

РЕШЕНИЕ

№ 1906

гр. София, 22.03.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 44 състав,
в публично заседание на 12.03.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Мария Владимирова

при участието на секретаря Албена Илиева, като разгледа дело номер **161** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 145 АПК вр. чл. 186, ал. 4 ЗДДС.

Образувано е по жалба на „АЛГАФАРИ- ШАУРМА“ ЕООД, ЕИК –[ЕИК], подадена чрез управителя Б. А., срещу заповед за налагане на принудителна административна мярка № ФК-С2524-0473605/22.11.2023 г., издадена от началник отдел „Оперативни дейности“ С. в главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП.

В жалбата са изложени доводи за незаконосъобразност на оспорената заповед. Твърди се, че същата е издадена при допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила и в противоречие с материалния закон. Иска се отмяна акта.

Ответникът - началник отдел „Оперативни дейности“- С. в ГД „Фискален контрол“ при Централно управление на Националната агенция за приходите, чрез юрк. А., оспорва жалбата и моли за нейното отхвърляне по съображения подробно изложени в писмен отговор/л. 61-63/. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура не излага становище по жалбата.

Административен съд - София-град, Трето отделение, 44 състав, след като се запозна със становищата на страните и с приетите по делото доказателства, намира от фактическа и правна страна следното:

Административното производство по издаване на обжалвания акт е започнало по повод извършена проверка на 19.10.2023 г. в 10:25 часа в търговски обект по смисъла на §1, т. 41 от ДР на ЗДДС – дюнерджийница, находящ се в [населено място],

[улица], стопанисван от дружеството „АЛГАФАРИ ШАУРМА“ ЕООД, ЕИК –[ЕИК]. При извършена контролна покупка на 1 бр. дюнер и 1 бр. айран на обща стойност 8,50 лева, заплатена в брой от А. Я. - инспектор по приходите, е прието плащане за сметка на „АЛГАФАРИ-ШАУРМА“ ЕООД от лицето Н. Х. – продавач в обекта, като не е издаден фискален бон от наличното ФУ в обекта, регистрирано в НАП с потвърждение № 4608625/09.01.2023 г.

Установеното се потвърждава от приложените доказателства: протокол за извършена проверка серия АА № 0473605/19.10.2023 г. /л. 16-18/, КЛЕН от 19.10.2023 г., Дневен финансов отчет от 19.10.2023 г., Опис на парите в касата от 19.10.2023 г.

С оглед така установеното, административният орган е приел, че е изпълнен състава на чл. 118, ал. 1 от ЗДДС и на основание чл. 186, ал. 3 от ЗДДС, във връзка с чл. 186, ал. 1, т. 1, б. "а" от същия закон на дружеството-жалбоподател е наложена принудителна административна мярка - запечатване на търговски обект - дюнерджийница, находящ се в [населено място], [улица], стопанисван от дружеството „АЛГАФАРИ-ШАУРМА“ ЕООД, ЕИК –[ЕИК] и забрана за достъп до него за срок от 14 дни.

Във връзка с горепосоченото нарушение е съставен АУАН № F740511/19.10.2023 г. /л. 11-13/ и е издадено НП № 739129-F740511 от 17.11.2023 г. /л. 44, 45/, с което на жалбоподателя е наложена имуществена санкция в размер на 1000 лева на основание чл. 185 ЗДДС. От ответника е представена и жалба, подадена от санкционираното дружество, срещу цитираното НП до СРС.

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, по следните съображения:

Оспорената в настоящото производство Заповед за налагане на принудителна административна мярка е издадена на основание чл. 186, ал. 1, т. 1, б. „а“ от ЗДДС. Съгласно чл.186, ал. 3 от 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. (т.1.) на изпълнителния директор на НАП /л. 28, 29/, началниците на отдели „Оперативни дейности“ в Главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП, са определени да налагат ПАМ запечатване на обект по чл.186 от ЗДДС, поради което заповедта е издадена от компетентен орган.

Независимо от формално спазената процедура, настоящият състав преценява, че заповедта за налагане на ПАМ е незаконосъобразна, издадена при неправилно приложение на материалния закон, в несъответствие с преследваната от него легитимна цел и при нарушение на принципа на съразмерност, предвид следното:

Правното основание за налагане на обжалваната ПАМ е по чл. 186, ал. 1, т. 1, б. "а" от ЗДДС, която предвижда, че на лице, което не издаде съответен документ за продажба по чл. 118, независимо от предвидените глоби или имуществени санкции, се налага принудителната административна мярка (ПАМ) запечатване на обект за срок до 30 дни. По силата на чл. 118, ал. 1 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. Съгласно чл. 187, ал. 1 ЗДДС при прилагането на посочената принудителна мярка, се забранява и достъпът до обекта.

Към момента на осъществената проверка в търговския обект не е издадена фискална касова бележка от функциониращото в обекта фискално устройство (ФУ) при покупката на 1 бр. дюнер и 1 бр. айран на обща стойност 8,50 лева. Плащането е прието за сметка на жалбоподателя. От наличното в обекта ФУ са отпечатани КЛЕН и Дневен финансов отчет (ДФО), от които е видно, че сумата от 8,50 лв. не е отразена, като регистрирана чрез издаване на фискална касова бележка.

С оглед гореизложеното съдът приема, че е налице неиздаването на фискален бон за процесната продажба именно от посоченото в оспорения акт дружество, което означава, че са налице материалноправните предпоставки, предвидени в чл. 186, ал. 1, т. 1, б. "а" ЗДДС за прилагане на ПАМ, като в тези случаи административният орган действа при обвързана компетентност.

При определяне на срока на ПАМ, който според закона е до 30 дни, административният орган действа при условията на оперативна самостоятелност, в който случай на съдебен контрол подлежи съответствието на акта с целта на закона и спазването на пределите на оперативната самостоятелност, като част от задължителната преценка за издаването на административния акт при правилно приложение на материалния закон.

По отношение хипотезата на чл. 186, ал. 1, т. 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. Съгласно чл. 186, ал. 3 от ЗДДС мярката се налага с мотивирана заповед от органа по приходите или от оправомощено от него лице. Липсата на мотиви относно срока, за който се прилага принудителната административна мярка, съставлява нарушение на изискването на чл. 59, ал. 2, т. 4 от АПК. Наред с това води до невъзможност да бъде направена проверка от съда дали е изпълнено изискването за съответствие на индивидуалния административен акт с целта на закона, което представлява едно от изискванията за законосъобразност на акта, което съдът следва да провери съгласно чл. 168, ал. 1 вр. чл. 146, т. 5 от АПК.

В случая определеният срок за налагане на ПАМ е 14 дни - в рамките на законоустановения максимален срок. В заповедта е посочено, че продължителността на принудителната мярка е: "определена с оглед начина и вида на организиране на отчетността, които са довели до извършеното деяние и индиректно със степента на неговата обществената опасност". Посочено е, че: „нарушителят отдавна извършва търговска дейност и е наясно с конкретните изисквания за нея и с начина на организация, но въпреки това е допуснал извършването на административно нарушение, с което засяга основания ред за тази дейност.” Отбелязано е също така, че „от събраните доказателства по преписката може да се направи обосновано предположение, че една от целите пред търговеца „АЛГАФАРИ –ШАУРМА“ ЕООД е именно отклонение от данъчно облагане, което води до негативни последици за фиска“. Административният орган е заключил, че „срокът на наложената ПАМ е съобразен на извършеното и е съобразен с целената превенция за преустановяване на лошите практики в обекта, както и с необходимото време за създаване на нормална организация за отчитане на дейността на търговеца“.

Настоящият състав намира, че така определеният 14 - дневен срок на принудителната

мярка не е мотивиран в съответствие с чл. 186, ал. 3 ЗДДС и чл. 59, ал. 2, т. 4 АПК. Налице е формално изпълнение на задължението за мотивиране на акта, без обвързване с конкретни факти, което е равнозначно на липса на мотиви, независимо от техния обем. Изложените в заповедта мотиви относно срока са стандартните общи мотиви, които могат да бъдат отнесени към който и да е подобен на процесния акт, тъй като са бланкетни и в тях липсва индивидуализация във връзка със спецификите на конкретния случай. При определянето на срока е необходимо да се излагат конкретни факти и обстоятелства, относими към съответния случай, поради което административният орган е длъжен след посочването им, да извърши съответната преценка за срока, като достатъчно я мотивира при спазване на принципа на съразмерност съгласно чл. 6, ал. 2 АПК.

Не става ясно как е формирана волята на органа да определи срок на мярката около средния размер, респ. кои конкретни обстоятелства са от значение и каква е тяхната тежест. Няма конкретизация относно това какъв е оборотът на обекта, стойността на твърдяната неотчетена продажба не е отнесена към среднодневния оборот, каква клиента има, каква е упражняваната дейност, налични ли са други фактически обстоятелства, които биха били относими към преценката за определяне на срока на ПАМ около средния размер. Предвид това е необоснован изводът, че целта на търговеца е именно отклонение от данъчно облагане. Дори при наличие на такава цел, пак не е ясно защо конкретно избраният срок на ограничаване на правната му сфера ще има коригиращ ефект. При липсата на каквито и да било конкретни мотиви, свързани с конкретния субект и конкретната фактическа обстановка, при която е установено нарушението, не може да се приеме тезата, че срокът за прилагането на мярката в случая е надлежно мотивиран. Наред с това обстоятелството, че нарушението е доказано, не игнорира необходимостта от формирането на конкретни мотиви във връзка с продължителността на срока за налагане на процесната ПАМ.

При издаването на заповедта за налагане на ПАМ следва императивно да се спазва принципът на съразмерност по смисъла на чл. 6, ал. 5 от АПК, като правилото е, че административните органи следва да се въздържат от актове и действия, които могат да причинят вреди, явно несъизмерими с преследваната цел. Административният орган е издал индивидуален административен акт без да извърши преценка за наличието на баланс между личните и обществени интереси, а само за наличието на бланкетно и общо формулиран обществен интерес от налагането. В случая съразмерността на мярката, преценена на базата на всички данни за конкуренция между лични и обществени интереси, е нарушена, тъй като установеният размер на срока за налагането не е обоснован, като се засягат права и законни интереси на адресата в по-голяма степен от най-необходимото за целта, за която тя се налага.

От целите на ПАМ 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. Съответствието с тази цел не може да се изследва при неяснотата за избора на срок на ограничението в правната сфера на адресата на акта. Част от обстоятелствата, посочени в заповедта като критерии за индивидуализиране на ПАМ, са неотнесими, а тези които са относими не са приложени. Не е посочена очакваната промяна в начина на организиране на дейността в обекта, та констатациите за това да са критерий при индивидуализирането на мерките за административна принуда. По тези съображения съдът намира, че в случая прилагането на ПАМ не е съобразена с целите, регламентирани в чл. 22 от ЗАНН и с принципа за съразмерност, прогласен с

чл. 6, ал. 2 АПК. При вменената продължителност на срока - 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.

Налагането на процесната ПАМ е несъразмерно и от гледна точка на съставеното за същото нарушение НП и наложената с него санкция. Посочените обстоятелства, с оглед тълкуването на Съда на Европейския съюз (Съда на ЕС) на чл. 273 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данък върху добавената стойност и член 50 от Хартата на основните права на Европейския съюз (Хартата) в решението от 04 май 2023 г. по дело С-97/21, съставляват самостоятелно и напълно достатъчно основание да се приеме, че оспорената заповед е издадена в нарушение на законовата цел, независимо от изложените по-горе съображения за немотивираност на срока на ПАМ.

Прилагането на санкционни мерки в областта на ДДС съставлява прилагане на правото на Съюза по смисъла на член 51, параграф 1 от Хартата, на членове 2 и 273 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данък върху добавената стойност – решение от 26 февруари 2013 г., Е. Ф., С-617/10 (EU: С: 2013: 105), т. 27, и решение от 5 април 2017 г., Orsi и В., С-217/15 и С-350/15 (EU: С: 2017: 264), т. 16, поради което тези мерки следва да бъдат съобразени с изискването да не надхвърлят необходимото за постигане на преследваните от законодателството цели – чл. 6, ал. 2 от АПК, и точки 56 и 57 от решението от 4 май 2023 г. на Съда на ЕС по дело С-97/21. Кумулирането на мярката по чл. 186, ал. 1, т. 1, б. "а" от ЗДДС с инициране на административнонаказателно производство срещу "АЛГАФАРИ - ШАУРМА" ЕООД за налагане на имуществена санкция по чл. 185, ал. 1 от ЗДДС за нарушението по чл. 118, ал. 1 от ЗДДС (нерегистрирана продажба на стойност 8,50 лв.) не зачита правото по чл. 50 от Хартата на основните права на ЕС (т. 55 от решението на Съда на ЕС по дело С-97/21), от една страна, а от друга страна – е непропорционално. Спрямо фактите на конкретния случай (размерът на неплатения ДДС за сумата от 8,50 лева е 1,70 лева), запечатването на търговския обект е мярка, която създава ограничения за дейността на търговеца, които се несъразмерни на поставената цел – обезпечаване събирането на ДДС. Мярката е допълнителна тежест, която, преценена с оглед иницираното срещу търговеца административнонаказателно производство, надхвърля тежестта на извършеното нарушение по чл. 118, ал. 1 от ЗДДС и е в противоречие с изискванията на принципа за пропорционалност (точки 56, 57 и 62 от решението на Съда на ЕС по дело С-97/21). Ограничението на основното право по чл. 50 от Хартата на основните права на ЕС е допустимо, ако е необходимо за постигането на легитимни цели (осигуряване събирането на ДДС), преследвани от националната правна уредба (решение от 5 май 2022 г., ВV, С-570/20, т. 34), но в случая на кумулирането на мярката по чл. 186, ал. 1, т. 1, б. "а" от ЗДДС, издадена в рамките на административно производство, което е отделно от вече започналото административнонаказателно производство, е недопустимо, доколкото не гарантира, че тежестта ѝ, преценявана съвкупно с тежестта на имуществената санкция, която се следва за вмененото на дружеството административно нарушение, ще съответства на тежестта на нарушението по чл. 118, ал. 1 от ЗДДС. Запечатването на търговския обект, наред с инициране на административнонаказателно производство, в рамките на което законодателят е предвидил налагане на имуществена санкция в размер от 500 до 2000 лева (арг. от чл.

185, ал. 1 от ЗДДС, регламентиращ административнонаказателния състав за нарушение по чл. 118, ал. 1 от ЗДДС, респ. по чл. 25, ал. 1, т. 1 от Наредба № Н-18 от 13.12.2006 г.), не е необходимо за постигане на целта на ЗДДС, и е непропорционално ограничение спрямо тежестта на нарушението.

С оглед изложеното, обжалваната заповед за налагане на ПАМ е незаконосъобразна и следва да бъде отменена.

Воден от горното и на основание чл. 172, ал. 2 от АПК, Административен съд - София-град, Трето отделение, 44 състав,

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ заповед за налагане на принудителна административна мярка № ФК-С2524-0473605/22.11.2023 г., издадена от началник отдел „Оперативни дейности“ С. в главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд на Република България в 14-дневен срок от получаване на съобщението до страните.

Съдия: