

РЕШЕНИЕ

№ 4105

гр. София, 20.06.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 16 състав,
в публично заседание на 05.04.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ралица Романова

при участието на секретаря Елица Делчева, като разгледа дело номер **591** 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 жалба на ТУТИ 1 ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], представлявано от С. С. Р. в качеството му на управител, срещу Заповед за налагане на принудителна административна мярка (ЗПАМ) № ФК-С1866-0127163/21.12.2022 г., изд. от С. Е. С., на длъжност началник на отдел „Оперативни дейности“ - С. в главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП, с която е разпоредено налагане на принудителна административна мярка „запечатване на търговски обект“ – платен паркинг, находящ се в [населено място], ж. к. О., до [жилищен адрес] стопанисван от ТУТИ 1 ЕООД, и „забрана за достъп до него“ за срок от 14 дни на основание чл. 186, ал. 1, т. 1, б. „а“ от ЗДДС и чл. 187, ал. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 118, ал. 1 от ЗДДС.

С жалбата се излагат доводи, че оспорваният административен акт е незаконосъобразен. Твърди се, че при извършване на проверката са допуснати нарушения на предвидената процедура, което е довело до неправилни и незаконосъобразни изводи, послужили като основание за издаване на оспорената заповед за налагане на ПАМ. Конкретно се сочи, че проверяващите органи от НАП не са предоставили възможност на присъствалия на място служител на жалбоподателя да даде обяснения и да представи документи. Оспорва се обективизираната в протокола за извършена проверка и в констативната част на ЗПАМ фактическа обстановка. Твърди

се, че на дружеството е преградена възможността за прилагане на чл. 187, ал. 4 от ЗДДС, тъй като в конкретния случай липсва издадено НП.

Твърди се, че принудителната административна мярка не е съответна на целта на закона и не гарантира законосъобразното отчитане на продажбите чрез фискалното устройство в търговския обект, нито предотвратяване на нарушения от същия вид след изтичане на срока на ПАМ. Жалбоподателят уточнява в този смисъл, че ПАМ в най-голяма степен ще засегне права и законни граждански интереси на трети лица - собственици на МПС.

Жалбоподателят възразява също че ПАМ е наложена в нарушение на чл. 6, ал. 5 от АПК. Твърди, че размерът на вредите във връзка с твърдяна покупка на стойност 6.00 лв., за която не е издаден касов бон, които евентуално биха настъпили за държавния бюджет, не биха могли да се сравнят с тези, които биха настъпили за жалбоподателя, ако управляваният от него обект бъде запечатан за посочения в заповедта срок от 14 дни, през който той няма да генерира приходи и съответно данъци за бюджета. В тази връзка намира, че така постановената заповед, с която се налага ПАМ, не допринася, а напротив - ощетява държавния фиск. Допълва, че дружеството няма други нарушения и определеният със заповедта срок на ПАМ не съответства на вида и характера на извършеното нарушение, което е основание за отмяната на заповедта като противоречаща на материалноправни разпоредби. Сочи, че в атакувания административен акт по отношение на срока на ПАМ са изложени общо формулирани изявления, които по-скоро имат декларативен характер, а не такъв на същински мотиви като правни и фактически основания относно целите на ПАМ. Намира, че не е ясно как е формирана волята на органа да определи срок на мярката около средния размер, респективно кои конкретни обстоятелства са от значение и каква е тяхната тежест - няма конкретизация относно това къде се намира обектът, каква клиентела има търговецът извършвал ли е друго идентично или подобно нарушение, както и други фактически обстоятелства, които биха били относими към преценката за определяне на срока на ПАМ.

Иска се отмяната на оспорваната заповед за налагане на ПАМ, както и присъждане на направените по делото разноски.

В открито съдебно заседание жалбоподателят, редовно призован, не се явява и не се представлява.

Ответникът – началник на отдел „Оперативни дейности” – С. в главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП, се представлява в съдебно заседание от юрк. Й., който оспорва жалбата и моли същата да бъде оставена без уважение като неоснователна и недоказана. Представя писмени бележки с подробно изложени аргументи за законосъобразност на оспорваната заповед. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомерност на евентуално претендирания от жалбоподателя адвокатски хонорар.

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

На 08.11.2022 г. в 08:40 часа от служители на главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП е извършена данъчно-осигурителна проверка на търговски обект по смисъла на § 1, т. 41 от ДР на ЗДДС - платен паркинг, находящ се [населено място], ж. к. О., до [жилищен адрес] стопанисван от ТУТИ 1 ЕООД, с ЕИК[ЕИК].

При проверката е извършена контролна покупка от органите по приходите на услуга „паркиране на автомобил“ на стойност 6.00 лева, платена в брой, за която

представител на дружеството не е издал фискална касова бележка от регистрираното за обекта и намиращо се в работен режим фискално устройство модел „Компакт М-02“, с инд. № DY442432 и № на фискална памет 36600468. За фискалното устройство са представени паспорт на ЕКАФП, свидетелство за регистрация, договор за абонаментно сервизно обслужване. Плащането е прието от З. С. Н., с ЕГН [ЕГН], на длъжност „пазач“ в обекта.

По време на проверката в паркинга са били налични 61 бр. автомобили, като два са напуснали и не е извършено плащане към този момент.

Горната фактическа обстановка е отразена в съставен от контролните органи Протокол за извършена проверка в обект сер. АА № 0127163 от 08.11.2022 г., подписан от Е. С. П. и М. Д. П. – и двамата служители в главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП. Искания, възражения и бележки на проверяваното лице не са отразени в протокола.

В хода на проверката е отпечатан дневен отчет от намиращото се в обекта фискално устройство, копие на който е представено по делото. Видно от последното, на 08.11.2022 г. не са регистрирани продажби във фискалната памет на устройството, като дневният оборот и сторно оборот са с нулева стойност. Съгласно представено копие на опис на паричните средства в касата към момента на започване на проверката, подписан от З. К., наличността е 6.00 лв. и съвпада с платената в брой сума за контролната покупка.

Въз основа на резултатите от извършената проверка и съставения протокол с отразени в него констатации за неиздаване от страна на търговеца на фискален бон за извършена контролна покупка на стойност от 6.00 лв. е издадена ЗПАМ № ФК-С1866-0127163/21.12.2022 г. от С. Е. С., на длъжност началник на отдел „Оперативни дейности“ - С. в главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП. Със заповедта е разпоредено налагане на принудителна административна мярка „запечатване на търговски обект“ – платен паркинг, находящ се в [населено място], ж. к. О., до [жилищен адрес] стопанисван от ТУГИ 1 ЕООД, и „забрана за достъп до него“ за срок от 14 дни на основание чл. 186, ал. 1, т. 1, б. „а“ от ЗДДС и чл. 187, ал. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 118, ал. 1 от ЗДДС. Съгласно изложените в нея мотиви основанието за налагането ѝ е именно неизпълнение от страна на дружеството на задължението му по чл. 118, ал. 1 от ЗДДС да издаде за извършената продажба от обекта фискална бележка от регистрираното за него и функциониращо фискално устройство или касова бележка от интегрирана автоматизирана система за управление на търговската дейност (системен бон). Относно конкретно определения срок на ПАМ в мотивите на заповедта е посочено, че е съобразен с начина и вида на организиране на отчетността, които са довели до извършване на деянието, и със степента на неговата обществена опасност. Посочено е, че от данните по преписката може да се направи обосновано предположение, че една от целите пред търговеца е именно отклонение от данъчно облагане, което винаги води до негативни последици за фиска, като именно поради това, ако не бъде приложена ПАМ, съществува възможност от извършване на ново нарушение (индиректно до ново отклонение от данъчно облагане), от което за фиска на държавата биха произлезли значителни и трудно поправими вреди.

Съгласно изложените в акта мотиви срокът на наложената ПАМ е съобразен с целената превенция за преустановяване на лошите практики в обекта, както и с необходимото време за създаване на нормална организация за отчитане на дейността

на търговеца. Посочено е, че целта на ПАМ е промяна в начина на осъществяване на дейността в конкретния обект, като прекият резултат е правилно отчитане на дейността, а индиректният - недопускане на вреда за фиска, за която е необходим така определеният срок.

Оспорената заповед е връчена на законния представител на дружеството – управителя С. Р., на 09.01.2023 г.

По делото е приобщена преписката по издаване на ЗПАМ. Не са събрани нови доказателства в съдебното производство.

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

Жалбата е подадена на 12.01.2023 г. в срока по чл. 149, ал. 1 АПК, от лице с правен интерес от оспорване и срещу подлежащ на съдебен контрол индивидуален административен акт, поради което е процесуално допустима.

Разгледана по същество, жалбата е основателна.

Предмет на оспорване в настоящото производство е Заповед за налагане на принудителна административна мярка (ЗПАМ) № ФК-С1866-0127163/21.12.2022 г., изд. от С. Е. С., на длъжност началник на отдел „Оперативни дейности“ – С. в главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП, с която е разпоредено налагане на принудителна административна мярка „запечатване на търговски обект“ – платен паркинг, находящ се в [населено място], ж. к. О., до [жилищен адрес] стопанисван от ТУТИ 1 ЕООД, и „забрана за достъп до него“ за срок от 14 дни на основание чл. 186, ал. 1, т. 1, б. „а“ от ЗДДС и чл. 187, ал. 1 от ЗДДС, във вр. с чл. 118, ал. 1 ЗДДС.

Съгласно чл. 186, ал. 3 от ЗДДС принудителната административна мярка по ал. 1 се прилага с мотивирана заповед на органа по приходите или от оправомощено от него длъжностно лице. Видно от т. 1 от представената по делото Заповед № ЗЦУ-1148/25.08.2020 г. на изпълнителния директор на НАП, началниците на отдели „Оперативни дейности“ в дирекция „Оперативни дейности“ към главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП са оправомощени да издават заповеди за налагане на ПАМ „запечатване на обект“ по чл. 186 от ЗДДС. Със Заповед № 3927/23.11.2022 г. на изпълнителния директор на НАП издателят на заповедта С. С. е преназначен на длъжност началник на отдел „Оперативни дейности“ – С. в главна дирекция „Фискален контрол“ при Централно управление на Националната агенция за приходите. С оглед на изложеното заповедта е издадена от материално и териториално компетентен орган.

Заповедта е издадена в писмена форма и съдържа мотиви, включително фактически и правни основания за налагане на ПАМ. При издаването ѝ не са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила.

Неоснователни са възраженията на жалбоподателя, че е нарушено правото му на представяне на обяснения и документи в хода на проверката. Видно от съдържанието на протокола за извършена проверка, в полето за възражения и бележки, присъствалият на проверката служител е отбелязал „не“ и се е подписал собственоръчно.

На следващо място, във връзка с възраженията за липса на издадено наказателно постановление, което нарушава правата на жалбоподателя, следва да се отбележи, че административнонаказателното производство по налагане на санкция е отделно от настоящото по прилагане на ПАМ. Последната не е санкция, а има за цел да преустанови извършването на нарушението и да се попречи на нарушителя да

извърши ново. За издаването на ЗПАМ е достатъчно да бъде установено безспорно някое от основанията за налагането ѝ, визирани в разпоредбите на чл. 186 ЗДДС. За налагането на същата не е необходимо да бъде налице влязло в сила НП, в какъвто смисъл е и изричното посочване в чл. 186, ал. 1 ЗДДС, че ПАМ се налага независимо от предвидената глоба или имуществена санкция.

Съгласно мотивите на заповедта ПАМ е наложена на основание чл. 186, ал. 1, т. 1, б. „а“ от ЗДДС, във вр. с чл. 118, ал. 1, от ЗДДС, съгласно който 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. 118, ал. 3 от ЗДДС фискалният и системен бон са хартиени документи, регистриращи продажба/доставка на стока или услуга в търговски обект, по която се плаща в брой, с чек, с ваучер, с банкова кредитна или дебитна карта или с други заместващи парите платежни средства, издадени от въведено в експлоатация фискално устройство от одобрен тип или от одобрена интегрирана автоматизирана система за управление на търговската дейност.

Уредбата на регистриране на продажбите от търговците е доразвита в Наредба № Н-18 от 13 декември 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. Съгласно чл. 25, ал. 1 от наредбата независимо от документирането с първичен счетоводен документ задължително се издава фискална касова бележка от ФУ или касова бележка от И. за всяка продажба при извършено плащане.

Неиздаването на надлежен документ за осъществена продажба - фискален бон или системен бон, е предвидена в закона предпоставка за налагане на принудителната административна мярка по чл. 186, ал. 1, т. 1, б. „а“ от ЗДДС.

В случая не се спори, че в проверения търговски обект е било налично функциониращо устройство от одобрен тип, за което са представени документи и което чрез дистанционна връзка подава данни към Националната агенция за приходите.

От събраните по делото доказателства като част от административната преписка безспорно се установява, че при извършената от органите по приходите контролна покупка е извършено плащане в брой на сумата от 6.00 лв. и не е издаден фискален или системен бон. Конкретно това са гореописаните документи - протокол за извършена проверка, в който са отразени направените в хода на проверката констатации, дневен фискален отчет, от който е видно, че на процесната дата не са регистрирани продажби от търговеца чрез фискалното устройство, и опис на наличността в касата на обекта, съгласно който в нея има 6.00 лв., колкото е стойността на контролната покупка. Освен това този факт не се оспорва от жалбоподателя.

Принудителната административна мярка е израз на административната държавна принуда, поради което за всеки конкретен случай трябва да е определена в такъв вид и обем, че да не ограничава правата на субектите в степен, надхвърляща тази, произтичаща от преследваната от закона цел. Преценката за съответствие на ПАМ с целта на закона следва да се извършва с оглед характера ѝ във всяка една от

хипотезите на чл. 186, ал. 1 от ЗДДС. 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. Следва да се има предвид, че във всички случаи изводът, че съществува такава възможност, трябва да е мотивиран и фактически обоснован с конкретни обективни дадености, от които може да се изведе категоричен извод, че съществува риск нарушителят да извърши друго административно нарушение.

Съгласно чл. 186, ал. 3 от ЗДДС мярката се налага с мотивирана заповед от органа по приходите или от оправомощено от него лице, което означава, че заповедта в качеството ѝ на индивидуален административен акт следва да отговаря на всички законови изисквания. По аргумент от разпоредбата на чл. 59, ал. 2, т. 4 от АПК необходимостта от налагане на ПАМ, както и конкретно определеният срок, в който се ограничават правата на правния субект, следва да са обосновани от административния орган съобразно преследваната от закона цел.

В това отношение правомощието на административния орган за определянето на срока на мярката се решава при условията на оперативна самостоятелност, с оглед на което следва да бъде изследвано дали при определянето на същия е съобразена целта на закона. В този смисъл е и константната практика на ВАС.

В случая определеният срок за налагане на ПАМ е четиринадесет дни – в рамките на законоустановения максимален срок от 30 дни.

По отношение на срока на наложената ПАМ настоящият състав намира, че мотивите на административния орган са необосновани и неотнормими към конкретно установеното в настоящия случай. Посочено е, че е съобразен с начина и вида на организиране на отчетността в обекта, които са довели до извършване на деянието, и със степента на неговата обществена опасност. Органът е приел, че от данните по преписката може да се направи обосновано предположение, че една от целите пред търговеца е именно отклонение от данъчно облагане, което винаги води до негативни последици за фиска. Изложеното не кореспондира с конкретно установените по отношение на жалбоподателя и процесния търговски обект факти, а именно – изпълнено е задължението за създаване на организация за отчитане на продажбите чрез осигуряване на функциониращо фискално устройство, което предава данни към НАП и за което са налични доказателства за съответствието му с одобрен тип устройство и за абонаментното му обслужване, които обстоятелства са отразени в съставения протокол за извършена проверка от 08.11.2022 г. В тази връзка са неотнормими мотивите относно необходимостта от срок за създаване на организация в обекта за отчитане на дейността на търговеца.

На следващо място, не се установяват основания за направения в акта извод, че ПАМ е необходима като превенция за преустановяване на лошите практики в обекта и предотвратяване извършването на други нарушения, тъй като съществува възможност от такива и индиректно до ново отклонение от данъчно облагане. Последното също противоречи на събраните доказателства, доколкото не са установени в хода на проверката други нарушения, извършени от жалбоподателя, както и разминаване между касовата наличност и регистрираните във фискалната памет продажби, което би довело до съмнения за установена практика по неотчитане на продажбите в обекта. В този смисъл не се споделят от настоящия съдебен състав

изводите на органа по приходите, че са налице обстоятелства, които навеждат към извод за трайно поведение, насочено към отклонение от данъчно облагане.

По отношение на сочените от органа негативни последици за фиска – в случая изложените мотиви са твърде общи и бланкетни, обосновани с твърдението, че всяко нарушение на чл. 118, ал. 1, т. 1, б. „а“ от ЗДДС ощетява фиска. Предвид ниската стойност на неотчетената продажба (6.00 лв.) и продължителността на срока на ПАМ към средния размер, установен в закона, е необходимо конкретно да се изследва вредата за бюджета, което в случая не е направено. Липсват констатации относно обема на продажбите, дневния и месечен оборот на дружеството, местоположението на обекта, което евентуално би привлякло повече потребители на услугата и би повишило риска от щети за фиска. Същевременно не се спори, че нарушението от този вид е първо и не се излагат твърдения от органа за извършени от търговеца други нарушения на данъчно-осигурителното законодателство.

С оглед на изложеното съдът намира, че в случая налагането на ПАМ „запечатване на обект и забрана за достъп до него“ за срок от 14 дни не би могло да се определи като съразмерно. То засяга права и законни интереси на данъчно задълженото лице в по-голяма степен от необходимото за постигане на целта, за която актът се издава, като с това е нарушен принципът за съразмерност по чл. 6, ал. 2 и ал. 5 от АПК. Съгласно последните разпоредби 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, и административните органи трябва да се въздържат от актове и действия, които могат да причинят вреди, явно несъизмерими с преследваната цел.

В този смисъл е и практиката на ВАС, обективизирана например в Решение № 1108 от 28.01.2021 г. на ВАС по адм. д. № 8169/2020 г., Решение № 15498 от 14.12.2020 г. на ВАС по адм. д. № 9177/2020 г., Решение № 1898 от 21.02.2023 г. по адм. дело № 5152/2022 г., Решение № 4205 от 20.04.2023 г. по адм. Д. № 6923/2022 г. и др.

С оглед изложеното обжалваната заповед за налагане на ПАМ е незаконосъобразна като несъответстваща на целта на закона – отменително основание по чл. 146, т. 5 от АПК, и следва да бъде отменена.

При този изход на делото на жалбоподателя се следват направените по делото разноси за държавна такса в размер на 50.00 лв., за заплащането на които следва да бъде осъден ответникът на основание чл. 143, ал. 1 от АПК.

По изложените съображения и на основание чл. 172, ал. 2 от АПК, Административен съд София-град, 16 състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на ТУТИ 1 ЕООД, ЕИК[ЕИК], Заповед за налагане на принудителна административна мярка № ФК-С1866-0127163/21.12.2022 г., издадена от С. Е. С., на длъжност началник на отдел „Оперативни дейности“ - С. в главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП, с която е

разпоредено налагане на принудителна административна мярка „запечатване на търговски обект“ – платен паркинг, находящ се в [населено място], ж. к. О., до [жилищен адрес] стопанисван от ТУТИ 1 ЕООД, и „забрана за достъп до него“ за срок от 14 дни на основание чл. 186, ал. 1, т. 1, б. “а” от ЗДДС и чл. 187, ал. 1 от ЗДДС, във вр. с чл. 118, ал. 1 ЗДДС.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на ТУТИ 1 ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], сума в размер на 50 (петдесет) лева, представляваща направени разноски по делото.

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

Съдия: