

РЕШЕНИЕ

№ 3520

гр. София, 03.02.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 81 състав,
в публично заседание на 23.01.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Стоян Тонев

при участието на секретаря Веселина Григорова, като разгледа дело номер **12035** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 145 и следващите от АПК, вр. чл. 226 от АПК във връзка с чл. 186, ал. 4 от Закона за данък върху добавена стойност /ЗДДС/.

С Решение № 12878/ 27.11.2024 г. по административно дело № 7978/2024 г., Върховният административен съд на Република България - Първо отделение, е отменил изцяло решение № 8353/12.06.2024 г., постановено по адм. дело № 3227/2024 г. по описа на Административен съд, С. – град и е върнал делото на Административен съд, С. – град за ново разглеждане от друг съдебен състав при изпълнение на дадени указания.

Делото е било образувано жалба на „ЛЮЛИН 2012“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] срещу ЗНПАМ № ФК-С2778-0475241/05.03.2024 г., издадена от началник отдел „Оперативни дейности“ С. в главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП, с която е наложена ПАМ „запечатване на търговски обект“ – аптека, находящ се в [населено място],[жк], [улица]до [жилищен адрес] стопанисван от жалбоподателя и забрана за достъп до него, на основание чл. 186, ал. 1, т. 1, б. „а“ и чл. 187, ал. 1 от ЗДДС.

В жалбата е било посочено, че оспорената заповед е незаконосъобразна, издадена в нарушение на материалния закон и съществено нарушение на процесуалните правила, в противоречие с целта на закона, както и че същата е необоснована. Сочи се, че е налице противоречие в описаната в заповедта фактическа обстановка по отношение на едно от визираните нарушения. Твърди се, че ЗНПАМ не съответства на принципа за

съразмерност по чл. 6 АПК, още повече, че не са установени предходни нарушения. ПАМ е наложена в несъответствие с целите по чл. 22 от ЗАНН и е от естество да причини съществени вреди на жалбоподателя. Иска се отмяна на ЗНПАМ.

В съдебно заседание жалбоподателят „ЛЮЛИН 2012“ ЕООД, редовно и своевременно призован не се явява и не се представлява. При предходното разглеждане на делото жалбоподателят е заявил претенция за присъждане на разноски. Както е посочено в отменителното решение на ВАС, съгласно чл. 226, ал. 3 от АПК, първоинстанционният съд се произнася и за направените разноски за водене на делото във ВАС.

Ответникът - Началник отдел „Оперативни дейности“ С. в Главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП – в съдебно заседание се представлява от юр.п., с приложено пълномощно, която моли АССГ да отхвърли оспорването по жалбата на „ЛЮЛИН 2012“ ЕООД, като заявява и претенция за присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

СГП, редовно призована, не изпраща представител.

Съдът, като взе предвид изложените доводи, съобрази приложените писмени доказателства и приложимите материални разпоредби, намира за установено от фактическа страна, следното:

На 13.11.2023 г. в 12:19 часа била извършена проверка на търговски обект по смисъла на § 1, т. 41 от ДР на ЗДДС – аптека, находящ се в [населено място],[жк], [улица]до [жилищен адрес] стопанисван от жалбоподателя. При проверката било констатирано, че търговецът в качеството си на задължено лице по чл. 3 от Наредба № Н-18/13.12.2006 г. за регистриране и отчитане чрез фискални устройства на продажбите в търговските обекти, изискванията към софтуерите за управлението им и изисквания към лицата, които извършват продажби чрез електронен магазин /Наредба № Н-18/13.12.2006 г./, не е издал фискален бон от монтираното в обекта и регистрирано в НАП фискално устройство, модел DATECS DP-25 X, с което е допуснато нарушение на чл. 118, ал. 1 от ЗДДС. Установено е още, че за извършена покупка на стойност 9,90 лв., съгласно предоставена „бележка“ за плащане от 20.10.2023 г. в 09:42 ч. не е издадена фискална касова бележка от фискално устройство модел DATECS DP-25 X. При проверката била извършена контролна покупка на 1 брой опаковка БЕНАЛГИН на стойност 3,40 лв. , като при получаване на плащането с две монети с номинална стойност от 4 лв. не е издаден фискален бон от ФУ в обекта или друг документ, отговарящи на изискванията на Наредба № Н-18/13.12.2006г.

Също така, в момента на проверката е установена разлика между фактическата и касовата наличност на паричните средства на две фискални устройства модел DATECS DP-25.

Резултатите от извършената проверка са обективирани в Протокол за извършена проверка серия АА № 0475241/13.11.2023 г. Издадена е ЗНПАМ ФК-С2778-0475241/05.03.2024 г. от началник отдел „Оперативни дейности“-С. в Главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП, с която е наложена ПАМ „запечатване на търговски обект“ – аптека, находящ се в [населено място],[жк], [улица]до [жилищен адрес] стопанисван от жалбоподателя и забрана за достъп до него за срок от 14 дни, на основание чл. 186, ал. 1, т. 1, б. „а“ и чл. 187, ал. 1 от ЗДДС. Със ЗНПАМ не е допуснато предварително изпълнение.

За констатираните при проверката нарушения са съставени АУАН. Специално за

двете нарушения по чл.118 ал.1 от ЗДДС/ неиздаване на ФКБ/ с две Наказателни постановления, на дружеството – жалбоподател са наложени имуществени санкции от по 500 лева, всяка. Във въпросните НП е отбелязано, че до този момент дружеството не е било санкционирано за предходни нарушения.

В хода на съдебното производство са приети документите от административната преписка, представените от страните и изисканите от Съда.

При така установената фактическа обстановка, съдът прави следните правни изводи: Жалбата е подадена в предвидения в чл. 149 от АПК 14 - дневен преклузивен срок, от страна, имаща правен интерес от обжалване и срещу подлежащ на съдебен контрол акт, поради което е допустима.

Разгледана по същество, жалбата е основателна.

Съгласно чл. 168, ал. 1 АПК съдът преценява законосъобразността на оспорения административен акт на всички основания по чл. 146 АПК, а именно дали актът е издаден от компетентен административен орган и в установената форма, спазени ли са административнопроизводствените правила и материалноправните разпоредби по издаването му, съобразен ли е акта с целта на закона.

Съгласно чл. 186, ал. 3 от ЗДДС, принудителната административна мярка по ал. 1 се прилага с мотивирана заповед на органа по приходите или оправомощено от него длъжностно лице. Видно от приложените по делото Заповед № ЗЦУ-1148/25.08.2020 г. и Заповед № ЗЦУ-1157/27.08.2020 г., Директорите на дирекции "Контрол" в ТД на НАП и началниците на отдели "Оперативни дейности" в дирекция "Оперативни дейности" в Главна дирекция "Фискален контрол" при ЦУ на НАП са определени да издават заповеди за налагане на принудителна административна мярка "запечатване на обект" по чл. 186 ЗДДС.

Съдът приема, че процесната заповед е издадена от компетентен орган. Същата съдържа законоустановените реквизити и е издадена в изискуемата писмена форма. Липсват обаче мотиви относно срока, за който се прилага принудителната административна мярка.

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 всяко регистрирано и нерегистрирано по този закон лице 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. Редът и начина за издаване на фискални касови бележки е уреден с Наредба № Н-18 от 13.12.2006 г. за регистриране и отчитане чрез фискални устройства на продажбите в търговските обекти, изискванията към софтуерите за управлението им и изисквания към лицата, които извършват продажби чрез електронен магазин.

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.

В случая заповедта не съдържа конкретни, съобразени с индивидуалното положение, мотиви за определянето на срока като 14-дневен.

Както нееднократно се посочва в съдебната практика при упражняване на правомощието за определянето на срока на ПАМ, който според закона е до 30 дни, административният орган действа при условията на оперативна самостоятелност, поради което 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.

Действително, в мотивите на ЗПАМ има отделен пасаж, озаглавен „Мотиви относно продължителността на срока“, но изложените в акта фактически и правни основания относно продължителността на запечатването са недостатъчни, общи и лишени от конкретност, до степен на липса на мотиви.

Макар органът да действа при оперативна самостоятелност при определяне на посочения срок, той е длъжен да мотивира решението си.

При липса на мотиви относно срока на мярката е невъзможно да се прецени съответствието на целта на административния акт с целта на закона, като критерий за законосъобразност на акта. В константната си практика ВАС приема, че при определяне на срока на принудителната мярка, който според закона е до 30 дни, административният орган действа при условията на оперативна самостоятелност. При това положение законът не предоставя на съда правомощие да се произнесе вместо органа, когато прецени, че срокът е прекомерно дълъг.

Органът като конкретика е посочил, че обектът се намира в [населено място], което предполагало голям брой клиенти. Следвайки логиката на органа, това би означавало, че за всеки един обект, който е позициониран в [населено място], само поради това запечатването следва да е поне за средния размер на срока. Продължителността на срока на наложената принудителна административна мярка не може да се обоснове само с местоположението на търговския обект и с принципната констатация на органа, че подобен вид нарушения/ неиздаване на ФКБ / „винаги води до негативни последици за фиска“. При условие, че административният орган приема, че посоченото нарушение засяга фиска, то това засягане е предпоставка именно за

въведената възможност за налагане на принудителната административна мярка, но не може да бъде обстоятелство, обосноваващо продължителността на срока на наложената принудителна административна мярка. 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, а мотиви в такъв смисъл липсват.

С издаването на заповед за налагане на ПАМ принципът на съразмерност по смисъла на чл. 6, ал. 5 от АПК при всички положения следва да бъде съблюдаван императивно. Съгласно него 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. Именно поради това административният орган е задължен да извърши преценка и да изложи своите конкретни фактически и правни съображения-мотиви, за наличието на баланс между личните и обществени интереси, включително и в светлината на избрания конкретен срок на мярката, но вместо това в заповедта за налагане на ПАМ са формулирани бланкетни и общи доводи за обществен интерес от налагането на мярката за 14 дни, относими поначало към всеки случай на неиздаване на ФКБ, респективно без да е съобразена спецификата и конкретиката на процесния казус.

Съгласно чл. 22 от Закона за административните нарушения и наказания, за предотвратяване и преустановяване на административните нарушения, както и за предотвратяване и отстраняване на вредните последици от тях могат да се прилагат принудителни административни мерки. Съобразно класификация в теорията се касае за „превантивни“, „преустановителни“ и „възстановителни“ принудителни административни мерки. „Превантивните“ мерки имат за предназначение да предотвратят извършването на едно закононарушение. Превантивната принудителна административна мярка се налага почти винаги във връзка с непосредствена, предстояща опасност от извършване на някакво нарушение. „Преустановителните“ мерки се прилагат в случаите на неправомерни деяния, чието извършване е започнало, но не е било приключено в момента на вземане на мярката. Целта на преустановителната мярка е да се пресече продължаването и довършването на конкретното закононарушение. „Възстановителните“ мерки се прилагат в случаите на закононарушения, които са причинили вредоносни последици за някого. Предназначението на възстановителните мерки е насочено към отстраняването /премахването/ на реално настъпили увреждания, чрез възстановяване по възможност на старото положение. В обобщение, принудителните административни мерки са една от проявите форми на властническата гаранция за точно осъществяване на надлежно, нормативно установено, материално правило за поведение, било като изключат предпоставките, то да бъде нарушено, било като преустановят деянията, предприети в нарушение на същото или пък изключат предпоставките за настъпване на вредни последици от неправомерното деяние или респективно имат за последица, отстраняване на вече настъпили вредни последици от такова деяние. Тези мерки, по правното си естество не съставляват административни наказания, макар и да са форма на

административна принуда. Поради това например, за разлика от административното наказание, което трябва да бъде изтърпяно, така както е наложено и за целия период от време, през който е постановена принудата /напр. временно лишаване от право да

се упражнява определена професия или дейност/, то действието на наложената административна мярка е обосновано и допустимо единствено до момента, до който тя има за фактическа последица, предотвратяване и преустановяване на нарушението, съответно предотвратяване или отстраняване на вредните последици от същото. От момента в който не съществува опасност материалното правило за поведение да бъде нарушено или от който противоправното поведение е преустановено, прилагането на принуда, ще е в пряко нарушение на една от проявите форми на принципа за съразмерност, установена в чл. 6, ал. 2 от АПК, съобразно която 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. На фона на тези пояснения, то в настоящия казус, 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. 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 съответен извод, че нарушителят може да извърши друго административно нарушение. В настоящия казус оспорената заповед за налагане на ПАМ е издадена на 05.03.2024г., следователно значително след нарушенията от 20.10.2023г и 13.11.2023г. Следва да се посочи, че нарушенията са констатирани за първи път и няма данни от страна на дружеството да е извършвало и други такива административни нарушения. Отделно, в случая не са издадени ФКБ за покупки за 9,90 лв. и 3,40 лв., а с оглед стойността им „негативните последици за фиска“/визирани от органа принципно/ биха били по – големи в случай на запечатване на обекта и спиране на дейността на дружеството – данъкоплатец в този обект за срок от 14 дни. В светлината на изложеното прилагането на принудителната административна мярка не съответства на целите, регламентирани в чл. 22 от ЗАНН и в частност да се предотврати извършването на друго противоправно поведение от страна на нарушителя и не кореспондира с принципа за съразмерност, прогласен с чл. 6, ал. 2 АПК.

Дружеството е санкционирано с НП за нарушенията по неиздаване на ФКБ / наложени са му две имуществени санкции от по 500 лева всяка/, както се посочи.В тази връзка Съдът съобразява и решение на Съда на Европейския съюз от 4 май 2023 г. по дело C-97/21, съобразно което член 273 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност и чл. 50 от Хартата на основните права на Европейския съюз трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, съгласно която за едно и също изпълнение на данъчно задължение и след провеждане на отделни и самостоятелни производства на данъчнозадължено лице може да бъде наложена мярка имуществена санкция и мярка запечатване на търговски обект, които подлежат на обжалване пред различни съдилища, доколкото посочената правна уредба не осигурява координиране на производствата, позволяващо да се сведе до стриктно необходимото допълнителната тежест от кумулирането на посочените мерки и не позволява да се гарантира, че тежестта на всички наложени санкции съответства на тежестта на разглежданото нарушение. В диспозитива на решението на Съда на Европейския съюз се посочва напълно ясно, че не се допуска национална уредба, съгласно която за едно и също изпълнение на данъчно задължение, на данъчнозадължено лице може да бъде наложена мярка имуществена санкция и мярка запечатване на търговски обект, които

подлежат на обжалване пред различни съдилища, доколкото посочената правна уредба не позволява координиране на производствата.

При този изход на делото, на основание чл.143, ал.1 от АПК, жалбоподателят има право на разноски, както следва: 1000 лв. за адвокатско възнаграждение, 50 лв. внесена ДТ за оспорването пред АССГ и 370 лв. за ДТ за обжалването пред ВАС, общо 1420 лв.

Воден от горното и на основание чл. 172, ал. 2 от АПК, Административен съд София град, III отделение, 81 състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по оспорването по жалба на „ЛЮЛИН 2012“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], [населено място], ЗНПАМ № ФК-С2778-0475241/05.03.2024 г., издадена от началник отдел „Оперативни дейности“ С. в главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП, с която е наложена ПАМ „запечатване на търговски обект“ – аптека, находящ се в [населено място],[жк], [улица]до [жилищен адрес] стопанисван от жалбоподателя и забрана за достъп до него, на основание чл. 186, ал. 1, т. 1, б. „а“ и чл. 187, ал. 1 от ЗДДС.

ОСЪЖДА Национална агенция по приходите да заплати на „ЛЮЛИН 2012“ ЕООД, ЕИК[ЕИК] сумата от 1420 лева за разноски по делото.

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

Съдия: