



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

1000 София, бул. "Княз Александър Дондуков" № 52 Телефон: 0700 18 700 Факс: (02) 9859 3099

X

изх. №
ЦУ на НАП

ОТНОСНО: налагане на принудителна административна мярка (ПАМ), определяне на срока на ПАМ и допускане на предварително изпълнение на ПАМ по реда на чл. 186 и чл. 188 от *Закона за данък върху добавената стойност* (ЗДДС)

Настоящото становище се издава на основание чл. 10, ал. 1, т. 10 от *Закона за Националната агенция за приходите*. Целта му е уеднаквяване на административната практика, както и разрешаване на различни проблеми, възникнали при допускане на предварително изпълнение на ПАМ по реда на чл. 186 от ЗДДС.

1. Нормативна регламентация на ПАМ

Принудителна административна мярка запечатване на обект по чл. 186 от ЗДДС се налага със заповед за срок до 30 дни, независимо от предвидените глоби или имуществени санкции, когато лице:

1. не спази реда или начина за:

а) издаване на съответен документ за продажба, издаден по установения ред за доставка/продажба;

б) въвеждане в експлоатация или регистрация в Националната агенция за приходите на фискалните устройства или интегрираните автоматизирани системи за управление на търговската дейност;

в) (отм. - ДВ, бр. 98 от 2018 г., в сила от 01.01.2019 г.)

г) подаване на данни по чл. 118 в Националната агенция за приходите;

д) (изм. - ДВ, бр. 24 от 2018 г.) съхраняване на документи, издавани от/във връзка с фискалните устройства или интегрираните автоматизирани системи за управление на



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

търговската дейност, включително и съхраняване на данни в контролна лента на електронен носител;

2. използва фискално устройство или интегрирана автоматизирана система за управление на търговската дейност, които не отговарят на изискванията за одобрен тип и не са одобрени от Българския институт по метрология;

3. (нова - ДВ, бр. 97 от 2016 г., в сила от 01.01.2017 г.) като е задължено, не използва фискално устройство или използва фискално устройство, което няма изградена дистанционна връзка;

4. използва електронни системи с фискална памет, които:

а) не са от одобрен тип;

б) са модифицирани чрез прибавяне или премахване на отделни компоненти, без предварително да е уведомена Националната агенция за приходите;

в) имат нарушени или липсващи пломби;

г) позволяват режим на работа при прекъсване на връзка/връзки и/или комуникация/комуникации между отделните модули не по установения с наредбата по чл. 118, ал. 4 ред;

5. (нова - ДВ, бр. 24 от 2018 г.) използва в търговски обект софтуер за управление на продажбите, невключен в списъка по чл. 118, ал. 16.

При констатиране на някое от горните нарушения, органите по приходите са длъжни да наложат ПАМ. Правната норма не предоставя на органите по приходите възможност за свободна преценка относно това дали да наложат или не мярката. Органите по приходите проверяват дали са налице условията и предпоставките, визирани в правната норма и действат в съответствие с нормативно предписания начин.

При издаване на заповед по чл. 186, ал. 3 от ЗДДС за налагане на принудителна административна мярка запечатване на обект по чл. 186 от ЗДДС, административният орган може да се позовава на събраните по реда ДОПК доказателства, съдържащи данни, които обосновават установяване на административно нарушение, например данни за дневни обороти, опис на парични средства, документи, книжа и други носители на информация.

Принудителната административна мярка се прилага с мотивирана заповед на началника на отдел „Оперативни дейности“ в главна дирекция „Фискален контрол“



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

(ГДФК) или директора на дирекция „Контрол“ в ТД на НАП, която указва краен срок за отстраняване на наличните стоки в обекта и определя дата на запечатване. При връчването на заповедта връчителят определя часа, в който органите по приходите ще извършат запечатването.

От анализ на административната практика на органите по приходите е видно, че нарушенията, които служат като основания за налагане на ПАМ, са:

- а) неиздадена фискална касова бележка в нарушение на чл. 118 от ЗДДС;
- б) фискалната касова бележка не съдържа изискуемите по чл. 26, ал. 1 от Наредбата реквизити;
- в) липса на фискално устройство, което е нарушение на чл. 7, ал. 1 от Наредбата;
- г) неотпечатване на дневни финансови отчети от фискално устройство на основание чл. 39, ал. 1 от Наредбата;
- д) не се отпечатва съкратен месечен отчет или същият не се съхранява в книгата за дневни финансови отчети, в нарушение на чл. 41 от Наредбата;
- е) не са спазени изискванията за съхраняване в търговския обект на свидетелство регистрация, паспорт на фискалното устройство, КЛЕН, книгата за ДФО, посочени в чл. 42, ал. 1 от Наредбата;
- ж) липсва дистанционна връзка по чл. 3, ал. 3 от Наредбата;
- з) липсва регистрация на продажба по чл. 27 от Наредбата и др.

2. Съдебна практика при обжалване на ПАМ

Съдът потвърждава заповедите за налагане на ПАМ, когато установи наличие на визираните в чл. 186, ал. 1 от ЗДДС основания за прилагане на ПАМ, компетентност на издателя на заповедта, наличие на мотиви за издаване на мярката в съответствие с изискването на чл. 59, ал. 2 от АПК, както и мотиви относно определената продължителност на ПАМ и съответствие на наложените мерки с целта на закона.

Най-честите случаи за отмяна на заповедите за налагане на ПАМ са, когато:

- е допуснато процесуално нарушение;
- е налице пълна липса на мотиви относно определянето на срока.

В своите решения ВАС приема, че следва да се извършва и преценка доколко срокът на мярката е съразмерен спрямо установените факти и преследваната цел.



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

Съгласно съдебната практика срокът на наложената ПАМ следва да е съобразен с целта нарушителят да промени начина на извършване на дейността в конкретния обект, като прекият резултат е правилно отчитане на дейността, а индиректният - недопускане на вреда за фиска. Срокът на ПАМ и необходимостта от предварителното изпълнение на мярката се свързват и с начина на организиране на отчетността на търговеца, който в случая е довел до извършеното деяние, и индиректно се свързват със степента на обществената опасност на деянието. Въпреки че е запознат с изискванията за съответния вид дейност, търговецът е извършил административно нарушение, с което засяга основния ред в търговския оборот и следва да бъдат предприети мерки за защита на фиска, като се предотврати веднага и за определен от органа по приходите срок възможността за неотчитане на приходите от страна на търговеца, а също така и да се коригира поведението му към спазване на отчетността и начисляването на дължимите данъци върху реализираните обороти.

3. Предварително изпълнение на ПАМ

Съгласно разпоредбата на чл. 188, ал. 1 от ЗДДС, заповедта по чл. 186, ал. 1 от ЗДДС, с която се налага принудителната административна мярка, подлежи на предварително изпълнение при условията на чл. 60, ал. 1 – 7 от АПК, като определението на съда не подлежи на обжалване. На основание чл. 60, ал. 1 от АПК, за да пристъпи към допускане на предварително изпълнение на заповед за налагане на ПАМ, административният орган следва да съобрази предпоставките на посочената разпоредба, а именно: да се осигури животът или здравето на гражданите, да се защитят особено важни държавни или обществени интереси, при опасност, че може да бъде осуетено или сериозно затруднено изпълнението на акта или ако от закъснението на изпълнението може да последва значителна или трудно поправима вреда, или по искане на някоя от страните - в защита на особено важен неин интерес. Преценката за наличие на предпоставките по чл. 60, ал. 1 от АПК следва да се прави от административния орган за всеки отделен случай, като не е задължително всички посочени предпоставки да са налице в условията на кумулативност.

За допускане на предварително изпълнение на принудителна административна мярка по чл. 186 от ЗДДС, в тежест на административния орган е да прецени всяко



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

конкретно обстоятелство и да посочи конкретните фактически основания. На основание чл. 60, ал. 2 от АПК разпореждането за предварително изпълнение се мотивира, като органът по приходите следва да изложи конкретни мотиви в защита на държавния интерес (коректно отчитане на приходи, неотклонение от данъчното облагане, спазване на фискална дисциплина). Предварително изпълнение може да бъде допуснато и след постановяване на акта. Разпореждането, с което се допуска или отказва предварително изпълнение, може да бъде обжалвано в тридневен срок от съобщаването му, независимо дали административният акт е бил оспорен. Жалбата се разглежда незабавно в закрито заседание, като жалбата не спира допуснатото предварително изпълнение, но съдът може да го спре до постановяване на окончателно решение. В случай на отмяна на обжалваното разпореждане, съдът се произнася по спора по същество. Ако предварителното изпълнение бъде отменено, административният орган възстановява положението, съществувало преди изпълнението.

Във връзка с постановената съдебна практика по отношение разпореденото от органите по приходите предварително изпълнение на ПАМ „запечатване на обект“, е необходимо да се има предвид следното:

- ако предварителното изпълнение бъде отменено от съда, административният орган възстановява положението, съществувало преди изпълнението – т.е. обектът следва да бъде отпечатан.

- обектът следва да бъде отпечатан и ако съдът спре изпълнението на предварителното изпълнение на ПАМ.

4. Съдебна практика по предварително изпълнение на ПАМ

Най-честите нарушения, по повод на които се издават заповеди за налагане на ПАМ с разпореждане за предварително изпълнение, са за неиздаване на касов бон, системен бон или надлежен заместващ документ или липса на въведено в експлоатация ФУ. Такива нарушения обосновават извода за укриване на приходи, които не могат да бъдат постоянно контролирани, а също и определени по размер в тяхната съвкупност. С извършването им се ощетява бюджета, поради което това е от значим интерес както за държавата, така и за обществото.



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

Най-често се обжалва разпореждането за предварително изпълнение на наложената ПАМ, като съдебната практика е разнородна най-вече по отношение на тълкуване на разпоредбата на чл. 60 от АПК - дали установените от органите по приходите нарушения засягат важни държавни интереси или не. В повечето определения на съдилищата като основание за отмяна се посочва немотивиране на разпореждането за предварително изпълнение или бланкетност на мотивите, както и че интересът на фиска не е толкова обществено значим, че това да обуславя предварителното изпълнение на заповедта за налагане на ПАМ.

Съдът посочва, че неиздаването на фискална касова бележка от фискално устройство (фискален бон) или касова бележка от интегрирана автоматизирана система за управление на търговската дейност (системен бон), е основание за налагане на ПАМ, а не за допускане на нейното предварително изпълнение, тъй като това означава, че за всяка ПАМ, аналогична на процесната, би следвало винаги да има предварително изпълнение, което не е волята на законодателя. Съдът също така счита, че в тежест на административния орган е да изложи конкретни съображения за наличието на някоя от изброените в чл. 60 от АПК предпоставки, които да обуславят включването в акта на разпореждане за предварителното му изпълнение.

Поради това, органите по приходите следва да посочват подробни мотиви в разпорежданията за предварително изпълнение, които са съобразени с всеки отделен случай и съответната конкретна фактическа обстановка.

ПАМ по чл. 186, ал. 1 ЗДДС подлежи на предварително изпълнение не във всеки един случай, а единствено при наличие на основанията, предвидени в АПК. За предварителното изпълнение следва да е налице непосредствена причинна зависимост на защитата на визираните в чл. 60 от АПК ценности и интереси и моментът на изпълнение на административния акт, така че по-късното му изпълнение да създава вероятност за настъпване на значителна или трудно поправима вреда.

При предварително изпълнение следва да се търси баланс между държавния интерес и интереса на лицето, т.е. извършването на нарушения не следва да ощетява фискалната политика, но и мерките, които взема държавата, не следва във всеки случай да водят до спиране на работа на проверяваното лице.



5. Критерии относно необходимостта от издаване на разпореждане за предварително изпълнение на ПАМ и определяне на срока

В разпоредбата на чл. 60, ал. 1 от АПК са посочени няколко хипотези, при наличието на които административният орган може да разпорежи предварително изпълнение. Допускането на предварителното изпълнение е сериозно изключение от общия принцип, че на изпълнение подлежат само влезлите в сила административни актове. С оглед на това, допускане на предварително изпълнение на ПАМ следва да се прилага при стриктно спазване на законовите предпоставки, само и единствено тогава, когато са налице достатъчно доказателства за застрашаване на визираните в чл. 60, ал. 1 от АПК ценности.

В този смисъл органите на НАП следва да разпореждат предварително изпълнение само в случаите, когато са налице условията на чл. 60, ал.1 от АПК, като в акта, постановяващ разпореждане на предварително изпълнение на ПАМ, следва да са изложени и съответните мотиви за всеки конкретен случай. В тази връзка незабавно запечатване е необходимо, ако отлагането води или може по обективни данни да доведе до липса на въздействие на мярката, например при сезонна дейност, временна дейност (панаир, изложба, концерт), липса на фискално устройство в обекта.

Необходимо е при всяко конкретно нарушение да се извършва индивидуална преценка за срока за същинско налагане на административната мярка, както и за включване на разпореждане за предварително изпълнение на ПАМ.

Органите по приходите следва да преценяват всяко конкретно обстоятелство и да посочват конкретните фактически основания, наложили предварителното изпълнение на акта.

При преценката за издаване на разпореждане за предварително изпълнение на ПАМ, както и при определяне на продължителността на срока на действие ПАМ, следва да се съблюдават следните критерии:

- тежест на извършеното нарушение;
- повторност на нарушението;
- цялостно поведение на търговеца (подаване/неподаване на декларации, наличие

на предходни нарушения и наложени наказания, установени задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски с влязъл в сила ревизионен акт или акт по чл. 106 от



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

ДОПК, други публични задължения), наличие на данни за други действия или бездействия на проверявания, насочени към укриване на приходи или към препятстване възможността за извършване на контролни действия (например случаи на недопускане на органите по приходите в обекта или непредставяне на изискани документи при данъчно-осигурителен контрол), включително и наличие на неплатени задължения. В това отношение от значение са както наличието към датата на издаване на заповедта на неплатени задължения в голям размер (над 5 000 лв.), така и наличието на системно неизпълнение (две или повече неизпълнени задължения) за период от 12 месеца преди текущия на по-малък по размер дълг.

- постоянна или сезонна дейност на търговския обект. Този критерий следва да се преценява спрямо продължителността и ефективността на мярката с цел незабавно преустановяване на нарушението. Мярката следва да съответства на времето за извършване на търговската дейност и вида на дейността;

- тип и големина на търговския обект; местоположение на обекта, човекопоток, брой работници или служители, заети в обекта. На този критерий следва да се обърне особено внимание предвид посочената съдебна практика. При извършване на проверки в търговски обекти със значителни обороти и с голям брой на заетите в обекта, когато може да се предположи наличието на предпоставки за неотчитане на обороти, органът по приходите използва всички източници на информация и данни, публично известни, налични в НАП и изискани по време на проверката, включително и от счетоводството. Следва да се преценяват редица обстоятелства като: налице ли е подходяща вътрешна организация, осигуряваща при необходимост взаимен контрол, има ли надеждна одитна следа на извършваните операции, записване и докладване на рискови събития;

- установена значителна разлика в касовата наличност;

- смяна на стопанисването на обекта при последователно извършване на еднородна дейност в един и същ търговски обект от две или повече свързани лица или лица, действащи съгласувано по чл. 96, ал. 10 от ЗДДС – съгласно становище изх. № 20-00-8/10.01.2020 г. и изх. № 20-00-22/03.02.2020 г. на зам. изпълнителния директор на НАП.



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

Целта на изброените по-горе критерии е предварителното изпълнение да бъде допускано само след цялостна преценка за наличие на предпоставките, посочени в чл. 60, ал. 1 от АПК.

В заключение следва да се отбележи, че за да допусне предварително изпълнение на ПАМ при прилагането на чл. 188 от ЗДДС, органът по приходите трябва да посочи убедителни доказателства за наличието на предпоставките по чл. 60, ал. 1 от АПК, което позволява преценка за всеки отделен случай. В разпоредбата за предварително изпълнение на ПАМ, освен посочване на обстоятелствата за защитата на държавния и обществен интерес, следва да бъдат изложени допълнителни съображения, обуславящи наличието на конкретните предпоставки, относими към проверявания търговец и осъществяваната от него дейност.

X

ГАЛЯ ДИМИТРОВА
ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА НАП