

РЕШЕНИЕ

№ 4001

гр. София, 16.06.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 67 състав,
в публично заседание на 06.06.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Лилия Йорданова

при участието на секретаря Мая Георгиева, като разгледа дело номер **2776** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл. 145 и сл. от Административнопроцесуалния кодекс (АПК) във връзка с чл. 186, ал. 4 от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС).

Образувано е по жалба от ЕТ „Галантион-94-Галантион Велков“ ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място],[жк][жилищен адрес] представлявано от Г. М. Велков срещу Заповед за налагане на принудителна административна мярка № ФК-С2066-0475211/08.03.2023г., издадена от началник на отдел „Оперативни дейности“ в Главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП, с която на търговеца е наложена принудителна административна мярка по чл. 186, ал. 1 б. „а“ ЗДДС – запечатване на обект – павилион за плодове и зеленчуци, находящ се в [населено място],[жк], пред [жилищен адрес] стопанисван от ЕТ „Галантион-94-Галантион Велков“ с ЕИК[ЕИК] и забрана за достъп до него за срок от 14 дни. Изложено е становище за незаконосъобразност на оспорената заповед, като се иска нейната отмяна, поради нарушение на материалния закон, допуснато съществено нарушение на процесуалните правила и несъответствие с целта на закона. В Заповедта за налагане на ПАМ не били изложени и мотиви за необходимостта от запечатване на търговския обект за 14 дни, като мотивите били бланкетни, без отбелязване какви са нередностите в организирането на отчетността, не се сочило и в какво се изразяват лошите практики в обекта с оглед възможността да се извърши преценка наличието им наистина, както и с оглед предприемане на мерки за отстраняването им. Определеният срок бил несъразмерен с тежестта на нарушението, а липсата на мотиви

относно срока правило невъзможна преценката дали органът е упражнил правомощията си в съответствие с целите на закона. Твърди се, че административният орган не бил посочил размера на вредата за фиска от нерегистрираната продажби на банани за сумата от 2,36лв, като твърди, че същата била малозначителна. Заявява, че още към датата на издаване на оспорения административен акт бил предприел мерки за своевременното отчитане на продажбите, както и че изпълнението на акта е лишено от целта на закона, за която била издадена.

В съдебно заседание жалбоподателят не се явява, не се представлява. Постъпила е молба от 16.05.2023г., с която моли да се даде ход на делото, поддържа жалбата, няма да сочи доказателства и няма доказателствени искания По същество моли за отмяна на оспорената заповед.

Ответникът – началник на отдел „Оперативни дейности“ в Главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП – София, представляван от процесуален представител юрк. И., оспорва жалбата. Моли издадената заповед за налагане на принудителна административна мярка да бъде потвърдена като правилна и законосъобразна. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

След като разгледа оплакванията, изложени в жалбата, доказателствата по делото и становищата на страните, Административният съд София-град, 67 с-в приема за установено от фактическа страна следното:

На 19.02.2023 г. в 13:56 часа е била извършена проверка на търговски обект по смисъла на §1 т.41 от ДР на ЗДДС - павилион за плодове и зеленчуци , находящ се в [населено място],[жк]пред [жилищен адрес] стопанисван от ЕТ „Галантион-94-Галантион Велков“. При проверката било установено, че при извършена контролна покупка от органите по приходите на 0,695 кг. банани на обща стойност 2,36лв., не е бил издаден фискален бон от монтираното на обекта фискално устройство, модел „DAISY EXPERT SX“ с ИН на ФУ DY 558107 и ФП36715580 или друг документ, отговарящ на изискванията на Наредба Н-18/2006г. Поръчката е била извършена преди легитимацията на проверяващите, заплатена в брой от З. К. П. –инспектор по приходите в ТД на НАП София, като плащането е прието от Д. Е. Д. за сметка на ЕТ „Галантион -94-Галантион Велков“. След легитимация на проверяващите от фискалното устройство е отпечатан дневен финансов отчет от същата дата, от който е видно че сумата от 2,36 лв. не била регистрирана на фискалното устройство чрез издаване на фискален бон. За установените факти и обстоятелства от проверката бил съставен протокол за извършена проверка серия АА № 0475211 /13.02.2023 г. /л.11 и сл. от делото/.

Прието е, че дружеството не е спазило реда и начина за издаване на съответен документ за продажба, издаден по установения ред за доставка/продажба, което било нарушение на чл. 118, ал. 1 ЗДДС, поради което на 08.03.2023 г. на основание чл. 186, ал. 1, т. 1, б. „а“ ЗДДС, била издадена Заповед за налагане на принудителна административна мярка № ФК-С2066-0475211/08.03.2023г., с която на търговеца е наложена принудителна административна мярка по чл. 186, ал. 1 б.„а“ ЗДДС – запечатване на обект –павилион за плодове и зеленчуци, находящ се в [населено място] ,ж.к. „О. К. 1“, пред блок 501 и забрана за достъп до него за срок от 14 дни. Заповедта е връчена на управителя Г. Велков на 08.03.2023 г., видно от намиращата се на л. 10 от делото разписка.

Административният орган е представил с преписката и Акт за установяване на административно нарушение, съставен на 19.02.2023г. срещу

„Галантион-94-Галантион Велков“ ЕТ за нарушение на чл.118, ал.1 от ЗДДС /л.16-18/. При така установеното от фактическа страна Съдът обосновава следните правни изводи:

По допустимостта на жалбата:

Жалбата е допустима, като подадена в срок, срещу акт, който подлежи на съдебен контрол, от лице, което е адресат на акта.

Настоящият съдебен състав, като обсъди наведените в жалбата доводи и представените от страните доказателства намира, че разгледана по същество жалбата е основателна.

Съгласно чл. 186, ал. 3 принудителната административна мярка „запечатване на търговски обект, за срок до 30 дни, независимо от наложените глоби и имуществени санкции“ се прилага с мотивирана заповед на органа по приходите или от оправомощено от него длъжностно лице. Видно от представената Заповед № ЗЦУ-1148 / 25.08.2020 г. на Изпълнителния директор на НАП (л. 21 от делото), и Заповед № 3927/23.11.2022г. на Изпълнителния директор на НАП на осн. чл.82а, ал.1 от ЗДСл / стр.22 от делото / са определени с нарочен акт за органи, компетентни да налагат ПАМ от процесния вид. Следователно административният акт е издаден от компетентен орган.

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, предвид следното:

Правното основание за налагане на обжалваната ПАМ е по чл. 186, ал. 1, т. 1, б. "а" от ЗДДС, която предвижда, че на лице, което не издаде съответен документ за продажба по чл. 118, независимо от предвидените глоби или имуществени санкции, се налага принудителната административна мярка (ПАМ) запечатване на обект за срок до 30 дни. По силата на чл. 118, ал. 1 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. 187, ал. 1 ЗДДС при прилагането на посочената принудителна мярка, се забранява и достъпът до обекта.

Между страните не е спорно, че към момента на осъществената проверка в търговския обект не е издадена фискална касова бележка от функциониращото в обекта фискално устройство (ФУ) при покупка на стока -0,695кг. банани на обща стойност 2,36лв. Плащането е прието от Д. Е. Д. за сметка на жалбоподателя. От наличното в обекта ФУ са отпечатани КЛЕН и Дневен финансов отчет (ДФО), от които е видно, че сумата от 2,36лв. не е отразена, като регистрирана чрез издаване на фискална касова бележка. Неиздаването на фискален бон за процесната продажба не се оспорва от едноличния търговец, което означава, че са налице материалноправните предпоставки, предвидени в чл. 186, ал. 1, т. 1, б. "а" ЗДДС за прилагане на ПАМ, като в тези случаи административният орган действа при обвързана компетентност.

При определяне на срока на ПАМ, който според закона е до 30 дни, административният орган действа при условията на оперативна самостоятелност, в който случай на съдебен контрол подлежи съответствието на акта с целта на закона и спазването на пределите на оперативната самостоятелност, като част от

задължителната преценка за издаването на административния акт при правилно приложение на материалния закон.

По отношение хипотезата на чл. 186, ал. 1, т. 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. Съгласно чл. 186, ал. 3 от ЗДДС мярката се налага с мотивирана заповед от органа по приходите или от оправомощено от него лице. Липсата на мотиви относно срока, за който се прилага принудителната административна мярка, съставлява нарушение на изискването на чл. 59, ал. 2, т. 4 от АПК. Наред с това води до невъзможност да бъде направена проверка от съда дали е изпълнено изискването за съответствие на индивидуалния административен акт с целта на закона, което представлява едно от изискванията за законосъобразност на акта, което съдът следва да провери съгласно чл. 168, ал. 1 вр. чл. 146, т. 5 от АПК.

В случая определеният срок за налагане на ПАМ е 14 дни - в рамките на законоустановения максимален срок. В заповедта е посочено, че продължителността на принудителната мярка е: "определена с оглед начина и вида на организиране на отчетността, които са довели до извършеното деяние и индиректно със степента на неговата обществената опасност". Посочено е, че: нарушителят отдавна извършва търговска дейност и е наясно с конкретните изисквания за нея и с начина на организация, но въпреки това е допуснал извършването на административно нарушение, с което засяга основания ред за тази дейност." Отбелязано е също така, че „от събраните доказателства по преписката може да се направи обосновано предположение, че целта на търговеца е отклонение от данъчно облагане, което води до негативни последици за фиска. Административният орган е заключил, че срокът на наложената ПАМ е съразмерен на извършеното и 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.

Настоящият състав намира, че така определеният 14 - дневен срок на принудителната мярка не е мотивиран в съответствие с чл. 186, ал. 3 ЗДДС и чл. 59, ал. 2, т. 4 АПК. Налице е формално изпълнение на задължението за мотивиране на акта, без обвързване с конкретни факти, което е равнозначно на липсата на мотиви, независимо от техния обем. Изложените в заповедта мотиви относно срока са стандартните общи мотиви, които могат да бъдат отнесени към който и да е подобен на процесния акт, тъй като са бланкетни и в тях липсва индивидуализация във връзка със спецификите на конкретния случай. При определянето на срока е необходимо да се излагат конкретни факти и обстоятелства, относими към съответния случай, поради което административният орган е длъжен след посочването им, да извърши съответната преценка за срока, като достатъчно я мотивира при спазване на принципа на съразмерност съгласно чл. 6, ал. 2 АПК.

В случая не става ясно как е формирана волята на органа да определи срок на мярката около средния размер, респ. кои конкретни обстоятелства са от значение и каква е тяхната тежест. Няма конкретизация относно това какъв е оборотът на обекта, стойността на твърдяната неотчетена продажба не е отнесена към среднодневния оборот, каква клиентела има, каква е упражняваната дейност, установена ли е касова разлика и как тя се отнася към размера на срока, налични ли са други фактически обстоятелства, които биха били относими към преценката за определяне на срока на ПАМ около средния размер. Няма данни за влезли в сила НП, за извършени

нарушения на ЗДДС от субекта. Предвид това е необоснован изводът, че целта на търговеца е именно отклонение от данъчно облагане. Дори при наличие на такава цел, пак не е ясно защо конкретно избраният срок на ограничаване на правната му сфера ще има коригиращ ефект. При липсата на каквито и да било конкретни мотиви, свързани с конкретния субект и конкретната фактическа обстановка, при която е установено нарушението, не може да се приеме тезата, че срокът за прилагането на мярката в случая е надлежно мотивиран. Наред с това обстоятелството, че нарушението е доказано, не игнорира необходимостта от формирането на конкретни мотиви във връзка с продължителността на срока за налагане на процесната ПАМ.

При издаването на заповедта за налагане на ПАМ следва императивно да се спазва принципът на съразмерност по смисъла на чл. 6, ал. 5 от АПК, като правилото е, че административните органи следва да се въздържат от актове и действия, които могат да причинят вреди, явно несъизмерими с преследваната цел. 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 случая съразмерността на мярката, преценена на базата на всички данни за конкуренция между лични и обществени интереси, е нарушена, тъй като установеният размер на срока за налагането не е обоснован, като се засягат права и законни интереси на адресата в по-голяма степен от най-необходимото за целта, за която тя се налага.

От целите на ПАМ по чл. 22 ЗАНН за мерките по чл. 186, ал. 1 и чл. 187, ал. 1 ЗДДС е мислима само тази на превенцията – за предотвратяване на административни нарушения. Съответствието с тази цел не може да се изследва при неяснотата за избора на срок на ограничението в правната сфера на адресата на акта. Част от обстоятелствата, посочени в заповедта като критерии за индивидуализиране на ПАМ, са неотнормирани, а тези, които са относими не са приложени. Не е посочена очакваната промяна в начина на организиране на дейността в обекта, та констатациите за това да са критерий при индивидуализирането на мерките за административна принуда. По тези съображения съдът намира, че в случая прилагането на ПАМ не е съобразена с целите, регламентирани в чл. 22 от ЗАНН и с принципа за съразмерност, прогласен с чл. 6, ал. 2 АПК. При вменената продължителност на срока - 14 дни, се засяга съществено правната сфера на адресата на ПАМ и се игнорира целта на закона за защитата на обществения интерес чрез налагането на адекватни на нарушението мерки.

Отделно, процесната ПАМ е несъразмерна и непропорционална на извършеното нарушение и в контекста на тълкуването, дадено от СЕС с Решение от 4 май 2023 г. по дело MV-98, C-97/21 г.

В случая наред с налагането на ПАМ, за същото нарушение е издаден АУАН № F696784/19.02.2023 г./л. 16-18 от делото/, с който да се реализира административнонаказателната отговорност на едноличния търговец, като по делото няма данни да е издадено НП и не е сключено споразумение по чл. 58г, ал. 1 ЗАНН.

Посочените обстоятелства, с оглед тълкуването на Съда на Европейския съюз (Съда на ЕС) на чл. 273 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данък върху добавената стойност и член 50 от Хартата на основните права на Европейския съюз (Хартата) в решението от 04 май 2023 г. по дело C-97/21, съставляват самостоятелно и напълно достатъчно основание да се приеме, че оспорената заповед е издадена в нарушение на законовата цел, независимо

от изложените по-горе съображения за немотивираност на срока на ПАМ.

Прилагането на санкционни мерки в областта на ДДС съставлява прилагане на правото на Съюза по смисъла на член 51, параграф 1 от Хартата, на членове 2 и 273 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данък върху добавената стойност – решение от 26 февруари 2013 г., Ekerberg Fransson, C-617/10 (EU: C: 2013: 105), т. 27, и решение от 5 април 2017 г., Orsi и Baldetti, C-217/15 и C-350/15 (EU: C: 2017: 264), т. 16, поради което тези мерки следва да бъдат съобразени с изискването да не надхвърлят необходимото за постигане на преследваните от законодателството цели – чл. 6, ал. 2 от АПК, и точки 56 и 57 от решението от 4 май 2023 г. на Съда на ЕС по дело C-97/21. Кумулирането на мярката по чл. 186, ал. 1, т. 1, б. "а" от ЗДДС с инициране на административнонаказателно производство срещу ЕТ „Галантион-94-Галантион Велков“ за налагане на имуществена санкция по чл. 185, ал. 1 от ЗДДС за нарушението по чл. 118, ал. 1 от ЗДДС (нерегистрирана продажба на стойност 2,36 лв.) не зачита правото по чл. 50 от Хартата на основните права на ЕС (т. 55 от решението на Съда на ЕС по дело C-97/21), от една страна, а от друга страна – е непропорционално. Спрямо фактите на конкретния случай (размерът на неплатения ДДС за сумата от 2,36 лева е 0,47 лева), запечатването на търговския обект е мярка, която създава ограничения за дейността на търговеца, които се несъразмерни на поставената цел – обезпечаване събирането на ДДС. Мярката е допълнителна тежест, която, преценена с оглед иницираното срещу търговеца административнонаказателно производство, надхвърля тежестта на извършеното нарушение по чл. 118, ал. 1 от ЗДДС и е в противоречие с изискванията на принципа за пропорционалност (точки 56, 57 и 62 от решението на Съда на ЕС по дело C-97/21). Ограничението на основното право по чл. 50 от Хартата на основните права на ЕС е допустимо, ако е необходимо за постигането на легитимни цели (осигуряване събирането на ДДС), преследвани от националната правна уредба (решение от 5 май 2022 г., BV, C-570/20, т. 34), но в случая на кумулирането на мярката по чл. 186, ал. 1, т. 1, б. "а" от ЗДДС, издадена в рамките на административно производство, което е отделно от вече започналото административнонаказателно производство, е недопустимо, доколкото не гарантира, че тежестта ѝ, преценявана съвкупно с тежестта на имуществената санкция, която се следва за вмененото на едноличния търговец административно нарушение, ще съответства на тежестта на нарушението по чл. 118, ал. 1 от ЗДДС. Запечатването на търговския обект, наред с инициране на административнонаказателно производство, в рамките на което законодателят е предвидил налагане на имуществена санкция в размер от 500 до 2000 лева (арг. от чл. 185, ал. 1 от ЗДДС, регламентиращ административнонаказателния състав за нарушение по чл. 118, ал. 1 от ЗДДС, респ. по чл. 25, ал. 1, т. 1 от Наредба № Н-18 от 13.12.2006 г.), не е необходимо за постигане на целта на ЗДДС, и е непропорционално ограничение спрямо тежестта на нарушението.

За направения извод е без значение обстоятелството, че по делото не са приложени доказателства за финализиране на иницираното административнонаказателно производство с издаване на съответен санкционен акт – наказателно постановление. С факта на издаване на АУАН на 19.02.2023 г. органите на НАП са предприели действия за санкциониране на дружеството, чийто логичен завършек е издаването на съответно наказателно постановление. С образуване на административнонаказателното производство е преклудирана възможността на органите на НАП да предприемат и действията по чл. 186, ал. 1, т. 1, б. "а" и чл. 187 от

ЗДДС, доколкото производството по чл. 186, ал. 1, т. 1, б. "а" от ЗДДС се явява отделно от административнонаказателното такова, в рамките на което е предвидено налагане на допълнителни ограничения в дейността на търговеца, наред с предвидената в чл. 185 от ЗДДС, административнонаказателна отговорност, без да е налице възможност двата вида санкции да бъдат съобразени с тежестта на нарушението.

С оглед изложеното, обжалваната заповед за налагане на ПАМ е незаконосъобразна и следва да бъде отменена.

Водим от горното и на основание чл. 172, ал.1 и ал. 2, пр. 2 АПК, Административен Съд София - град, III отделение, 67 състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Заповед за налагане на принудителна административна мярка № ФК-С2066-0475211/08.03.2023г , издадена от началник на отдел „Оперативни дейности“ в Главна дирекция „Фискален контрол“ при ЦУ на НАП, с която на ЕТ „Г.-94-Г. Велков, ЕИК[ЕИК], представлявано от Г. М. Велков е наложена принудителна административна мярка по чл. 186, ал. 1 б.“а“ ЗДДС – запечатване на търговски обект –павилион за плодове и зеленчуци, находящ се в [населено място],[жк]пред блок 501 и забрана за достъп до него за срок от 14 дни.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба в 14-дневен срок от съобщаването му пред Върховния административен съд.

СЪДИЯ: