



ДО
ОБЩОТО СЪБРАНИЕ НА
СЪДИИТЕ ОТ
НАКАЗАТЕЛНА КОЛЕГИЯ НА
ВЪРХОВНИЯ КАСАЦИОНЕН СЪД И
ОТ ПЪРВА И ВТОРА КОЛЕГИИ НА
ВЪРХОВНИЯ АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД

ИСКАНЕ

ОТ

председателя на Върховния касационен съд и председателя на
Върховния административен съд

Относно: Приемане на тълкувателно постановление от общото събрание на съдиите от Наказателна колегия на Върховния касационен съд и от Първа и Втора колегии на Върховния административен съд по следния въпрос:

„Едно или две нарушения извършва по смисъла на чл. 18 от Закона за административните нарушения и наказания (ЗАНН) данъчно задължено лице, което едновременно не подаде за един и същ данъчен период справка декларация по чл. 125, ал. 1 от Закона за данък добавената стойност (ЗДДС) и отчетни регистри по чл. 124 от ЗДДС?“

Правно основание: чл.125 и чл.126 т. 2, във връзка с чл.124, ал.3 от Закона за съдебната власт.

УВАЖАЕМИ ВЪРХОВНИ СЪДИИ,

По повод сигнал за противоречива практика от Божидар Кърпачев,

съдия в Районен съд Пловдив, се установи наличие на такава относно това едно или две нарушения се извършват при едновременно неподаване за един и същ данъчен период на справка-декларация по чл. 125 от ЗДДС и на отчетни регистри по чл. 124 от ЗДДС.

Съгласно чл. 179, ал. 1 от ЗДДС, лице, което, като е длъжно, не подаде справка-декларация по чл. 125, ал. 1, декларацията по чл. 125, ал. 2, отчетните регистри по чл. 124 или не ги подаде в предвидените срокове, се наказва с глоба за физическите лица, които не са търговци, или с имуществена санкция – за юридическите лица и еднолични търговци, в размер от 500 до 10000 лв.

Разпоредбата на чл. 125, ал. 1 от ЗДДС предписва, че за всеки данъчен период регистрираното лице (съгласно сега действащата редакция – по чл. 96, 97, 97а, 99 и чл. 100, ал. 1 и 2 ЗДДС) подава справка-декларация, съставена въз основа на отчетните регистри по чл. 124. Съгласно ал. 3 на същия член, заедно със справка-декларация по ал. 1 регистрираното лице подава и отчетните регистри по чл. 124 за съответния период. Алинея 5 на същия член установява срока за подаване на декларацията и отчетните регистри, а именно - до 14-то число включително на месеца, следващ данъчния период, за който се отнасят.

В практиката на административните съдилища са се оформили две становища относно прилагането на санкционната разпоредба на чл. 179, ал. 1 от ЗДДС:

Според първото становище неподаването на справка-декларация и на отчетните регистри по чл. 124 от ЗДДС представляват *отделни деяния*, не се кумулират и не се поглъщат едно от друго, съответно представляват *отделни състави* на нарушение по чл. 179, ал. 1 от ЗДДС и подлежат на самостоятелно наказание. Аргументите на съдебните състави, възприемащи това разбиране, могат да бъдат обобщени по следния начин:

Законът регламентира две отделни задължения в тежест на

регистрираното по ЗДДС лице. Първото е по чл. 125, ал. 1 от ЗДДС - да подава за всеки данъчен период справка-декларация, изготвена въз основа на отчетните регистри по чл. 124, а второто - по чл. 125, ал. 3 от ЗДДС - да подава заедно със справка-декларацията и отчетните регистри за данъчния период, за който се отнасят. Действително между тези две задължения е налице взаимовръзка (справка-декларацията се изготвя въз основа на отчетните регистри), както и еднакъв срок за изпълнението им (до 14-то число включително на месеца, следващ данъчния период, за който се отнасят), който срок е уреден с нормата на чл. 125, ал. 5 от ЗДДС. Поради това и в случая са налице две отделни деяния, респ. неизпълнение на две отделни задължения - 1/. неподаване в законоустановения срок на справка-декларацията за съответния данъчен период и 2/. неподаване в законоустановения срок на отчетните регистри по чл. 124 за съответния данъчен период. Първото описано деяние е нарушение по чл. 125, ал. 1 и ал. 5 от ЗДДС, а второто - по чл. 125, ал. 3 и ал. 5 от ЗДДС.

Следва да се посочи също така, че в санкционната норма на чл. 179 от ЗДДС законодателят е предвидил санкции за няколко отделни нарушения - неподаване на справка-декларация, декларация по чл. 125, ал. 2, на отчетните регистри по чл. 124 от ЗДДС и др., всяко от които представлява отделно деяние, не се кумулира и не се поглъща от останалите, съответно представлява отделен състав на нарушение и подлежи на самостоятелно наказание. Този извод се налага при тълкуване на нормата на чл. 179 от ЗДДС, както самостоятелно, така и систематично, във връзка с чл. 124 и чл. 125 от ЗДДС.

Лицето не се наказва два пъти за едно и също нарушение, независимо, че правната норма, определяща начина на деклариране на ДДС се съдържа в няколко алинеи на чл. 125 от ЗДДС "Деклариране". Съгласно чл. 125, ал. 1 вр. с ал. 3 вр. с ал. 5 от ЗДДС, данъкът се декларира, чрез едновременно и своевременно подаване на справка-декларацията и

отчетните регистри за съответния данъчен период. Оттук и изводът, че подаването само на един от посочените документи не изпълнява точно задължението по чл. 125 от ЗДДС за деклариране на данъка. Задължението по чл. 125 от ЗДДС остава неизпълнено и в хипотеза, когато се пропусне срока по чл. 125, ал. 5 от ЗДДС. Административно наказателната разпоредба на чл. 179, ал. 1 от ЗДДС съдържа три отделни състава на административни нарушения, които могат да се осъществят в две алтернативни форми на изпълнителска дейност. В съответствие с изискването за подаване както на справка-декларация, така и на отчетните регистри, в състава на чл. 179, ал. 1 от ЗДДС са визирани, чрез изчерпателно изброяване, съставомерните бездействия, като изпълнението на всяко от тях, а не на което и да е от тях, представлява отделно основание за носене на административно наказателна отговорност. Задължението за подаване на отчетните регистри е самостоятелно, независимо от условието да се изпълни едновременно със задължението за подаване на справка-декларация по чл. 125, ал. 1 от ЗДДС. Данъкът се декларира с подаване на справка-декларация, но за удостоверяване на нейното съдържание се изисква подаване и на отчетните регистри, чрез изпълнение на което задължение се контролира и изпълнението на чл. 124, ал. 1 от ЗДДС. Ето защо не може да се приеме тезата, че изброяването в чл. 179, ал. 1 от ЗДДС определя формите на едно и също административно нарушение. Тази теза се отнася до втората възможна проява на изпълнителска дейност по чл. 179, ал. 1 от ЗДДС, а именно *"или не ги подаде в срок"*, но изброяването преди алтернативата очертава поведение, нарушаващо задължението по чл. 125, ал. 1, по чл. 125, ал. 2 и по чл. 124, ал. 1 вр. с, ал. 3 от ЗДДС, като последната разпоредба касае срока, в който да се изпълни задължението за подаване на отчетните регистри. Ето защо, макар нормата на чл. 125 от ЗДДС да е озаглавена "Деклариране", но след като в чл. 179, ал. 1 от ЗДДС са визирани отчетните регистри по чл. 124, ал. 1 от ЗДДС, се налага изводът, че се касае за отделни

състави на административни нарушения - три на брой, които могат да се изпълнят в две алтернативни форми, а именно не подаване в срок на изброените документи, съответно подаването им извън срока. Подаването на всеки от документите по чл. 125, ал. 1, чл. 125, ал. 2 и чл. 124 от ЗДДС е отделно задължение, за неизпълнение на което се налага отделно административно наказание. В подкрепа на този довод е и използваната от законодателя техника при очертаване на отделните състави на чл. 179, ал. 1 от ЗДДС, а именно - не се визира едно деяние, изразяващо се в "недеклариране на ДДС" или "недекларирането му в срок", а в неподаването на справка-декларация по чл. 125, ал. 1, неподаване на справка-декларация по чл. 125, ал. 2, неподаване на отчетните регистри по чл. 124 от ЗДДС, като изброяването е изчерпателно, чрез поставяне на препинателния знак "запетая". Ако законодателят бе искал да определи като едно административно нарушение неизпълнението на реда и начина за деклариране на ДДС, то той би си послужил с общата формулировка на нарушаване на чл. 125 от ЗДДС. В случая правната конструкция е друга, поради което макар данъкът да се декларира по реда и начина, установени от чл. 125 от ЗДДС, административните нарушения са очертани за неизпълнение на всяко едно отделно задължение за подаване на съответния документ. Това налага извода, че нарушението не е едно, а са две и самостоятелни, като са осъществени при първата алтернативна форма на съставомерно изпълнение. В тази връзка възражението на касатора, че е наказан два пъти е неоснователно, а въззивният съд не е допуснал нарушение на изискването да разгледа делото по същество като не е дал конкретен отговор на този довод от въззивната жалба. Съдът е длъжен да се произнесе по въпроса за административно наказателната отговорност - фактите, въздигнати и предявени като основание за нейното ангажиране, и съответно въпрос на правилно приложение на материалния закон е да провери и съответствието с приложената правна квалификация - това е

административно наказателната норма, послужила за определяне на вида и размера на наказанието.

В този смисъл са следните съдебни актове:

Решение № **2306**/08.12.2022 г., постановено по КАНД № 2530/2022 г. по описа на Административен съд - Пловдив, XXI състав;

Решение № **2137**/21.11.2022 г., постановено по КАНД № 2033/2022 г. по описа на Административен съд - Пловдив, XXI състав;

Решение № **1882**/26.10.2022 г., постановено по КАНД № 1477/2022 г. по описа на Административен съд - Пловдив, XXIV състав;

Решение № **667** от 06.11.2018 г., постановено по КАНД № 818/2018 г. по описа на Административен съд – Плевен;

Решение от 26.01.2016 г., постановено по КАНД № 1/2016 г. по описа на Административен съд – Русе;

Решение № **125** от 17.06.2020 г., постановено по КАНД № 14/2020 г. по описа на Административен съд - Стара Загора;

Решение № **124** от 17.06.2020 г., постановено по КАНД № 487/2019 г. по описа на Административен съд - Стара Загора.

Според второто становище, за задълженото лице е налице едно единствено задължение, при неизпълнение на което се осъществява съставът на административното нарушение по чл. 179, ал. 1 от ЗДДС, изразяващо се в неподаване на справка-декларация, ведно с отчетните регистри, въз основа на които тя е генерирана. Неподаването на справка-декларация и на отчетните регистри по чл. 124 от ЗДДС представлява *едно нарушение* по чл. 179, ал. 1 от ЗДДС, тъй като практически няма как да се подаде само справка-декларация за периода или само информация за отчетните регистри. Аргументите на съдебните състави, възприемащи това разбиране, могат да бъдат обобщени по следния начин:

Съгласно чл. 125, ал. 1 от ЗДДС, за всеки данъчен период

регистрираното лице подава справка-декларация, съставена въз основа на отчетните регистри по чл. 124, с изключение на случаите по чл. 159б.

Съгласно чл. 125, ал. 5 от ЗДДС декларациите по ал. 1 и 2 и отчетните регистри по ал. 3 се подават до 14-то число включително на месеца, следващ данъчния период, за който се отнасят. Това задължение се изпълнява чрез подаване на справка-декларация по ал. 1, към която задължително се прилагат отчетните регистри по чл. 124 от ЗДДС, въз основа на които е съставена, а в приложимите случаи, заедно и с VIES-декларация по чл. 125, ал. 2 от ЗДДС. Следователно законодателят е поставил задължение за своевременно деклариране на релевантни за данъчното облагане данни от дейността на лицето, като е установил формата на деклариране и способа за изпълнение - подаване заедно по електронен път (чл. 125, ал. 7 от ЗДДС). Така поставеното задължение не търпи частично изпълнение, т.е. подаването на регистри без справка-декларация или справка-декларация без регистри и/или VIES-декларация, когато се изисква, води до едно и също административно нарушение по чл. 125, ал. 5 от ЗДДС - недеклариране на данък, по реда и в срока, установен от закона.

За едно нарушение са наложени две наказания - едно за неподаване на справка-декларация, и едно за неподаване информация в отчетните регистри. Лицето не е изпълнило само едно свое задължение, а именно да подаде справка-декларация за периода или само информация за отчетните регистри за месец януари 2022 г. до 14.02.2022 г. Това е едно задължение, тъй като практически няма как да се подаде само справка-декларация за периода или само информация за отчетните регистри. В чл. 125, ал. 3 от ЗДДС законът изрично сочи, че двете действия се извършват заедно. В процесния казус, като е разделил на две вмененото нарушение, актосъставителят, както и наказващият орган неправилно са приложили закона. На практика едно и също нарушение е санкционирано два пъти.

Именно за това нарушение, под формата на бездействие - лице, което, като е длъжно, не подаде справка-декларацията по чл. 125, ал. 1, декларацията по чл. 125, ал. 2, отчетните регистри по чл. 124 или не ги подаде в предвидените срокове, в санкционната норма на чл. 179, ал. 1 от ЗДДС е предвидено налагане на административно наказание. Очертаният фактически състав обосновава извода, че нарушението може да бъде в две алтернативни форми на изпълнително деяние - недеklarиране на данъка въобще или декларирането му извън законоустановения срок.

В този смисъл са следните съдебни актове:

Решение № **354** от 22.02.2023 г., постановено по КАНД № 3074/2022 г. по описа на Административен съд – Пловдив;

Решение № **356** от 21.02.2023 г. постановено по КАНД № 2924/2022 г. по описа на Административен съд – Пловдив;

Решение № **6208** от 02.11.2017 г. постановено по КАНД № 7645/2017 г. по описа на Административен съд - София-град;

Решение № **2501/22.12.2022** г., постановено по КАНД № 2791/2022 г. по описа на Административен съд - Пловдив, XX състав;

Решение № **1918/21.10.2021** г., постановено по КАНД № 1643/2021 г. по описа на Административен съд - Пловдив, XIX състав;

Решение № **1092** от 01.06.2021 г. постановено по КАНД № 400/2021 г. по описа на Административен съд – Пловдив.

Поставените в настоящото предложение въпроси касаят правораздавателна дейност на районните и административните съдилища, които разглеждат дела с предмет оспорване на наказателни постановления за налагане на глоба или имуществена санкция по чл. 179, ал. 1 от ЗДДС.

Издадените наказателни постановления подлежат на обжалване пред съответния районен съд – чл. 59 от Закона за административните нарушения и наказания (ЗАНН). ЗАНН дефинира общо административното

нарушение, административното наказание, урежда общи административно наказателни разпоредби, както и производството по установяване на административните нарушения, налагане и изпълнение на административните наказания. В глава трета, раздел пети от ЗАНН е уредена процедурата за съдебен контрол на електронните фишове, която включва и преценка за правилното приложение на материалния закон при ангажиране на административно наказателната отговорност на дадено лице. Решенията на районните съдилища, постановени по реда на чл. 63 от ЗАНН, подлежат на касационно обжалване пред административния съд на основанията, предвидени в Наказателно-процесуалния кодекс, и по реда на глава дванадесета от Административнопроцесуалния кодекс.

Въпреки че не се касае в тесния смисъл до противоречива практика по тълкуване и прилагане на ЗАНН, трябва да се съобрази, че процедурата по съдебен контрол на наказателните постановления за санкциониране на нарушения по чл. 179, ал. 1 от ЗДДС, е уредена в ЗАНН и включва проверка за правилното приложение на материалния закон.

При така изложените обстоятелства считаме, че са налице предпоставките по чл.124, ал.3 от ЗСВ за приемане на съвместно тълкувателно постановление.

Отчитайки факта, че поставеният в искането въпрос касае всички магистрати от системата на административните съдилища, както и магистратите от районните съдилища, които правораздават по административно-наказателни дела, намираме, че искането за приемане на тълкувателно решение следва да бъде отправено до Общото събрание на съдиите от наказателната колегия на Върховния касационен съд и Първа и Втора колегии на Върховния административен съд в съответствие с разпоредбата на чл.124, ал. 3 във връзка с ал.1, т.1 от ЗСВ.

По изложените съображения и на основание чл. 125, във връзка с чл.124, ал. 3 от ЗСВ Ви сезираме със следното

И С К А Н Е :

Общото събрание на съдиите от Наказателна колегия на Върховния касационен съд и на Първа и Втора колегии на Върховния административен съд да приеме тълкувателно постановление по следния въпрос:

„Едно или две нарушения извършва по смисъла на чл. 18 от Закона за административните нарушения и наказания (ЗАНН) данъчно задължено лице, което едновременно не подаде за един и същ данъчен период справка декларация по чл. 125, ал. 1 от Закона за данък добавената стойност (ЗДДС) и отчетни регистри по чл. 124 от ЗДДС?“

**ГАЛИНА ЗАХАРОВА
ПРЕДСЕДАТЕЛ НА ВЪРХОВНИЯ
КАСАЦИОНЕН СЪД**

**ГЕОРГИ ЧОЛАКОВ
ПРЕДСЕДАТЕЛ НА ВЪРХОВНИЯ
АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД**