

# РЕШЕНИЕ

№ 5125

гр. София, 28.07.2023 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 74 състав,**  
в публично заседание на 17.07.2023 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Младен Семов**

при участието на секретаря Теменужка Стоименова, като разгледа дело номер **1709** 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 „Топливо“ АД, ЕИК[ЕИК], чрез адв. К. - САК, със съдебен адрес по делото: [населено място], [улица], ет.1, ап.1, ел.адрес: [електронна поща], срещу Заповед за налагане на принудителна административна мярка № ФК-С1895-0127997/12.01.2023г. 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.“г“ и чл.187 ал.1 от ЗДДС е постановено „запечатване на търговски обект“ и „забрана за достъп до него“ за срок от 3 дни, относно обект - бензиностанция, находящ се в [населено място], [улица].

С оспорваният административен акт, от фактическа страна при извършена проверка в търговски обект по смисъла на пар.1 т.41 от ЗДДС – бензиностанция е установено, че на 10.10.2022г. е осъществена доставка на гориво в размер на 6500литра,като след извършена проверка в ИС на НАП данни от „Справка за регистрирани съобщения за доставка на гориво за FDRID 4294733“ се установява, че за посочената доставка са постъпили данни от нивомерната система за количество в размер на 3511литгра, респ. с 2989литра по-малко от доставеното. На основание чл.100 ал.4 вр. чл.50 ал.1 от ДОПК е съставен Протокол за извършена проверка сер. АА №0127997 от 21.10.2022г. На тази база е прието, че дружеството е нарушило

разпоредбите на чл.118 ал.6 ЗДДС.

Установено е, че дружеството не е изпълнило задължението си да предава в НАП по установената дистанционна връзка точни данни, които дават възможност за определяне на наличните количества горива в резервоарите за съхранение в обектите в търговия на течни горива с което е осъществило състава на чл.3 ал.3 от Наредба Н-18/13.12.2006г. на МФ вр. 118 ал.6 ЗДДС вр. чл.186 ал.1 т.1 „г“ от ЗДДС.

Посочено е също така, че „Топливо“ ЕАД попада в обхвата на лицата, посочени в Наредбата, а към самата заповед са приложени АУАН № F682643/26.10.2022г., П. № 0127997/21.10.2022г., адд №72348341/10.10.2022г., справка от нивомерната система.

На тази база е постановено „запечатване на търговски обект“ и „забрана за достъп до него“ за срок от 3дни, относно обект - бензиностанция, находящ се в [населено място], [улица].

Във връзка с продължителността на срока, административният орган е посочил, че да се предава на НАП по установената дистанционна връзка и данни, които дават възможност за определяне наличните количества горива в резервоарите за съхранение в обектите за търговия на течни горива е нормативно установено задължение на субектите, които извършват продажба на течни горива чрез средства за измерване на разход. Неспазването на това задължение винаги води до негативни последици,като се отчитат данни които дават възможност за определяне наличните количества горива в резервоарите за съхранение. Конкретно определената продължителност на мярката е обусловена от вида обект – бензиностанция, местонахождението му – на оживено място в [населено място] и вида предлагани стоки – течни гориво. Обекта е разположен на оживено място,което предполага и висока степен на обществена опасност. Определеният срок е посочен като съразмерен с тежестта на извършеното нарушение и е съобразен с целената от законодателя превенция – преустановяване на лошата практика в стопанисвания търговски обект и с необходимото време за създаване нормала организация на работа за извършване надлежно предаване на НАП по установената връзка и данни които дават възможност за определяне налични горива в резервоарите за съхранение в обектите за търговия. Посочено е,че целта на ПАМ е промяна начина на извършване дейността н обекта с пряк резултат – правилно отчитане дейността, а индиректния – недопускане вреда за фиска.

С настоящата съдебно депозирана жалба, дружеството твърди незаконосъобразност на оспорваният акт, тъй като не е налице неизпълнение на законовото задължение по чл.118 ал.6 ЗДДС. От фактическа страна дружеството претендира,че в търговският му обект е издаден ДДД в присъствието на проверяващ от БИМ към Б. за коректното количество гориво в резервоарите за съхранение на търговския обект,респ. възможно е да е възникнал технически проблем с отчитането на нивомерната система на резервоара за което дружеството не е отговорно. Успоредно с това се претендира липса на недобросъвестно поведение на търговеца и липсват данни за вреди на фиска, като счетоводните отразявания на постъпилите в

търговския обект горива са надлежно осчетоводени, видно от фактура от 10.10.2022г., приложена към жалбата.

На следващо място се излага възражението, че процесната ПАМ е наложена 4 месеца след преустановяване предполагаемото нарушение поради което не изпълнява целите на чл.22 ЗАНН, няма никакъв преустановителен ефект и по своята същност представлява чиста санкция. Оспорва се още, че процесната ПАМ е постановена при липса на мотиви, изложеното от органа е абстрактно и общо и по никакъв начин не обосновава съразмерността на мярката с оглед определеният в нея срок.

Ответната страна изразява становище за неоснователност на жалбата, тъй като видно от извършената на 21.10.2022г. проверка се установява, че на 10.10.2022 е осъществена доставка на гориво в размер на 65000 литра, а постъпилите данни от нивомерната система за количество показва 3511 литра или 2989 литра по-малко е отчетеното от доставеното, с което дружеството е нарушило чл.118 ал.6 ЗДДС. Успоредно с това е установено, че „Топливо“ АД не е изпълнило задължението си да предава в НАП по установена дистанционна връзка точни данни, които да дават възможност за определяне наличните количества горива в резервоарите за съхранение в обектите за търговия с течни горива, което осъществява състава на чл.3 ал.3 от Наредба Н-18/13.12.2006 на МФ вр. чл.118 ал.6 ЗДДС и чл. 186 ал.1 т.1 б.„г“ от ЗДДС. Посоченото обстоятелство ответникът твърди, че се установява от АУАН от 26.10.2022г., П. от 21-10-2022г, А. от 10.10.2022г. и справка от нивомерната система.

В допълнение се излагат съображения, че процесната ПАМ има преустановителен и превантивен характер и цели предотвратяване укриването на доходи и отклонение от данъчното облагане чрез некоректно отразяване на обороти, като охраняваният обществен интерес безспорно обосновава наличието на хипотеза на защита на особено важен държавен интерес, както в провереният обект се препятства възможността за проследяване реализираните обороти и допуснатото нарушение влияе върху размера на публичните му задължение, респ. ощетява фиска. Искане се жалбата да бъде отхвърлена като неоснователна.

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 съществуването на спора, твърденията на страните и предмета на служебна проверка, съдът съобрази:

Процесната заповед е издадена от компетентен орган съгласно чл.186 ал.3 ЗДДС вр. чл.7 ал.1 т.3 от ЗНАП, т.е. от орган по приходите, какъвто представлява и началника на отдел.

Същата е издадена в съответствие с изискванията за форма и съдържание на акта, съобразно нормата на чл.186 от ЗДДС. Налице е постановена мотивирана заповед от която е видно за какво нарушение се налага същата, в какво се изразява мярката и фактическите и правни основания за постановяването и. Противно на твърденията на

жалбоподателя, нормата на чл.186 ал.1 от ЗДДС не изисква в заповедта за прилагане на ПАМ да се посочи размер на определена имуществена санкция. Заплащането на санкция има отношение само към преустановяване действието на мярката а не към законосъобразността и. Нещо повече – процесната мярка, видно от текста на чл.186 ал.1 от ЗДДС се прилага независимо от предвидените глоби или имуществени санкции. Т.е. такива може изобщо да не се предвидени и посоченото обстоятелство само по себе си няма никакво отношение към законосъобразността на мярката.

Като контратеза обаче – при наложена санкция съдът следва, в съответствие с указанията на СЕС дадени в решение 4 май 2023 година по дело C-97/21, MV – 98, ECLI:EU:C:2023:371 да прецени дали подобна кумулация на процедури за търсене на отговорност и санкции, предвидено в национална правна уредба като разглежданата в главното производство, не превишава границите на онова, което е уместно и необходимо за постигане на легитимните цели, преследвани от тази правна уредба, като се има предвид, че когато съществува избор между няколко подходящи мерки, трябва да се прибегне до мярката, която създава най-малко ограничения, а породените от нея неудобства не трябва да са несъразмерни спрямо поставените цели (виж т. 34, т.38 и сл. от решение от 5 май 2022 г., BV, C-570/20, EU:C:2022:348.).

Успоредно с това съдът следва да прецени дали разпоредбите на ЗДДС предвиждащи както налагане на имуществена санкция, така и прилагане на ПАМ запечатване на търговски обект, осигуряват координиране на производствата, позволяващо едновременно да се сведе до стриктно необходимото допълнителната тежест от кумулирането на наложените мерки и да се гарантира, че тежестта на всички тези мерки съответства на тежестта на разглежданото нарушение/т.58 от посоченото решение на СЕС/.

В унисон с гореизложеното и с определение от 10.05.2023г. съдът е указал на ответника да заяви изрично налагана ли е глоба на жалбоподателя за нарушението ,предмет на заповедта за налагане на ПАМ и ако е налагано да представи съответният административен акт.

Като следствие и с писмо от 05.06.2023г. са представени както АУАН от 26.10.2023г.,така и НП от 27.01.2023г. с което на жалбоподателя е наложена имуществена санкция в размер на 3000лв.

В този смисъл е налице кумулиране на санкции,поради което тежестта на процесната ПАМ прочетена като мярка с наказателно-правен характер по смисъла на чл.50 от ХОПЕС вр. член 273 от Директива 2006/112/ЕО и най-вече практиката на СЕС следва да бъде преценена с оглед охраняемият, защитимият с нея интерес.

Макар да не следва изрично от текста на закона, то от неговият дух и същност се установява, че принудителните административни мерки по чл.186 ал.1 от ЗДДС са преустановителни - по отношение на конкретно установено нарушение и превантивни – целят да дадат време за създаване на организация подобно нарушение да не бъде допускано занаяпред. Това е целта посочена от административния орган в мотивите на заповедта, която мярката преследва.

В тази връзка и при преценка пропорционалността на мярката следва да бъде отчетена както тежестта на посоченото нарушение, така и останалото поведение на търговеца с оглед изискванията на приложимото секторно законодателство и в противовес – възможността посочената мярка да постигне преследваната цел без да надвишава необходимото, съпоставени през призмата на възможността на едноличния

търговец да извършва дейност и да си осигурява препитание за посоченият период на действие на мярката.

С процесната Заповед е установено нарушение на чл.3 ал.3 от Наредба Н-18/13.12.2006г. вр. чл.118 ал.1 от ЗДДС вр. чл.186 ал.1 т.1 „г“ от ЗДДС изразяващо се в това, че лицето не е предало по дистанционна връзка на Националната агенция за приходите данни, които дават възможност за определяне на наличните количества горива в резервоарите за съхранение в обектите за търговия с течни горива 2989литра от общо доставените 6500литра, като данни са постъпили само за 3511литра.

По искане на жалбоподателя, по делото е назначена съдебно - техническа експертиза която да даде заключение и отговор на въпросите дали в процесния обект е въведена система с фискална памет за отчитане оборотите за продажби на горива, съобразно изискванията на Наредбата, функционира ли нивомер, свързан директно с електронната система на НАП, какво количество гориво е доставено на обекта на 10.10.2022г. и какви данни са подадени от нивомерната система към НАП за доставеното гориво както и има ли разлика между доставено и подадено количество и ако има – в какъв размер е тя и на какво се дължи разликата.

Видно от предоставеното заключение на вещото лице по делото, прието като неоспорено от страните:

1.В обекта е монтирана електронна система с фискална памет за отчитане оборотите от продажба на горива.

2.В момента на извършеният оглед нивомерните резервоари за втечнена газ на търговския обект са свързани директно към електронната система с фискална памет.

3.На 10.10.2022г. е доставено гориво пробан-путан на търговския обект с количество 3517кг. или 6501л. при относителна плътност 0,541кг/л.,като представената по делото фактура от 10.10.2022г. отразява същите количества.

4.Нивомерната система е подала към НАП данни за доставено гориво в обем 6410л. равняващо се 3 468кг.

5.Разликата между доставеното количество втечнен газ и подаденото по ЕСПФ към НАП се равнява на 91литра., като е посочено,че посоченото отклонение може да се дължи на три отделни причини, а именно:

- допустима грешка при калибриране на резервоарите, което е до 0,5% от обема на резервоара съгласно т.1.2.1. на Приложение № 19 към чл.3 ал.3 на Наредба за изменение и допълнение на Наредба № Н-18 от 2006г.,

- допустима грешка за определяне температура при преобразуване тегло в обем +/- 0,5градуса по целзий, съгласно т.3.2.3.3. на Наредба за изменение и допълнение на Наредба № Н-18 от 2006г.

- допустима грешка в измервателните системи за втечнени газове под налягане, измервани при температура равна или по-голяма от -10градуса по целзий – до 1%,съгласно Таблица 3 на Приложение № 19 към чл.3 ал.3 от Наредба за изменение и допълнение на Наредба № Н-18 от 2006г.

На тази база при преценка за законосъобразността на акта, съдът приема:

На първо място проверена е установителната дейност на органа. Посочените в административния акт данни за подадена и отчетена информация относно доставеното количество пропан – бутан, а именно – постъпили данни за количество в размер на 3 511л. се разминава категорично от установеното с експертизата данни за подадена от нивомерната система на обекта към НАП, информация доставено гориво

в обем 6410л.

В този смисъл следва да се приеме, че разликата между доставено и отчетено количество гориво не се равнява на 2989 както е приел административния орган, а на 91литра.

Успоредно с това - в оспореният акт никъде не е обсъден и въпросът на какво може да се дължи въпросната грешка в отчитането, като видно от заключението на вещото лице – за нея са налице по три отделни технически възможности.

На следващо място, безспорно срока на действие на приложената ПАМ е определен около минимално предвиденият в нормата на чл.186 от ЗДДС, но като контратеза, именно ответника в административния акт подчертава, че обекта осъществява специфична дейност – търговия с горива, разположена на оживено място. Изложените съображения биха могли да обусловят съразмерност на определения срок на действие на мярката, но биха могли и да мотивират прекомерност на засягането с оглед защитимият частен интерес в хипотеза в която всеки пропуснат ден води до високи загуби от спецификите на стопанската дейност. Ето защо,само при несъмнена установеност на допуснато нарушение, би могло да се приеме, че определеният срок на действие на процесната ПАМ в действителност е минимален. При неправилност на фактическите установявания, каквато е налице същият се явява прекомерен и поставя жалбоподателя в хипотеза в която последният търпи неоправдана намеса и ограничение на дейността си.

Посочените в заповедта мотиви са преобладаващо общи, а в частта в която съдържат конкретика по отношение на визирианият търговец – взаимноизключващи се. В този смисъл те не могат да обосноват необходимост от определяне на срока на действие на мярката в размер на 3дни.

Успоредно с това, факта, че по същество с процесната заповед и горечитираното НП е налице комулиране санкции,съобразно постановеното от СЕС в решение 4 май 2023 година по дело C-97/21, MV – 98, ECLI:EU:C:2023:371,като посочените санкции се налаган за допуснато нарушение в размер на едва 91л. неотчетено гориво/като това количество също е под условие доколкото за неотчитането му са възможни поне три самостоятелни и/или кумулативно съществуващи причини/, налага извода, че:

Мярката е несъразмерна с преследваната цел.

Процесната заповед е в нарушение на член 273 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 и член 50 от ХОПЕС.

Процесната заповед е постановена в нарушение на чл. 186 т.1 б.“г“ обусловено както от неправилно установените факти от хипотезата на нормата, така и от допуснато съществено процесуално нарушение по чл.35 от АПК – изразяващо се в неустановяване възможните причини за отклонението при отчитането на установените неотчетени 91литра.

С оглед своевременно направената от жалбоподателя претенция за присъждане на сторените по делото разноски, съдът счита, че в съответствие с чл. 186 ал.4 ЗДДС вр. чл.143 ал.1 от АПК, на жалбоподателя следва да бъдат присъдени разноски в размер на 1398.80лв., съставени като сбор сумата от 600лв. за заплатено адвокатско възнаграждение, сумата от 748.80 заплатен депозит за съдебно-техническа експертиза и сумата от 50лв. заплатена държавна такса.

Поради това и на основание чл. 172 ал.2, предл. второ от АПК,Административен съд София-град,

**РЕШИ:**

**ОТМЕНЯ** Заповед за налагане на принудителна административна мярка № ФК-С1895-0127997/12.01.2023г. на началник отдел „Оперативни дейности“ С., главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП.

**ОСЪЖДА** Национална агенция по приходите да заплати на „Топливо“ АД, ЕИК[ЕИК], седалище и адрес на управление: [населено място], [улица] сумата от 1398,80/хиляда триста деветдесет и осем лева и осемдесет стотинки/ съдебно-деловодни разноски.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд, в четиринадесет дневен срок от съобщаването му на страните.

**Съдия:**