



**АДМИНИСТРАТИВНИТЕ НАРУШЕНИЯ НА ЗАКОНА
ЗА КОРПОРАТИВНОТО ПОДОХОДНО ОБЛАГАНЕ**

Владимир Христов

Регистриран одитор

Ключови думи:	Резюме
<p>Административно нарушение Повторно административно нарушение Обект на административно нарушение Субект на административно нарушение Изпълнително деяние Глоба Имуществена санкция Акт за установяване на административно нарушение (АУАН) Наказателно постановление Закон за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) Закон за административните нарушения и наказания (ЗАНН)</p>	<p>В статията се разглеждат административните нарушения на Закона за корпоративното подоходно облагане. Представени са обектите и субектите на нарушенията, изпълнителните деяния, видовете административни наказания. Специално внимание е отделено и на съществуващата съдебна практика (тълкувателна практика) на Върховния административен съд в областта на изследваната проблематика.</p>

Въведение

Законът за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) е основният нормативен акт, който урежда обществените отношения в областта на прякото данъчно облагане (режима на: облагане с корпоративен данък, данък върху разходите, данък при източника и алтернативен на корпоративния данък). Съдържащите се в закона публичноправни норми създават определени административноправни задължения за конкретни правни адресати (субекти). За да се насърчи и гарантира тяхното доброволно изпълнение в закона, е регламентирана възможността да се търси административнонаказателна отговорност от виновните лица. Правната уредба на административнонаказателната отговорност по ЗКПО се съдържа в глава тридесет и пета с наименование „Административни нарушения и наказания“, респ. чл. 261 – 278. Разпоредбите на тези членове регламентират съставите на съответните административни нарушения, санкциите, които следва да бъдат налагани за тях, както и

реда за издаване, обжалване и изпълнение на наказателните постановления. По такъв начин се гарантира административнонаказателноправна защита на съдържащите се в закона норми от публичноправен ред. Основна цел на налагането на административни наказания е да се поправи и превъзпита нарушителят към спазване на законите в страната, да се въздейства предупредително върху него, както и да се въздейства възпитателно и превантивно върху другите членове на обществото.

Настоящата статия е посветена на правната уредба на административнонаказателната отговорност по реда на ЗКПО. Последователно са разгледани административните нарушения на ЗКПО; обектът на нарушенията, субектите на нарушенията; изпълнителните деяния; видовете административни наказания.

Административните нарушения на Закона за корпоративното подоходно облагане, обект и субекти на нарушенията, изпълнителни деяния, видове административни наказания

С административнонаказателните разпоредби на ЗКПО се цели да се гарантира доброволното спазване на разпоредбите на закона. С основание може да се твърди, че изпълнението на въведените със ЗКПО административноправни задължения за определени правни адресати (субекти) е гарантирано с възможността да се търси административнонаказателна отговорност от съответните виновни лица.

В правната теория административнонаказателната отговорност се дефинира като система от материални и процесуални правни норми, които регламентират санкциите и другите мерки на принуда, които се налагат при допуснато правонарушение, както и реда за осъществяване на тези мерки. Поддържа се определението, че административнонаказателната отговорност е осъществяване на санкции, предвидени за виновно неизпълнение или лошо изпълнение на административни задължения.

Нарушенията на ЗКПО се установяват и наказват по определен от самия закон ред, който препраща към общия процесуален ред, регламентиран в Закона за административните нарушения и наказания (ЗАНН).

Нарушенията на ЗКПО¹ като вид административни нарушения са основание за привличане към административнонаказателна отговорност и за тяхното санкциониране с предвидените в разпоредбите на закона административни наказания.

Член 2, ал. 1 от ЗАНН регламентира, че деянията, които съставляват административни нарушения, и съответните за тях наказания се

¹ Нарушението на Закона за корпоративното подоходно облагане може да бъде определено като деяние (действие или бездействие), проявяващо се във виновно неизпълнение на задължение, установено с норма от закона и което е обявено от закона за наказуемо с административно наказание.

определят със закон или указ. Според чл. 6 от ЗАНН административно нарушение е това деяние (действие или бездействие), което нарушава установения ред на държавното управление, извършено е виновно и е обявено за наказуемо с административно наказание, налагано по административен ред.

По своята същност нарушенията на ЗКПО (или така наречените изпълнителни деяния) са вид административни нарушения и представляват виновно неизпълнение или лошо изпълнение на регламентираните с разпоредбите на същия закон административни задължения. Много важно е да се подчертае, че по аргумент на противното, ако за неспазване на определени разпоредби на конкретен нормативен акт не е предвидено налагане на административно наказание, неспазването на тези разпоредби не представлява административно нарушение.

Нарушението може да бъде извършено както чрез активно поведение (действие), така и чрез пасивно поведение (бездействие), когато не се предприемат онези действия, които са регламентираны като задължителни в съответните разпоредби на закона.

В съответствие с разпоредбите на чл. 7, ал. 1 и 2 от ЗАНН деянието, обявено за административно нарушение, е виновно, когато е извършено умишлено или непредпазливо, като непредпазливите деяния не се наказват само в изрично предвидените случаи. В правната доктрина вината се дефинира като проявеното чрез деянието конкретно психично отношение на дееца към самото деяние и се изразява в умисъл или непредпазливост. По отношение на вината чл. 11 от ЗАНН препраща към общата част на Наказателния кодекс (НК). Може да се обобщи, че формата на вината е умисъл или непредпазливост, при което формата на вината може да бъде отегчаващо или смекчаващо обстоятелство. Поддържа се разбирането, че умишлените деяния се характеризират с по-висока степен на обществена опасност в сравнение с извършените по непредпазливост, поради което формата на вината следва да се взема предвид при индивидуализирането на размера на налаганото наказание. Умишлено е това нарушение на ЗКПО, при което деецът е съзнавал общественоопасния характер на деянието, предвиждал е настъпването на общественоопасните последици и е искал или допускар те да настъпят. Непредпазливостта има две форми на проявление: самонадеяност и небрежност. При самонадеяността вината се проявява, когато извършителят е предвиждал настъпването на общественоопасните последици, но е бил уверен, че ще ги избегне. Нарушенията на ЗКПО в повечето случаи са формални², което води до силно ограничаване на проявата на самонадеяност. При небрежността вината се проявява, когато деецът не е съзнавал противоположния характер на своите действия или бездействия, не е предвиждал настъпването на вредните последици, но е бил длъжен и е можел да ги предвиди. Небрежността е свързана с

² Формални са тези нарушения, при които единствената общественоопасна последица е самото деяние и в състава им не е посочен някакъв резултат, докато резултативни нарушения са тези, при които е налице щета.

неспазване на общото изискване за добросъвестно изпълнение на регламентираните със ЗКПО задължения, т.е. с неполагане на дължимата грижа за срочно и добро изпълнение на тези задължения. Дължимата грижа се изразява в задължението да се предвиждат противоправните последици на дадено поведение. В тази връзка се посочва, че един от основните въпроси, който следва да бъде разглеждан, е дали конкретният извършител на дадено деяние, макар и длъжен, е могъл да предвиди опасността от неизпълнение на регламентирано със ЗКПО задължение. В правната доктрина се поддържа, че вината не е свойство на административните нарушения, извършени от юридически лица.

Обект на нарушенията на Закона за корпоративното подоходно облагане

Обект на нарушенията на ЗКПО е установеният правен режим (като съвкупност от правно регулирани обществени отношения, съществуващи в момента на извършване на нарушението) за установяването и изпълнението на данъчните задължения, свързани с обектите на облагане³ по реда на ЗКПО. Може да бъде обобщено, че обект на нарушенията на ЗКПО са съответните данъчни правоотношения, при което конкретен обект на нарушение на ЗКПО е конкретно регламентирано от закона задължение, което виновно не е изпълнено или е изпълнено лошо.

Субекти⁴ на административните нарушения на Закона за корпоративното подоходно облагане

Субекти на административнонаказателна отговорност могат да бъдат физически лица, като съгласно ЗАНН тя е лична (чл. 24, ал. 1 от ЗАНН). В съответствие с разпоредбата на чл. 26, ал. 1 от ЗАНН административнонаказателно отговорни са пълнолетните лица, навършили 18 години, които са извършили административни нарушения в състояние на вменяемост. Годишите следва да бъдат навършени към момента на извършване на административното нарушение. В действащите нормативни актове няма легално определение за понятието вменяемост. Поради това в теорията и практиката то се извежда по аргумент на противното от легалното определение за невменяемост, дадено в чл. 33, ал. 1 от НК. Вменяемостта следователно ще е налице, когато деецът притежава способността както да разбира свойството и значението на постъпките си, така и да ги ръководи. Вменяемостта следва да е налице не само към момента на извършване на административното нарушение. В случай че лицето е било вменяемо при извършване на административното нарушение, но вменяемостта е отпаднала в периода

³ Обектите на облагане по реда на Закона за корпоративното подоходно облагане са изчерпателно изброени в чл. 1 от закона.

⁴ Субект на нарушение на Закона за корпоративното подоходно облагане може да бъде всяко лице, което отговаря на общите и специални признаци, посочени в състава на конкретното нарушение на закона, т.е. субекти на нарушенията могат да бъдат както юридически лица, така и физически лица. В правната теория се приема, че юридическите лица, макар да нямат собствено виновно поведение, могат да осъществяват наказателни фактически състави.

между съставянето на акта за установяване на извършеното административно нарушение (АУАН) и издаването на наказателно постановление, образуваното административнонаказателно производство следва да бъде прекратено по арг. от чл. 34, ал. 1, б. „б“ и чл. 54, ал. 1, т. 4 от ЗАНН. Субекти (извършители) на нарушенията на ЗКПО са лицата, към които е адресирано (насочено) административното задължение да спазват (съблюдават) разпоредбите на закона.

Член 83 от ЗАНН регламентира, че в предвидените в съответен закон, указ, постановление на Министерския съвет или наредба на общинския съвет случаи на юридически лица може да се налага имуществена санкция за неизпълнение на задължения към държавата или общината при осъществяване на тяхната дейност. Според някои автори в този случай се касае за т.нар. в теорията обективна безвиновна отговорност. Следва да се отбележи, че е налице и разбирането, че за да се ангажира отговорност на юридическо лице, трябва да се изследва вината на физическите лица, които управляват и представляват юридическото лице, т.е. за да бъде наложена имуществена санкция на юридическо лице, следва да бъде доказана вината на неговите управляващи и/или представляващи. В тази връзка се посочва, че според Тълкувателно решение № 3 от 07.03.2014 г. на Върховния административен съд (ВАС) имуществената санкция е отделен правен институт, въведен с разпоредбата на чл. 83, ал. 1 от ЗАНН като обективна, безвиновна отговорност на юридическите лица и едноличните търговци за неизпълнение на задължения към държавата или общината при осъществяване на тяхната дейност.

Поддържа се становището, че имуществена санкция на юридическо лице по административен ред може да бъде наложена само и единствено когато са налице следните две кумулативни условия:

- да е предвидена в съответен закон, указ или постановление на Министерския съвет;
- юридическото лице да не е изпълнило задълженията си към държавата или общината при осъществяване на неговата дейност.

Отговорността по чл. 83 от ЗАНН се носи независимо от личната административна отговорност, към която може да бъде привлечено и конкретното виновно лице.

С чл. 83, ал. 3 и 4 от ЗАНН са уредени случаите на правоприемство. При правоприемство на юридическото лице след съставяне на АУАН административнонаказателното производство продължава по отношение на правоприемника. Съставеният АУАН се предявява и връчва на правоприемника. Сроковете по ЗАНН за правоприемника текат от датата на връчване на АУАН. При правоприемство на юридическото лице след издаване на наказателното постановление, предупреждението или резолюцията на наказващия орган за прекратяване на административнонаказателното производство съответното производство продължава по отношение на правоприемника. Издаденото наказателно постановление, предупреждение или резолюция се връчва на правоприемника. Сроковете по ЗАНН за правоприемника текат от датата на връчване на съответния акт.

Съгласно чл. 24, ал. 2 от ЗАНН за административни нарушения, извършени при осъществяване дейността на предприятията, учрежденията и организациите, отговарят работниците и служителите, които са ги извършили, както и ръководителите, които са наредили или допуснали да бъдат извършени. В тази връзка следва да се обърне внимание и на разпоредбата на чл. 25 от ЗАНН, съгласно която когато извършителят на административно нарушение е действал в изпълнение на неправомерна служебна заповед, дадена по установения ред, той не носи административнонаказателна отговорност, ако заповедта не е съдържала очевидно за него нарушение.

Много важно е да се подчертае, че на основание чл. 10 от ЗАНН допустителите се наказват само в случаите, предвидени в съответния закон или указ. Действащият ЗКПО не съдържа изрични разпоредби, които да обявяват допустителството⁵ за нарушение на ЗКПО за наказуемо. По такъв начин възниква въпросът следва ли ръководителите и представляващите данъчно задължените лица да бъдат наказвани за допуснато извършено нарушение на ЗКПО. Налице е разнородна практика. Първото схващане е, че в такива случаи на ръководителите и представляващите следва да бъде наложено административното наказание, което е предвидено за допуснатото нарушение. Второто схващане е, че тъй като ЗКПО не предвижда изрично наказване за допустителство, административнонаказателна отговорност на ръководителите и представляващите не може да възникне. Това разбиране се поддържа в преобладаващата част от непослователната съдебната практика.

Въз основа на гореизложеното може да се направи заключението, че типичният субект (административнонаказателно отговорни лица) на допуснатите административни нарушения на ЗКПО ще бъде данъчно задължено по закона лице⁶, а в изрично регламентирани от закона случаи: представляващият данъчно задълженото лице; получателите на определени видове доходи; чуждестранни юридически лица, които реализират доходите по чл. 143з, ал. 1, т. 2 и б⁷ от ДОПК чрез място на стопанска дейност в Република България; оператор на ваучери за храна.

Изпълнителното деяние при нарушенията на Закона за корпоративното подоходно облагане

В правната теория под термина изпълнително деяние се разбира пълното и точно описание на фактическите признаци, на които конкретно извършено деяние следва да отговаря, за да се осъществи съответното нарушение на закона. Поддържа се становището, че деянието е основният

⁵ Под допустителство следва да се разбира непопречването на извършване/довършване на определено действие (нарушение) от друго лице.

⁶ Данъчно задължените лица по реда на Закона за корпоративното подоходно облагане са изчерпателно изброени в чл. 2 от закона.

⁷ Възнаграждения по договори за управление и контрол, както и доходи от наем или друго възмездно предоставяне за ползване на недвижимо имущество, реализирани от лица, които са местни за данъчни цели на държава – членка на Европейския съюз.

обективен признак на състава на конкретно нарушение на закона. То може да бъде само човешко поведение, проявяващо се под формата на действие или бездействие. Действието като форма на деянието се изразява в извършването на нещо забранено от съответната правна норма. Бездействието като форма на деянието се изразява във въздържане или пропускане да се направи нещо, което е предвидено изрично в съответната правна норма.

При административните нарушения на ЗКПО изпълнителното деяние се изразява в неспазване (нарушение) на която и да е от разпоредбите на закона, регламентираща определено задължение, като формата на деянието може да бъде както действие, така и бездействие. Във всички случаи, по отношение на физическите лица, за да бъде наказуемо с административно наказание, съответното изпълнително деяние следва да е извършено виновно и да е обявено за наказуемо с административно наказание, налагано по административен ред.

Важно е да се отбележи, че ЗКПО не предвижда носенето на административна отговорност за подбудителство, помагачество, укривателство, приготвянето и опита за нарушение на ЗКПО.

Продължено нарушение на ЗКПО е налице в случаите, когато субектът на нарушението реализира непрекъснато състава на конкретен вид нарушение на ЗКПО през определен период от време. Периодът започва с изтичането на срока, в който задълженото лице е следвало да извърши конкретно предписано действие. Периодът продължава, докато не бъде изпълнено това задължение или пък това противоправно състояние не бъде прекратено. За тези нарушения на ЗКПО е характерно, че се създава едно трайно противоправно състояние, което продължава до неговото прекратяване. В тези случаи изпълнителното деяние има характер на бездействие. Трайният характер на тези продължени нарушения на ЗКПО поставя редица сериозни практически въпроси пред режима за погасяване на административнонаказателната отговорност по давност. Съставите на продължени нарушения на ЗКПО обхващат две хипотези. Първата е, когато дадено лице изобщо не осъществява дължимо поведение. Втората е, когато дадено лице осъществява дължимо поведение след установения за това срок. В тази връзка възниква въпросът кой би следвало да бъде началният момент, от който започва да тече двугодишният давностен срок по чл. 34, ал. 1 от ЗАНН, след чието изтичане възможността за образуване на административнонаказателно производство за конкретното нарушение на ЗКПО се погасява по давност. Общото правило, регламентирано в чл. 34, ал. 1 от ЗАНН, обхваща само случаите, в които изпълнителното деяние на нарушението е еднократен акт. Това правило не може да бъде приложено в случаите, когато изпълнителното деяние продължава определен период от време, както и при продължените нарушения на ЗКПО. Към настоящия момент първото възможно тълкуване е, че давността започва да тече от деня на прекратяването на продълженото нарушение на ЗКПО (по аналогия с чл. 80, ал. 3 от НК), докато второто възможно тълкуване е, че давността започва да тече от деня, следващ деня на изтичане на съответния законоустановен срок. Доколкото в Тълкувателно постановление № 1 от 27

февруари 2015 г. на Върховния касационен съд (ВКС) и на Върховния административен съд (ВАС) се поддържа, че разпоредбите на чл. 11 от ЗАНН препращат към уредбата относно погасяване на наказателното преследване по давност в НК, авторът поддържа първото възможно тълкуване. С оглед избягване на ненужни спорове и осигуряване на предвидимост и правна сигурност за подобни специфични случаи на продължени нарушения е необходимо законодателят изрично да уреди началния момент, от който ще тече погасителната давност за образуване на административнонаказателно производство.

Видове административни наказания по Закона за корпоративното подоходно облагане

Административните наказания са законоустановена санкционна форма, която се прилага при допуснати (извършени) административни нарушения, като целта на налаганите наказания е да играят възпитателна и превантивна роля.

За нарушенията на ЗКПО са предвидени два вида санкции:

- глоба, като лична (персонална) санкция. По своята правна същност глобата е имуществено наказание с паричен характер, налагано на физическо лице;
- имуществена санкция, която се налага на юридически лица и еднолични търговци.

Конкретни изпълнителни деяния и субекти на административните нарушения на Закона за корпоративното подоходно облагане

В съответствие с принципа за законоустановеност на административното нарушение, като материалноправна предпоставка на административнонаказателната отговорност, в ЗКПО са регламентирани редица състави⁸ на административни нарушения.

Първият състав е регламентиран с чл. 261, ал. 1 от ЗКПО.

Субект на нарушението по посочения текст е всяко съответно данъчно задължено лице. Изпълнителното деяние се състои в:

- неподаване на следваща се декларация изобщо;
- неподаване на следваща се декларация в законоустановения срок;
- непосочване или невярно посочване на данни или обстоятелства, водещи до определяне на дължимия данък в по-малък размер или до неоснователно намаляване, преотстъпване или освобождаване от данък.

⁸ Под състав на нарушението следва да се разбира системата от признаци, чрез които нормите на Закона за корпоративното подоходно облагане очертават отделните видове нарушения. За да е налице нарушение на Закона за корпоративното подоходно облагане, трябва да бъдат осъществени всички признаци, посочени в неговия състав.

Вторият състав е регламентиран с чл. 262, ал. 1 от ЗКПО.

Субект на нарушението по посочения текст може да бъде всяко съответно данъчно задължено лице.

Изпълнителното деяние се състои в:

- неподаване на следващо се приложение към годишната данъчна декларация изобщо;
- неподаване на следващо се приложение към годишната данъчна декларация в законоустановения срок;
- посочване на неверни данни или обстоятелства в следващо се приложение към годишната данъчна декларация.

Третият състав е регламентиран с чл. 262а, ал. 1 от ЗКПО.

Субект на нарушението по посочения текст могат да бъдат следните лица, както следва:

- всяко лице, което има задължение да удържа и внася данък при източника по реда на чл. 195 от ЗКПО, както и да предоставя информация за доходите по чл. 143з, ал. 1, т. 2 и 6⁹ от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК);
- лице, което е получател на съответните доходи в случаите, когато платещт на дохода е лице, което не е задължено да удържа и внася данък при източника¹⁰;
- чуждестранни юридически лица, които реализират доходи по чл. 143з, ал. 1, т. 2 и 6 от ДОПК чрез място на стопанска дейност в Република България.

Изпълнителното деяние се изразява в:

- непредставяне на следващата се информация изобщо;
- непредставяне на следващата се информация в законоустановения срок (несвоевременно представяне);
- посочване на неверни или непълни данни в представената информация.

Четвъртият състав е регламентиран с чл. 262б, ал. 1 от ЗКПО.

Субект на нарушението по посочения текст може да бъде всяко съответно данъчно задължено лице.

Изпълнителното деяние се изразява в:

- неуведомяване изобщо от страна на данъчно задълженото лице писмено на териториалната дирекция на Националната агенция за приходите по мястото на регистрацията или мястото, където е била регистрацията му като данъчно задължено лице, в 14-дневен срок

⁹ Възнаграждения по договори за управление и контрол, както и доходи от наем или друго възмездно предоставяне за ползване на недвижимо имущество, реализирани от лица, които са местни за данъчни цели на държава – членка на Европейския съюз.

¹⁰ В случаите по чл. 201, ал. 3 от Закона за корпоративното подоходно облагане.

от настъпване на съответното обстоятелство по чл. 115г, ал. 7 от ЗКПО;

- неуведомяване в законоустановения срок (несвоевременно уведомяване);
- непосочване или невярно посочване на данни или обстоятелства, водещи до неприлагането на чл. 155г, ал. 7 от ЗКПО.

Петият състав е регламентиран с чл. 263, ал. 1 от ЗКПО.

Субект на нарушението по посочения текст може да бъде всяко съответно данъчно задължено лице.

Изпълнителното деяние се изразява в счетоводно отчитане на конкретна стопанска операция в нарушение на утвърдената от ръководството индивидуална счетоводна политика, което води до неправилно определяне на счетоводния финансов резултат.

Шестият състав е регламентиран с чл. 264, ал. 1 от ЗКПО.

Типичният субект на нарушението в конкретния случай е представляващият данъчно задълженото лице (вкл. ликвидатор и синдик). В конкретния текст на закона изрично са посочени и представляващите място на стопанска дейност, неперсонифицирано дружество или осигурителна каса. Едва ли е възможно изчерпателно изброяване на лицата, изпълняващи ролята на представляващ дадено данъчно задължено лице, но това не е и необходимо. Това биха могли да бъдат управители и прокуристи; изпълнителните членове на съветите на директорите или управителните съвети¹¹; лица, работещи по договори за управление на неперсонифицирани дружества; лица, на които е възложено управлението на държавни и общински предприятия по глава девета от Търговския закон; синдици; ликвидатори.

За автора остава неясно какво съдържание е вложил законодателят в израза „представляващ място на стопанската дейност“. Легалната дефиниция на понятието „място на стопанска дейност“ е дадена в § 1, т. 5 от Допълнителните разпоредби на ДОПК. В хипотезата на извършването на дейност в страната от лица, упълномощени да сключват договори от името на чуждестранни лица, в контекста на разпоредбата на чл. 264, ал. 1 от ЗКПО остава неясно дали под представляващ мястото на стопанска дейност се има предвид самият представител (упълномощения пълномощник), или в съответствие с организационната структура на представляваното чуждестранно лице, лицето, което го представлява (например неговия управител или изпълнителен директор).

Изпълнителното деяние е аналогично на посоченото при първия, втория и петия състав на нарушенията.

Седмият състав е регламентиран с чл. 265, ал. 1 от ЗКПО.

¹¹ По силата на чл. 237, ал. 1 от Търговския закон членовете на съветите имат еднакви права и задължения независимо от вътрешното разпределение на функциите между тях и предоставянето на право на управление и представителство на някои от тях.

Субект на нарушението по посочения текст може да бъде всяко съответно данъчно задължено лице.

Изпълнителното деяние се изразява в:

- неиздаване изобщо на първичен счетоводен документ за отчитане на приходи;
- неиздаване в законоустановения срок (издаване след законоустановения срок) на първичен счетоводен документ за отчитане на приходи.

Осмият състав е регламентиран с чл. 266 от ЗКПО.

Субект на нарушението по посочения текст може да бъде всяко съответно данъчно задължено лице.

Изпълнителното деяние се изразява в неспазване на задължението за регистриране и отчитане на извършените продажби на стоки и услуги 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) по ред, определен с наредба на Министъра на финансите¹², освен когато заплащането се извършва по банков път или чрез прихващане (най-общо казано неиздаване на фискална касова бележка).

Деветият състав е регламентиран с чл. 267, ал. 1 от ЗКПО.

Субект на нарушението по посочения текст може да бъде всяко съответно данъчно задължено лице.

Изпълнителното деяние се изразява в извършване на скрито разпределение на печалбата¹³, което обстоятелство не е посочено в годишната данъчна декларация.

Десетият състав е регламентиран с чл. 276 от ЗКПО.

Субект на нарушението по посочения текст може да бъде всяко съответно данъчно задължено лице.

Изпълнителното деяние се изразява в:

- неподаване на годишен отчет за дейността¹⁴ заедно с годишната данъчна декларация в случаите по чл. 92, ал. 3, чл. 252, ал. 2 и чл. 259, ал. 3 от ЗКПО;
- неподаване от данъчно задължените лица, осъществяващи хазартна дейност, на годишен отчет за дейността в срок от 1 март до 30 юни на следващата година в териториалната дирекция на Националната агенция за приходите по регистрация на данъчно задълженото лице.

¹² Наредба № Н-18 от 13 декември 2006 г. за регистриране и отчитане чрез фискални устройства на продажбите в търговските обекти, изискванията към софтуерите за управлението им и изискванията към лицата, които извършват продажби чрез електронен магазин.

¹³ Легалното определение на понятието „скрито разпределение на печалба“ се съдържа в § 1, т. 5 от Допълнителните разпоредби на Закона за корпоративното подоходно облагане.

¹⁴ Годишен отчет за дейността е този по чл. 20, ал. 4 от Закона за статистиката.

Единадесетият състав е регламентиран с чл. 277, ал. 1 от ЗКПО.

Субект на нарушението по посочения текст може да бъде всяко съответно данъчно задължено лице.

Изпълнителното деяние се изразява в: избор и прилагане на ред от страна на данъчно задължено лице за облагане с данък върху дейността от опериране с кораби на дейността от опериране на кораби, без съответното данъчно задължено лице да отговаря на условията, даващи му право на избор, които условия са регламентирани с чл. 255 и 256 от ЗКПО.

Дванадесетият състав е регламентиран с чл. 277а, ал. 1 от ЗКПО.

Субект на нарушението по посочения текст може да бъде всяко лице, което осъществява дейност като оператор и е предоставило на работодатели ваучери за храна.

Изпълнителното деяние се изразява в: предоставяне на работодатели на ваучери за храна от конкретно лице по получена индивидуална квота, които са с номинална стойност, превишаваща тази индивидуална квота¹⁵.

Тринадесетият състав е регламентиран с чл. 277а, ал. 2 от ЗКПО.

Субект на нарушението по посочения текст може да бъде всяко лице, което осъществява дейност като оператор и е предоставило на работодатели ваучери за храна.

Изпълнителното деяние се изразява в предоставяне на работодатели на ваучери за храна от конкретно лице, без то да е получило индивидуална квота.

Четиринадесетият състав е регламентиран с чл. 277а, ал. 3 от ЗКПО.

Субект на нарушението по посочения текст може да бъде всяко лице, което осъществява дейност като оператор и е предоставило на работодатели ваучери за храна.

Изпълнителното деяние се изразява в предоставяне на работодатели на ваучери за храна, които не отговарят на условията и реда за отпечатване на ваучери за храна, определени с наредбата по чл. 209, ал. 6 от ЗКПО¹⁶.

Петнадесетият състав е регламентиран с чл. 277б от ЗКПО.

Субект на нарушението по посочения текст може да бъде оператор на ваучери за храна.

Изпълнителното деяние се изразява в:

- непредставяне от оператор на ваучери за храна, на справка за предоставените и изплатени (осребрени) ваучери изобщо;¹⁷

¹⁵ Индивидуална квота за предоставяне на ваучери за храна е номиналната стойност на ваучерите за храна, които оператор може да предостави на работодатели по тази квота.

¹⁶ Наредба № 7 от 9 юли 2003 г. за условията и реда за издаване и отнемане на разрешение за извършване на дейност като оператор на ваучери за храна.

¹⁷ На основание чл. 19, ал. 2 от Наредба № 7 от 9 юли 2003 г. за условията и реда за издаване и отнемане на разрешение за извършване на дейност като оператор на ваучери за храна в срок до 14 дни от изтичането на всеки календарен месец операторите представят в компетентната

- непредставяне от оператор на ваучери за храна, на справка за предоставените и изплатени (осребрени) ваучери в законоустановения срок.

Шестнадесетият състав е регламентиран с чл. 277в от ЗКПО.

Субект на нарушението по посочения текст може да бъде оператор на ваучери за храна.

Изпълнителното деяние се изразява в неспазване изискването операторът на ваучери за храна да използва получените суми от работодателите по предоставените им ваучери за храна само за заплащане по банков път с доставчиците, сключили договор за обслужване с оператора, или за възстановяване номиналната стойност на ваучерите за храна, предявени от работодатели, в случаите на отнемане разрешението на оператора.

Седемнадесетият състав е регламентиран с чл. 277г от ЗКПО.

Субект на нарушението по посочения текст може да бъде всяко съответно данъчно задължено лице.

Изпълнителното деяние се изразява в: неводене изобщо или посочване на неверни данни и обстоятелства в регистъра на контролираните чуждестранни дружества, чието съдържание е изчерпателно регламентирано (изброено) в чл. 47д от ЗКПО.

Повторни административни нарушения на Закона за корпоративното подоходно облагане

В случаите на повторни административни нарушения на съответните разпоредби на ЗКПО законодателят е регламентиран налагането на по-високи санкции като правило в двоен размер. Презумпцията за регламентирането и налагането на завишени санкции е по-високата обществена опасност, свързана с упорството на нарушителя, след като вече е бил санкциониран веднъж, да коригира поведението си.

Повторно е нарушението, извършено в едногодишен срок от влизането в сила на наказателното постановление, с което нарушителят е наказан за същото по вид нарушение (§ 1, т. 44 от Допълнителните разпоредби на ЗКПО).

По отношение размера на предвидените в ЗКПО санкции може да се коментира, че част от предвидените санкции имат почти символичен характер, неадекватен на тежестта на нарушението, докато друга част от предвидените санкции изглежда непропорционално висока.

Според разпоредбата на чл. 27, ал. 2 от ЗАНН при определяне на конкретното наказание би следвало да се вземат предвид тежестта на нарушението, подбудите за неговото извършване и другите смекчаващи и

териториална дирекция на Националната агенция за приходите по чл. 8 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс справка за предоставените и изплатени (осребрени) ваучери за предходния месец.

отегчаващи вината обстоятелства, както и имотното състояние на нарушителя.

С оглед пълнота на изложението следва да се отбележи, че дадено нарушение на ЗКПО освен административно нарушение би могло да бъде и престъпление. Като типични примери в това отношение могат да бъдат посочени неподаването на следваща се декларация и неиздаването на първичен счетоводен документ, което представлява както административно нарушение по смисъла на ЗКПО, така престъпление по смисъла на НК (при условие че това води до избягване установяването или плащането на данъчни задължения в големи размери). В такава конкретна фактическа обстановка търсенето на наказателна отговорност изключва търсенето на административнонаказателна отговорност, тъй като чл. 33, ал. 2 от ЗАНН разпорежда, че при констатиране на признак/признаци на извършено престъпление административнонаказателното производство се прекратява, а материалите се изпращат на съответния прокурор. Казано с други думи, дадено нарушение на ЗКПО може да бъде санкционирано с административно наказание само ако не подлежи на по-тежко наказателно преследване.

На основание чл. 18 от ЗАНН, когато с едно деяние са извършени няколко административни нарушения или едно и също лице е извършило няколко отделни нарушения, наложените наказания се изтърпяват поотделно за всяко едно от тях. Въз основа на този нормативен текст може да бъде направен извод, че ЗАНН възприема принципа за разделното наказване (самостоятелна наказуемост), т.е. системата на кумулация при съвкупност от нарушения на ЗКПО. Стриктното прилагане на този принцип би могло да доведе до неадекватна (непропорционална) тежест на наложените наказания при множество нарушения, извършени от едно лице.

За принципа на справедливост на административнонаказателния процес

Една от основните проявни форми на принципа на справедливост на административнонаказателния процес е недопустимостта, дори бих казал забраната, за повторното налагане на наказание за едно и също деяние (Non bis in idem). Съдържателната страна на принципа Non bis in idem се изразява в това, че за едно конкретно нарушение на ЗКПО може да се предвиди само една административна санкция. Този принцип е от категорията на т.нар. абсолютни принципи (правила) и не се допускат изключения при прилагането му.

На основание чл. 182, ал. 1 от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) регистрирано по ЗДДС данъчно задължено лице, което не издаде данъчен документ, което води до определяне на данъка върху добавената стойност в по-малък размер, се наказва с глоба или имуществена санкция. От една страна, на основание чл. 112, ал. 1 от ЗДДС фактурата е данъчен документ, от друга страна, фактурата е първичен счетоводен документ, който документира приходите на издателя. По такъв

начин неиздаването на фактура представлява едновременно нарушение както на ЗДДС (чл. 182, ал. 1), така и на ЗКПО (чл. 265).

На основание чл. 185, ал. 1 от ЗДДС на лице, което не издаде документ по чл. 118, ал. 1 от ЗДДС¹⁸ (най-общо казано неиздаване на фискална касова бележка), се налага глоба или имуществена санкция. По такъв начин неиздаването на фискална касова бележка (в случаите, когато съществува нормативно регламентирано задължение за издаването ѝ) представлява едновременно нарушение както на ЗДДС (чл. 185, ал. 1), така и на ЗКПО (чл. 266).

По силата на чл. 77, ал. 1 от Закона за счетоводството (ЗСч), който не изпълни друго задължение, произтичащо от ЗСч (извън разпоредбите на чл. 68-76 от ЗСч), се наказва с глоба или имуществена санкция. В обхвата на тази законова разпоредба попада хипотезата на отчитане на стопански операции в нарушение на утвърдената от ръководството счетоводна политика. По такъв начин това нарушение представлява едновременно нарушение както на ЗСч (чл. 77, ал. 1), така и нарушение на ЗКПО (чл. 263, ал. 1).

Въз основа на гореизложеното може да се обобщи, че в практиката могат да възникнат хипотези, в които за едно и също нарушение на едно и също лице могат да бъдат наложени няколко административни наказания. Получава се фактическа ситуация, при която за едно и също нарушение в различни закони са предвидени различни санкции за виновното лице. Това противоречи на основния принцип за недопустимост (забрана) за повторно налагане на наказание за едно и също неправомерно деяние. Налагането на различни наказания за едно и също деяние представлява нарушение на фундаменталния принцип на справедливост на административнонаказателния процес. Необходимо е законодателят да предприеме необходимите мерки за отстраняване на дублиращите се административнонаказателни разпоредби.

Заклучение

Представените съждения за административните нарушения на ЗКПО позволяват да се структурират следните резултати, изводи и заключения:

1. Като основно правило се разчита на съзнателното и доброволно спазване на разпоредбите на ЗКПО, но наред с това законодателят е гарантирал спазването им посредством административнонаказателните разпоредби на глава тридесет и пета, респ. чл. 261 – 278 от закона. Административните нарушения на ЗКПО са предпоставка за тяхното санкциониране, което се изразява в налагането на предвидените в закона административни наказания. По принцип налагането на

¹⁸ 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. Получателят е длъжен да получи фискалния или системния бон и да ги съхранява до напускането на обекта.

административни наказания не е самоцел. Административните наказания се налагат с цел да се предупреди и превъзпита нарушителят към спазване на установения правен ред, като по такъв начин се въздейства възпитателно и предупредително върху останалите граждани.

2. Въведената административнонаказателна отговорност за допуснати нарушения на ЗКПО поставя много и разнообразни практически въпроси.

3. В ЗАНН липсва изрична правна уредба, касаеща началния момент на погасителната давност за т.нар. продължени нарушения на ЗКПО. С цел преодоляване на тази законодателна празнота и гарантиране на предвидимост и правна сигурност е необходимо законодателят да създаде изрична правна уредба по отношение началния момент, от който ще тече погасителната давност за административнонаказателно преследване.

4. Може да се обобщи, че една част от предвидените в ЗКПО санкции имат символичен характер, което ги прави неадекватни на тежестта на нарушението. Същевременно друга част от регламентираните санкции изглежда непропорционално висока. Това поражда необходимостта от обстойно анализиране и преосмисляне на размерите на предвидените в закона наказания.

5. При съществуващата нормативна уредба в практиката е възможно да се стигне до фактическа ситуация, в която за едно и също нарушение в различни закони (напр. ЗСч, ЗКПО, ЗДДС) са предвидени различни санкции за виновното лице. Това противоречи на основния принцип за недопустимост (забрана) за повторно налагане на наказание за едно и също неправомерно деяние. Налагането на различни наказания за едно и също деяние представлява нарушение на фундаменталния принцип на справедливост на административнонаказателния процес. Необходимо е законодателят да предприеме мерки за отстраняване на дублиращите се административнонаказателни разпоредби.

Библиографска справка:

1. *Данъчно-осигурителен процесуален кодекс, обн., ДВ, бр. 105 от 29 декември 2005 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 105 от 11 декември 2020 г.*
2. *Закон за административните нарушения и наказания, обн., ДВ, бр. 92 от 28 ноември 1969 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 21 от 12 март 2021 г.*
3. *Закон за данък върху добавената стойност, обн., ДВ, бр. 63 от 04 август 2006 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 17 от 26 февруари 2021 г.*
4. *Закон за корпоративното подоходно облагане, обн., ДВ, бр. 105 от 22 декември 2006 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 21 от 12 март 2021 г.*
5. *Закон за счетоводството, обн., ДВ, бр. 95 от 08 декември 2015 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 19 от 5 март 2021 г.*

6. Караниколов, Л. „Нарушенията на Закона за счетоводството“, София, „Информа-интелект“ ЕООД, 1995 г.
7. Лазаров, К., И. Тодоров. „Административен процес“, София, „Сиела Норма“ АД, 2020 г.
8. Наказателен кодекс, обн., ДВ, бр. 26 от 02 април 1968 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 84 от 08 октомври 2021 г.
9. Търговски закон, обн., ДВ, бр. 48 от 18 юни 1991 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 104 от 08 декември 2020 г.
10. Тълкувателно постановление № 1 от 27 февруари 2015 г. на Върховния касационен съд и на Върховния административен съд.
11. Тълкувателно решение № 3 от 03.07.2014 г. на Върховния административен съд.
12. Христов, Х. „Данъчните нарушения“, София, „Сиби“, 2010 г.

ADMINISTRATIVE VIOLATIONS OF THE CORPORATE INCOME TAX ACT

Vladimir Hristov
Registered Auditor

Keywords:	Summary:
<p><i>Administrative violation</i></p> <p><i>Repeated administrative violation</i></p> <p><i>Object of an administrative violation</i></p> <p><i>Subject of an administrative violation</i></p> <p><i>Executive act</i></p> <p><i>Penalty</i></p> <p><i>Financial sanction</i></p> <p><i>Statement of Administrative Offence</i></p> <p><i>Penal Decree</i></p> <p><i>Corporate Income Tax Act (CITA)</i></p> <p><i>Administrative Offences and Penalties Act (AOPA)</i></p>	<p>The article discusses administrative violations of the Corporate Income Tax Act. The paper describes objects and subjects of violations, executive acts, types of administrative penalties. The article pays special attention to the existing case law (interpretative case law) of the Supreme Administrative Court in the field of the matters discussed.</p>