

РЕШЕНИЕ

№ 4663

гр. София, 13.07.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 69
състав**, в публично заседание на 23.06.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Милена Славейкова

при участието на секретаря Грета Грозданова, като разгледа дело номер **4175** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.186, ал.4 от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС), вр. чл.145 – 178 от Административно процесуалния кодекс (АПК).

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], и със съдебен адрес [населено място] 1000, пл. „Р. Д.“ № 4, ет.1, ап.1, чрез адв. В. И. от ПАК, срещу Заповед № ФК-С991-0453436 от 30.03.2021 г. на началник отдел „Оперативни дейности“ С. в Главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП, с която му е наложена принудителна административна мярка (ПАМ) „запечатване на търговски обект и забрана на достъпа до него за срок от 14 дни“ на основание чл.186, ал.1, т.1 ,б.“а“ и чл.187, ал.1 ЗДДС.

Жалбоподателят претендира за незаконосъобразност на заповедта поради липса на мотиви, неправилно приложение на закона и допуснати съществени процесуални нарушения. Сочи, че не е представена заповед, възлагаща извършването на проверка съгласно чл.11, ал.1, т.4 ЗНАП. Поддържа, че е нарушено правото му по чл.187, ал.4 ЗДДС да поиска прекратяване на мярката при заплащане на имуществена санкция за констатираното нарушение. Счита, че не следва налагането на ПАМ да предхожда издаването на наказателно постановление (НП). Визира нарушение на чл.26, ал.1 и чл.35 АПК - липса на предоставена възможност на жалбоподателя да бъде изслушан, за да се установят релевантните по случая факти. Сочи, че мотивите на заповедта относно срока на мярката са бланкетни и не са съобразин с конкретния търговец и конкретната фактическа обстановка по случая. Оспорва твърденията в акта за наличие

на негативни последици за фиска, неотчитане на приходи и отклонение от данъчно облагане. Сочи нарушение на чл.6, ал.1-4 АПК. Претендира за отмяна на заповедта и присъждане на сторените разноски.

Ответникът началник отдел „Оперативни дейности” С. в Главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП оспорва жалбата чрез юр. И.. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София град, като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна:

При извършена проверка на 16.03.2021 г., 13:10 часа, в търговски обект по смисъла на пар.1, т.41 от ДР на ЗДДС – сладкарница „Карамел“, находяща се в [населено място], [улица], стопанисвана от [фирма], ЕИК[ЕИК], било установено, че при контролна покупка на 2 броя кроасани на обща стойност от 5.00 лв. не била издадена фискална касова бележка от работещо в обекта фискално устройство (ФУ) в нарушение на задължението на търговеца по чл.118, ал.1 ЗДДС. Констатациите са обективирани в протокол за проверка № 0453436 от 16.03.2021 г. съгласно чл.50 и чл.110, ал.4 ДОПК.

Издадена е оспорената Заповед № ФК-С991-0453436 от 30.03.2021 г. началник отдел „Оперативни дейности” С. в Главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП, с която е наложена ПАМ „запечатване на търговски обект и забрана на достъпа до него за срок от 14 дни“ на основание чл.186, ал.1, т.1 ,б.“а“ и чл.187, ал.1 ЗДДС.

Същата е мотивирана с констатирано при проверката на 16.03.2021 г. нарушение на реда за регистриране и отчитане на продажби в търговските обекти чрез фискални устройства съгласно чл.118, ал.1 от ЗДДС и чл.186, ал.1, т.1 ,б.“а“ ЗДДС, а именно: неспазване на реда издаване на съответен документ за продажба (фискална касова бележка) при извършена контролна покупка.

Относно продължителността на срока на наложената ПАМ органът е посочил, че е съобразен с начина и вида на организиране на отчетността, които са довели до извършване на нарушението и индиректно със степента на неговата обществена опасност. Съобразено е, че издаването на касова бележка е нормативно установено задължение, неспазването на което винаги води до негативни последици за фиска, тъй като не се отчитат приходи и по този начин се стига до отклонение от данъчно облагане. Направен е извод, че така създадената организация на дейността в търговския обект няма за цел и не води до изпълнение на установените правни регламенти, а напротив – до пряко отклонение от данъчно облагане, винаги свързано с отрицателни последици за фиска, респ. възможност за настъпване на значителни и труднопоправими вреди, ако не бъде наложена ПАМ. Изложени са изрични мотиви, че срокът на наложената ПАМ е съразмерен на извършеното нарушение и съобразен с целената превенция да се преустановят лошите практики в обекта. Като пряка цел на ПАМ е посочена промяна в начина на извършване на дейността и нейното правилно отчитане.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Оспорената заповед е връчена на 12.04.2021 г. Жалбата, по която е образувано съдебното производство, е подадена на 23.04.21 г. - в срока по чл.149, ал.1 АПК, от легитимирано по смисъла на чл.147, ал.1 АПК лице и срещу подлежащ на оспорване според чл.186, ал.4 ЗДДС индивидуален административен акт, поради което е процесуално допустима.

Разгледана по същество е основателна.

При служебната проверка по чл.168, ал.1 АПК съдът констатира, че оспорената заповед е акт на компетентен административен орган, предвид заповед № ЗЦУ-1148/25.08.2020 г., с която изпълнителният директор на НАП, като орган по приходите по чл. 7, ал. 1, т. 1 ЗНАП, е делегирал на началник отдел „Оперативни дейности” в Главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП правомощията за налагане на ПАМ по чл.186, ал.1 ЗДДС съгласно законоустановената възможност по чл.186, ал.3 ЗДДС.

Процесната ПАМ е наложена след осъществен данъчно-осигурителен контрол посредством проверка на процесния търговски обект от компетентните за това органи, за резултатите от която на основание чл. 110, ал. 4, изр. последно ДОПК е съставен протокол за проверка № 0453436 от 16.03.2021 г., обективиращ установените факти и обстоятелства от значение за определяне на задълженията за данъци на данъчно задълженото лице. Производствата по осъществяване на данъчно-осигурителен контрол са уредени в специалния процесуален закон – ДОПК, поради което и при наличието на изчерпателна уредба за техните правила в ДОПК, съдът намира за неприложима общата разпоредба на чл.26, ал.1 АПК, която задължава административния орган да уведоми заинтересованите граждани и организации за започване на производството. Последното би обезсмислило проверката като процедурен способ за установяване на факти и обстоятелства във връзка с данъчния контрол. По силата на изричната норма на чл.110, ал.4, изр.1 ДОПК и противно на твърденията в жалбата, за извършването на проверка не е необходимо изрично писмено възлагане. Приложената от жалбоподателя Заповед № ЗЦУ-28 от 06.01.2010 г. не навежда на противен извод при наличието на изрична норма за липса на необходимост от възлагане. Въпреки изложеното, мярката е наложена при допуснати съществени процесуални нарушения и неправилно приложение на закона.

По силата на визираната за нарушена разпоредба на чл.186, ал.1, т.1, б.“а“ ЗДДС ПАМ се налага на лице, което не спазва реда или начина за издаване на съответен документ за продажба. Това задължение от своя страна е нарушение на задълженията на търговците по чл.3, ал.1, вр. чл.25, ал.1, т.1 от Наредба № Н-8/2006 г. - 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. Констатираното нарушение по чл.3, ал.1, вр. чл.25, ал.1, т.1 от Наредба № Н-8/2006 г. безспорно е основание по чл.186, ал.1, т.1, б.“а“ от ЗДДС за налагане на процесната ПАМ. При наличието на формално основание за това органът действа при оперативна самостоятелност относно определяне на срока на мярката, който може да бъде определен до 30 дни.

Именно при упражняване на оперативната си самостоятелност относно срока на наложената ПАМ органът следва да съобрази цялостното поведение на контролирания търговски субект – както установените при конкретната проверка обстоятелства, така и неговата коректност към бюджета чрез наличие на други нарушения на фискалната дисциплина или непогасени публични задължения. Констатираното формално нарушение по чл.186, ал.1, т.1, б.“а“ от ЗДДС, даващо основание за налагане на ПАМ по чл.187, ал.1 ЗДДС, следва да бъде съобразено с цялостното поведение на търговеца при индивидуализиране на продължителността на мярката по смисъла на чл.6 АПК. В тази връзка следва да се съобразят спецификите на всеки конкретен случай, вкл. да се съберат допълнителни доказателства с всички доказателствени средства по чл.39, ал.1 АПК, да се предостави възможност на

лицето да ангажира доказателства и даде възражения, които да бъдат проверени в административното производство.

Подобна индивидуализация на продължителността на мярката в случая не е сторена. Мотивите на заповедта относно срока ѝ са общи и относими към всички случаи на установени нарушения на фискалната дисциплина по чл.186, ал.1, т.1, б.„а“ от ЗДДС. Същите не съдържат никаква конкретика, относима към конкретния случай от проверката на 16.02.2021 г., при която освен неиздаването на фискална касова бележка, проверяващите са констатирали значително разминаване между касовата и фактическа наличност от 112.25 лв. При разчетена касова наличност от 117.10 лв. установената фактическа такава е била 229.35 лв. при липса на данни за използване на функциите за служебно въведени или изведени от каса средства. Въпреки, че този факт дава допълнителна информация за поведението на данъчния субект по време на проверката на 16.03.2021 г., той не е използван за мотивиране на продължителността на наложената ПАМ. Изложеното пречатства съобразяването му от съда, който не може да вземе предвид факти, които не са посочени в мотивите на оспорения акт. Останалите, посочени в заповедта обстоятелства са относими към всички случаи на установени нарушения, но без доказателства за връзката им с конкретния случай. Такива твърдени са: „нарушителят отдавна извършва търговска дейност“, „създадената организация в търговския обект няма за цел и не води до изпълнение на установените правни регламенти“, „една от целите на [фирма] е именно отклонение от данъчно облагане“, „срокът на ПАМ е съобразен с целената превенция за преустановяване на лошите практики в обекта“.

Безспорно, неотчитането на приходи от търговската дейност и свързаното с него отклонение от данъчно облагане представляват обществени ценности, които оправдават засилена законодателна защита, но индивидуалната ПАМ следва да е съобразена с характеристиките на конкретния случай. Такива не са посочени в оспорения акт, който въпреки обема си, съдържа общи изрази като „налагането на ПАМ се предприема с цел да не се допуска в бъдеще нарушения от този вид“, „да се преустановят лошите практики в обекта“, с оглед „необходимото време за създаване на нормална организация на работата на отчитане на търговския обект“ и „промяна в начина на извършване на дейността на обекта“, за която промяна бил необходим срок. Тези мотиви са относими към всяко нарушение по чл.186, ал.1 ЗДДС и не съдържат никаква конкретика във връзка с обстоятелствата, установени при проверката на конкретен търговски обект на 16.03.2021 г., нито с конкретния търговски субект. В протокола за извършена проверка № 0453436 от 16.03.2021 г. са отбелязани други нарушения, но те не са послужили за мотивиране на продължителността на срока. Стойността на контролната покупка е без значение като основание за налагане на мярката, но съдът приема, че може да бъде съобразена при определяне на нейния срок. При липса на мотиви в заповедта за цялостното поведение на търговеца – други нарушения или непогасени публични задължения, както и при неотчитане на всички установени при проверката на 16.03.2021 г. факти и обстоятелства, съдът приема, че оспорената заповед не съдържа мотиви относно индивидуализация на продължителността на наложената ПАМ за срок от 14 дни. Ето защо, запечатването на търговския обект за срок от 14 дни се явява несъразмерно на поведението на търговеца.

Декларираната от административния орган цел – необходим срок за преустановяване на лошите практики в обекта и за създаване на необходимата организация по

правилно отчитане на дейността се явява несъразмерно тежка за цялостната дейност на търговеца чрез запечатване на търговския му обект и преустановяване на дейността му за 14 дни. Съдът приема, че с тази мярка неговите интереси незаконосъобразно се засягат в по-голяма степен от необходимото за постигане на преследваната цел в нарушение на чл.6, ал.2 АПК и на задължението на органа по чл.6, ал.5 АПК - да се въздържа от актове и действия, които могат да причинят вреди, явно несъизмерими с преследваната цел.

Действително, посочените от органа цели за налагане на ПАМ – да се утвърди данъчна дисциплина, да се осигури възможност за контрол върху ФУ, а оттам и върху реализираните приходи, да се спазва редът за регистрация и отчитане на продажбите, представляват легитимни цели. В конкретния случай, обаче, за постигането им е използвана несъразмерна мярка и не е направена балансирана преценка на конкретните факти по случая, указание за което е и пълната липса на мотиви относно продължителността на срока, относими към конкретната проверка и конкретния търговец.

В случая, в желанието си да мотивира заповедта относно продължителността на срока органът е използвал правилни бланкетни мотиви за необходимост от спазване на данъчната дисциплина, но те по недопустим начин са пренесени към поведението на проверяваното лице – както на 16.03.2021 г., така и цялостното поведение на данъчно-задълженото лице. Видно от протокола за проверка № 0453436 от 16.03.2021 г. като доказателства в хода ѝ са събрани обясненията на продавач-консултанта и на управителя на търговския обект, но същите не са обсъдени в оспорения акт в нарушение на чл.35 АПК. Изложеното налага извод за допуснати при налагане на ПАМ съществени процесуални нарушения, довели до неправилно приложение на закона и несъответствие с преследваната цел в нарушение на чл.146, т.3 и чл.6, ал.2, вр. чл.146, т.4 АПК

Спазването на принципите по чл.4, ал.2 и чл.6, ал.1 и ал.2 АПК е изискване на материална законосъобразност на оспорения акт. Когато административният орган е излязъл извън тези рамки в нарушение на тези принципи, постановеният акт следва да бъде отменен като материалноправно незаконосъобразен. По изложените съображения и на основание чл.172, ал.2 АПК е дължима отмяна на оспорената заповед.

При този изход на спора и на основание чл.143, ал.1 АПК жалбоподателят има право на сторените разноски за държавна такса от 50 лв. Следва да се присъдят сторените разноски в размер на 500 лв. за адвокатско възнаграждение, заплатени в брой съгласно договор за правна защита и съдействие от 20.04.2021 г. (л.25).

За пълнота следва да се отбележи, че административно-наказателното производство по ЗАНН и настоящето административно производство по налагане на ПАМ са отделни и независими, поради което неиздаването на НП за налагане на глоба или имуществена санкция, заплащането на които е основание за прекратяване на ПАМ съгласно чл.187, ал.4 ЗДДС, не може да самостоятелно основание да доведе до незаконосъобразност на оспорената заповед.

По изложените съображения, Административен съд София град, Първо отделение, 69-ти състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], и със съдебен адрес [населено място] 1000, пл. „Р. Д.“ № 4, ет.1, ап.1, чрез адв. В. И. от ПАК, Заповед № ФК-С991-0453436 от 30.03.2021 г. на началник отдел „Оперативни дейности“ С. в Главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП, с която му е наложена принудителна административна мярка (ПAM) „запечатване на търговски обект и забрана на достъпа до него за срок от 14 дни“ на основание чл.186, ал.1, т.1 ,б.“а“ и чл.187, ал.1 ЗДДС.

ОСЪЖДА Национална агенция по приходите да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], сторените по делото разноски в размер на 550 лв.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за постановяването му.

СЪДИЯ: