

РЕШЕНИЕ

№ 1409

гр. София, 08.03.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 12 състав, в публично заседание на 01.02.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Наталия Ангелова

при участието на секретаря Елена Георгиева, като разгледа дело номер **9875** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство по делото е по реда на чл. 145 и следващите от АПК във връзка с чл. 186, ал.4 от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС).

Делото е образувано по жалба на [фирма] с ЕИК[ЕИК] със седалище [населено място], [улица], ет.1, ап. 2А, представлявано от Г. В.- управител срещу Заповед № ФК-С-658-0459570/23.09.2020г., издадена от Началник отдел „Оперативни дейности“ С. в ГД Фискален контрол при ЦУ на НАП.

С жалбата се иска отмяната на заповедта, като се претендира, че протоколът от проверката бил нечетлив и негодно основание както за издаването на процесната заповед така и за съставянето на акта за установяване на административно нарушение за същото- протоколът не се ползвал с доказателствена сила по чл.50,ал.1 ДОПК. Накърнено било правото на защита на дружеството – позовава се на чл. 56 от Конституцията, поради невъзможност да бъдат узнати обстоятелствата от нечетливия протокол, в заповедта била отразена фактическа обстановка, но доказателство за извършените действия и изявления и установените факти и обстоятелства по смисъла на чл. 50 ДОПК съставлявал протоколът, а не заповедта. Счита нарушен принципът на разкриване на обективната истина, прокламиран в чл. 7 АПК, заповедта не съответствала с целта на закона поради нарушаване на принципа за съразмерност при определяне на мярката във връзка с целите на ПАМ по чл.22 ЗАНН. В случая нямало необходимост от преустановяване на конкретното нарушение, при положение, че вече е изпълнен фактическият състав на същото, а липсвали мотиви за цел на ПАМ

отстраняване на последиците от неиздаването на фискален бон за двете суми. Признава се, че обществените отношения, свързани с конкретното отчитане на продажбите в търговските обекти са пряко свързани с фискалните интереси на държавата и предполагали засилена охрана – чл.4, ал. 2 АПК, но тази охрана не следвало да засяга интереси в по-голяма степен от най-необходимото за целта, за която се издавал актът – чл.6, ал.2 АПК.

Счита, че запечатването на търговския обект съставлявало мярка, която нарушавала принципа за съразмерност по чл.6 АПК, не можело да се приеме, че с налагането на ПАМ запечатване на търговски обект ще се предотврати настъпването на други вредни последици, тъй като не било ясно какви. С налагането на ПАМ се причинявали вреди, явно несъизмерими преследваната цели в противоречие с чл.6, ал.5 АПК. Не било ясно по какъв начин ще се постигне твърдяната превенция със запечатването на обекта. Позовава се на съдебна практика в този смисъл – Решения на ВАС по адм.д.6821/2011г.по адм.д.8766/2014г. по адм.д. 12477/2016г. Тъй като при контролната покупка на датата на проверката дружеството издало касов бон на проверяващите, установеното било изолиран случай, като създадената организация в търговския обект нямала за цел неизпълнение на задълженията.

На следващо място се твърди, че мотивите за налагането на процесната ПАМ били бланкетни, те практически можело да бъдат приложени за всеки един случай, което би могло да бъде приравнено на липсата на мотиви, което винаги съставлявало съществено нарушение по чл. 59, ал.2, т.4 АПК и винаги съществено нарушение по смисъла на чл. 146, т.2 АПК. Органът следвало да обоснове защо е определил срок от 14 дни за запечатването на обекта, с конкретни обстоятелства а не с посочване на основните принципи ,на които се основава налагането на ПАМ- позовава се на Решение № 6856/21.05.2013г. по адм.д. 9519/2012г.,VIII отделение на ВАС.. Тъй като законодателят считал, че целите, заради които при извършване на определени нарушения е предвидил налагането ан ПАМ "запечатване на обект" в чл.186, ал.1 ЗДДС могло да бъдат постигнати и ако лицето, извършило някое от предвидените нарушения, заплати наложената му имуществена санкция. Такава санкция можело да бъде наложена само по реда на ЗАНН, от което следвало, че че при връчване на заповед за налагане на ПАМ , органът следвало да връчи и наказателно постановление за същото нарушение, за да можело да даде възможност на лицето да плати наложената му санкция и по този начин да бъде прекратена ПАМ. Възможността за това по ч.187, ал.4 ЗАНН не можело да бъде реализирана, тъй като наказателно постановление въобще не било издадено. Така дружеството било лишено от възможността да плати имуществената санкция и по този начин да прекрати производството по налагането на ПАМ.

Пред съда дружеството е представлявано от адв. Ч. от САК, която изцяло поддържа жалбата. Пред съда е направено искане само за доказателствата по административната преписка. В ход по същество адв. Ч. иска от съда изцяло да уважи жалбата. Поддържа, че процесната ПАМ нарушава принципа за съразмерност, с налагането й ще бъдат засегнати права и интереси в по-голяма степен от необходимото. Не можело да се приеме, че с налагането на ПАМ за срок от 14 дни ще се предотврати настъпването на други вредни последици. Счита, че в периода на пандемична обстановка преустановяването на дейността на жалбоподателя било напълно

неоправдано и несправедливо. Обърна внимание, че и към момента на устните състезание не е издадено наказателно постановление с цел да има възможността да заплати наложената му санкция. и възможността по чл.187, ал.4 ЗДДС да бъде прекратена ПАМ. Претендира присъждането на разноски в размер на държавната такса.

Ответникът -чрез юрк. И. оспори жалбата изцяло като иска от съда да постанови отхвърлянето ѝ като неоснователна и недоказана, претендира, че оспорената заповед е издадена при спазването на материалните и процесуалните правила на закона. Алтернативно иска от съда да измени срока на наложената ПАМ, ако сметне ,че не отговаря на изискванията по чл.6 АПК. Иска присъждането на юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София-град, Първо отделение, 12 -ти състав, като обсъди доказателствата по делото, извърши дължимата служебна проверка на оспорения акт по реда на чл.168 , ал.1 и ал.2 вр. чл.146 АПК, взе предвид доводите и възраженията на страните, прие от фактическа и правна страна следното:

По допустимостта на жалбата:

Оспорената заповед е връчена на дата 25.09.2020г. Жалбата е депозирана на дата 05.10.2020 г. пред административния орган, в съда отделно на 08.10.2020г. е представена административната преписка. Приложен е документ за платена държавна такса.

По допустимостта на жалбата : Жалбата е подадена в срока по чл.149, ал.1 АПК вр. чл.186, ал.4 ЗДДС, същата е редовна и допустима. Съдът следва да насрочи делото за разглеждане в открито съдебно заседание, да конституира страните и укаже тежестта на доказване.

По фактите съдът приема следното:

С оспорената по делото Заповед № ФК-С-658-0459570/23.09.2020г., издадена от Началник отдел „Оперативни дейности“ С. в ГД Фискален контрол при ЦУ на НАП, на [фирма] е наложена принудителна административна мярка „запечатване на търговски обект“ – конкретно шоурум за интериорни врати, находящ се в [населено място], [улица], стопанисван от дружеството и за това, че на дата 09.04.2020г. в търговския обект било извършено плащане от клиент на аванс на стойност 1000 лв. за който не била издадена касова бележка, нито бележка от кочан, бил отпечатан КЛЕН за периода 08.04.2020г. – 09.04.2020г. На дата 24.06.2020г. било извършено доплащане от същия клиент на стойност 675лв., за което доплащане не е издадена също нито фискална бележка нито от кочан, бил отпечатан също КЛЕН от 24.06.2020г. В отпечатаните КЛЕН липсвали двете суми. Имало сключен договор от 09.04.2020г. за изработка, оферта за поръчка от 09.04.2020г. и приемо-предавателен протокол №58/24.06.2020г.

Също ПАМ е наложена поради извършено нарушение на чл. 118, ал.1 ЗДДС във връзка с чл. 186, ал. 1, т.1, б. „а“ от същия закон. Органът е приел, че нарушението е установено и се потвърждава от приложени към заповедта доказателства – Протокол за извършена проверка от същата дата разпечатка на КЛЕН, дневен финансов отчет и опис на парите в касата от същата дата.

От фактическа страна в мотивите на заповедта е прието, че нарушението се изразява в неиздаване на касов бон за продажба от ЕКАФП, като фискалното устройство се е намирало в търговския обект, при извършената контролна покупка преди легитимация от органите по приходите, бил издаден касов бон, при извършената проверка на касовата наличност, нямало различие с фискалното устройство към момента на проверката..

Органът е направил извод, че дружеството е задължено лице по чл.3, ал.1 на Наредба № Н-18/13.12.2006г. на МФ за регистриране и отчитане на продажбите в търговските обекти чрез фискални устройства, а от фактическите констатации органът е направил извода, че дружеството е допуснало нарушение на чл.118, ал.1 ЗДДС във връзка с чл. 186, ал. 1, т. 1, б. „а“ ЗДДС.

В заповедта са изложени мотиви относно продължителността на срока на ПАМ като са изложени правни съображения, сред които и, че неспазването на задължението за издаването на касова бележка винаги води до негативни последици за фиска. Сочи, че продължителността на срока е определена с оглед "начина и вида на организиране на отчетността, които са довели до извършеното деяние и индиректно със степента на неговата обществена опасност." В конкретния случай "нарушителят" отдавна извършва търговска дейност и бил наясно с конкретните изисквания за нея и с начина на организация на същата. Въпреки че е запознат с изискванията, той е допуснал и извършил административно нарушение, което засягало основания ред при тази дейност. това означавало, че създадената организация в този обект няма за цел и не води до изпълнение на установените правни регламенти. Можело да се направи извод, че целите на търговеца от една страна били именно отклонение от данъчно облагане, което винаги водело до негативни последици за фиска. Именно поради това ако не бъде приложена ПАМ, съществувала възможност от извършване на ново нарушение. Срокът на ПАМ бил съразмерен на извършеното и съобразен с целената превенция. за преустановяване на лошите практики в обекта. както и необходимото за създаване на нормална организация за отчитане на дейността на търговеца. С оглед на вредата, която се цели да се предотврати в конкретния случай, органът счита, но без да излага конкретни факти, че заповедта не засягала права и законни интереси в по-голяма степен от най-необходимото за целта.

Още органът е приел, че целта на ПАМ е промяна в начина на извършване на дейността в конкретния обект, прекият резултат е правилното отчитане на дейността, а индиректния недопускане на вреда за фиска, за извършване на промяна на дейността е необходим срок, като органът счита, че определения размер е подходящ.

По преписката е представен приемо-предавателен протокол за монтаж на въпросната врата от 24.06.20г. и договор от 09.04.20г. за изработка. Съгласно договора стойността на стоката е в размер на 1675 лв. включително и монтажа, срокът за изработка е 60 дни от датата на плащане на капаро в размер на 1000лв., която стойност не подлежала на връщане в случай на отказ или осуетяване на поетите отговорности от възложителя, а остатъкът от сумата - преди доставката и монтажа на стоката.

За компетентността на издателя на заповедта е представена Заповед № ЗЦУ -1148/25.08.20г., издадена от изпълнителния директор на НАП. Със същата началниците на отдели "Оперативни дейности" в Главна дирекция "Фискален

контрол" в Централно управление на НАП са определени за компетентни органи да издават заповеди за налагане на ПАМ по чл.186 ЗДДС. Също е предвидено, че директорите на ТД на НАП и директора на дирекция "Оперативни дейности" в ГД Фискален контрол в ЦУ на НАП разглеждат жалбите, подадени срещу заповеди за налагане на ПАМ. Съгласно чл.186, ал.4 ЗДДС, обжалването на заповедите по ал.1 от същата разпоредба се извършва по реда на АПК, т.е. обжалването по административен ред не е процесуална предпоставка за допустимост на оспорването пред съда.

При така установеното по фактите, съдът приема от правна страна следното:

Съдът приема, че обжалваната по делото заповед е издадена от компетентен орган, предвид представената заповед №ЗЦУ-1148/25.08.2020г. на изпълнителния директор на НАП за предоставени правомощия на органи по приходите по чл. 186, ал.1 ЗДДС, сред които по точка 1 са посочени и началниците на отдели „Оперативни дейности“ в Дирекция „Оперативни дейности“ в Главна дирекция „Фискален контрол“ в Централно управление на Национална агенция за приходите, каквато длъжност заема издателя на оспорената заповед. Предвид на това заповедта е издадена от компетентен орган.

Обжалваната по делото заповед е и материално – законосъобразна- относно вида на наложената ПАМ, предвид обстоятелството, че действително от данните по делото следва, че не е спазено задължението си да издаде документ за продажбата на стока – , като плащането е прието от служител на дружеството.

Правилно е приетото в заповедта, че е изпълнен състав на чл. 118, ал.1 ЗДДС – неизпълнение на задължението за отчитане на продажбите и конкретно във връзка с чл. 3 от Наредба № Н – 18/2006г. В тази връзка следва да се посочи, че текстът на наредбата не въвежда различни задължения, противното би противоречало на законовата делегация по чл. 118, ал.4 ЗДДС, която норма изчерпателно определя приложното поле на подзаконовия акт и изключва въпроси, уредени в закона. Такъв е случаят по чл. 118, ал.1 ЗДДС, която норма определя 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.

В случая не е спорно, че в търговския обект се е намирало работещо фискално устройство, отговарящо на изискванията по наредбата. В случая органът без конкретни факти е приел, че плащанията по договора за изработка от 09.04.2020г. са извършени на първо място в брой, като за същите - авансово в размер на 1000 лв. и окончателно - в размер на 675лв, при проверка на издадените фискални бонове на 09.04.2020г. и на 24.06.2020г., за същите стойности не били издадени фискални касови бележки.

Предвид на данните за неотчетена продажба по реда на наредбата, което не се отрича в жалбата, следва извод, че действително е допуснато нарушение на чл.118, ал.1 ЗДДС, за което законодателят е предвидил възможността да се наложи принудителната мярка по чл. 186, ал. 1, т.1, б. „а“ ЗДДС. Изводите на органите по приходите са потвърдени от представените КЛЕН и дневен финансов отчет за посочените дати, като нарушението е извършено съответно за двете плащания - органите по приходите приемат, че първото е извършено на датата на сключване на

договора - 09.04.20г., а второто - на датата на протокола за монтажа на стоката интериорна врата - 24.06.2020г. По делото няма спор по фактите, като в жалбата е изложен довод, че клиентът по договора не бил сигурен дали няма да иска издаването на фактура и замяната му като страна по договора с друго лице.

Доколкото понятието за ПАМ по чл.186, ЗДДС, не дефинирано специално, то за същността на мярката е относимо общото определение за ПАМ по чл.22 от Закона за административните нарушения и наказания - принудителна административна мярка може да се наложи за предотвратяване и преустановяване на административните нарушения, както и за предотвратяване и отстраняване на вредните последици от тях. Именно с цел превенция е мотивирана с обжалваната заповед, като срокът на запечатване на търговския обект следвало да даде възможност на дружеството да организира дейността си по начин, който съответствал на изискванията на закона. Към датата на проверката обаче - 14.09.2020г., значителен период след нарушението, видно от протокола за проверката и възприетото в мотивите на заповедта, при извършената контролна покупка на стойност 100 лв. от органите по приходите, е издаден фискален бон, като след легитимация при проверката на касовата наличност, не са констатирани различия между наличност в каса и отчета от фискалното устройство.

Следователно, към датата на проверката - 14.09.20г., органите по приходите не са установили нарушения на организацията на дейността по отчитането на оборотите от продажби. След като не са констатирани нарушения при проверката, то неясно какво следва да се променя в срока на запечатване на търговския обект, поради което изложените мотиви в заповедта, че е необходимо да се промени организацията на дейността по отчетността в търговския обект са изцяло несъстоятелни.

Предвид констатацията за спазване на изискванията за отчитането на оборотите от продажби при проверката, то не се налага промяна или нова организация, неясно каква, поради извършеното нарушение почти три месеца преди проверката в търговския обект. Поради това мотивите за налагането на процесната ПАМ и целта, която следва да се постигне, са в пълно противоречие с фактите за текущата организация на отчитането на продажбите.

Изложеното до тук обуславя извод за пълното й противоречие с фактите и целта, за която се налага процесната ПАМ, което обуславя незаконосъобразност на оспорената заповед - като издадена в противоречие с целта на закона - незаконосъобразност по чл.1146, т.5 АПК.

Заповедта е и материално незаконосъобразна, тъй като срокът за налагането на ПАМ не е мотивиран. По чл. 186, ал.1, т.1, б. „г“ е предвидена ПАМ запечатване на търговски обект и забрана за достъп до него за срок „до 30 дни“. Правният спор е за това, доколко е следвало процесната ПАМ да бъде наложена за срок от 14-дни. В мотивите на обжалваната заповед са изложени съображения за конкретния размер на срока на действие на ПАМ, но те са общи, при положение, че 14 дни е около средния размер на предвидения в закона максимален срок за действие на мярката. Видно от съдебната практика, този срок обичайно се определя за ПАМ като процесната.

Така определената продължителност на срока на ПАМ не е съобразена с целта на закона и на принципа за последователност и предвидимост, както и на принципа за съразмерност. Мотивите относно продължителността на срока

съдържат вътрешни противоречия и общи съждения, не са конкретни и същински. Мотивите са противоречиви и абстрактни с оглед липсата на съпоставимост спрямо тежестта на извършеното нарушение и последиците от него, органът не е съобразил констатацията за спазване на изискванията при извършената проверка.

Останалите изложени 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, последиците 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 измежду 30 нормативни възможности, кои обстоятелства са от значение и каква е тяхната тежест и точно за конкретната сума е преценено, че 14 дни е подходящ срок. От цитираните мотиви на заповеди като процесната в други съдебни актове, то е видно, че мотивите на органа са едни и същи -например, в Решение №5/04.01.21г. на АССГ.

Органът не е съпоставил стойността на стоката, за покупката на която не е издаден фискален бон, спрямо срока на мярката и приходите, от които евентуално лишава търговеца, нито други данни, а само бланкетно е посочил, че мярката не надхвърля необходимото и издаването на административния акт при спазването на основни принципи в административния процес. Такава ПАМ има санкционен а не превантивен характер, което нахвърля границите на целта, определена от закона, за която по принцип следва да се налагат такива ограничения - чл.22, ал.2 ЗАНН.

На основание изложеното, съдът следва да постанови отмяната на оспорената по делото заповед, като присъди на жалбоподателя платената държавна такса в размер на 50 лв., съобразно искането за присъждането на разноски от адвоката, и на основание чл.143, ал.1 АПК, с оглед на което и на основание чл.172, ал.2 АПК,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма] с ЕИК[ЕИК] със седалище [населено място], Заповед № ФК-С-658-0459570/23.09.2020г., издадена от Началник отдел „Оперативни дейности“ С. в ГД Фискален контрол при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ чрез ГД Фискален контрол при ЦУ на НАП, да заплати на [фирма] с ЕИК[ЕИК] със седалище [населено място], сумата от 50 (петдесет) лева за разноски по делото.

Решението подлежи на обжалване пред Върховен административен съд в 14-дневен срок то съобщаването му.

Съдия:

