

РЕШЕНИЕ

№ 3928

гр. София, 14.06.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 18 състав, в публично заседание на 31.05.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Златка Илиева

при участието на секретаря Илияна Янева, като разгледа дело номер **2243** по описа за **2023** 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), във връзка с чл.145 и следващите от Административнопроцесуалния кодекс (АПК).

Образувано е по жалбата на „БАЙ ДЖА“ ООД с[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк], [жилищен адрес] вх.“Д“, ет.6, ап.89, представлявано от управителя З. ХАНЧИ, против Заповед за налагане на принудителна административна мярка №ФК-С1810-0130254/30.11.2022г., издадена от Началник отдел „Оперативни дейности - С.“ в Главна Дирекция „Фискален контрол“ при Централно управление на Национална агенция по приходите, с която за нарушение на чл.25, ал.1, вр. чл.3, ал.1 от Наредба № Н-18/13.12.2006г. на МФ и на основание чл.186, ал.1, т.1, буква "а" от ЗДДС, спрямо дружеството е наложена принудителна административна мярка /ПАМ/ "запечатване на търговски обект" магазин, находящ се в [населено място],[жк], [жилищен адрес] стопанисван от „БАЙ ДЖА“ ООД и забрана достъпа до него за срок от 14 дни.

С жалбата се твърди, че обжалваната заповед е незаконосъобразна, необоснована и немотивирана, издадена в противоречие с административно-производствените правила и с целта на закона. При определяне на срока за запечатване е допуснато съществено нарушение на принципа на съразмерността, Навеждат се и доводи за несъответствие на ПАМ с целта на закона, както и че административното производство е изначално опорочено, т.к. същата е наложена преди изобщо да е било образувано административнонаказателно производство с АУАН. Иска се отмяна на

обжалваната заповед. Претендират се разноси.

Ответната страна Началник отдел „Оперативни дейности - С.“ в Главна Дирекция „Фискален контрол“ при Централно управление на Национална агенция по приходите, оспорва жалбата като неоснователна. Моли жалбата да се отхвърли като неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, след преценка на събраните по делото доказателства, намира за установено от фактическа страна следното:

На 16.08.2022г. инспектори по приходите в отдел "Оперативни дейности" С. в ГД "Фискален контрол" при ЦУ на НАП, извършили проверка на търговски обект - магазин, находящ се в [населено място],[жк], [жилищен адрес] стопанисван от жалбоподателя „БАЙ ДЖА“ ООД. При проверката било установено, че за извършената контролна покупка на стойност 12,00 лева не е издаден фискален бон от служител на жалбоподателя Д. П. от въведеното в експлоатация и работещо в обекта фискално устройство.

Проверката била документирана с Протокол №0130254/16.08.2022г., към който били приобщени: служебен бон; КЛЕН; Опис на паричните средства в касата; дневен финансов отчет.

Предвид констатациите от извършената проверка, със Заповед за налагане на принудителна административна мярка /ЗНПАМ/ №ФК-С1810-0130254/30.11.2022г., издадена от С. С. - Началник отдел „Оперативни дейности“-С., Главна дирекция „Фискален контрол“ в Централно управление на НАП, за нарушение на чл.25, ал.1, т.1, вр.чл.3, ал.1 от Наредба № Н-18/13.12.2006г., вр. чл.118, ал.1 от ЗДДС и на основание чл.186, ал.1, т.1, буква "а" от ЗДДС, на „БАЙ ДЖА“ ООД, била наложена принудителна административна мярка /ПАМ/ "запечатване на търговски обект" магазин, находящ се в [населено място],[жк], [жилищен адрес] стопанисван от „БАЙ ДЖА“ ООД и забрана достъпа до него за срок от 14 дни.

За така установеното нарушение срещу дружеството е съставен АУАН / л.46/.

При така установеното от фактическа страна, съдът прави следните правни изводи:

Жалбата е подадена от надлежна страна - адресата на процесната ПАМ, в законоустановения 14-дневен срок и е ДОПУСТИМА. Съдът счита че за жалбоподателя е налице правен интерес от оспорване на процесната заповед - в този смисъл Решение на ВАС № 4080/29.04.2022г. по адм.д. № 8008/2021г.; Решение № 763/28.01.2022г. по адм.д. № 3973/2021г.

Разгледана по същество жалбата е ОСНОВАТЕЛНА.

Видно от представените заповеди на изпълнителния директор на НАП, издадени на основание чл.10, ал.1, т.1 от Закона за Националната агенция за приходите и чл.186, ал.3 и ал.4 от ЗДДС, началниците на отдели "Оперативни дейности" в Главна дирекция "Фискален контрол" в ЦУ на НАП, са оправомощени да издават заповеди за налагане на принудителни административни мерки "запечатване на обект" по чл.186 от ЗДДС, поради което обжалваната заповед е издадена от компетентен орган и не страда от пороци, влечащи нейната нищожност.

В хода на административното производство не са допуснати съществени процесуални нарушения. Всички действия на органите по приходите по извършване на проверката и установяване на нарушението, са документирани по надлежния ред с Протокол №0130254/16.08.2022г., съставен в присъствието на представител на дружеството стопанисващо търговския обект. В протокола са посочени извършените действия, вкл. тези по осъществяване на контролна покупка преди легитимацията на органа по

приходите, проверените документи и събраните при проверката доказателства.

Извършването на контролни покупки - от или под наблюдението на орган по приходите, е регламентирано с разпоредбата на чл.31, ал.5 от Наредба № Н-18/2006. В контекста на регламентацията по чл.50, ал.1 и ал.2 от ДОПК макар да се извършва преди легитимация на органите по приходите, контролната покупка във всички случаи следва да бъде извършена в рамките на извършваната проверка по чл.110, ал.4 от ДОПК. Само в този случай съставеният за резултатите от проверката протокол може да се ползва с обвързваща доказателствена сила досежно относимите към контролната покупка факти - час на извършване, орган по приходите, извършил покупката, лицето, приело плащането и т.н.

В случая предвид посочения час на започване на проверката, съставеният протокол №0130254/16.08.2022г. се явява доказателство за извършените от и пред проверяващите действия, в интервала посочен в протокола час, когато е отразено, че проверката е приключила. Действията по извършване на контролната покупка, според вписания в протокола час на извършването ѝ, попадат в обхвата на проверката и за тях съставеният протокол се ползва с обвързваща доказателствена сила.

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.

Съображенията на съда са следните:

Съгласно чл.118, ал.1 от 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.3, ал.1 от Наредба № Н-18 от 13.12.2006г., 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.25, ал.1, т.1 от Наредба № Н-18/2006г., независимо от документирането с първичен счетоводен документ задължително се издава фискална касова бележка от ФУ или касова бележка от ИАСУТД за всяка продажба на лицата по чл.3, ал.1 - за всяко плащане с изключение на случаите, когато плащането се извършва чрез внасяне на пари в наличност по платежна сметка, кредитен превод, директен дебит, чрез наличен паричен превод или пощенски паричен превод по чл.3, ал.1.

За неизпълнение на горепосочените задължения разпоредбата на чл.185, ал.1 от ЗДДС предвижда налагането на глоба или имуществена санкция.

Отделно от налагането на глобата или имуществената санкция, разпоредбата на чл.186, ал.1 от ЗДДС предвижда и налагането на принудителна административна мярка - "запечатване на обект за срок до 30 дни", като в конкретния случай е

установена хипотезата на чл.186, ал.1, т.1, буква "а" от ЗДДС - не е спазен редът или начинът за издаване на съответен документ за продажба, издаден по установения ред за доставка/продажба.

Така дадената правна квалификация на нарушението, съответства на посочената в издадения АУАН, с който е констатирано нарушение на чл.25, ал.1, т.1, вр. чл.3, ал.1 от Наредба № Н-18/2006г., вр.чл.118 от ЗДДС а именно: неиздаване на фискален бон. Така вмененото административно нарушение впоследствие към момента на издаване на процесната заповед не е санкционирано с НП.

При тези обстоятелства, съдът споделя доводите на жалбоподателя, че последният е лишен от възможността да се възползва от привилегията по чл. 187, ал. 4 от ЗДДС, а именно: „при заплащане на наложената имуществена санкция“ да не се изпълнява издадената Заповед за налагане на принудителна административна мярка №ФК-С1810-0130254/30.11.2022г.

Отделно от това, съдът намира, че в обжалваната заповед, в частта относно продължителността на мярката - определеният срок на запечатване, липсват конкретни мотиви, каквото е изискването на чл.59, ал.2 от АПК.

За да определи срок на ПАМ 14 дни, административният орган е посочил, че е съобразил вида на обекта и неговото местоположение, стойността на неотчетената продажба, установената положителна разлика в касата, които обстоятелства налагат защита на обществения интерес, като се предотврати възможността за извършване на нови нарушения. Прието е и че цялостното поведение на търговеца - неотчитането на извършените от него продажби в търговския обект чрез издаване на касови бележки от ФУ, води до извод за трайно поведение към неспазване на установения правов ред в страната. Посочено е и че с нарушението се засяга утвърдения ред на данъчна дисциплина, който осигурява пълна отчетност на извършените продажби и тяхната регистрация, както и че констатираното нарушение показва поведение на лицето, насочено срещу установената фискална дисциплина, показва организация в търговския обект, която цели неспазване на данъчното законодателство, като ако не се наложи ПАМ, съществува възможност от извършване на ново нарушение. В контекста на изискването за съразмерност на мярката, административният орган е посочил, че срокът на нейното действие е съобразен с целената превенция за преустановяване на незаконосъобразни практики в обекта и има за цел промяна в начина на извършване на дейността в конкретния обект, както и необходимото време за създаване на нормална организация за отчитане на дейността от търговеца, с целен резултат - правилно отразяване на оборота, спазване на отчетността и предаване на необходимите данни към НАП.

Съдът намира, че изложените в заповедта мотиви относно срока на ПАМ всъщност са само общо формулирани формални изявления, които 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 конкретното нарушение, последиците от него и необходимостта от осигуряване защита на обществения интерес и предотвратяване възможността за извършване на ново нарушение. Необходима е конкретика по отношение на фактическите установявания, която следва да способства преценката относно тежестта на нарушението, целта за която мярката се налага и принципа на съразмерност по чл.6, ал.2 АПК, който задължава административните органи да се въздържат от актове и действия, които могат да причинят вреди, явно несъизмерими с преследваната цел.

В случая по никакъв начин не става ясно как е определен срока измежду няколко нормативни възможности, кои обстоятелства са приети за релевантни и каква е тяхната тежест. 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 този смисъл е и преобладаващата съдебната практика на ВАС – Р..№ 5204/17.05.2023г. по адм.д. №10823/2022г., Р..№ 2640/22.03.2022г. по адм.д. №10152/2021г., Р..№1016/03.02.2022г. по адм.д. № 6698/2021г., Р..№1432/16.02.2022г. по адм.д.№8664/2021г., Р.. №10911/28.10.2021г. по адм.д.№3781/2021г., Р..№ **23/14.03.2022г. по адм.д.№6520/2021г., Р..№ 1755/23.02.2022 г. по адм. д. № 5974/2021г., Р..№ 9560/23.09.2021г. по адм.д.№ 2219/2021г., Р..№9544/21.09.2021г. по адм.д.№2679/2021г., Р.. №8627/15.07.2021г. по адм.д.№1695/2021г., Р..№ 10412/14.10.2021г. по адм.д.№3782/2021г., и др., която е единна в разбирането, че ЗПАМ следва да е надлежно мотивирана относно продължителността на срока, за който се налага ПАМ (които мотиви следва да са конкретни спрямо всеки отделен случай, а не бланкетни и общи и неотчитащи фактите по делото), който от друга страна следва да е съобразен с принципа на съразмерност, дефиниран в чл.6 от АПК, а и на целите на формулирани в чл.22 от ЗАНН, като условие за законосъобразността ѝ. Отделно, процесната ПАМ е несъразмерна и непропорционална на извършеното нарушение и в контекста на тълкуването, дадено от СЕС с Решение от 4 май 2023г. по дело MV-98, C-97/21г.

Съгласно разпоредбата на чл.186, ал.1 ЗДДС органът по приходите действа в условията на обвързана компетентност налага ПАМ, независимо от предвидените за нарушението глоби и санкции. Това разрешение следва принципното разбиране, че ПАМ "запечатване на търговски обект" е предвидена като такава с превантивно действие, а именно за да се предотврати извършването на друго противоправно поведение от страна на нарушителя.

Макар до момента съдебната практика да е приемала, че ПАМ няма санкционни последици, предвид тълкуването дадено в Решение на СЕС от 4 май 2023г. по дело C-97/21, по същество това тълкуване се явява опровергано.

При действащата правна уредба към датата на издаване на обжалваната заповед, както и към настоящия момент, санкционирането на основание чл.185, ал.1 ЗДДС и едновременно с това прилагането на ПАМ по чл.186, ал.1 ЗДДС, по същността си представлява кумулиране на санкции и би довело до ограничаване на гарантирано основно право от чл.50 от Хартата на основните права на ЕС /ХОПЕС/ - никой да не може да бъде съден или наказван два пъти за едно и също престъпление.

Както е приел СЕС в Решение от 4 май 2023г. по дело C-97/21г., административните санкции, налагани от националните данъчни органи в областта на ДДС, представляват прилагане на членове 2 и 273 от Директивата за ДДС и следователно на правото на Съюза по смисъла на член 51, параграф 1 от Хартата. Затова те трябва да са съобразени с основното право, гарантирано в член 50 от същата - Решение от 5 май 2022г., BV, C570/20, EU:C:2022:348, т.26 и Решение от 4 май 2023г. по дело C-97/21г., т.34.

Така принципът *ne bis in idem* забранява кумулирането както на процедури за търсене на отговорност, така и на санкции, които имат наказателноправен характер по смисъла на чл.50 от Хартата, за същото деяние и срещу същото лице - Решение от 22 март 2022г., bpost, C117/20, EU:C:2022:202, т.35 от Решение от 4 май 2023г. по дело

C-97/21г.

Съгласно т.49 от Решение от 4 май 2023г. по дело C-97/21г., санкционирането за нарушения по ЗДДС, и едновременно с това прилагането на ПАМ за същите, се квалифицира като санкции с наказателноправен характер, поради което кумулирането им води до ограничаване на основното право, гарантирано в чл.50 от Хартата.

В контекста на условията по чл.52 от ХОПЕС относно ограничаването на правата и свободите, гарантирани от нея, в т.54 от цитираното решение СЕС е приел, че автоматичното кумулиране, което не зависи от никакво изчерпателно определено условие, не може да се разглежда като зачитащо основното съдържание на това право. Макар по силата съответно на чл.6, ал.5 от АПК и на чл.27, ал.2 от ЗАНН данъчният орган да е длъжен да зачита принципа на пропорционалност когато налага санкциите по чл.185 и чл.186 от ЗДДС, националната правна уредба предвиждаща действие в обвързана компетентност, не му позволява нито да извърши цялостна преценка на пропорционалността на кумулираните санкции, нито да не изпълни задължението за налагане на едната и другата от тези санкции, нито да спре едното производство до приключването на другото - т.59 от решението по дело C-97/21.

В заключение СЕС е приел, че: "Член 273 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност и член 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 неизпълнение 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."

По така изложените съображения, обжалваната заповед се явява незаконосъобразна и следва да се отмени.

На жалбоподателя следва да се присъдят поисканите разноски в размер на 50,00 лева държавна такса за образуване на делото.

Водим от горното, Административен съд София град

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Заповед за налагане на принудителна административна мярка №ФК-С1810-0130254/30.11.2022г., издадена от Началник отдел „Оперативни дейности - С.“ в Главна Дирекция „Фискален контрол“ при Централно управление на Национална агенция по приходите, с която за нарушение на чл.25, ал.1, вр. чл.3, ал.1 от Наредба № Н-18/13.12.2006г. на МФ и на основание чл.186, ал.1, т.1, буква "а" от ЗДДС, спрямо дружеството е наложена принудителна административна мярка /ПАМ/ "запечатване на търговски обект" магазин, находящ се в [населено място],[жк], [жилищен адрес] стопанисван от „БАЙ ДЖА“ ООД с[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк], [жилищен адрес] вх.“Д“, ет.6, ап.89,

представявано от управителя З. ХАНЧИ и забрана достъпа до него за срок от 14 дни.

Осъжда Национална агенция по приходите да заплати на „БАЙ ДЖА“ ООД с[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място],[жк], [жилищен адрес] вх.“Д“, ет.6, ап.89, съдебни разноски в размер на 50,00/ петдесет/лв.

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

СЪДИЯ: