

# РЕШЕНИЕ

№ 1161

гр. София, 24.02.2021 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 5 състав,**  
в публично заседание на 11.02.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Владимир Николов**

при участието на секретаря Мая Георгиева, като разгледа дело номер **12556** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 145 и сл. от АПК, във вр. с чл. 186, ал. 4, вр. с чл. 186, ал. 1, т. 1, б. „а“ от ЗДДС.

Образувано е по жалба на „8889“ Е., ЕИК[ЕИК], [населено място], представлявано от адв. И. С. – САК, срещу Заповед за налагане на принудителна административна мярка /ЗНПАМ/ № ФК-С814-0462573 / 24. 11. 2020 г., издадена от началника на отдел „Оперативни дейности“ – С. към Главна дирекция /ГД/ „Фискален контрол“ при Централно управление на Национална агенция за приходите /ЦУ на НАП/ за „запечатване на търговски обект и забрана за достъп до него“ за срок от 14 дни на основание чл.186, ал.1, т.1, б. „а“ от ЗДДС.

С жалбата се излагат твърдения за незаконосъобразност на оспорваната заповед за налагане на ПАМ поради допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, противоречието ѝ с материалноправните разпоредби и целта на закона, позовавайки се на чл. 146, т. 3, т. 4 и т. 5 от АПК. Навеждат се доводи, че от констатиране на нарушението до издаване на заповедта са изтекли 27 дни, което свидетелства за липсата на негативни последици за фиска, както и на стремеж да бъдат предотвратени и преустановени бъдещи административни нарушения. Твърди, че в случая е издаден касов бон, макар и със закъснение поради допуснатата грешка от страна на служителката – сервитьор в проверявания обект. Излагат се доводи, че е установена положителна разлика в касата от 4,56 лв., която сума свидетелства за липсата на практика за неотчитане на извършените покупки, а

освен това не е установено черно счетоводство или софтуер за прикриване на обороти. Наред с това жалбоподателят счита, че дори да се приеме, че е налице нарушение на разпоредбите на ЗДДС, то изрично е предвидена лична отговорност на лицето, което го е извършило, и не следва да бъде санкционирано дружеството за грешка на служител. Излагат се аргументи в смисъл, че размерът на оборотите от дейността на обекта през предходните месеци доказва, че в случая няма отклонение от данъчно облагане. Моли да бъде отменена оспорваната заповед. Претендира присъждане на разноски за платено адвокатско възнаграждение и съдебна такса.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв. В. И., който поддържа жалбата по изложените в нея съображения.

Ответникът – началник отдел „Оперативни дейности“ – С. в Главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, счита жалбата за неоснователна. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-ГРАД след като обсъди доводите на страните и прецени представените по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Видно от Протокол за извършена проверка № 0462573 от 12. 11. 2020 г. (на л. 34-36) на същата дата в търговски обект – бистро, находящо се в [населено място], [улица], стопанисвано от жалбоподателят „8889“ Е., е извършена проверка от служители в Главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП, които извършили контролна покупка на 2 броя газирани напитки, 1 брой салата и 1 брой пица на обща стойност от 32, 36 лв., платена в брой, за която не бил издаден от търговеца фискален бон от фискалното устройство, намиращо се в обекта, модел „DATECS – FP 2000“ с ИН на ФУ DT509442 и ФП № 02842633, или друг документ отговарящ на изискванията на Наредба № Н-18/2006 г. от 13. 12. 2006 г. за регистриране и отчитане чрез фискални устройства на продажбите в търговските обекти, изискванията към софтуерите за управлението им и изискванията към лицата, които извършват продажби чрез електронен магазин. След извършване на покупката служителите се легитимирали като контролни органи към НАП и пристъпили към извършване на процесуални действия за нуждите на проверката – преброяване на наличните пари в касата, изготвяне на опис, снемане на отчет от ФУ, попълване на декларации, преглед на документи и др.

При отпечатване на междинен Х отчет № 0007273 / 12.11.2020 г. от намиращото се в обекта ФУ и КЛЕН с обща наличност от 360,24 лв. било констатирано, че сумата от 32, 36 лв. за извършената контролна покупка не е регистрирана чрез издаване на фискална касова бележка, с което е прието, че е нарушен чл. 118, ал. 1 от ЗДДС.

За това нарушение на дружеството е съставен АУАН № F580489 от 23. 11. 2020 г. (на л. 21). Към момента на обявяване на делото за решаване не е издадено наказателно постановление въз основа на така съставения акт.

На 24. 11. 2020 г. е издадена и оспорената в настоящето производство Заповед № ФК-С814-0462573 / 24. 11. 2020 г. на началник отдел „Оперативни дейности“ - С., съобщена на упълномощено от управителя на дружеството лице – В. Г., с пълномощно на л. 42-45 на 08. 12. 2020 г. Заповедта е оспорена пред Административен съд – София град с жалба подадена чрез ответника на 22. 12. 2020 г. При установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Жалбата е подадена в рамките на 14-дневния преклузивен срок по чл. 149, ал. 1 от АПК и от надлежна страна, която има правен интерес от оспорване, поради което е

процесуално допустима. Разгледана по същество е основателна.

Обжалваният административен акт е издаден от компетентен орган – началник отдел „Оперативни дейности“, в качеството му на орган по приходите, съгласно чл. 186, ал. 3 от ЗДДС, както и предвид представените Заповед № ЗЦУ-28 / 06. 01. 2010 г. (л. 23-26) и Заповед № ЗЦУ-1148 / 25. 08. 2020 г. (л. 47), и двете издадени от изпълнителния директор на НАП, с които се упълномощават органите компетентни да издават заповеди за налагане на ПАМ по ЗДДС, сред които в т. 1 са посочени началниците на отдели „Оперативни дейности“ в дирекция „Оперативни дейности“ в ГД „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП. Видно от Заповед № 3766 / 25. 09. 2019 г. на изпълнителния директор на НАП от 01. 10. 2019 г. издателят на заповедта – Л. П. Х., изпълнява длъжността началник на отдел „Оперативни дейности“ – С. към ГД „Фискален контрол“ в ЦУ на НАП.

В настоящия случай посоченото в самата оспорвана заповед основание за издаването ѝ е чл. 186, ал. 1, т. 1, б „а“ от ЗДДС, съгласно която норма в приложимата редакция, обн. в ДВ, бр. 97 от 2016 г., в сила от 01.01.2017 г., принудителната административна мярка запечатване на обект за срок до 30 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. Този ред е установен в 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“. Редът и начинът за издаване на фискални касови бележки е уреден с Наредба № Н-18 от 13. 12. 2006 г. на министъра на финансите. По силата на чл. 25 ал.1 т. 1 от посочената Наредба всяко лице по чл.3 ал.1 от същия подзаконен нормативен акт е задължено независимо от документирането с първичен счетоводен документ да издава и фискална касова бележка от ФУ за всяка продажба на лицата в случаите на извършено 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. От своя страна ал.3 на чл.25 от Наредба № Н-18 / 13. 12. 2006 установява правилото, че фискалната касова бележка се издава в момент на извършване на плащането, както и задължението за лицата по чл.3 едновременно с получаването на плащането да предоставят на клиента въпросната фискална касова бележка. Не се спори между страните, че за извършената покупка проверяващите са извършили плащане в брой, при което не им е предоставена касова бележка. Неоснователни са възраженията на жалбоподателя, че в случая е представена бележка от софтуер за управление на поръчките между салона и кухнята „Б.“, тъй като последната не изпълнява изискванията на закона за регистриране на плащането по извършена продажба. Фискална касова бележка за продажбата не е издадена нито

при плащането, нито след това, което се установява безспорно, видно от представените писмени доказателства – протокол за извършена проверка, АУАН, копие на разпечатка от дневен фискален отчет, че липсва регистрирана фискална бележка на стойност 32, 36 лв., противно на твърденията на жалбоподателя. Представено е копие на фискална бележка на стойност 32, 23 лв., но тя е неотнормирана към конкретно извършеното нарушение, тъй като е на различна стойност и с различен предмет. Следователно, не е оборена констатацията на контролните органи, изложена в протокола и акта, че за процесната продажба на проверяващите не е издадена фискална бележка или друг документ за плащането. Наред с това настоящият случай не е сред основанията, при които може да не бъде издавана касова бележка, визирани в чл. 118, ал. 3, изр. второ и ал. 3а от ЗДДС.

Следователно, установява се основание за налагане на ПАМ запечатване на обекта по чл. 186, ал. 1, б. „а“ от ЗДДС - нарушение на чл. 118, ал. 1 от ЗДДС за регистриране и отчитане на извършена продажба чрез издаване на фискална касова бележка. При наличие на предпоставките на чл. 186, ал. 1 ЗДДС органът е длъжен да издаде заповед за налагане на принудителна административна мярка, независимо от предвидените глоби или имуществени санкции. На административния орган не е предоставена възможност за преценка дали да наложи мярката. Административният орган обаче има правомощието да извърши преценка относно нейния срок. В тази връзка следва да се отбележи, че при упражняване на това правомощие административният орган действа при условията на оперативна самостоятелност, поради което на съдебен контрол подлежи съответствието на акта с целта на закона и спазването на пределите на оперативната самостоятелност като част от проверката за издаване на административния акт при правилно приложение на материалния закон.

В настоящия случай е постановено запечатване за срок от 14 дни. В тази връзка са изложени аргументи, че неизпълнението на чл. 118, ал. 1 от ЗДДС от страна на търговците винаги ощетява фиска и води до отклонение от данъчно облагане, тъй като в резултат от него не се отчитат приходи, а конкретно срокът е определен с оглед начина и вида на организиране на отчетността, които според органа свидетелстват, че една от целите на търговеца е именно отклонение от данъчно облагане. Не са посочени конкретно данните, даващи основание на административния орган да направи такъв генерализиран извод относно намеренията на търговеца. Не става ясно и каква е тази организация на отчетността, която подкрепя този извод. Липсват данни за установени в хода на проверката налични парични средства извън касата, водене на двойно счетоводство или друга индикация за организиране на дейността на жалбоподателя по начин, който води до извод, че същият има за цел да избегне данъчно облагане. Напротив, проверката е извършена около 16:30 ч., тоест след или около средата на работното време на обекта, но установеното разминаване в касовата наличност и регистрирания оборот не е в значителен размер. Като в тази връзка жалбоподателят дава обяснения, че разликата е резултат от бакшиши за сервитьорите. Това обяснение звучи логично, като се вземе предвид цената на предлаганите в обекта стоки, видно от представени копия на фискални бележки. Така например по процесната контролна покупка стойността ѝ е в размер 32, 36 лв., а установената разлика в касовата наличност е едва 4, 56 лв. Посочено е още че целта на мярката е да се преустановят лошите практики в обекта. По преписката липсват данни за други нарушения на фискалната политика, извършени в процесния търговски обект, поради което остава голословно твърдението на административния орган за „лоши практики“.

Също така не може да бъде довод за налагане на ПАМ в такъв размер и обстоятелството, че търговецът отдавна извършва търговска дейност и е запознат с конкретните изисквания за нея. Именно във връзка с тази констатация на административния орган следва да се посочи, че нарушението е констатирано за първи път и няма данни от страна на дружеството да е извършвано и друго такова административно нарушение. Стойността на неотчетената продажба не е голяма, а положителната касова разлика не е в значителен размер. Аргументите на органа, че определеният срок има за цел да даде възможност на търговеца за създаване на „нормална организация“ за отчитане на дейността, са бланкетни и не отчитат конкретиката на случая. Безспорно е, че в търговския обект е налично фискално устройство, което в момента на проверката е било в работен режим и са отчетени продажби на стойност 360, 24 лв. Следователно, организация за отчитане на дейността е създадена в обекта и към момента на проверката.

С оглед на това настоящият съдебен състав намира, че в обжалвания административен акт по отношение на срока на ПАМ са изложени общо формулирани изявления, които нямат характера на мотиви като правни и фактически основания по смисъла на чл. 59, ал. 2, т. 4 от АПК. Не става ясно как е формирана волята на органа с оглед конкретния срок на мярката около средния размер, респ. кои конкретни обстоятелства са от значение и каква е тяхната тежест. Няма позоваване на релевантни за определяне на продължителността на мярката факти като това за пръв път ли е извършено нарушение от този вид, къде се намира обектът, какъв е оборотът му, какви стоки или услуги предлага, към каква потребителска група са насочени, които биха били относими към преценката за определяне на срока на ПАМ около средния размер. В тази връзка органът е задължен на основание чл. 186, ал. 3 от ЗДДС да изложи мотиви съгласно чл. 59, ал. 2, т. 4 от АПК, както относно основанията за налагане на мярката, така и относно нейния срок. Макар при определяне на срока на мярката да действа при оперативна самостоятелност, органът следва да обоснове преценката си с оглед спазване на принципа на съразмерност, залегнал в чл. 6 от АПК, в светлината на постигане на законоустановените цели при прилагане на ПАМ, визирани в чл. 22 от ЗАНН.

В случая налагането на ПАМ не съответства на предвидените в чл. 22 ЗАНН цели и на регламентирания в чл. 6 АПК принцип за съразмерност, което прави обжалваната заповед незаконосъобразна. При констатирано нарушение за първи път и при липса на констатации от него да са произлезли определени вредни последици за фиска, налагането на ПАМ 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 целта, за която актът се издава (включително по изложените от жалбоподателя съображения за значителни загуби поради спиране на търговската дейност и негативно въздействие върху репутацията на търговския обект), което е в пряко нарушение на чл. 6, ал. 2 и ал. 5 от АПК. На следващо място, с оглед законовите цели на ПАМ за предотвратяване и преустановяване на административните нарушения, както и за предотвратяване и отстраняване на вредните последици от тях налагането на процесната ПАМ се явява незаконосъобразно, тъй като не би могло да постигне тези цели - административното нарушение не само че е довършено към момента на констатирането му от приходните органи, но и от извършването му до налагане на мярката е минал значителен период от време. Прилагането на ПАМ има смисъл, когато е наложена своевременно, за да предотврати извършването на други

такива нарушения до оказване на съответното предупредително и превъзпитателно въздействие спрямо нарушителя с методите на административното наказание. Противно на изложеното от органа в мотивите на заповедта, ПАМ няма санкционен характер. Прилагането на ПАМ няма за цел да превъзпитава нарушителя, нейната цел, както е установена и в чл. 22 от ЗАНН, е единствено да предотврати извършването на други нарушения и на вредните последици от тях. Поради изложеното се налага извод, че в конкретния случай налагането на ПАМ не съответства на целта на закона, което е самостоятелно основание за незаконосъобразност на заповедта по чл. 146, т. 5 от АПК.

Предвид изложеното, настоящият съдебен състав на АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С.-ГРАД приема, че подадената жалба е основателна и оспорваната Заповед за налагане на принудителна административна мярка № ФК-С814-0462573 / 24. 11. 2020 г., издадена от началника на отдел „Оперативни дейности“ – С. към Главна дирекция „Фискален контрол“ при Централно управление на Национална агенция за приходите за „запечатване на търговски обект и забрана за достъп до него“ за срок от 14 дни на основание чл. 186, ал. 1, т. 1, б. „а“ ЗДДС следва да бъде отменена като незаконосъобразна поради нарушение на предписаната от закона форма, по-конкретно липса на мотиви относно срока на мярката – чл. 146, т. 2, вр. с чл. 59, т. 4 АПК, и несъответствие с целта на закона – чл. 146, т. 5 АПК.

За пълнота следва да се посочи, че не се констатира релевирани с жалбата съществени нарушения на административнопроизводствените правила. На първо място, разпоредбите на чл. 12, ал. 1, т. 1 от ДОПК, чл. 110, ал. 1 и ал. 4, изр. първо ДОПК оправомощават органите по приходите да извършват проверки по спазване на данъчното и осигурителното законодателство, без да е необходимо изрично възлагане за всеки случай, като в настоящия е безспорно, че органите, участвали в проверката, са служители на ГД „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП и имат това качество. На следващо място, позоваването в жалбата на чл. 19б и чл. 19д от АПК е неотносимо, тъй като касае съвсем различно производство – по сключване на административен договор, а изискването за уведомяване при започване на административно производство за издаване на индивидуален административен акт по чл. 26 от АПК е спазено с връчване на протокола за извършена проверка, в който са обективирани съответните констатации, които са направили органите по приходите. Накрая, издаването на ЗНПАМ не е поставено в зависимост от издаване на наказателно постановление, както поддържа жалбоподателят. Нормата на чл. 186, ал. 1 от ЗДДС изрично предвижда, че ПАМ се налага независимо от предвидените глоби или имуществени санкции. Нейната цел е именно предотвратяване извършването на други нарушения и последиците от тях, поради което прилагането ѝ не следва да бъде обусловено от издаване на наказателно постановление.

При този изход на спора, на основание чл. 143, ал. 1 от АПК, ще следва ответникът да заплати на жалбоподателя направените по делото разноски за държавна такса в размер на 50 лв.

По отношение на разноските за адвокатско възнаграждение, същите не следва да се присъждат, тъй като адв. С., с който е сключен договора за правна защита, е починал преди провеждане на открито съдебно заседание по делото, а в пълномощното на адв. В. И., който осъществи процесуалното представителство по делото, не е вписана заплатена сума, поради което такава не следва да се присъжда.

**Така мотивиран, Административен съд София-град, I-во отделение – 5 състав:**

**Р Е Ш И :**

**ОТМЕНЯ** по жалба на „8889“ Е., [населено място], Заповед за налагане на принудителна административна мярка № ФК-С814-0462573 / 24. 11. 2020 г., издадена от началника на отдел „Оперативни дейности“ – С. към Главна дирекция „Фискален контрол“ при Централно управление на Национална агенция за приходите за „запечатване на търговски обект и

забрана за достъп до него“ за срок от 14 дни на основание чл. 186, ал. 1, т. 1, б. „а“ ЗДДС.

**ОСЪЖДА** Национална агенция за приходите – [населено място], [улица], да заплати на „8889“ Е., [населено място], [улица], ЕИК[ЕИК], направените по делото разноски в размер на 50 (петдесет) лева.

**РЕШЕНИЕТО** подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България, в 14-дневен срок от съобщението.

**СЪДИЯ:**