта – 100м² и наличните 7бр. клетки за почистване.

Посочено е, че срокът за запечатване е съразмерен с тежестта на извършеното деяние, целената законодателна превенция, както и с необходимото време за създаване нормална организация на работата за отчитане търговския оборот в дейността. Изрично е записано, че целта на мярката е промяна в начина на извършване на дейността в конкретния обект и засилване на контрола от страна на търговеца, като прекият резултат е правилно отчитане на дейността, а индиректният – недопускане вреда за фиска.

На тази база съдът съобрази:

С разпоредбата на чл. 186, ал. 1, т.1 б. "а" във вр. с ал. 3 във вр. с чл. 118, ал. 1 от ЗДДС, законодателят е предвидил налагането на ПАМ с мотивирана заповед на органа по приходите или от оправомощено от него длъжностно лице, която съдържа изложение на предвидените в закона предпоставки. Тези предпоставки съгласно чл. 186, ал. 1, т.1 б. "а" са формулирани така: "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 нормата на чл. 118, ал. 1 ЗДДС е предвидено задължение за лицата да регистрират и отчитат извършените от тях доставки/продажби в търговски обект, чрез издаване на фискална касова бележка от фискално устройство (фискален бон) ил 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. Редът и начина за издаване на фискални касови бележки е уреден с Наредба № Н-18/2006 г. на МФ за регистриране и отчитане на продажбите в търговските обекти

чрез фискални устройства.

По силата на чл. 3, ал. 1 от Наредбата 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.

Съгласно чл. 187, ал. 1 ЗДДС при прилагане на принудителната административна мярка по чл. 186, ал. 1 ЗДДС се забранява и достъпът до обекта. Мярката се прилага за обекта или обектите, където са установени нарушения.

От цитираните разпоредби може да се направи извод, че при установено по съответния ред неспазване на задължението за отчитане на продажбите чрез издаване на документ за продажба, административният орган, при условията на обвързана компетентност, налага на търговеца, установен като извършител на нарушението, ПАМ – "запечатване на обект и забрана за достъп до него.

Като контрапоза и във връзка с определяне срока на действие на мярката, органа действа в оперативна самостоятелност.

В случая заповедта не съдържа конкретни, съобразени с индивидуалното положение, мотиви за определянето на срока като 14-дневен. Действително органът е изложил съображения досежно срока на предприетата ПАМ, като е описал фактите по извършване на нарушението и общата значимост за допуснатото нарушение за събираемостта на данъци и попълването на фиска, респ. недопускане данъчно отклонение.

Посочените обстоятелства обаче представляват общоприети постановки, които не могат да обосновават конкретно избраният от органа срок на действие на мярката.

Нещо повече – в приложеният протокол за проверка изрично е посочено, че проверяващите са констатирали разлика от 39лв. при регистриран за деня на проверката оборот на ФУ от 264лв. и установена фактическа наличност от 225лв., при въведени в касата 200лв., като посоченото обстоятелство е изведено и чрез опис на парите в каса към момента на започване на проверката/л.26 и сл. от делото/на което също се е позовал решаващият орган при преценката си за нарушение.

Така изведената постановка при липсата на конкретни установявания и твърдения, не може да се приеме за мотив, обосноваващ срока на действие на обжалваната заповед.

От една страна – не е изследван въобще въпроса на какво се дължи въпросното разминаване.

На второ място – данните за укрита приходи или доходи, каквото твърдение се съдържа в заповедта, представляват основание за осъществяване на ревизия по особените правила на чл.122 ал.1 т.2 от ДОПК. Обезпечителните мерки в ревизионното производство са различни по своя характер и функция и не следва да се смесват с ПАМ по чл.186 ал.1 т.1 б.“а“ от ЗДДС. Т.е. при липса на такива данни и образувано ревизионно производство, както и при липса на реално изследвана и установена причина за разминаването, същото не може и не следва да се кредитира като аргумент в подкрепа на твърдяното нарушение. Всъщност органа не излага такива твърдения, като концентрира преценката си за нарушение в протоколираната контролна покупка и неиздаденият за нея касов бон. Ето защо изложеното от него във връзка с т.нар. касово разминаване, не може да се приеме като аргумент обосноваващ срока на действие на посочената мярка.

На трето място – посоченото обстоятелство не е съотнесено към установеното от органа нарушение, видно и от съставеното и приложено към преписката НП. Това недвусмислено потвърждава, че административният орган не вижда нарушение в описаните обстоятелства, поради което и не следва да ги съотнася и към преустановителната функция на процесната ПАМ. В този смисъл – посоченото обстоятелство представлява изложено от органа предположение, поради което и не може да има нормативна тежест относима към приложената ПАМ, избраното правно основание и най-вече към определеният срок на действие на мярката.

Като обобщение в тази част и във връзка със срока на действие на ПАМ следва да се приеме, че са изложени общоприети постановки, които не касаят конкретния случай и не обосновават законосъобразното му определяне.

На четвърто място и при значение при изхода от спора е и нормата на чл.187 ал.4 от ЗДДС съгласно която принудителната административна мярка се прекратява от органа, който я е приложил, по молба на административно-наказаното лице и след като бъде доказано от него, че глобата или имуществена санкция е заплатена изцяло. Отпечатването се извършва при задължение за съдействие от страна на лицето. При повторно нарушение не се разрешава отпечатване на обекта преди изтичането на един месец от запечатването му.

В заповедта е посочено, а след изрични съдебни указания, по делото са представени и НП от 19.07.2024г. на началник отдел „Оперативни дейности“ ГД „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП с което за посоченото нарушение на дружеството е наложена имуществена санкция „глоба“ в размер на 1300лв.

Видно и от процесно оспорваната заповед, в нея е предвидено единственото условие за преустановяване дейността на мярката /запечатването на обекта и забрана за достъп до него/ – изтичане на наложеният срок, както и по молба на лицето до административния орган, след заплащане на наложената глоба.

В този контекст следва да се посочи, че нито заплащането на глоба би презюмирало недопускането на нарушение от същият тип занапред, нито пък е налице презумпция, че при незапечатване на обекта лицето ще продължи работа без да

допусне отново същото нарушение. Това позволява на съда да приеме, че определеният срок на действие на мярката цели да обезпечи единствено събиране на наложената глоба. Законовият текст на чл.187 ал.4 от ЗДДС приложим към спора, недвусмислено потвърждава, че при заплащане на глобата, преустановителният ефект на ЗППАМ е изчерпан и мярката следва да се прекрати. От факта, че заплащането на глоба би могла има подобен преустановителен ефект, следва извода, че така определеният срок на действие на ПАМ не идва да обезпечи интерес, различен от събиране на наложената глоба.

Предвид факта, че защитимият държавен интерес е равнозначен на заплащането на глоба, факт, който следва ясно от самият закон, то съдът счита, че така определеният срок на действие не изпълнява законовите изисквания за пропорционалност, съразмерност на мярката, съобразно изискването на чл.6 от АПК.

В допълнение следва да се посочи, че са налице редица способности за обезпечение на установени публични задължения, в т.ч. и такива по ЗАНН. Мярката по чл.186 ал.1 т.1 б.б от ЗДДС, както и по чл.187 ал.1 от ЗДДС не може да бъде средство за обезпечение на бъдещото събиране на наложени глоби, нито средство за процесуална принуда за заплащане на наложени глоби. Посоченото обстоятелство само по себе си би довело до извода за несъответствие с целта на закона и превратно упражняване на власт за постигане на цели, различни от тези за които закона е предвидил конкретният правен инструментариум. Текста на посочените разпоредби не оставя съмнение, че мерки, като процесната се прилагат с цел преустановяване на нарушения на данъчното законодателство. В този смисъл и противно на посоченото в самата заповед същата не може и не бива да има санкциониращо действие, нито действие стимулиращо събираемостта на наложените глоби.

На пето място, в процесната заповед не са посочени, нито установени данни, които да позволяват да се говори за лоши практики в обекта, доколкото в нея е отразен един единствен случай на неотичане на продажба. В тази връзка понятието лоши практики използвано в мотивите на заповедта не обосновава необходимост от създаване на организация за преодоляването им.

По-конкретно - посочено е, че срокът от 14 дни идва да предостави възможност за създаване необходимата организация на работа в обекта. Посочените твърдения могат да се съотнесат към превантивният характер на мярката, т.е. същата да породи ефект, недопускащ занаят подобно нарушение. Така изведеният мотив не може да бъде приет безкритично от съда доколкото в процесната заповед е установено ясно, че търговеца разполага с необходимо фискално устройство и същото функционира. Т.е. цялата организация, която следва да се въведе в дейността на обекта е да бъде издадена касова бележка. Посочената организация не изисква нито обучителни, нито структурно-организационни, нито снабдително-логистични дейности, така, че да е налице необходимост от подобен срок за привеждане дейността на търговеца в съответствие с изискването. Чисто житейски погледнато, издаването на касов бон отнема не повече от минута-две, а при липса на знание как да се работи от страна на съответния служител с фискалното устройство, обучението би отнело максимум един ден. В този смисъл не може да се приеме, че определеният срок на действие на ПАМ от 14 дни идва да обезпечи привеждане дейността на търговеца в съответствие с изискванията.

Не може да се приеме и, че процесната ПАМ е възстановителна по своя характер, тъй като

института на административното наказание „глоба“ няма възстановителен, а санкционен характер, чийто ефект може да се изразява и в бъдеща превенция за недопускане на подобно нарушение под страх от последващо наказание. С оглед изложеното следва да се приеме, че процесната ПАМ има единствено преустановителен, по отношение на конкретното нарушение, ефект. С оглед срока на действие и необходимостта от предприемане на мерки с цел недопускане подобно нарушение занапред, срокът на мярката се явява непропорционален на преследваната цел и като такъв е в нарушение на чл.6 ал.5 от АПК.

Предвид дотук установеното и изложено съдът не счита за необходимо да анализира дали по отношение на жалбоподателя е осъществено т.нар комулиране на санкции в съответствие с постановеното от СЕС в решение C-97/21, MV – 98, ECLI:EU:C:2023:371, тъй като въпроса за законосъобразното комулиране на санкции ще възникне едва при установена законосъобразност на всяка отделна санкция. Пътят на защита извървят от жалбоподателя налагащ извод за незаконосъобразност на мярката, налага заключението, че привидната комулация на санкции е преодоляна и не представлява само по себе си отменително основание.

Извън това следва да се посочи, че заповедта е постановена от компетентен орган, свидетелство за което е приложената по делото Заповед № ЗЦУ-1148 от 25.08.2020г. на изпълнителния директор на НАП, в изискуемата законова форма.

Възраженията на жалбоподателя за допуснато процесуално нарушение поради неуведомление за започване на производството и непредоставена възможност за изразяване на становище преди постановяване на акта са неоснователни, доколкото самият протокол от проверката е връчен на негов представител, т.е. запознат е с факта на образувано производство и неговият предмет, като в самият протокол е отбелязано, че управителя/негов пълномощник следва да се яви в ГДФК на 25.06.2024г. за да представи конкретно посочени документи. Това позволява да се заключи, че възможността за депозиране на възражение не е отречена, както и в самият протокол е отбелязано непопълнено поле „искания, възражения и бележки на проверяваното лице“. На фона и през призмата на дотук посоченото съдът намира за несъществен и несъставомерен факта, че жалбоподателят не е поканен отделно и с нарочно писмо да представи своето становище, респ. възражения.

Успоредно с това в рамките на проведеното открито съдебно заседание по делото жалбоподателят доведе свидетел, който съдът допусна до разпит с цел бързина и процесуална икономия. Показанията на свидетеля, всъщност – лицето подписало протоколите за извършената проверка и служителят, неиздал касов бон, не следва изобщо да се кредитират, доколкото същите целят единствено да отрекат обстоятелствата отразени в нарочно изготвените протоколи за проверката, но по същество лицето не отрича нито факта, че ги е подписал, нито, че при полагането на подписа е било налице необоснован натиск или принуда върху него, т.е. против волята му. Доколкото свидетелят се опитва да създаде внушение за неразбиране какво е подписал, поради притеснение от проверката, то видно от неговите показания - при подписване на протоколите неговият шеф и управител на дружеството вече е присъствал в обекта и на проверката, т.е. можел е да поиска допълнителни разяснения от представляващият дружеството в тази връзка, каквито данни изобщо липсват. А защо твърди, че е подписал документ, който не е прочел и дали наистина не е прочел документа се явяват напълно ирелевантен въпрос. Налице е била пълна възможност да разбере документа и чрез факта на полагане на подписа си еднозначно свидетелства, че се е запознал с него. В този смисъл показанията на свидетеля се явяват негодни да установят целените с тях обстоятелства.

Поради това и на основание чл. 172 ал.2, предл второ от АПК, Административен съд София-град,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Заповед за налагане на принудителна административна мярка № ФК-С3184-0160103/19.07.2024г. на началник отдел „Оперативни дейности“ С., главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд, в четиринадесет дневен срок от съобщаването му на страните.

Съдия: