

РЕШЕНИЕ

№ 3547

гр. София, 01.06.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 74 състав,
в публично заседание на 22.05.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Младен Семов

при участието на секретаря Теменужка Стоименова, като разгледа дело номер **2301** 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 данъка върху добавената стойност /ЗДДС/ вр. чл. 145 и сл. от Административнопроцесуалния кодекс.

Образувано е по жалба на „ПИКСО-С“ ООД, ЕИК[ЕИК], адрес: [населено място],[жк], [жилищен адрес] вх. „Б“, ет.3, ап.45, чрез управителя - С. С., срещу Заповед за налагане на принудителна административна мярка № ФК-С2019-0128919/16.02.2023г. на началник отдел "Оперативни дейности" С., главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП, с която по отношение на жалбоподателя и на основание чл. 186 ал.1 т.1 б.“а“ и чл.187 ал.1 от ЗДДС е постановено „запечатване на търговски обект“ и „забрана за достъп до него“ за срок от 14 дни, относно обект – магазин за битови стоки, находящ се в [населено място], [улица].

Съгласно чл.186 ал.4 от ЗДДС обжалването на заповедите за прилагане на принудителна административна мярка по ал.1 се извършва по реда на АПК.

В съответствие с предмета на проверка, съдът установи и приема, че процесната жалба е допустима и редовна, като подадена от активно легитимирано лице, адресат на заповедта, в срока по чл.149 ал.1 от АПК, срещу подлежащ на обжалване акт, в съответствие с изискванията на чл.150 и чл.151 от АПК. По съществуващото на спора съдът съобрази:

От процесната заповед и административната преписка във връзка с предшестващото я контролно производство/виж Протокол за извършена проверка в обект, приложен по настоящето дело/ е установено, че на 24.01.2023г. в 10:42ч. Р. Д. и А. Я., служители в ГДФК при ЦУ на НАП са извършили проверка на търговски обект – магазин за битови стоки, стопанисван от „ПИКСО-С“ ООД, находящ се на адрес: [населено място], [улица], като при извършена контролна покупка – 1бр. препарат за почистване на съдове, заплатена в брой, не е издадена фискална касова бележка от наличното в обекта устройство, модел „DATECS DP-25“, фискално устройство № DT797604, фискална памет № 02797604, нито касов бон от кочан с ръчни касови бележки. Установено е, че фискалното устройство е било в изправност, а плащането е прието от служител, продавач-консултант, от името на търговеца.

Прието е, че юридическото лице представлява задължен субект по чл.3 от Наредба № Н-18/2006г., поради което и като не е издало фискална касова бележка от ФУ или касова бележка от ИАСУТД е допуснато нарушение на чл.118 ал.1 от ЗДДС и чл.25 ал.6 от Наредбата, което представлява основание за налагане на ПАМ по смисъла на чл. 186 ал.1 т.1,б“а“ и чл.186 ал.3 и чл.187 ал.1 от ЗДДС.

Във връзка с определеният срок на мярката е посочено, че продължителността на срока на ЗНПАМ е обусловена от значимостта на обществените отношения, във връзка с които е предвидена и възможността за осъществяване на държавна принуда, съобразно чл. 186 и чл.187 от ЗДДС. Също така е подчертано задължението за издаване касова бележка, което носят субектите, стопанисващи търговски обекти и негативните последици за фиска изразяващи се в неотчитане на приходи и доходи, прикриване на реалния оборот и отклонение от данъчното облагане. Посочва се и, че неспазването на описаното задължение води и до засягане интересите на потребителите, които при липса на касова бележка не могат да върнат стоката, ако се окаже, че тя има дефекти или няма нужните качества и характеристики. В този смисъл ако не бъде приложена ПАМ е налице възможност за извършване на ново нарушение, съответно отклонение от данъчното облагане от което за фиска биха произлезли значими или труднопоправими вреди. Сочи се, че определеният срок на действие на ПАМ е съобразен с преследваните цели – превенция на лошата търговска практика в обекта и с необходимото време за създаване нормална организация за отчитане дейността на търговеца. Твърди се, че регистрирания по документи оборот за деня на проверката е в размер на 5,40лв., докато в касата е установена наличност от 167,20лв., т.е. положителна касова разлика от 161,80лв., което е индикация и за други нарушения от същия вид.

В заключение е посочено, че изпълнението на наложената ПАМ кще бъде преустановено по отношение на търговеца на основание чл. 187 ал.4 от ЗДДС по писмена молба на задълженото лице, след заплащане на предвидената за нарушението имуществена санкция – глоба.

На тази база съдът съобрази:

С разпоредбата на чл. 186, ал. 1, б. "а" във вр. с ал. 3 във вр. с чл. 118, ал. 1 от ЗДДС, законодателят е предвидил налагането на ПАМ с мотивирана заповед на органа по приходите или от оправомощено от него длъжностно лице, която съдържа изложение на предвидените в закона предпоставки. Тези предпоставки съгласно чл. 186, ал. 1, б. "а" са формулирани така: "Принудителната административна мярка запечатване на обект за срок до 30 дни, независимо от предвидените глоби или имуществени санкции, се прилага на лице, което не спази реда или начина за издаване на съответен

документ за продажба, издаден по установения ред за доставка/продажба. "

В нормата на чл. 118, ал. 1 ЗДДС е предвидено задължение за лицата да регистрират и отчитат извършените от тях 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. Редът и начина за издаване на фискални касови бележки е уреден с Наредба № Н-18/2006 г. на МФ за регистриране и отчитане на продажбите в търговските обекти чрез фискални устройства.

По силата на чл. 3, ал. 1 от Наредбата 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. 187, ал. 1 ЗДДС при прилагане на принудителната административна мярка по чл. 186, ал. 1 ЗДДС се забранява и достъпът до обекта. Мярката се прилага за обекта или обектите, където са установени нарушения.

От цитираните разпоредби може да се направи извод, че при установено по съответния ред неспазване на задължението за отчитане на продажбите чрез издаване на ФКБ или касова бележка от кочан, административният орган, при условията на обвързана компетентност, налага на търговеца, установен като извършител на нарушението, ПАМ – "запечатване на обект и забрана за достъп до него.

Като контрапоза и във връзка с определяне срока на действие на мярката, органа действа в оперативна самостоятелност.

В случая заповедта не съдържа конкретни, съобразени с индивидуалното положение, мотиви за определянето на срока като 14-дневен. Действително органът е изложил съображения досежно срока на предприетата ПАМ, като е описал фактите по извършване на нарушението и общата значимост за допуснатото нарушение за събираемостта на данъци и попълването на фиска, респ. недопускане данъчно отклонение.

Посочените обстоятелства обаче представляват общоприети постановки, които не могат да обосноват конкретно избраният от органа срок на действие на мярката.

Нещо повече – в процесната заповед изрично е посочено, че констатираната от органа разлика от 161.80лв при регистриран за деня на проверката оборот от 5.40лв. и установени в касата 167,20лв, представлява индикация и за други нарушения.

Така изведената постановка при липсата на конкретни установявания и твърдения, не може да се приеме за мотив, обосноваващ срока на действие на обжалваната заповед.

От една страна – не е изследван въобще въпроса на какво се дължи въпросното разминаване.

На второ място – данните за укрити приходи или доходи, каквото твърдение се съдържа в заповедта, представляват основание за осъществяване на ревизия по особените правила на чл.122 ал.1 т.2 от ДОПК. Обезпечителните мерки в ревизионното производство са различни по своя характер и функция и не следва да

се смесват с ПАМ по чл.186 ал.1 т.1 б.“а“ от ЗДДС. Т.е. при липса на такива данни и образувано ревизионно производство, както и при липса на реално изследвана и установена причина за разминаването, същото не може и не следва да се кредитира като аргумент в подкрепа на твърдяното нарушение. Всъщност органа и не излага такива твърдения, като концентрира преценката си за нарушение в протоколираната контролна покупка и неиздаденият за нея касов бон. Ето защо изложеното от него във връзка с т.нар. касово разминаване, не може да се приеме като аргумент обосноваващ срока на действие на посочената мярка.

На трето място – посоченото обстоятелство не е съотнесено към установеното от органа нарушение, видно и от съставеният и приложен към преписката АУАН. Това недвусмислено потвърждава, че административният орган не вижда нарушение в описаните обстоятелства, поради което и не следва да ги съотнася и към преустановителната функция на процесната ПАМ. В заключение – посоченото обстоятелство представлява изложено от органа предположение, поради което и не може да има нормативна тежест относима към приложената ПАМ, избраното правно основание и най-вече към определеният срок на действие на мярката.

В този смисъл и във връзка със срока на действие на ПАМ следва да се приеме, че са изложени общоприети постановки, които не касаят конкретния случай и не обосновават законосъобразното му определяне.

На следващо място и при значение при изхода от спора е и нормата на чл.187 ал.4 от ЗДДС съгласно която принудителната административна мярка се прекратява от органа, който я е приложил, по молба на административнонаказаното лице и след като бъде доказано от него, че глобата или имуществена санкция е заплатена изцяло. Отпечатването се извършва при задължение за съдействие от страна на лицето. При повторно нарушение не се разрешава отпечатване на обекта преди изтичането на един месец от запечатването му.

По делото е приложено Наказателно постановление № 701354-F693790/28.04.2023 на началник отдел „Оперативни дейности“ ГД „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП с което за посоченото нарушение на дружеството е наложена имуществена санкция „глоба“ в размер на 700лв.

Видно и от процесно оспорваната заповед, в нея е предвидено единственото условие за преустановяване дейността на мярката /запечатването на обекта и забрана за достъп до него/ – изтичане на наложеният срок, както и по молба на лицето до административния орган, след заплащане на наложената глоба.

В този следва да се посочи, че нито заплащането на глоба би презюмирало недопускането на нарушение от същият тип занапред, нито пък е налице презумпция, че при незапечатване на обекта лицето ще продължи работа без да допусне отново същото нарушение. Това позволява на съда да приеме, че определеният срок на действие на мярката цели да обезпечи единствено събиране на наложената глоба. Законовият текст на чл.187 ал.4 от ЗДДС приложим към настоящият казус, недвусмислено потвърждава, че при заплащане на глобата, преустановителният ефект на ЗППАМ е изчерпан и мярката следва да се прекрати. От факта, че заплащането на глоба би могла има подобен преустановителен ефект, следва извода, че така определеният срок на действие на ПАМ не идва да обезпечи интерес, различен от събиране на наложената глоба.

Предвид факта, че защитимият държавен интерес е равнозначен на заплащането на глоба, факт, който следва ясно от самият закон, то съдът счита, че така определеният

срок на действие не изпълнява законовите изисквания за пропорционалност, съразмерност на мярката, съобразно изискването на чл.6 от АПК.

На второ място - налице са редица способи за обезпечение на установени публични задължения, в т.ч. и такива по ЗАНН.

Трето - мярката по чл.186 ал.1 т.1 б. "б" от ЗДДС, както и по чл.187 ал.1 от ЗДДС не може да бъде средство за обезпечение на бъдещото събиране на наложени глоби, нито средство за процесуална принуда за заплащане на наложени глоби. Посоченото обстоятелство само по себе си би довело до извода за несъответствие с целта на закона и превратно упражняване на власт за постигане на цели, различни от тези за които закона е предвидил конкретният правен инструментариум. Текста на посочените разпоредби не оставя съмнение, че мерки, като процесната се прилагат с цел преустановяване на нарушения на данъчното законодателство. В този смисъл и противно на посоченото в самата заповед същата не може и не бива да има санкциониращо действие, нито действие стимулиращо събираемостта на наложените глоби.

На четвърто място - посочено е, че срокът от 14 дни идва да предостави възможност за създаване необходимата организация на работа в обекта. Посочените твърдения могат да се съотнесат към превантивният характер на мярката, т.е. същата да породи ефект, недопускащ занапред подобно нарушение. Така изведеният мотив не може да бъде приет безкритично от съда доколкото в процесната заповед е установено ясно, че търговеца разполага с необходимите фискални устройства, същите функционират и са в изправност. Т.е. цялата организация, която следва да се въведе в дейността на обекта е да бъде издадена касова бележка. Посочената организация не изисква нито обучителни, нито структурно-организационни, нито снабдително-логистични дейности, така, че да е налице необходимост от подобен срок за привеждане дейността на търговеца в съответствие с изискването. Чисто житейски погледнато, издаването на касов бон отнема не повече от минута-две, а при липса на знание как да се работи от страна на съответния служител с фискалното устройство, обучението би отнело максимум един ден. В този смисъл не може да се приеме, че определеният срок на действие на ПАМ от 14 дни идва да обезпечи привеждане дейността на търговеца в съответствие с изискванията.

Не може да се приеме и, че процесната ПАМ е възстановителна по своя характер, тъй като института на административното наказание „глоба“ няма възстановителен, а санкционен характер, чийто ефект може да се изразява и в бъдеща превенция за недопускане на подобно нарушение под страх от последващо наказание. С оглед изложеното следва да се приеме, че процесната ПАМ има единствено преустановителен, по отношение на конкретното нарушение, ефект. С оглед срока на действие и необходимостта от предприемане на мерки с цел недопускане подобно нарушение занапред, срокът на мярката се явява непропорционален на преследваната цел и като такъв е в нарушение на чл.6 ал.5 от АПК.

Що са касае до изложеното от административният орган с цел защита правата на потребителите следва да се посочи, че същите са предмет на компетенции и обект на защита, следваща от ЗЗП и секторното законодателство, като защитата на потребителите не представлява преследвана от ЗДДС цел, нито посоченият закон предвижда правомощие в тази насока на компетентните по приложението му, органи.

С оглед изложеното и на основание чл.172 ал.2 предл.последно от АПК,

Административен съд София-град, 74 състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Заповед за налагане на принудителна административна мярка № ФК-С2019-0128919/16.02.2023г. издадена от началник отдел "Оперативни дейности" С., главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите да заплати на „ПИКСО-С“ ООД, ЕИК[ЕИК], адрес: [населено място],[жк], [жилищен адрес] вх. „Б“, ет.3, ап.45. направените по делото разноски в размер на 50 (петдесет) лева.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховен административен съд - в 14 -дневен срок от съобщаването му.

СЪДИЯ: