

РЕШЕНИЕ

№ 2204

гр. София, 03.04.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 75 състав,
в публично заседание на 20.03.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Геновева Йончева

при участието на секретаря Наталия Дринова, като разгледа дело номер **632** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производство по чл. 145 от Административнопроцесуалния кодекс /АПК/, във вр. с чл. 186, ал. 4 от Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/.
Образувано е по жалба на “Фаби 2014“ ЕООД, седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], представлявано от управителя Д. С. Ал Раджаб, чрез адв. В. И. от САК, срещу Заповед за налагане на принудителна административна мярка № ФК-С1877-0125971 от 05.01.2023г. на началник отдел „Оперативни дейности“ С. в Главна дирекция „Фискален контрол“ при Централно управление (ЦУ) на Националната агенция за приходите (НАП), с която на основание чл. 186, ал. 1, т. 1, б. „а“ ЗДДС е наложена принудителна административна мярка (ПАМ) „запечатване на търговски обект“ - бърза закуска, находящ се в [населено място], [улица] забрана за достъп до него за срок от 14 дни.

Жалбата е изключително обстоятелствена и съдържа множество твърдения в подкрепа на обосноваването теза за незаконосъобразност на оспорваната Заповед № ФК-С1877-0125971. Конкретно се излагат съображения, че същата е немотивирана, издадена в противоречие с административнопроизводствените правила, както и в противоречие с целта на закона. Акцентира се на липсата на конкретни мотиви по отношение на непосредствената и висока степен на опасност на констатираното деянието и несъразмерността на упражнената компетентност спрямо тежестта на извършеното нарушение. Претендира се отмяна на обжалвания индивидуален административен акт и присъждане на разноски съгласно представен списък по чл. 80 от Гражданския процесуален кодекс.

Ответникът - началник отдел „Оперативни дейности“ С. в Главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител - юрк. К. Н., със становище, придружаващо административната преписка и допълнително в с.з., застъпва позиция за неоснователност на оспорването. Искането е да се остави без уважение жалбата, като се претендират разноски във вид на юрисконсултско възнаграждение. Възражава се срещу размера на претендираното адвокатско възнаграждение, поради прекомерност.

Административен съд - София-град, III отделение, 75 състав, след като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, доводите и становищата на страните, намира за установено от фактическа страна следното:

На 18.11.2022 г., в 15:29 часа, е извършена контролна покупка на 2 бр. средни пилешки дюнера на обща стойност 10,00 лв., от търговски обект - бърза закуска, находящ се в [населено място], [улица], стопанисван от „Фаби“ ЕООД. Плащането е извършено в брой от З. З. П. – главен инспектор по приходите, за което не бил издаден фискален касов бон от монтираното в обекта фискално устройство модел – "DATECS DP-25" с инд. № DT521281, регистрирано в НАП с потвърждение № 4034012/20.02.2019 г., нито касова бележка от кочан с ръчни касови бележки.

След легитимацията на контролните органи е отпечатан дневен финансов „Х“ отчет № 0147619/18.11.2022 г. и КЛЕН за дата 18.11.2022 г., от което се установило, че стойността на направената контролна покупка на стоки в размер на 10.00 лв. не е отразена като регистрирана чрез издаване на фискална касова бележка.

Констатациите от проверката са описани в протокол сер. АА № 0125971/18.11.2022 /л. 29-31 от делото/.

След като възприел тези констатации, административният орган издал процесната заповед, в която квалифицирал нарушението по чл. 118, ал. 1, вр. чл. 186, ал. 1, т. 1, б. „а“ ЗЗДС, вр. чл. 25, ал. 1 и ал. 6 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, поради което наложил оспорената ПАМ.

Въз основа на конкретните факти по преписката и вземайки предвид естеството на нарушението е прието, че неспазването на задължението за издаване на фискален бон за прието плащане в брой, винаги води до негативни последици за фиска, т.к. не се отчитат приходи и така се стига до отклонение от данъчно облагане. Продължителността на срока е определена с оглед несъответстващото на нормативните правила организиране на отчетността в обекта, като е акцентирано на това, че нарушителят отдавна извършава търговска дейност и е наясно с конкретните изисквания за този вид дейност. Поведението на търговеца е възприето като целящо отклонение от данъчно облагане. Прието е, ако не бъде приложена ПАМ, съществува възможност за извършване на ново нарушение, от което за фиска ще настъпят значителни или трудно поправими вреди, които засягат пряко интересите на държавата. Посочено е, че за извършване на промяна в организацията на дейността в конкретния обект е необходим определен срок, чиято продължителност от 14 дни е обоснована с оглед принципът за съразмерност и целената превенция за преустановяване на незаконосъобразните практики в обекта, както и необходимото време за създаване на нормална организация за отчитане дейността на търговеца.

Преследваната с ПАМ цел е промяна в начина на извършване на дейността в конкретния обект, като прекият резултат е правилното отразяване на оборота, а индиректният - недопускане вреда за фиска.

При така установената по делото фактическа обстановка, съдът извежда следните правни изводи:

Жалбата на „Фаби“ ЕООД срещу Заповед № ФК-С1877-0125971 от 05.01.2023г. е допустима, като подадена в законоустановения 14-дневен срок, от лице с правен интерес от оспорването - адресат на акта, насочена срещу подлежащ на оспорване индивидуален административен акт. Разгледана по същество е и основателна, като съображенията за това са следните:

По отношение компетентността на издателя на акта:

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. По делото на л. 43 е представена Заповед № ЗЦУ-1148/25.08.2020 г. на изпълнителния директор на НАП /л. 43/, съгласно която, наред с директорите на дирекции „Контрол“ в териториалните дирекции на НАП, оправомощени да издават заповеди за налагане на ПАМ - запечатване на обект по чл. 186 от ЗДДС са и началниците на отдели "Оперативни дейности" в дирекция "Оперативни дейности" в Главна дирекция "Фискален контрол" на НАП, каквато длъжност изпълнява издателят на процесната заповед – С. Е. С., видно от приложената на л. 45 Заповед № 3927/23.11.2022 г. на изпълнителния директор на НАП.

Процесната заповед съдържа правните и фактическите основания за нейното издаване, посочен е срокът за налагане на ПАМ, с оглед на което е спазена установената форма съобразно чл. 146, т. 2 вр. чл. 59, ал. 2 АПК.

Не се констатира допуснати съществени процесуални нарушения, вкл. наведените в жалбата. Несподелима е тезата на оспорващия, че заповедта за налагане на ПАМ предшества издаването на наказателното постановление, което го лишава от възможността да се възползва от привилегиата, посочена в чл. 187, ал. 4 ЗДДС. Макар и да произтичат от един и същ правопораждащ факт, административното производство по налагане на мярката и административно-наказателното такова за издаване на наказателно постановление са самостоятелни и не са намират във връзка на преюдициалност от вида на обосноваването от жалбоподателя (в този смисъл виж Решение № 9969 от 8.11.2022 г. на ВАС по адм. д. № 12160/2021 г.). Същевременно, разпоредбата на чл. 186, ал. 1 ЗДДС изрично предвижда налагане на ПАМ за посочените нарушения, независимо от предвидените глоби или имуществени санкции. Т.е. заплащането на имуществената санкция е юридически факт последващ издаването на заповедта за ПАМ и води до прекратяване изпълнението на ПАМ, респ. до отпадане на възможността за изпълнението ѝ, като следва да се отбележи, че в конкретния случай проверяваната заповед няма допуснато предварително изпълнение. Изрично е посочено запечатването да се извърши след влизане в сила на заповедта.

Неоснователно се оспорва и компетентността на органите по приходите, извършили проверката – главен и старши инспектор по приходите в Главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП, доколкото упражнената от тях контролна дейност не е самоцелна, а е в изпълнение на служебните им задължения по извършване на фискален контрол. Проверката е способ за извършване на данъчно–осигурителен контрол по аргумент от разпоредбата на чл. 110, ал. 1 ДОПК и се извършва от органите по приходите, без да е необходимо изрично писмено възлагане.

Що се отнася до релевираното нарушение на чл. 26, ал. 1 АПК, такова не е налице, т.к. допуснатото нарушение е констатирано със съставения от служители на НАП протокол, в присъствието на представител на жалбоподателя в обекта, с който протокол е сложено началото на административното производство. В този смисъл не следва да има друго, изрично уведомяване на представляващия дружеството, вкл. и за започване на самото административно производство.

Независимо от липсата на процесуални нарушения, съдът преценява обжалваната заповед, като постановена при нарушение на материалния закон и несъобразяване с целта на закона – отменителни основания по чл. 146, т. 4 и т. 5 АПК.

Съгласно разпоредбата на чл. 22 ЗАНН 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. Случаите, когато могат да се прилагат принудителни административни мерки, техният вид, органите, които ги прилагат, и начинът за тяхното приложение, както и редът за тяхното обжалване се уреждат в съответния закон или указ - чл. 23 ЗАНН.

Нормите на чл. 186 и чл. 187 ЗДДС регламентират държавна принуда за защита на особено важен държавен интерес – гарантиране на постъпленията във фиска чрез спазване на фискалната дисциплина. Целта на налагането на ПАМ е за преустановяване и/или предотвратяване на административни нарушения и последиците от тях, поради което имат превантивен характер. Тя няма санкционен характер в какъвто смисъл са изложените от орган мотиви във връзка с продължителността на мярката. Санкцията за извършеното нарушение се осъществява чрез налагане на административно наказание – в случая имуществена санкция на юридическото лице.

Съгласно чл. 186, ал. 1, т. 1, б. "а" ЗДДС, принудителната административна мярка "запечатване на обект за срок до тридесет дни", независимо от предвидените глоби или имуществени санкции, се прилага на лице, което не спазва реда или начина за издаване на съответен документ за продажба, издаден по установения ред за доставка/продажба. При констатирани нарушения, състоящи се в неиздаване на документ за продажба по чл. 118 ЗДДС, органите по приходите действат в условията на обвързана компетентност и нямат право на преценка дали да приложат, или не регламентираната в ЗДДС принудителна административна мярка.

В случая, от събраните по делото доказателства се установява по несъмнен начин, че за покупката не е издадена фискална касова бележка от функциониращото в обекта ФУ. Но въпросът за съставомерността на деянието е предмет на административно-наказателното производство, доказателство за образуването на каквото ответникът е представил в хода на настоящото производство, но това не обуславя законосъобразност на принудителната мярка.

Заповедта за налагане на ПАМ "запечатване на търговски обект" за срок от 14 дни е издадена във връзка с извършена проверка на обекта, при която е констатирано неизпълнение на задължението за издаването на фискална касова бележка. Изложените в заповедта мотиви за продължителността на срока са абстрактни с оглед липсата на съпоставимост спрямо тежестта на извършеното нарушение и последиците от него. Изложените аргументи във връзка с продължителността на срока на ПАМ са общо формулирани, формални изявления и нямат характера на същински мотиви като правни и фактически основания относно целите на ПАМ в конкретния случай – за значимостта на охраняваните обществени отношения, тежестта на нарушението,

последниците от него и необходимостта от осигуряване защита на обществения интерес и предотвратяване възможността за извършване на ново нарушение. По никакъв начин не става ясно как е определен срока, кои обстоятелства са от значение и каква е тяхната тежест, поради което не може да се приеме, че определеният 14-дневен срок е съразмерен на извършеното - издаване на фискален бон за продажба на стойност 10,00 лв. Неясно е как конкретният избор на срок на мерките постига целите на превенцията в обхвата на възможното ограничение до 30 дни. Не е посочена очакваната промяна в начина на организиране на дейността в обекта, както и по какъв начин констатациите от проверката са послужили за критерий при индивидуализирането на мерките за административна принуда. Не е дефинирана тежестта на нарушението. Пропускът да се издаде касов бон е установен само за 10,00 лв. Няма данни от страна на дружеството да е извършвано и друго такова административно нарушение. Няма данни и за установена разлика между наличните в касата парични средства и отчетените продажби от ФУ.

При издаване на ЗПАМ 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.

Общото принципно посочване, че с процесното нарушение се засяга утвърдения ред на данъчна дисциплина, който осигурява пълна отчетност на извършените от лицата продажби и тяхната регистрация, както и само позоваването на евентуална последваща възможност за проследяване на реалните обороти и че извършеното деяние показва поведение на лицето, насочено срещу установената фискална дисциплина, макар и да са принципно елемент от тежестта на нарушението, не удовлетворява изискванията за мотивираност на решението на органите по приходите по отношение на срока на мярката, доколкото не са обвързани с конкретни констатации по отношение на конкретното нарушение.

Налагането на принудителната административна мярка за 14-дневен срок е адекватно само при наличие на утежняващи обстоятелства – например неединично нарушение, особено висока цена на продажбата, за която не е издаден документ за продажба по чл. 118 ЗДДС и/или ясни индиции, че издаването на касов бон се пропуска с цел избягване на данъчно облагане. С оглед данните по делото, налагането на ПАМ за срок от 14 дни, съдът приема, че не би могло да се определи като съразмерно – предвид и стойността на продажбата – 10,00 лв. и размера на вредите, които евентуално биха настъпили за държавния бюджет, в сравнение с тези, които биха настъпили за жалбоподателя, ако обектът бъде запечатан за срок от 14 дни. При тази продължителност на срока се засяга съществено правната сфера на адресата на ПАМ и се игнорира целта на закона за защита на обществения интерес чрез налагането на адекватни на нарушението мерки. В тази връзка съдът се позовава и на съдебната практика на Върховния административен съд /Решение № 1524 от 17.02.2022 г. на

ВАС по адм. д. № 5221/2021 г., I о., Решение № 1432 от 16.02.2022 г. на ВАС по адм. д. № 8664/2021 г., Решение № 1064 от 7.02.2022 г. на ВАС по адм. д. № 11458/2021 г., Решение № 9560 от 23.09.2021 г. на ВАС по адм. д. № 2219/2021 г., VIII о., Решение № 9544 от 21.09.2021 г. на ВАС по адм. д. № 2679/2021 г., VIII о., Решение № 8627 от 15.07.2021 г. на ВАС по адм. д. № 1695/2021 г., VIII о., Решение № 10412 от 14.10.2021 г. на ВАС по адм. д. № 3782/2021 г., I о., Решение № 10393 от 13.10.2021 г. на ВАС по адм. д. № 11248/2020 г., I о. /.

При този изход на спора претенцията на оспорващия за присъждане на разноски е основателна – чл. 143, ал. 1 АПК и следва да му се присъди сумата в размер 550 лева – 50 лв. държавна такса и 500 лв. възнаграждение за адвокат, което е под минимума съгласно чл. 8, ал. 3 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения

Водим от горното и на основание чл. 172, ал. 2 АПК Административен съд – София-град, III отделение, 75 състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Заповед за налагане на принудителна административна мярка № ФК-С1877-0125971 от 05.01.2023г., издадена от началник отдел „Оперативни дейности“ С. в Главна дирекция „Фискален контрол“ при Централно управление на Националната агенция за приходите.

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите да заплати на "Фаби" ЕООД, ЕИК[ЕИК], седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], направените по делото разноски в размер на 550 /петстотин и петдесет/ лева.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба чрез Административен съд – София-град пред Върховния административен съд на Република България в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

Препис от решението да се изпрати на страните по реда на чл. 137 АПК.

СЪДИЯ: