

**ВЛАДИМИР ХРИСТОВ**

Дипломиран експерт-счетоводител

Регистриран одитор

Владимир Христов е роден на 20.04.1972 г. в гр. София.

През 1996 г. завършва Университет за национално и световно стопанство, специалност „Счетоводство и контрол“.

От 2001 г. е дипломиран експерт-счетоводител и регистриран одитор, член на Института на дипломираните експерт-счетоводители.

Бил е член на Редакционния съвет на списание ИДЕС.

Бил е председател на Комисия по подготовка и провеждане на изпит по данъчно и осигурително право за правоспособност на дипломиран експерт-счетоводител.

АДМИНИСТРАТИВНИТЕ НАРУШЕНИЯ НА ЗАКОНА ЗА СЧЕТОВОДСТВОТО

Резюме

В студията се разглеждат административните нарушения на Закона за счетоводството. Представени са обектите и субектите на нарушенията, изпълнителните деяния, видовете административни наказания, установяването на административните нарушения, налагането, обжалването и изпълнението на наказанията. Специално внимание е отделено на съществуващата съдебна практика (тълкувателна практика) на Върховния административен съд и Върховния касационен съд в областта на изследваната проблематика. Въз основа на критичен анализ на съществуващата правна уредба на административните нарушения на Закона за счетоводството се систематизират предложения за нейното усъвършенстване.

Vladimir Hristov

Registered Auditor

ADMINISTRATIVE BREACHES OF THE ACCOUNTANCY ACT

Summary

The study examines the administrative breaches of the Accountancy Act. The paper presents the objects and the subjects of the offences, the executory deeds, the types of administrative penalties, the establishment of administrative offences, the imposition, the appeal and the execution of penalties. Special attention is paid to the existing jurisprudence (interpretative practice) of the Supreme Administrative Court and the Supreme Court of Cassation in the field of the studied issues. On the basis of a critical analysis of the existing legal framework for administrative violations of the Accountancy Act, the paper systematizes some proposals for its improvement.

АДМИНИСТРАТИВНИТЕ НАРУШЕНИЯ НА ЗАКОНА ЗА СЧЕТОВОДСТВОТО

Въведение

Законът за счетоводството (ЗСч) е основният нормативен акт, който урежда изискванията както към текущото счетоводно отчитане, така и по отношение на годишните финансови отчети, т.е. може да се твърди, че регламентира осъществяването на счетоводството в предприятията. Съдържащите се в закона публичноправни норми са създадени с цел гарантиране на определена правна сигурност, като тяхното изпълнение следва да осигури на потребителите на финансови отчети с общо предназначение информация, която да представя вярно и честно имущественото и финансовото състояние, финансовите резултати от дейността, паричните потоци и собствения капитал на отчитащите се предприятия. Тези 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 ЗСч се съдържа в глава девета с наименование „Административнонаказателни разпоредби“, респ. чл. 68 – 78 от закона. Те регламентират съставите на съответните административни нарушения и предвидените за тях санкции, както и реда за издаване, обжалване и изпълнение на наказателните постановления. По такъв начин с разпоредбите в глава девета от ЗСч 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.

В края на 2020 г. в Държавен вестник, бр. 109 от 22 декември 2020 г. бе обнародван Закон за изменение и допълнение на Закона за административните нарушения и наказания, с който закон бяха направени редица изменения и допълнения в Закона за административните нарушения и наказания, като бяха внесени съществени промени в редица основни положения в закона. Промените са толкова многобройни, че бе предвидено да влязат в сила една година след обнародването им в Държавен вестник, т.е. от 23 декември 2021 г. Гореизложените постановки доказват актуалността на темата на настоящата студия.

Целта на изследването е да представи критичен анализ на нормативното регламентиране на административнонаказателната отговорност по реда на ЗСч за идентифициране на съществуващите проблеми и на тази база да се дадат предложения за усъвършенстването му. За изпълнението на поставената цел се набелязват следните задачи:

1. да се анализират административните нарушения на ЗСч с открояване на обект и субект на нарушенията, изпълнителни деяния и видовете административни наказания;
2. да се очертае правната рамка за установяване на административните нарушения, налагане, обжалване и изпълнение на наказанията;
3. да се представят в систематизиран вид резултатите от критичния анализ ведно с конкретни предложения за усъвършенстване на нормативното регламентиране.

Административните нарушения на Закона за счетоводството, обект и субекти на нарушенията, изпълнителни деяния, видове административни наказания

ЗСч урежда правилата за осъществяване на счетоводството в предприятията и по-конкретно:

- изискванията към текущото счетоводно отчитане и счетоводните системи в предприятията, счетоводните документи и счетоводната информация, инвентаризацията на активите и пасивите и съхраняването на счетоводната информация;
- приложимата счетоводна база за финансово отчитане;
- съдържанието и съставянето на финансовите отчети, докладите за дейността и докладите за плащанията към правителствата на предприятията и групите предприятия;
- задълженията за независим финансов одит и публичността на финансовите отчети, докладите за дейността и докладите за плащанията към правителствата на предприятията и групите предприятия;
- задълженията и отговорностите на ръководителя на предприятието.

С административнонаказателните разпоредби на ЗСч се цели да се гарантира доброволното спазване на разпоредбите на закона. С основание може да се твърди, че изпълнението на въведените със ЗСч 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, регламентиращи 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 ЗСч 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 ЗСч¹, 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 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 ЗСч (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 конкретно неспазване на определена разпоредба на конкретен нормативен акт не е предвидено налагане на административно наказание, неспазването на тази разпоредба не представлява административно нарушение.

Поддържа се становището на проф. Любен Караниколов, че нарушението може да бъде извършено както чрез активно поведение (действие), така и чрез пасивно поведение (бездействие), когато не се предприемат онези действия, които са регламентирани като задължителни в съответните разпоредби на закона².

Поддържа се тезата, че правното съдържание на конкретно нарушение на ЗСч, като вид административно нарушение, се определя от неговите свойства:

- Противоправност и обществена опасност. Христо Христовов счита, че противоправността е обективен външен признак на съответното деяние³, който се изразява в нарушение на конкретно установено от счетоводноправна норма поведение, т.е. неизпълнение на регламентирано от ЗСч действие или извършване на забранено от същия закон действие. В правната теория се е наложило становището, че противоправността на деянието се изразява в нарушаването на императивни счетоводноправни норми, като в този смисъл външен израз на противоправността на съответното

¹ Нарушението на Закона за счетоводството 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.

² Караниколов, Л. „Нарушенията на Закона за счетоводството“, София, „Информа-интелект“ ЕООД, 1995 г., стр. 12.

³ Христовов, Х. „Данъчните нарушения“, София, „Сиби“, 2010 г., стр. 19.

деяние са настъпилите общественоопасни последици, т.е. противоправността е юридически израз на обществената опасност на съответното административно нарушение. В правната доктрина се счита, че обществената опасност се изразява в увреждане или застрашаване с увреждане на защитени от правна норма права и интереси на държавата, обществото, гражданите и техните организации. Обществената опасност на нарушенията на ЗСч се обяснява с това, че те засягат и имат отрицателно въздействие върху съществуващите обществени отношения, регулирани от счетоводноправни норми, т.е. нарушенията на ЗСч увреждат или застрашават с увреждане защитени от счетоводноправните норми права и законни интереси. Степента на обществена опасност се преценява от законодателя при регламентирането на съответни административнонаказателни състави. Нарушенията на ЗСч са законоустановени, тъй като те са регламентирани в самия закон. Важно е да се подчертае, че в съответствие с разпоредбите на чл. 3, ал. 1 и 2 от ЗАНН за всяко нарушение на ЗСч се прилага законът, който е бил в сила по време на извършването му, като, ако до влизане в сила на наказателното постановление последват различни нормативни разпоредби, се прилага онази от тях, която е по-благоприятна за нарушителя.

Нарушенията на ЗСч се установяват и наказват по установен в ЗСч ред, който препраща към общия процесуален ред, установен в ЗАНН.

- Насоченост. Счита се, че насочеността се изразява в неспазване на установените със ЗСч счетоводноправни норми.
- Виновност. 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. Поддържа се становището, че вината предполага наличието на задължение за дееца да съобрази своето поведение с определена правна норма. 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.

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. 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 ЗСч, при което деецът е съзнавал общественоопасния характер на деянието, предвиждал е

настъпването на общественотоопасните последици и е искал или допуснал те да настъпят. Непредпазливостта има две форми на проявление: самонадеяност и небрежност. При самонадеяността вината се проявява, когато извършителят е предвиждал настъпването на общественотоопасните последици, но е бил уверен, че ще ги избегне. Нарушенията на ЗСч в повечето случаи са формални⁴, което води до силно ограничаване на проявата на самонадеяност. При небрежността вината се проявява, когато деецът не е съзнавал противоправния 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 неспазване на общото изискване за добросъвестно изпълнение на регламентираните със ЗСч 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 в ЗСч задължение. Според правната доктрина вината не е свойство на административните нарушения, извършени от юридически лица и еднолични търговци.

- Наказуемост. Подкрепя се твърдението на Христо Христозов, че наказуемостта установява забрана за извършване или неизвършване на определени действия. Наказуемостта на нарушенията на ЗСч е установена в самия закон⁵.
- Административен ред за наказване на нарушенията. По отношение на реда за установяване на нарушенията и налагането на съответните административни наказания ЗСч препраща към общите процесуални правила на ЗАНН.

Обект на нарушенията на Закона за счетоводството

Обект на нарушенията на ЗСч е установеният правен режим (като съвкупност от правно регулирани обществени отношения, съществуващи в момента на извършване на нарушението) за:

- текущо счетоводно отчитане;
- съставяне на финансови отчети и доклади;
- задължителен независим финансов одит на финансови отчети;
- публичност на финансовите отчети.

⁴ Формални са тези нарушения, при които единствената общественотоопасна последица е самото деяние и в състава им не е посочен някакъв резултат, докато резултативни нарушения са тези, при които освен деянието в състава са посочени и общественотоопасни последици (например щета). Христозов, Х., „Данъчните нарушения“, София, „Сибис“, 2010 г., стр. 42.

⁵ Христозов, Х., „Данъчните нарушения“, София, „Сибис“, 2010 г., стр. 26.

Може да се обобщи, че обект на нарушенията на ЗСч са съответните счетоводни правоотношения, при което конкретен обект на нарушение на ЗСч е конкретно регламентирано от закона задължение, което виновно не е изпълнено или е изпълнено лошо.

*Субекти⁶ на административните нарушения
на Закона за счетоводството*

Субекти на административнонаказателна отговорност могат да бъдат физически лица, като съгласно ЗАНН отговорността 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. Възрастта следва да бъде навършена 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 между съставянето на 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. Както посочва проф. Любен Караниколов, субекти (извършители) на нарушенията на ЗСч са лицата, към които е адресирано (насочено) административното задължение да спазват (съблюдают) разпоредбите на закона⁷. 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 е важно да се обърне внимание 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.

⁶ Субект на нарушение на Закона за счетоводството 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 физически лица, така и самите предприятия по смисъла на закона. В правната теория се приема, че юридическите лица, макар да нямат собствено виновно поведение, могат да осъществяват наказателни фактически състави.

⁷ Караниколов, Л. „Нарушенията на Закона за счетоводството“, София, „Информа-интелект“ ЕООД, 1995 г., стр. 22.

Разпоредбите на чл. 16, ал. 1 и 2 от ЗСч регламентират правата и задълженията на ръководителя на предприятието⁸.

Ръководителят на предприятието:

- утвърждава индивидуалния сметкоплан на предприятието;
- организира текущото счетоводно отчитане в съответствие с разпоредбите на ЗСч;
- утвърждава формата на счетоводството, която осигурява синхронизирано осъществяване на хронологичното и систематичното (аналитично и синтетично) счетоводно отчитане;
- отговаря за съставянето, съдържанието и публикуването на финансовите отчети и на годишните доклади, изисквани по ЗСч;
- определя периодичността на финансовите отчети за нуждите на управлението на предприятието;
- отговаря за извършването на независим финансов одит от регистрирани одитори;
- определя реда и начина за извършване на инвентаризация;
- отговаря за съхраняването на счетоводната информация по реда и в сроковете по раздел III на глава първа от ЗСч;
- определя реда и движението на счетоводните документи от момента на тяхното създаване или получаване в предприятието до момента на унищожаването или предаването им съгласно ЗСч.

Ръководителят и членовете на управителния и надзорния орган на предприятието отговарят за съставянето, извършването на независим финансов одит от регистрирани одитори и публикуването на годишните финансови отчети, консолидираните финансови отчети и годишните доклади по глава седма от ЗСч в съответствие с изискванията на ЗСч и съобразно правомощията им по Търговския закон (чл. 16, ал. 1 и ал. 2 от ЗСч). Въз основа на гореизложеното се прави заключението, че типичният субект на допуснатите административни нарушения на ЗСч са именно ръководителите на предприятието, т.е. ръководителите са типичните административнонаказателно отговорни лица.

ЗСч⁹ дефинира понятието „ръководител на предприятие“ като лице или лица, които лично ръководят предприятието в качеството си на собственици, управители или упълномощени с договор, които носят отговорност за цялата икономическа дейност на предприятието пред собственика или собствениците – акционерите, съдружниците, пред местното самоуправление или пред държавата. Макар тази дефиниция да не е професионално издържана, под ръководство на предприятието следва да се разбират индивидуалните или колективни органи, които са вписани в Търговския регистър като управляващи и представляващи

⁸ Предприятията по смисъла на Закона за счетоводството са изчерпателно изброени в чл. 2 от закона.

⁹ § 1, т. 24, от Допълнителните разпоредби на Закона за счетоводството.

предприятието, т.е. управител; прокурист; изпълнителен директор; председател на съвета на директорите или на управителния съвет; членове на съвета на директорите и на управителния съвет¹⁰; лица, работещи по договори за управление на непсонифицирани дружества; лица, на които е възложено управлението на държавни и общински предприятия по дял втори, глава девета от Търговския закон; синдик, ликвидатор.

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 и еднолични търговци 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. Подчертава се, 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 управляващите и/или представляващите. По отношение на едноличните търговци в теорията се поддържат следните две становища: както че отговорността е безвиновна, така че и конструкцията за обективен безвиновен характер на отговорността е неприемлива. 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.

Много интересен от приложна гледна точка е въпросът за физическите лица, образували предприятие, което по предмет и обем изисква неговите дела да се водят по търговски начин. На основание чл. 1, ал. 3 от Търговския закон (ТЗ) тези физически лица се считат за търговци, като на основание чл. 53, ал. 1 от ТЗ са задължени да водят счетоводство, при което същите следва да бъдат третирани като предприятия по смисъла на чл. 2, т. 1 от ЗСч. В съответните административнонаказателни разпоредби на ЗСч е предвидено имуществени санкции да се налагат на предприятията по смисъла на закона. От друга страна, чл. 83, ал. 1 от ЗАНН регламентира, че имуществена санкция може да бъде налагана само на юридически лица и еднолични търговци. Логично възниква въпросът с каква санкция следва да бъдат наказвани физическите лица, допуснали нарушение на ЗСч, които са търговци по смисъла на чл. 1, ал. 3 от ТЗ, дали с глоба, или с имуществена санкция. Този въпрос е от решаващо значение, защото ако физическите лица по чл. 1, ал. 3 от ТЗ бъдат третирани като еднолични търговци, за да бъде реализирана административнонаказателна отговорност за допуснатото нарушение на ЗСч, наличието на вина при

¹⁰ 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.

извършване на съответното деяние не следва да бъде разглеждано и доказвано при обосноваването на отговорността им, т.е. отговорността ще бъде обективна и безвиновна. В случай че физическите лица по чл. 1, ал. 3 от ТЗ не бъдат третирани като еднолични търговци, за да бъде реализирана административнонаказателна отговорност за допуснато нарушение на ЗСч, абсолютно условие е съответното деяние да бъде извършено виновно, т.е. ще бъде задължително доказването на вина. Дадено физическо лице придобива търговска дееспособност и статут на едноличен търговец от момента на неговото вписване (регистриране) в Търговския регистър. Съгласно разпоредбата на чл. 4 от Закона за търговския регистър и регистъра на юридическите лица с нестопанска цел всички търговци подлежат на вписване в Търговския регистър. Въпреки тази нормативна разпоредба практически е възможно дадено физическо лице да бъде търговец по смисъла на чл. 1, ал. 3 от ТЗ, без да е регистрирано като едноличен търговец в Търговския регистър. Стриктно и чисто формално погледнато това физическо лице не притежава качеството на едноличен търговец, което предполага, че при допуснато от това лице нарушение на ЗСч същото би следвало да бъде санкционирано с наказанието глоба само и единствено при доказване на виновност на извършеното деяние като абсолютна предпоставка за реализиране на административнонаказателната отговорност по реда на ЗСч. Възможно е и тълкуване, че физическите лица по чл. 1, ал. 3 от ТЗ са приравнени на еднолични търговци, което означава, че при допуснати от тези лица нарушения на ЗСч същите се санкционират с наказанието имуществена санкция, при което виновност на извършеното деяние не би следвало да бъде доказвана, защото отговорността е обективна и безвиновна.

Поддържа се становището, че имуществена санкция на юридическо лице и едноличен търговец 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, респ. едноличният търговец, да не е изпълнил задълженията си към държавата или общината при осъществяване на своята 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 акта за установяване на административно нарушение (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.

*Изпълнителното деяние при нарушенията
на Закона за счетоводството*

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 закона¹¹. Поддържа се разбирането, че деянието е основният обективен признак на състава на конкретно нарушение на закона. Проявните форми на деянието са действие или бездействие. Действието като форма на деянието се изразява в извършването на нещо забранено от съответната счетоводноправна норма. Бездействието като форма на деянието се изразява във въздържане или пропускане да се направи нещо, което е изрично предвидено в съответната счетоводноправна норма.

Според професор Любен Караниколов при административните нарушения на ЗСч 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 бездействие¹². 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 ЗСч не предвижда носенето на административна отговорност за подбудителство, помагачество, укривателство, приготвянето и опита за нарушение на ЗСч.

Продължено нарушение на ЗСч е налице в случаите, когато субектът на нарушението реализира непрекъснато състава на конкретен вид нарушение на ЗСч през определен период от време. Периодът започва с изтичането на срока, в който задълженото лице е трябвало 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 ЗСч е характерно, че се създава едно трайно противоправно състояние, което продължава до неговото прекратяване¹³. В тези случаи изпълнителното деяние има характер на бездействие. Трайният характер на тези продължени нарушения на ЗСч поставя редица сериозни практически въпроси пред режима за погасяване на административнонаказателната отговорност по давност.

¹¹ Христозов, Х. „Данъчните нарушения“, София, „Сиби“, 2010 г., стр. 39.

¹² Караниколов, Л. „Нарушенията на Закона за счетоводството“, София, „Информа-интелект“ ЕООД, 1995 г., стр. 27.

¹³ Христозов, Х. „Данъчните нарушения“, София, „Сиби“, 2010 г., стр. 75.

Съставите на продължени нарушения на ЗСч 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 едногодишният давностен срок по чл. 34, ал. 1 от ЗАНН, след чието изтичане възможността за образуване на административнонаказателно производство за конкретното нарушение на ЗСч 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 ЗСч. Към настоящия момент първото възможно тълкуване е, че давността започва да тече от деня на прекратяването на продълженото нарушение на ЗСч (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 посочва, че разпоредбата на чл. 11 от ЗАНН препраща 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 да тече погасителната давност за образуване на административнонаказателно производство.

Видове административни наказания по смисъла на Закона за счетоводството

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 ЗСч са предвидени два вида санкции:

- глоба като лична (персонална) санкция. По своята правна същност глобата е имуществено наказание с паричен характер;
- имуществена санкция на предприятията (по смисъла на ЗСч).

Конкретни изпълнителни деяния и субекти на административните нарушения на Закона за счетоводството

В съответствие с принципа за законоустановеност на административното нарушение, като материалноправна предпоставка на

административнонаказателната отговорност, в ЗСч са регламентирани редица състави¹⁴ на административни нарушения.

Първият състав е регламентиран в чл. 68, ал. 1 от ЗСч, а именно: ръководител, който наруши разпоредбата на чл. 9 от ЗСч, се наказва с глоба от 500 до 5 000 лв., а на предприятието се налага имуществена санкция в размер от 2 000 до 10 000 лв.

Субект на нарушението по посочения текст е ръководителят на предприятието. Едва ли е възможно изчерпателно изброяване на лицата, изпълняващи ролята на ръководител на дадено предприятие, но това не е и необходимо. Това биха могли да бъдат управители и прокуристи на търговски дружества и на еднолични търговци; изпълнителните членове на съветите на директорите или управителните съвети; членове на надзорни съвети; синдици; ликвидатори; лица, работещи по договори за управление на непersonифицирани дружества; лица, на които е възложено управлението на държавни и общински предприятия по глава девета от Търговския закон. Субект на нарушението е и съответното предприятие по смисъла на ЗСч.

Изпълнителното деяние се състои в:

- отчитане на стопански операции в извънсчетоводни книги или регистри;
- счетоводно отчитане на фиктивни или недостатъчно идентифицирани сделки, несъществуващи разходи, както и задължения с неточно определен предмет, извършено с цел подкупване на длъжностни лица или прикриване на подкуп.

Според мотивите към проекта на ЗСч тези разпоредби са изготвени във връзка с изискванията за ефективна борба с воденето на фалшиво счетоводство, съгласно Конвенцията за борба с подкупването на чужди длъжностни лица в международните търговски сделки на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие, по която Република България е страна. По мнение на автора е необходимо усъвършенстване на разпоредбата, доколкото използваният изказ не е достатъчно прецизен и безспорен.

Вторият състав е регламентиран в чл. 69, ал. 1 от ЗСч, а именно: който наруши изискванията за съхраняване на счетоводна информация по глава първа, раздел III от ЗСч, се наказва с глоба в размер от 500 до 3 500 лв., а на предприятието се налага имуществена санкция в размер от 2 000 до 7 000 лв.

Субект на нарушението по посочения текст може да бъде всяко лице в дадено предприятие, което съгласно организационната структура на това предприятие и своята длъжностна характеристика има задължения по съхраняване на счетоводна информация. Субект на нарушението е и съответното предприятие по смисъла на ЗСч.

¹⁴ За състав на нарушението се приема системата от признаци, чрез които нормите на Закона за счетоводството очертават отделните видове нарушения. За да е налице нарушение на Закона за счетоводството, трябва да бъдат осъществени всички признаци, посочени в неговия състав.

Обръща се специално внимание на въпроса за отговорността на извършителя на административно нарушение, когато е действал в изпълнение на неправомерна служебна заповед, дадена по установения ред. В тези случаи той не носи отговорност, ако заповедта не е съдържала очевидно за него нарушение, което е в съответствие с разпоредбата на чл. 25 от ЗАНН.

Изпълнителното деяние се състои в неспазване на нормативно регламентираните срокове и ред за съхранение на счетоводната информация.

Третият състав е регламентиран в чл. 70, ал. 1 от ЗСч, а именно: който възложи съставяне на финансови отчети в нарушение на чл. 17, ал. 1 от ЗСч¹⁵, се наказва с глоба от 500 до 3 000 лв., а на предприятието се налага имуществена санкция в размер от 2 000 до 5 000 лв.

Субект на нарушението по посочения текст може да бъде всяко лице в предприятието, което има компетенции и правомощия да възлага съставянето на финансови отчети на предприятието, както и самото предприятие. Типичният субект на нарушението в конкретния случай е ръководителят на предприятието.

Изпълнителното деяние се изразява във възлагане съставянето на финансов отчет на лице или счетоводно предприятие, които не отговарят на законово регламентираните в ЗСч изисквания да бъдат съставители на финансови отчети.

Четвъртият състав е регламентиран в чл. 71, ал. 1 от ЗСч, а именно: лице, което състави финансов отчет, без да отговаря на изискванията на чл. 17, ал. 1 и чл. 18 от ЗСч, се наказва с глоба в размер от 500 до 3 000 лв. На счетоводно предприятие¹⁶, което състави финансов отчет, без да отговаря на изискванията на чл. 18 от ЗСч, се налага имуществена санкция в размер от 2 000 до 5 000 лв.

Субект на нарушението по посочения текст може да бъде всяко лице, което съставя финансови отчети. Специфична особеност е, че административната санкция е диференцирана в зависимост от това дали става въпрос за физическо лице, или счетоводно предприятие.

Изпълнителното деяние се изразява в изготвянето на финансов отчет от физическо лице или счетоводно предприятие, което не отговаря на законово регламентираните в ЗСч (глава първа, раздел VI, чл. 17 и 18) изисквания към съставителите на финансови отчети. Като типичен пример може да се посочи изготвянето на финансов отчет както от физическо лице, което не притежава задължителната минимална степен на завършено образование и съответстващ към него действителен стаж¹⁷ по специалността, така и от счетоводно предприятие, чиито управляващи

¹⁵ Финансовите отчети на предприятията следва да бъдат съставени от физически лица, които са в трудово, служебно или облигационно правоотношение с предприятието, или от счетоводни предприятия.

¹⁶ Легалното определение за счетоводно предприятие се съдържа в § 1, т. 27 от Допълнителните разпоредби на Закона за счетоводството.

¹⁷ Легалното определение за действителен стаж се съдържа в § 1, т. 3 от Допълнителните разпоредби на Закона за счетоводството.

и/или представляващи не притежават задължителната минимална степен на завършено образование и съответстващ към него действителен стаж по специалността¹⁸.

Петият състав е регламентиран в чл. 72, ал. 1 от ЗСч, а именно: който е задължен и не състави финансов отчет и/или годишни доклади по глава седма, раздели I – IV от ЗСч, се наказва с глоба в размер от 500 до 3 000 лв., а на предприятието се налага имуществена санкция в размер от 2 000 до 5 000 лв.

Субект на нарушението по посочения текст може да бъде всяко лице, което в съответствие с правноорганизационната структура на предприятието има задължение и отговорност да съставя финансови отчети и/или годишни доклади, както и самото предприятие. Типичният субект на нарушението в конкретния случай е ръководителят на предприятието.

Изпълнителното деяние се изразява в неизготвянето изобщо или неизпълнение в законоустановения срок на задължението за изготвяне на финансов отчет (индивидуален или консолидиран) и/или годишен доклад за дейността, консолидиран доклад за дейността, нефинансова декларация, консолидирана нефинансова декларация.

Шестият състав е регламентиран в чл. 73, ал. 1 от ЗСч, а именно: който е задължен и не състави годишни доклади за плащанията към правителствата по реда на глава седма, раздели V и VI от ЗСч, се наказва с глоба в размер от 1 000 до 3 000 лв., а на предприятието се налага имуществена санкция в размер от 2 000 до 15 000 лв.

Субект на нарушението по посочения текст може да бъде всяко лице, което в съответствие с правноорганизационната структура на предприятието има задължение да изготви годишни доклади за плащанията към правителството, както и самото предприятие. Типичният субект на нарушението в конкретния случай е ръководителят на предприятието.

Изпълнителното деяние се изразява в неизготвянето изобщо или неизпълнение в законоустановения срок на задължението за изготвяне на доклад за плащанията към правителството и/или консолидиран доклад за плащанията към правителството.

Седмият състав е регламентиран в чл. 74, ал. 1 от ЗСч, а именно: който е задължен и не публикува финансов отчет, се наказва с глоба в размер от 200 до 3 000 лв., а на предприятието се налага имуществена санкция в размер от 0,1 до 0,5 на сто от нетните приходи от продажби за отчетния период, за който се отнася непубликуваният финансов отчет, но не по-малко от 200 лв.

Субект на нарушението по посочения текст може да бъде всяко лице в предприятието, което има компетенции и правомощия да организира

¹⁸ Като изключение Законът за счетоводството допуска съставители на годишните финансови отчети на едноличните търговци, които прилагат способа на едностранното счетоводно записване, както и на микропредприятията, които не са осъществявали дейност през отчетния период, да бъдат собствениците или съдружниците на тези предприятия.

публикуването на финансовите отчети на предприятието в съответствие с разпоредбите на глава шеста и чл. 38 от ЗСч, както и самото предприятие. Типичният субект на нарушението в конкретния случай е ръководителят на предприятието.

Изпълнителното деяние се изразява в:

- неизвършване изобщо или в законоустановения срок на заявяване за вписване и представяне за обявяване на подлежащ на обявяване акт, какъвто е годишният финансов/консолидиран отчет на предприятието (търговец по смисъла на Търговския закон или юридическо лице с нестопанска цел) в търговския регистър и регистъра на юридическите лица с нестопанска цел;
- непубликуване изобщо или в законоустановения срок в икономическо издание или чрез интернет на финансовите отчети на останалите предприятия по смисъла на ЗСч, различни от търговци по смисъла на Търговския закон и юридически лица с нестопанска цел.

Седмият състав е регламентиран в чл. 75, ал. 1 от ЗСч, а именно: който е задължен и не възложи извършването на независим финансов одит на регистриран одитор, се наказва с глоба в размер от 500 до 5 000 лв., а на предприятието се налага имуществена санкция в размер от 2 000 до 10 000 лв.

Субект на нарушението по посочения текст може да бъде всяко лице в предприятието, което има компетенции и правомощия да възлага извършването на независим финансов одит на финансов отчет на предприятието, както и самото предприятие. Типичният субект на нарушението в конкретния случай е ръководителят на предприятието.

Изпълнителното деяние се изразява в неизпълнение на задължението за възлагане извършването на независим финансов одит на финансовия отчет на предприятието в случаите, когато ЗСч регламентира наличието на такова задължение.

Осмият състав е регламентиран в чл. 76, ал. 1 от ЗСч, а именно: който възложи извършването на независим финансов одит на лице, упражняващо дейност като регистриран одитор, без да е регистрирано по реда на Закона за независимия финансов одит, се наказва с глоба в размер от 500 до 5 000 лв., а на предприятието се налага имуществена санкция в размер от 2 000 до 10 000 лв.

Субект на нарушението по посочения текст може да бъде всяко лице в предприятието, което има компетенции и правомощия да възлага извършването на независим финансов одит на финансов отчет на предприятието, както и самото предприятие. Типичният субект на нарушението в конкретния случай е ръководителят на предприятието.

Изпълнителното деяние се изразява във възлагане извършването на независим финансов одит на лице, което не е вписано като регистриран одитор в регистъра на регистрираните одитори, организиран и

поддържан от Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори по реда на Закона за независимия финансов одит (ЗНФО).

Деветият състав е регламентиран в чл. 76, ал. 2 от ЗСч, а именно: който извърши одит, без да е регистриран одитор по реда на ЗНФО, се наказва с глоба в размер от 500 до 5 000 лв.

Субект на нарушението по посочения текст може да бъде всяко лице, което извършва независим финансов одит, без да е регистриран одитор по реда на ЗНФО.

Изпълнителното деяние се изразява в извършването на независим финансов одит от лице, което не е вписано като регистриран одитор в регистъра на регистрираните одитори, организиран и поддържан от Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори по реда на ЗНФО.

По мнение на автора систематичното място на разпоредбата на чл. 76, ал. 2 от ЗСч не следва да е в този закон, а в ЗНФО. ЗСч урежда осъществяването на счетоводството, докато правната уредба на придобиването на правоспособност и упражняването на одиторската професия от регистрираните одитори, както и на извършването на независим финансов одит се съдържа в ЗНФО.

За всички останали нарушения на ЗСч е предвидена обща бланкетна разпоредба в чл. 77, ал. 1 от закона. По силата на същата разпоредба, който не изпълни друго задължение, произтичащо от ЗСч, се наказва с глоба в размер от 200 до 1 000 лв., а на предприятието се налага имуществена санкция в размер от 300 до 2 000 лв. Практически по силата на тази разпоредба следва да се санкционират всички останали нарушения на ЗСч извън изрично регламентираните в членове от 68 до 76 от закона.

Пълното изброяване на всички възможни административни задължения, регламентираните със ЗСч, чието неизпълнение представлява административно нарушение и води до налагането на административни наказания, извън изрично регламентираните, е една трудна задача, но и едва ли е необходимо. В този контекст едно примерно изброяване на административните задължения, произтичащи от разпоредбите на ЗСч, чието неизпълнение се санкционира по реда на чл. 77, ал. 1 от ЗСч, включва следното:

- спазване на изискването за прилагане на двустранно счетоводно записване (чл. 3, ал. 1);
- спазване на изискването за осъществяване на текущо счетоводно отчитане на всички стопански операции в хронологичен ред (чл. 3, ал. 2);
- спазване на изискването за документална обосновааност на стопанските операции при осъществяване на текущото счетоводно отчитане (чл. 3, ал. 3);
- спазване на изискванията за минимално съдържание на първичните счетоводни документи (чл. 6);

- спазване на изискванията за издаване на първични счетоводни документи (чл. 7);
- спазване на изискванията за изграждане и поддържане на счетоводната система на предприятието, вкл. прилагане на утвърдената от ръководството на предприятието счетоводна политика (чл. 11, ал. 1);
- спазване на изискването използваният счетоводен софтуер да осигурява възможност обработваните чрез него данни и изходни документи да са на български език (чл. 11, ал. 2);
- спазване на изискванията за изготвяне на финансовите отчети на български език, с арабски цифри и в хиляди левове (чл. 23);
- спазване на изискването за вярно и честно представяне (чл. 24);
- спазване на изискването за минимално съдържание на информацията, която следва да бъде посочена във финансовите отчети, регламентирано в чл. 25;
- спазване на регламентираните в чл. 26 принципи;
- спазване на изискванията за извършване на инвентаризация на активите и пасивите (чл. 28);
- спазване на регламентираното в раздел III и IV на глава трета от закона съдържание (комплектност) на финансовите отчети (чл. 29 – 33);
- спазване на изискванията за приложима счетоводна база (чл. 34 и чл. 35);
- други.

Много интересен приложен въпрос е дали предвидените в ЗСч административни санкции могат да се налагат при неизпълнение на задължения, произтичащи от други нормативни актове, които са издадени въз основа на ЗСч. Така например, на основание чл. 36, ал. 1 от ЗСч, Националните счетоводни стандарти се приемат от Министерския съвет¹⁹. От една страна би могло да се поддържа, че допуснати нарушения на приложимите Национални счетоводни стандарти не биха могли да бъдат санкционирани по реда на ЗСч, тъй като се касае до разпоредби, които, макар и издадени въз основа на него (закона), не представляват нарушения на разпоредбите на самия ЗСч. По-конкретно неспазването на Националните счетоводни стандарти не представлява пряко нарушение на самия ЗСч, а на разпоредби на Постановление на Министерски съвет, т.е. на издаден въз основа на ЗСч нормативен акт. От друга страна, неспазването на приложимите Национални счетоводни стандарти ще има за краен резултат фактическа обстановка, при която финансовите отчети няма да представят вярно и честно имущественото и финансово

¹⁹ Прилаганите Национални счетоводни стандарти са приети с Постановление № 394 от 30 декември 2015 г. за изменение и допълнение на Националните стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия, приети с Постановление № 46 на Министерския съвет от 21 март 2005 г.

състояние и финансовите резултати от дейността на предприятието, паричните потоци и собствения капитал, т.е. по същество ще е налице нарушение на разпоредбите на чл. 24 от ЗСч, регламентиращи изискването за вярно и честно представяне. По такъв начин би могло да се поддържа становище, че Националните счетоводни стандарти са инкорпорирани в ЗСч и тяхното неспазване по същество представлява нарушение на самия ЗСч, което становище не се споделя от автора.

Авторът счита, че към настоящия момент при допуснати нарушения при прилагането на Националните счетоводни стандарти следва да се прилага универсалната санкция, регламентирана с разпоредбата на чл. 32, ал. 2 от ЗАНН, съгласно която – който не изпълни или наруши постановление или друг акт, издаден или приет от Министерския съвет, свързан със счетоводното, данъчното, митническото, валутното или екологичното законодателство, ако деянието не съставлява престъпление, се наказва с глоба от 400 до 3 000 лв.

С цел излизане от един такъв омагьосан кръг и гарантиране на предвидимост и правна сигурност авторът предлага в обхвата на разпоредбата на чл. 77, ал. 1 от ЗСч изрично да бъде включено и неизпълнението на задължения, произтичащи от издадени въз основа на него (ЗСч) нормативни актове.

Интерес, а в известна степен и недоумение, буди обстоятелството, че в ЗСч не е предвидена изрична санкция при неизпълнение на задължението за водене на счетоводство изобщо, въпреки че задължението за водене на счетоводство следва да заема централното водещо място в кръга на регламентираните със същия закон задължения. Поддържа се становището, че неизпълнението на това задължение е най-тежкото нарушение, за което следва да бъде предвидена най-строгата административна санкция.

Повторни административни нарушения на Закона за счетоводството

В случаи на повторни административни нарушения на съответните разпоредби на ЗСч законодателят е регламентирал 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. 16 от Допълнителните разпоредби на ЗСч).

По отношение на размера на предвидените в ЗСч санкции се изразява становище, 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 следва да се вземат предвид тежестта на нарушението, подбудите за неговото извършване и другите смекчаващи и отегчаващи вината обстоятелства, както и имотното състояние на нарушителя.

С оглед пълнота на изложението се отбелязва, че дадено нарушение на ЗСч освен административно нарушение би могло да бъде и престъпление. Най-типичният пример в това отношение сигурно е съставянето на счетоводен документ с невярно съдържание, което е както административно нарушение по смисъла на ЗСч, така и документно престъпление по смисъла на Наказателния кодекс. 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 ЗСч 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 се прави извод, че ЗАНН възприема принципа за разделното наказване (самостоятелна наказуемост), т.е. системата на кумулация при съвкупност от нарушения на ЗСч. Стриктното прилагане на този принцип може да доведе до неадекватна (непропорционална) тежест на наложените наказания при множество нарушения, извършени от едно лице.

За принципа на справедливостта на административнонаказателния процес

Една от основните проявни форми на принципа на справедливост на административнонаказателния процес е недопустимостта, дори забраната, за повторното налагане на наказание за едно и също деяние (*Non bis in idem*)²⁰. Съдържателната страна на принципа *Non bis in idem* се изразява в това, че за едно конкретно нарушение на ЗСч 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.

В тази връзка се посочва, че на основание чл. 263, ал. 1 от Закона за корпоративно подоходно облагане (ЗКПО) данъчно задължено лице, което отчете стопанска операция в нарушение на счетоводната си политика и това води до неправилно определяне на счетоводния му финансов резултат, се наказва с имуществена санкция за всяко нарушение. На основание чл. 264, ал. 1 от ЗКПО представляващият данъчно задълженото

²⁰ Лазаров, К., И. Тодоров. „Административен процес“, София, „Сиела Норма“ АД, 2020 г., стр. 548.

лице, включително лицето, изпълнявало длъжността ликвидатор, синдик или представляващ място на стопанска дейност, непersonифицирано дружество или осигурителна каса, който с действие или бездействие е допуснал нарушение, по предходното изречение, се наказва с имуществена санкция или с глоба. На основание чл. 265 от ЗКПО данъчно задължено лице, което не издаде първичен счетоводен документ за отчитане на приходи, ако не подлежи на по-тежко наказание, се наказва със санкцията по чл. 182 от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС), т.е. с глоба – за физическите лица, които не са търговци, или с имуществена санкция – за юридическите лица и едноличните търговци. По такъв начин всички тези нарушения представляват едновременно нарушения както на ЗКПО, така и нарушения на ЗСч по смисъла на чл. 77, ал. 1 от ЗСч.

В съответствие с разпоредбите на чл. 40, ал. 1 и 3 от Закона за търговския регистър и регистъра на юридическите лица с нестопанска цел лице, което е задължено, но не обяви подлежащ на обявяване акт в определения от закон срок, се наказва с глоба, като ако след като е наказано с глоба задълженото лице не заяви вписване или не представи актовете в определения срок, то се наказва с глобата всеки месец до извършване на съответното действие. Годишните и консолидирани финансови отчети на отчитащите се предприятие подлежат на публикуване по реда и в сроковете, регламентирани в чл. 38 от ЗСч. По такъв начин незаявяването за вписване и непредставянето за обявяване, и в крайна сметка, непубликуването в търговския регистър и регистъра на юридическите лица с нестопанска цел на годишните финансови/консолидирани отчети от страна на предприятията, които са търговци по смисъла на Търговския закон и юридическите лица с нестопанска цел, представлява едновременно нарушение както на Закона за търговския регистър и регистъра на юридическите лица с нестопанска цел, така и нарушение на ЗСч по смисъла на чл. 74, ал. 1 от ЗСч.

По силата на разпоредбата на чл. 273а, ал. 1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК), който не спазва сроковете по чл. 38, ал. 1 от ДОПК за съхраняване на информация, се наказва с глоба - за физическите лица, които не са търговци, или с имуществена санкция - за юридическите лица и едноличните търговци. С чл. 38, ал. 1 от ДОПК са регламентирани сроковете за съхраняване на счетоводната и търговска документация, както и всички други сведения и документи от значение за данъчното облагане. По такъв начин неспазването на сроковете за съхраняване на ведомости за заплати; счетоводни регистри и финансови отчети; документи за данъчен контрол представлява едновременно нарушение както на ДОПК, така и нарушение на ЗСч по смисъла на чл. 69, ал. 1 от ЗСч.

Въз основа на гореизложеното се обобщава, че в практиката могат да възникнат хипотези, в които за едно и също нарушение (например непубликуване на финансов отчет) на едно и също лице могат да бъдат наложени няколко административни наказания. Получава се фактическа ситуация, в 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. Това води до заключението, че е необходимо законодателят да предприеме необходимите мерки за отстраняване на дублиращите се административнонаказателни разпоредби.

Установяване на административните нарушения, налагане, обжалване и изпълнение на наказанията

АУАН се съставят от органите на Националната агенция за приходите или на Агенцията за държавна финансова инспекция. Наказателните постановления се издават от министъра на финансите или от оправомощени от него длъжностни лица. Съставянето на актовете, издаването, обжалването и изпълнението на наказателните постановления се извършват по реда на ЗАНН (чл. 78, ал. 1, 2 и 3 от ЗСч).

Установяване на административните нарушения на Закона за счетоводството

За да бъде санкционирано дадено нарушение на ЗСч, то трябва да бъде установено. Установяването на административните нарушения се извършва със съставяне на АУАН.

На основание чл. 36, ал. 1 от ЗАНН административнонаказателно производство се образува със съставяне на АУАН, т.е. надлежно съставеният АУАН в общия случай е задължителна и абсолютна процесуална предпоставка за образуване на административнонаказателно производство. Единственото изключение от това правило е регламентирано в чл. 36, ал. 2 от ЗАНН, съгласно който без приложен акт административнонаказателна преписка не се образува освен в случаите, когато производството е прекратено от съда или прокурора или прокурорът е отказал да образува наказателно производство и е препратено на наказващия орган.

В правната доктрина се поддържа, че АУАН е официален документ и изготвен при стриктно спазване на всички законови разпоредби изпълнява три основни функции:

- констативна (установителна) функция – официална констатация за извършено нарушение, неговия автор и доказателствата, които го установяват;
- сезираща функция – актът служебно сезира административнонаказващия орган за извършеното нарушение;
- обвинителна функция – обвинява лицето, срещу което е съставен акта, като нарушител. В тази връзка се подчертава, че АУАН няма презумптивна доказателствена сила, тъй като ЗАНН презюмира

невинността на нарушителя до доказване на противното, поради което в тежест на актосъставителя е да докаже нарушението, което твърди, или това е т.нар. презумпция за невиновност, която лежи в основата на административнонаказателния процес²¹.

В съответствие с разпоредбата на чл. 78, ал. 1 от ЗСч актовете за установяване на административни нарушения се съставят от органите на Националната агенция за приходите или на Агенцията за държавна финансова инспекция. В тази връзка се подчертава, че условие за правна валидност на съставения АУАН е актосъставителят да бъде компетентен да състави акт по правилата на материалната, персонална (лична) и териториална компетентност. АУАН, който е съставен в нарушение на това правило, е нищожен, поради което той не може да произведе каквито и да било правни последици. На основание чл. 37, ал. 3 от ЗАНН не може да съставя АУАН лице, което е: пострадало от нарушението или е съпруг или роднина на нарушителя или пострадалия по права линия без ограничение и по съребрена линия – до четвърта степен; както и заинтересовано от изхода на административното производство или има с нарушителя или пострадалия особени отношения, които пораждат основателни съмнения в неговата безпристрастност. При наличието на тези основания като актосъставители трябва да действат други категории лица, изчерпателно изброени в чл. 37, ал. 4 от ЗАНН.

Чл. 34, ал. 1 от ЗАНН регламентира два различни давностни срока, с изтичането на които не се образува административнонаказателно производство при допуснати административни нарушения на ЗСч, т.е. за образуване на административнонаказателно производство е необходимо:

- да не са изтекли три месеца от откриване на нарушителя;
- да не е изтекла една година от извършване на нарушението.

В тази връзка се посочва основното правило за изчисляване на сроковете. Срокът, който се определя в години, изтича на същото число и в същия месец на съответната година, а когато такова число няма – в края на съответния месец. Срокът, който се определя в месеци, изтича на съответното число на последния месец, а ако последният месец няма съответното число, срокът изтича в последния му ден. Срокът, който се определя в седмици, изтича в съответния ден на последната седмица. Срокът, който се определя в дни, се изчислява от деня, следващ деня, от който започва да тече срокът, и изтича в края на последния му ден.

Много важно е да се отбележи, че тримесечният срок винаги трябва да се вмести в рамките на едногодишния срок. Например на 20 декември X1 г. е извършено административно нарушение на ЗСч, като нарушителят е открит на 15 декември X2 г. АУАН следва да бъде съставен в срок до 20 декември X2 г., а не в срок до 15 март X3 г., когато изтича тримесечният срок от откриване на нарушителя.

²¹ Караниколов, Л. „Нарушенията на Закона за счетоводството“, София, „Информа-интелект“ ЕООД, 1995 г., стр. 22; Лазаров, К., И. Тодоров. „Административен процес“, София, „Сиела Норма“ АД, 2020 г., стр. 564.

Според автора предвиденият в ЗАНН едногодишен давностен срок е крайно недостатъчен, поради което редица фактически нарушения на ЗСч остават несанкционирани. В тази връзка авторът предлага законодателна промяна, с която този срок да бъде удължен.

При смърт на нарушител или при изпадането му в постоянно разстройство на съзнанието не се образува административнонаказателно производство или същото се прекратява (чл. 34, ал. 1, б. „а“ и „б“ от ЗАНН). Образуваното административнонаказателно производство се прекратява и при неиздаване на наказателно постановление в шестмесечен срок от съставянето на АУАН (чл. 34, ал. 3 от ЗАНН).

В Тълкувателно постановление № 1 от 27 февруари 2015 г. на Върховния касационен съд (ВКС) и на Върховния административен съд (ВАС) се поддържа, че сроковете по чл. 34 от ЗАНН са давностни, което означава, че те могат да бъдат спирани и прекъсвани. В тълкувателното постановление се поддържа, че давността е период от време, определен в закон, с изтичането на който титулярът на едно право губи предоставената му от закона възможност да го осъществи. Давността следва да се прилага служебно, като държавата губи своето материално право да наложи наказание на дееца и да изпълни вече наложено му наказание. Давността погасява наказателната отговорност, което на свой ред прави наказателното производство недопустимо. С изтичане на давностните срокове по чл. 34 от ЗАНН се погасява възможността да бъдат реализирани всички правомощия на наказващия орган по административнонаказателното правоотношение. Давността погасява възможността за реализирането на отговорността, следователно изключва възможността за реализиране на материалното санкционно правоотношение изобщо. Давността е материалноправен институт с процесуални последици, тъй като погасява възможността за реализиране на отговорността. Давностните срокове са материалноправни и като такива са различни по своя характер и правни последици от преклузивните срокове, като с тях наказателното преследване се изключва, погасява се правото да се търси отговорност. Заедно с това преклузивните срокове не се спират и не се прекъсват с действията на надлежните органи, за разлика от давностните срокове.

На следващо място в Тълкувателното решение се поддържа, че би било неоснователно да се изключи въобще приложението на института на давността в производството по установяване на административни нарушения и налагане на административни наказания, защото по този начин ще се допусне възможността административните нарушения да се установяват и санкционират след изтичане на неопределен период във времето, с което на практика ще се допусне трайна несигурност в правния мир. Изрично се подчертава, че един от значителните пропуски в ЗАНН е свързан с липсата на правна регламентация на института на абсолютната погасителна давност. В чл. 34 от ЗАНН няма разпоредба, аналогична на разпоредбата на чл. 81, ал. 3 от НК, уреждаща абсолютната давност. Именно тази празнина се преодолява с приложението на чл. 81, ал. 3 във връзка с чл. 80, ал. 1, т. 5 от НК и във връзка с чл. 11 от ЗАНН. Предвид липсата на разпоредба, уреждаща абсолютната давност в ЗАНН, и

наличието на препращащата норма на чл. 11 от ЗАНН, уредбата относно погасяването на наказателното преследване по давност в НК следва да намери приложение.

На основание чл. 80, ал. 1, т. 5 от НК наказателното преследване се изключва по давност, когато то не е възбудено в продължение на 3 години от довършване на съответното престъпление. Давността спира, когато започването или продължаването на наказателното преследване зависи от разрешаването на някой предварителен въпрос с влязъл в сила съдебен акт. Давността се прекъсва с всяко действие на надлежните органи, предприето за преследване, и то само спрямо лицето, срещу което е насочено преследването. След свършване на действието, с което е прекъсната давността, започва да тече нова давност. Независимо от спирането или прекъсването на давността наказателно преследване не се образува, ако е изтекъл срок, който надвишава с една втора предвидения за съответното деяние давностен срок или това е т.нар. абсолютна давност. В тази връзка се приема, че абсолютният давностен срок за образуване на административнонаказателно производство за нарушения на ЗСч е 1.5 години от извършване на нарушението (1 г. + 0.5*1 г.). Обръща се внимание, че Тълкувателното постановление съдържа мотиви, от които би могло да се направи заключение, че абсолютната давност следва да е 4.5 г. Подобно тълкуване не се споделя от автора.

Въз основа на гореизложеното изключително важно е да се подчертае, че съставянето на АУАН прекъсва протичането на регламентирания в чл. 34, ал. 1 от ЗАНН едногодишен давностен срок, при което започва да тече нов давностен срок.

АУАН, съставени извън законоустановените срокове, са нищожни.

АУАН се съставя в присъствието на нарушителя и свидетелите, които са присъствали при извършване или установяване на нарушението. Когато нарушителят е известен, но не може да се намери или след покана не се яви за съставяне на акта, актът се съставя и в негово отсъствие. При липса на свидетели, присъствали при извършването или установяването на нарушението, или при невъзможност да се състави акт в тяхно присъствие, той се съставя в присъствието на двама други свидетели, като това изрично се отбелязва в него. Когато нарушението е установено въз основа на официални документи, актът може да се състави и в отсъствие на свидетели (чл. 40, ал. 1, 2, 3 и 4 от ЗАНН).

АУАН се съставя въз основа на събраните доказателства посредством прилагане на допустимите доказателствени средства, като задължителните реквизити на АУАН са изчерпателно изброени в чл. 42, ал. 1 от ЗАНН както следва:

- собственото, бащиното и фамилното име на съставителя и длъжността му;
- датата на съставяне на акта;
- датата и мястото на извършване на нарушението;

- описание на нарушението и обстоятелствата, при които е било извършено;
- законните разпоредби, които са нарушени;
- собственото, бащиното и фамилното име и възрастта на нарушителя, точния му адрес и местоработата, единен граждански номер, а в случай че е чужденец – имената, точния адрес, дата на раждане, а ако има информация за това – и място на раждане, по паспорт или заместващ го документ за пътуване с посочване на номер, дата на издаване и издател на документа;
- имената и точните адреси и датата на раждане на свидетелите;
- обясненията или възраженията на нарушителя, ако е направил такива;
- имената и точните адреси на лицата, които са претърпели имуществени вреди от нарушението, единен граждански номер;
- опис на писмените материали и на иззетите вещи, ако има такива, и кому са поверени за пазене.

В АУАН нарушителят може да посочи, че желае наказателното постановление да му бъде връчено чрез изпращане на съобщение до персонален профил, регистриран в информационната система за сигурно електронно връчване като модул на Единния портал за достъп до електронни административни услуги по смисъла на Закона за електронното управление (чл. 42, ал. 2 от ЗАНН). Важно е да се подчертае, че това е само една възможност, която е по преценка на нарушителя.

АУАН следва да бъде подписан от съставителя и поне от един от свидетелите, посочени в него, и се предявява на нарушителя, за да се запознае със съдържанието му и да го подпише със задължение да уведоми наказващия орган, когато промени адреса си (чл. 43, ал. 1 от ЗАНН). Когато нарушителят откаже да подпише акта, това се удостоверява чрез подписа на един свидетел, името и точният адрес на който се отбелязват в акта (чл. 43, ал. 2 от ЗАНН). Когато актът е съставен в отсъствие на нарушителя, той се изпраща на съответната служба, а ако няма такава – на общинската администрация по местоживеенето на нарушителя за предявяване и подписване. Актът се предявява и подписва не по-късно от седем дни от получаването и се връща незабавно (чл. 43, ал. 4 от ЗАНН).

При подписване на акта на нарушителя се връчва препис от него срещу разписка, а в акта се отбелязва датата на неговото подписване. При връчване на препис от акта нарушителят се уведомява писмено за правото му в 14-дневен срок да отправи предложение до наказващия орган за сключване на споразумение за приключване на административнонаказателното производство (чл. 43, ал. 5 от ЗАНН). Както посочва проф. Цветан Сивков, по този начин, от една страна, актосъставителят има задължение да уведоми нарушителя за тази възможност за споразумение, но от друга страна, това е само възможност, но не и задължение за нарушителя, тъй като той изобщо може да не е

съгласен да обсъжда възможността за сключване на споразумение²². Когато нарушителят след щателно издирване не може да бъде намерен, това се отбелязва в акта и производството се спира (чл. 43, ал. 6 от ЗАНН).

Освен възраженията при съставяне на акта в седемдневен срок от подписването му нарушителят може да направи и писмени възражения по него. Когато във възраженията си нарушителят посочи писмени или веществени доказателства, те трябва да бъдат събрани служебно, доколкото това е възможно (чл. 44, ал. 1 и ал. 2 от ЗАНН).

Що се отнася до юридическите лица, необходимо е да се подчертае, че АУАН следва да бъде съставен в присъствието на и връчен на лице, което има представителна власт по отношение на съответното юридическо лице.

В 14-дневен срок от връчването на акта той се изпраща на наказващия орган заедно с възраженията, събраните доказателства и другите приложения към преписката (чл. 44, ал. 3 от ЗАНН). Този срок е инструктивен.

На основание чл. 48, ал. 1 от ЗАНН административнонаказателната преписка следва да бъде разгледана от административнонаказващия орган, в чийто район е било извършено нарушението. Когато нарушението е свързано с подаване на информация по електронен път, компетентен да разгледа преписката е наказващият орган, в чийто район е седалището на органа, пред който е подадена или е следвало да бъде подадена информацията (чл. 48, ал. 2 от ЗАНН). Когато не може точно да се определи местоизвършването на нарушението, компетентен да разгледа преписката е административнонаказващият орган, в чийто район е постоянният адрес на нарушителя или адресът на управление на едноличния търговец или юридическото лице или органът, в района на който най-напред е било образувано производството (чл. 48, ал. 4 от ЗАНН).

На основание чл. 51, ал. 1 от ЗАНН не може да участва в разглеждането на административнонаказателна преписка и в издаването на наказателно постановление длъжностно лице, което:

- е пострадало от нарушението или е съпруг или роднина на нарушителя или пострадалия по права линия без ограничение и по сребрена линия – до четвърта степен;
- е съставило АУАН или е свидетел по него;
- е заинтересувано от изхода на административното производство или има с нарушителя или пострадалия особени отношения, които пораждат основателни съмнения в неговото безпристрастие.

При наличието на някои от посочените основания длъжностното лице трябва да се отведе незабавно с мотивиран писмен акт (чл. 51, ал. 2 от

²² Сивков, Ц. „Измененията в Закона за административните нарушения и наказания“, София, „Сиела Норма“ АД, 2021 г., стр. 46.

ЗАНН), т.е. отводът е личен акт, като личното решение е оставено на преценката на съответното длъжностно лице.

Отвод на същите основания може да се иска и от:

- лицето, срещу което е съставен АУАН;
- едноличния търговец или юридическото лице, срещу което е съставен АУАН;
- пострадалия от нарушението.

Определяне на размера на наказанието

Размерът на наказанията, които се налагат за допуснати административни нарушения на ЗСч, се определя от министъра на финансите или от оправомощени от него длъжностни лица в издаваните от тях наказателни постановления (чл. 78, ал. 2 от ЗСч). Наказателното постановление се издава въз основа на съставения АУАН, т.е. АУАН е абсолютна процесуална предпоставка за издаване на наказателно постановление.

Наказващият орган е длъжен да се произнесе по административнонаказателната преписка в месечен срок от получаването ѝ (чл. 52, ал. 1 от ЗАНН). В тази връзка се подчертава, че неспазването на едномесечния срок (който срок е инструктивен) не погасява правото за издаване на наказателно постановление, но ако са изтекли шест месеца от съставянето на АУАН, наказателно постановление не може да бъде издавано. Ако се установи, че АУАН не е бил предявен на нарушителя, наказващият орган го връща веднага на актосъставителя (чл. 52, ал. 2 от ЗАНН). Преди да се произнесе по преписката, наказващият орган проверява акта с оглед на неговата законосъобразност и обоснованост и преценява възраженията и събраните доказателства, а когато е необходимо, извършва и разследване на спорните обстоятелства. Разследването може да бъде възложено и на други длъжностни лица от същото ведомство (чл. 52, ал. 4 от ЗАНН).

Наказващият орган следва да прекрати административнонаказателното производство с мотивирана резолюция в следните изчерпателно изброени в чл. 54, ал. 1 от ЗАНН случаи:

- когато деянието, описано в АУАН, не е извършено или не съставлява нарушение;
- когато нарушението не е доказано по несъмнен начин;
- когато не е доказано по несъмнен начин участието на лицето, срещу което е съставен АУАН, в извършване на нарушението;
- в случаите по чл. 34, ал. 1, букви „а“ – „в“ от ЗАНН;
- когато АУАН е съставен след изтичане на сроковете по чл. 34, ал. 1 или 2 от ЗАНН;

- когато в срока по чл. 34, ал. 3 от ЗАНН (шестмесечен срок от съставяне на АУАН) не е издадено наказателно постановление, нарушителят не е предупреден по реда на чл. 28 от ЗАНН или не е сключено споразумение за приключване на производството;
- когато при съставяне на АУАН е допуснато съществено нарушение на процесуалните правила;
- когато срещу същото лице за същото деяние има влязло в сила наказателно постановление, предупреждение по чл. 28 от ЗАНН, споразумение или влязъл в сила съдебен акт;
- в случаите по чл. 33, ал. 2 от ЗАНН (при констатиране на признак/признаци на извършено престъпление).

В тази връзка се посочва разпоредбата на чл. 17, ал. 3 от ДОПК, съгласно която, когато задължено лице действа съобразно писмени указания от министъра на финансите, орган по приходите или публичен изпълнител, които впоследствие се окажат незаконосъобразни, определената от закона санкция не се налага. Особеното тук е, че указанията трябва да са били дадени в писмена форма от изчерпателно изброени длъжностни лица. Незаконосъобразността на указанията се установява по предвидения в закона ред. При така описаната хипотеза административнонаказателно производство не следва да се образува на основание чл. 34, ал. 1, б. „в“ от ЗАНН. В случай че е съставен АУАН, административнонаказателното производство следва да бъде прекратено. При влязло в сила наказателно постановление незаконосъобразността на писмените указания, вследствие изпълнението на които е извършено административно нарушение на ЗСч, ще бъде обстоятелство от съществено значение за разкриване на обективната истина, което обстоятелство не е било известно при издаването на наказателното постановление и по такъв начин ще е налице основание за възобновяване на административнонаказателното производство на основание чл. 70, ал. 2, т. 3 от ЗАНН.

На основание чл. 54, ал. 4 от ЗАНН реквизитите на резолюцията за прекратяване на административнонаказателното производство са, както следва:

- собственото, бащиното и фамилното име и длъжността на лицето, което я е издало;
- датата на издаването и номера на резолюцията;
- датата на акта, въз основа на който е образувана преписката, и името, длъжността и местослуженето на актосъставителя;
- собственото, бащиното и фамилното име, точния адрес и единен граждански номер на лицето, срещу което е съставен актът, а в случай че е чужденец – имената, точния адрес, дата на раждане, а ако има информация за това – и място на раждане, по паспорт или заместващ го документ за пътуване с посочване на номер, дата на издаване и издател на документа;

- описание на нарушението, за което е съставен актът;
- законовите разпоредби, за нарушаването на които е съставен актът;
- мотиви, които налагат прекратяване на производството;
- вещите, които се отнемат в полза на държавата;
- разпореждането с веществените доказателства;
- в какъв срок и пред кой съд подлежи на обжалване.

Резолюцията следва да бъде подписана от съответното длъжностно лице, което я е издало. Препис от резолюцията се връчва на лицето, срещу което е съставен АУАН. Резолюцията подлежи на оспорване (обжалване и протест) по реда на глава 3, раздел V от ЗАНН. В случаите, когато компетентният съд отмени резолюцията, наказващият орган следва да се произнесе по административнонаказателната преписка в едномесечен срок от уведомяването му за влезлия в сила съдебен акт.

Наказващият орган издава наказателно постановление, с което налага на нарушителя съответно административно наказание, когато установи по несъмнен начин факта на извършеното нарушение, самоличността на лицето, което го е извършило, и неговата вина, ако не са налице основания за прекратяване на производството, за прилагането на чл. 28 от ЗАНН (предупреждение при маловажни случаи на административни нарушения) или не е сключено споразумение с нарушителя. Наказателно постановление се издава и когато е допусната нередовност в АУАН, стига да е установено по безспорен начин извършването на нарушението, самоличността на нарушителя и неговата вина (чл. 53, ал. 1 и 2 от ЗАНН).

Съдържанието на наказателното постановление е регламентирано в чл. 57, ал. 1 от ЗАНН. То трябва да съдържа следните реквизити:

- собственото, бащиното и фамилното име и длъжността на лицето, което го е издало;
- датата на издаването и номерата на постановлението;
- датата на акта, въз основа на който се издава, и името, длъжността и местослуженето на актосъставителя;
- собственото, бащиното и фамилното име на нарушителя и точния му адрес, единен граждански номер, а в случай че е чужденец – имената, точния адрес, дата на раждане, а ако има информация за това – и място на раждане, по паспорт или заместващ го документ за пътуване с посочване на номер, дата на издаване и издател на документа;
- описание на нарушението, датата и мястото, където е извършено, обстоятелствата, при които е извършено, както и на доказателствата, които го потвърждават;
- законните разпоредби, които са били нарушени виновно;

- вида и размера на наказанието;
- отегчаващите и смекчаващи обстоятелства и другите обстоятелства, взети предвид при определяне вида и размера на наказанието;
- времето, през което наказаното лице е било лишено по административен ред или фактически от възможността да упражнява определена професия или дейност, което се приспада от времето на изтърпяване на наказанието временно лишаване от право да се упражнява определена професия или дейност;
- вещите, които се отнемат в полза на държавата;
- разпореждането с веществените доказателства;
- размера на обезщетението и на кого следва да се заплати;
- в какъв срок и пред кой съд подлежи на обжалване.

Наказателното постановление се подписва от длъжностното лице, което го е издало (чл. 57, ал. 2 от ЗАНН).

Наказателното постановление се издава най-късно до изтичане на 6 месеца от съставяне на АУАН. Този срок е давностен и неспазването му е основание за отмяна на наказателното постановление.

Препис от издаденото наказателно постановление се връчва срещу подпис на нарушителя.

С наказателното постановление нарушителят се уведомява и за правата му по чл. 79б от ЗАНН, а именно че той има възможност да се откаже от обжалване на наказателното постановление в частта относно наложената глоба, като в четиринадесет дневен срок заплати 80% от нейния размер.

Административното наказание се определя съобразно с разпоредбите на ЗАНН в границите на наказанието, предвидено за извършеното нарушение (чл. 27, ал. 1 от ЗАНН).

По силата на разпоредбата на чл. 3, ал. 1 от ЗАНН при определяне на размера на наказанието следва да се прилага нормативният акт, който е бил в сила по време на извършването му. Ако до влизане в сила на наказателното постановление последват различни нормативни разпоредби, прилага се онази от тях, която е по-благоприятна за нарушителя (чл. 3, ал. 2 от ЗАНН). Например през Х1 г. е извършено административно нарушение на ЗСч, за което законът предвижда налагане на административно наказание глоба във фиксиран размер на 3 000 лв. Наказателно постановление е издадено и е влязло в сила през Х3 г. През Х2 г. е направена промяна в ЗСч, съгласно която размерът на глобата за допуснатото нарушение е намален на 2 000 лв. В конкретната фактическа ситуация размерът на глобата следва да бъде определен на 2 000 лв. В случай че през Х2 г. е направена промяна в ЗСч, съгласно която размерът на глобата за допуснатото нарушение е увеличен на 4 000 лв., глобата следва да бъде в размер на 3 000 лв.

При определяне на конкретния размер на административното наказание в съответствие с разпоредбата на чл. 27, ал. 2 от ЗАНН следва да бъдат взети предвид:

- тежестта на нарушението;
- подбудите за извършване на нарушението;
- отегчаващите и смекчаващите вината обстоятелства;
- имотното състояние на нарушителя.

При определяне на размера на конкретното наказание следва да се вземат предвид също така характера и степента на обществена опасност на извършеното нарушение.

Смекчаващите обстоятелства обуславят налагането на по-леко наказание, а отегчаващите – на по-тежко наказание (чл. 27, ал. 3 от ЗАНН). Не се допуска заменяването на предвидените за конкретни нарушения наказания с по-леки по вид. Не се допуска също така определяне на наказание под предвидения най-нисък размер на наказанието „глоба“ освен в предвидените в закон случаи (чл. 27, ал. 4 и ал. 5 от ЗАНН).

Споразумение за прекратяване на административно-наказателното производство

Административнонаказателното производство може да приключи със споразумение между наказващия орган и нарушителя, сключено в регламентирания в чл. 52, ал. 1 от ЗАНН едномесечен срок за произнасяне, ако не са налице основанията за недопустимост. Наказващият орган прави предложение за сключване на споразумение в 14-дневен срок от получаване на преписката от актосъставителя, а нарушителят може да направи предложение в 14-дневен срок от връчването на АУАН.

На основание чл. 58г, ал. 2 от ЗАНН споразумение не се допуска в следните случаи:

- за повторно извършено нарушение;
- за нарушение, извършено в едногодишен срок от влизането в сила на акт, с който на нарушителя е наложено административно наказание извън случаите по т. 1, или е издадено предупреждение за нарушение от същия вид;
- в случай че деянието, за което е съставен АУАН, съставлява престъпление; споразумение се допуска, в случай че производството пред наказващия орган е образувано по реда на чл. 3б, ал. 2 от ЗАНН;
- когато признанието на нарушителя не се подкрепя от събраните доказателства по преписката.

Споразумението се изготвя в писмена форма и съдържа съгласие на страните по въпросите има ли извършено деяние, съставлява ли деянието

нарушение и правната му квалификация, извършено ли е то от лицето, срещу което е съставен АУАН, и извършено ли е виновно, т.е. както подчертават проф. Кино Лазаров и проф. Иван Тодоров, сключването на споразумение ще е възможно само тогава, когато е постигнато съвпадение във волеизявленията на наказващия орган и нарушителя относно факта на извършване на съответното деяние, неговата съставомерност и правна квалификация, авторството и вината²³.

В съответствие с разпоредбата на чл. 58г, ал. 4 от ЗАНН споразумението следва да съдържа:

- датата на сключване на споразумението;
- собственото, бащиното и фамилното име и длъжността на наказващия орган;
- собственото, бащиното и фамилното име на нарушителя, точния му адрес и единен граждански номер, а в случай че е чужденец – имената, точния адрес, дата на раждане, а ако има информация за това – и място на раждане, по паспорт или заместващ го документ за пътуване с посочване на номер, дата на издаване и издател на документа;
- датата на акта, въз основа на който е образувано производството, и името, длъжността и местослуженето на актосъставителя;
- описание на нарушението, датата и мястото, където е извършено, обстоятелствата, при които е извършено, както и на доказателствата, които го потвърждават;
- законовите разпоредби, които са били нарушени виновно;
- вида и размера на административното наказание;
- вещите, които се отнемат в полза на държавата;
- разпореждането с веществените доказателства;
- банкова сметка, по която да се заплати дължимата глоба.

Споразумението се подписва от наказващия орган и от лицето, срещу което е съставен АУАН (чл. 58г, ал. 5 от ЗАНН).

Когато е съставен АУАН за няколко нарушения, споразумение може да се сключи и само за някое от нарушенията, като в такъв случай признанието на лицето, с което е сключено споразумение по въпросите има ли извършено деяние, съставлява ли деянието нарушение и правната му квалификация, извършено ли е то от лицето, срещу което е съставен АУАН, и извършено ли е виновно, не може да се използва като доказателство за виновността му за другите нарушения, за които е съставен АУАН (чл. 58г, ал. 5 и 6 от ЗАНН).

Сключването на споразумение е обвързано с налагане на глобата и/или имуществената санкция в намален размер, както следва:

²³ Лазаров, К., И. Тодоров. „Административен процес“, София, „Сиела Норма“ АД, 2020 г., стр. 576.

- 70 на сто от минимума, предвиден за съответното нарушение. Например ако в съответния нормативен акт за конкретното нарушение е предвидено глобата да е в размер от 2 000 лв. до 10 000 лв., размерът на глобата по споразумението следва да бъде в размер на 1 400 лв.; *или*
- 70 на сто от точно определения размер, предвиден за извършеното нарушение. Например ако в съответния нормативен акт за конкретното нарушение е предвидено глобата да е във фиксиран размер на 3 000 лв., размерът на глобата по споразумението следва да бъде в размер на 2 100 лв.; *или*
- когато в съответния нормативен акт не е предвиден минимум, наказващият орган определя размера на глобата в размер не повече от 70 на сто от половината от максимума. Например, ако в съответния нормативен акт за конкретното нарушение не е предвиден минимален размер на глобата, а само максимален размер, като е предвидено глобата да е в размер на до 5 000 лв. размерът на глобата по споразумението следва да бъде в размер на до 1 750 лв.

(5 000*50%*70%).

Когато със споразумението е наложено административно наказание глоба, нарушителят приема и следва да заплати размера на глобата в 14-дневен срок от сключването на споразумението (чл. 58г, ал. 10 от ЗАНН).

Споразумението влиза в сила от датата на подписването му, а ако с него е наложено административно наказание глоба, то влиза в сила от датата на заплащане на глобата. Споразумението е окончателно и има последиците на влязло в сила наказателно постановление (чл. 58г, ал. 11 от ЗАНН).

В случай че глобата не бъде платена в 14-дневен срок от сключването на споразумението, наказващият орган обявява, че споразумение не е постигнато с мотивирано постановление, което не подлежи на обжалване и протест, и издава наказателно постановление (чл. 58г, ал. 13 от ЗАНН).

Когато не бъде постигнато споразумение, наказващият орган издава наказателно постановление, като не може да ползва признанието на лицето, срещу което е съставен АУАН, по въпросите: има ли извършено деяние; съставлява ли деянието нарушение и правната му квалификация; извършено ли е то от лицето, срещу което е съставен АУАН, и извършено ли е виновно като доказателство за виновността му (чл. 58г, ал. 14 от ЗАНН).

Съгласно разпоредбата на чл. 58г, ал. 15 от ЗАНН издаването на наказателно постановление, без да е направено предложение за сключване на споразумение, не съставлява съществено нарушение на процесуалните правила. Авторът подкрепя становището на проф. Цветан Сивков, че това законодателно решение подлежи на критика, защото поставя администрацията в по-благоприятно положение тя да преценява дали да направи предложение за споразумение или да не прави, като в

случай че такова предложение не бъде направено, това да не представлява съществено процесуално нарушение²⁴.

Много важно е да се подчертае, че правилата за споразумението се прилагат и по отношение на еднолични търговци и юридически лица.

В заключение се отбелязва, че целите на въвеждането на института на споразумението са:

- ускоряване на административнонаказателното производство;
- облекчаване процеса на доказване;
- ускоряване процеса на събиране на държавните вземания;
- разтоварване на съдебната система от твърде големия брой дела от административнонаказателен характер.

Маловажен случай на административно нарушение

„Маловажен случай“ е този, при който извършеното нарушение от физическо лице или неизпълнение на задължение от едноличен търговец или юридическо лице към държавата или община, с оглед на липсата или незначителността на вредните последици или с оглед на други смекчаващи обстоятелства, представлява по-ниска степен на обществена опасност в сравнение с обикновените случаи на нарушение или на неизпълнение на задължение от съответния вид (§ 1, т. 4 от Допълнителните разпоредби на ЗАНН).

За маловажен случай на административно нарушение наказващият орган не налага наказание на нарушителя, като го предупреждава писмено, че при извършване на друго административно нарушение от същия вид, представляващо маловажен случай, в едногодишен срок от влизането в сила на предупреждението, за това друго нарушение ще му бъде наложено административно наказание (чл. 28, ал. 1 от ЗАНН).

Реквизитите на предупреждението са изчерпателно изброени в чл. 28, ал. 2 от ЗАНН, както следва:

- датата и мястото на издаването му;
- собственото, бащиното и фамилното име и длъжността на лицето, което го е издало;
- датата на акта, въз основа на който се издава, и името, длъжността и местослуженето на актосъставителя;
- собственото, бащиното и фамилното име на нарушителя, точния му адрес, единен граждански номер, а в случай че е чужденец – имената, точния адрес, дата на раждане, а ако има информация за това – и място на раждане, по паспорт или заместващ го документ за пътуване с посочване на номер, дата на издаване и издател на документа;

²⁴ Сивков, Ц. „Измененията в Закона за административните нарушения и наказания“, София, „Сиела Норма“ АД, 2021 г., стр. 76.

- описание на нарушението и обстоятелствата, които сочат, че е маловажен случай;
- законовите разпоредби, които са нарушени;
- предупреждението;
- вещите, които се отнемат в полза на държавата;
- разпореждането с веществените доказателства;
- в какъв срок и пред кой съд подлежи на обжалване;
- подпис на органа, който го издава.

Предупреждението се връчва на нарушителя срещу подпис, освен ако нарушителят е поискал да му бъде връчено чрез изпращане на съобщение до персонален профил, регистриран в информационната система за сигурно електронно връчване като модул на Единния портал за достъп до електронни административни услуги по смисъла на Закона за електронното управление. Когато нарушителят не се намери на посочения от него адрес, а новият му адрес е неизвестен, наказващият орган отбелязва това върху предупреждението и то се счита за връчено от деня на отбелязването (чл. 58, ал. 1 и 2 от ЗАНН).

Оспорване на наказателното постановление

На обжалване и протестиране подлежат наказателното постановление; предупреждението по чл. 28 от ЗАНН (при маловажен случай на административно нарушение); резолюцията за прекратяване на административнонаказателното производство. Жалбата може да бъде подадена в 14-дневен срок от връчването на съответния акт, а прокурорът може да подаде протест в 14-дневен срок от издаването на акта. По такъв начин с предвидената в чл. 59 от ЗАНН възможност за обжалване и протестиране на практика е въведен съдебен контрол по отношение законосъобразността на издаваните наказателни постановления, предупреждения и резолюции за прекратяване на административнонаказателното производство.

На основание чл. 59, ал. 1 от ЗАНН наказателното постановление подлежи на обжалване или протестиране пред районния съд, в района на който е извършено или довършено нарушението. Жалбоподател може да бъде лицето, на което е наложено съответното административно наказание. По отношение на юридическите лица се подчертава, че жалбата следва да бъде подписана и подадена от лице, което има представителна власт по отношение на съответното юридическо лице или от негов процесуален представител. Обжалването и протестирането на наказателното постановление става чрез наказващия орган, който го е издал (чл. 60, ал. 1 от ЗАНН).

В жалбата или протеста следва да се посочват всички доказателства, на които жалбоподателят, респ. прокурорът се позовава, т.е. жалбата следва да е добре мотивирана, да се сочат конкретните нарушения, които е допуснал наказващият орган при издаване на наказателното

постановление, както и всички доказателства, на които жалбоподателят се позовава. Възможно е подаване и на така наречената обща (бланкетна) жалба, като това се практикува обикновено в случаите, когато жалбоподателят не разполага с достатъчно време за изготвяне на мотивирана жалба, но иска да спази преклузивния 14-дневен срок за подаване на жалбата. Бланкетната жалба може да бъде допълнена с втора, мотивирана жалба.

Срокът за обжалване на наказателното постановление започва да тече от деня, следващ деня на връчване на наказателното постановление. Този срок е от категорията на т. нар. преклузивни срокове, т.е. с неговото изтичане се погасява правото на жалба.

Както посочва проф. Любен Караниколов, подадената в срок жалба има двойк правен ефект:

- спира изпълнението на обжалваното наказателно постановление или това е т.нар. суспензивен ефект;
- пренася спора за решаване от съответния районен съд или това е т.нар. деволутивен ефект²⁵.

В седемдневен срок от получаване на жалбата наказващият орган следва да я изпрати заедно с цялата преписка на съответния районен съд, като в съпроводителното писмо посочва и доказателствата в подкрепа на обжалваното постановление (чл. 60, ал. 2 от ЗАНН).

Районният съд разглежда делото в състав от един съдия в открито съдебно заседание, като се призовават нарушителят и учреждениято или организацията, чийто орган е издал наказателното постановление, както и допуснатите от съда свидетели и вещи лица (ако има такива). Преписката се разглежда в присъствието на нарушителя. Когато нарушителят, редовно призован, не се яви без уважителни причини, преписката се разглежда в негово отсъствие, ако това няма да попречи за разкриването на обективната истина. В производството пред районния съд страните могат да се представляват от: адвокат; съпруг, възходящ или низходящ роднина на нарушителя или юрисконсулт или друг служител с юридическо образование в наказващия орган при учрежденията, предприятията, организациите, юридическите лица и едноличните търговци. Съдът дава ход на делото и в случаите, когато жалбоподателят не е бил намерен на посочения от него адрес (чл. 61, ал. 1 и ал. 2 от ЗАНН).

Прокурорът може да участва в производството пред съда, ако намери това за необходимо (чл. 62 от ЗАНН).

Тежестта за доказване на твърдяното административно нарушение лежи върху органа, издал наказателното постановление, защото в основата на административнонаказателния процес стои презумпцията за невиновност на лицето, посочено като нарушител, при което отразените в АУАН фактически констатации не се считат за установени до доказване на противното.

²⁵ Караниколов, Л. „Нарушенията на Закона за счетоводството“, София, „Информа-интелект“ ЕООД, 1995 г., стр. 60.

Компетентният районен съд в състав само от съдия разглежда делото по същество и се произнася с решение. Съдът следва да пристъпи към решаване на делото само след като то е напълно изяснено и се произнася с решение, с което може да:

- отмени акта по чл. 58д от ЗАНН (наказателното постановление; предупреждението по чл. 28 от ЗАНН; резолюцията за прекратяване на административнонаказателното производство);
- отмени наказателното постановление и да предупреди нарушителя, че при извършване на друго административно нарушение от същия вид, представляващо маловажен случай, в едногодишен срок от влизането в сила на съдебния акт, за това друго нарушение ще му бъде наложено административно наказание;
- отмени акта по чл. 58д и да прекрати административнонаказателното производство;
- измени акта по чл. 58д;
- потвърди акта по чл. 58д.

На основание чл. 63, ал. 3 от ЗАНН компетентният съд отменя акта по чл. 58д от ЗАНН, когато:

- при издаването му е допуснато неправилно приложение на материалния закон;
- в административнонаказателното производство е допуснато съществено нарушение на процесуалните правила.

Съдът следва да отмени наказателното постановление, когато прецени, че е налице маловажен случай на административно нарушение. В този случай съдът с решението предупреждава нарушителя, че при извършване на друго административно нарушение от същия вид, представляващо маловажен случай, в едногодишен срок от влизането в сила на съдебния акт за това друго нарушение ще му бъде наложено административно наказание. Съдът се произнася и по въпроса за веществените доказателства и разноските по делото.

Основание за отмяна, а най-често за изменение на наказателното постановление, е явната несправедливост на наложеното наказание. Това е така, защото един от фундаменталните принципи на административнонаказателния процес е принципът на справедливостта. Присъединяваме се към изразеното от проф. Кино Лазаров и проф. Иван Тодоров становище, че наказанието е явно несправедливо (макар и определено в пределите, предвидени от закона за извършеното нарушение), когато очевидно не съответства на степента на обществена опасност на нарушението и нарушителя, на смекчаващите и отегчаващите обстоятелства и на целите на административното наказване²⁶. При имуществено наказание едно от най-важните обстоятелства за квалифицирането му като явно несправедливо е несъобразяване на наложеното наказание с имотното състояние на

²⁶ Лазаров, К., И. Тодоров. „Административен процес“, София, „Сиела Норма“ АД, 2020 г., стр. 582.

нарушителя. В правната доктрина се поддържа, че едно наказание е справедливо, когато отговаря на тежестта на нарушението, т.е. когато е индивидуализирано.

Допустимо е съдът да отмени наказателното постановление и само в някои негови части. Съдът следва да отмени акта по чл. 58д от ЗАНН и да прекрати административнонаказателното производство, когато това е предвидено в закон.

В съответствие с разпоредбата на чл. 63, ал. 7 от ЗАНН съдът изменя акта по чл. 58д, когато се налага да:

- приложи закон за същото, еднакво или по-леко наказуемо нарушение без съществено изменение на обстоятелствата на нарушението;
- намали размера на наложеното административно наказание или да го замени с по-леко по вид от предвидените за същото нарушение;
- намали размера на наложената имуществена санкция.

Съдът потвърждава акта по чл. 58д от ЗАНН, когато не са налице основания за неговата отмяна или изменение.

При липса на протест от прокурор съдът не може да увеличи размера на наложеното наказание, защото един от основните принципи на административнонаказателния процес е принципът за забрана за утежняване на положението на обжалващия.

На основание чл. 63б, ал. 1 от ЗАНН районният съд може да проведе съкратено съдебно производство, когато наказателното постановление е обжалвано само в частта за вида или размера на административното наказание, или размера на имуществената санкция, или за отнетите в полза на държавата вещи, или разпореждането с веществените доказателства, или за размера на присъденото обезщетение и нарушителят, едноличният търговец или юридическото лице признава фактите, изложени в обстоятелствената част на наказателното постановление, и изразява съгласие да не се събират доказателства за тези факти. В този случай и в съответствие с разпоредбата на чл. 63б, ал. 2 от ЗАНН искане за провеждане на съкратено съдебно производство може да се направи:

- с жалбата, като в този случай съдът призовава само страните по делото; *или*
- в съдебно заседание, най-късно до даване ход на съдебното следствие.

Може да се направи извод, че за да се приложи институтът на съкратеното съдебно производство, са необходими три абсолютни предпоставки:

- частично обжалване на наказанието по вид и размер;
- признаване на фактите, които са изложени в обстоятелствената част на наказателното постановление;

- изразяване на съгласие по това да не се събират доказателства по фактите, изложени в обстоятелствената част на наказателното постановление.

На основание разпоредбата на чл. 63б, ал. 3 от ЗАНН съдът с определение обявява, че при постановяване на решението ще ползва признанието, без да събира доказателства за фактите, изложени в обстоятелствената част на наказателното постановление. Съдът в мотивите на решението приема за установени фактите, изложени в обстоятелствената част на наказателното постановление, като се позовава на направеното признание и на доказателствата, които го подкрепят.

В съответствие с разпоредбата на чл. 63б, ал. 5 от ЗАНН при съкратено съдебно производство районният съд може да:

- измени наказателното постановление, като:
 - намали размера на наложеното административно наказание или го замени с по-леко по вид от предвидените за същото нарушение;
 - намали размера на наложената имуществена санкция;
- потвърди наказателното постановление;
- отмени наказателното постановление и прекрати административнонаказателното производство, когато това е предвидено в закон.

Решението на районния съд подлежи на касационно оспорване пред съответния административен съд на основанията, предвидени в Наказателно-процесуалния кодекс и по реда на глава дванадесета от Административнопроцесуалния кодекс (АПК) (чл. 63в от ЗАНН).

В правната теория²⁷ е възприето класифицирането на касационните основания за отмяна на решенията на районните съдилища в три основни групи:

- нарушаване на материалноправна норма;
- съществено нарушаване на административнопроцесуалните правила;
- явна несправедливост на наложеното наказание.

В съответствие с разпоредбата на чл. 211, ал. 1 от АПК касационната жалба се подава чрез съда, чието решение се обжалва, в четиринадесет дневен срок от датата на съобщението, че решението с мотивите към него е изготвено. На основание чл. 210, ал. 1 от АПК право да обжалват решението имат страните по делото, за които то е неблагоприятно. Делото се разглежда от 3-членен състав на компетентния административен съд с участието на прокурор.

На основание чл. 212, ал. 1 от АПК жалбата се подава в писмена форма и трябва да съдържа:

²⁷ Лазаров, К., И. Тодоров, "Административен процес", София, "Сиела Норма" АД, 2020 г., стр. 587.

- посочване на съда;
- името и точния адрес на жалбоподателя, а ако е физическо лице – и неговия единен граждански номер, името и точния адрес на законния представител или пълномощник, ако има такива, съответно името и длъжността на прокурора;
- означение на обжалваното решение;
- точно и мотивирано посочване на конкретните пороци на решението, които съставляват касационни основания;
- в какво се състои искането;
- подпис на лицето, което подава жалбата или протеста.

Член 213 от АПК разпорежда към жалбата или протеста да се прилагат:

- удостоверение за съществуването и представителството на организацията – жалбоподател, освен ако е представено пред първата инстанция;
- пълномощно, когато жалбата се подава от пълномощник;
- документ за платена държавна такса, ако такава се дължи, или молба по чл. 227а, ал. 2 от АПК за освобождаване от заплащане на държавна такса;
- преписи от жалбата или протеста, от писмените доказателства и от приложенията според броя на останалите страни.

В съответствие с разпоредбата на чл. 213а, ал. 1 от АПК съдията – докладчик в първоинстанционния съд, извършва проверка на редовността на касационната жалба или протеста и ако не отговарят на изискванията на чл. 212 и 213 от АПК за форма, съдържание и приложения към жалбата, с разпореждане ги оставя без движение и изпраща съобщение на оспорващия да отстрани нередовностите в 7-дневен срок от получаването му. Когато нередовностите не се отстранят в срок, първоинстанционният съд връща жалбата или протеста.

На основание чл. 215 от АПК касационната жалба или протест се оставят без разглеждане, а образуваното касационно производство се прекратява, когато:

- са подадени от лице или организация, които не са участвали в съдебното производство;
- решението или обжалваната му част не съществува;
- са подадени след срока за касационно оспорване по чл. 211 от АПК;
- са подадени против решение, което не подлежи на касационно оспорване;
- бъдат оттеглени или бъде извършен отказ от тях с писмено заявление.

Първоинстанционният съд се произнася по исканията за възстановяване на срока за касационно оспорване. Ако касационната жалба (или протестът) е редовна и не са налице основанията за оставянето ѝ без разглеждане, съдът изпраща препис заедно с приложенията на другите страни, които в 14-дневен срок от получаването им могат да подадат отговор. След подаването на отговора или след изтичането на 14-дневния срок делото се изпраща на касационния съд. Председателят на касационния съд или неговите заместници, съответно председателят на отделението, осъществяват контрол върху извършената от първоинстанционния съд проверка на редовността и допустимостта на касационната жалба или протест, като:

- ако бъде установено неизпълнение на задълженията по чл. 213а, ал. 1 от АПК, оставят без движение касационната жалба или протест или изпращат делото на първоинстанционния съд с конкретни указания;
- ако не са изпълнени в срок дадени указания за отстраняване на нередовности или бъде установено някое от основанията по чл. 215 от АПК, касационната жалба или протестът се оставя без разглеждане с разпореждане и производството по делото се прекратява; същите правомощия има и съдът при образувано касационно производство.

Оспорващият може да оттегли или да се откаже изцяло или отчасти от оспорването до приключване на касационното производство. Отказът изцяло или отчасти от оспорването не може да бъде оттеглян. Предварителен отказ от правото на оспорване е недействителен (чл. 214, ал. 1, 2 и 3 от АПК).

Подчертава се, че в касационното производство са допустими само писмени доказателства, като не се допускат доказателства за установяване на обстоятелства, несвързани с касационните основания. Съдът се произнася само по посочените в жалбата касационни основания, т.е. касационният съд обсъжда само посочените в жалбата пороци на решението на първоинстанционния съд, като за валидността, допустимостта и съответствието на решението с материалния закон касационният съд следва да следи служебно.

Касационният административен съд се произнася с решение в едномесечен срок от заседанието, в което е приключило разглеждането на делото, като следва да се подчертае, че този срок е инструктивен.

Касационният административен съд може да остави в сила обжалваното решение на първоинстанционния съд или да го отмени в оспорваната част, в случай че то е незаконосъобразно.

В случай на отмяна на решението на първоинстанционния съд касационният административен съд го решава по същество.

Касационният административен съд връща делото за ново разглеждане от друг състав на първоинстанционния районен съд, когато:

- установи съществено нарушение на съдопроизводствените правила. Нарушението на съдопроизводствените правила е съществено или когато е довело до ограничаване на процесуалните права на някоя от страните, или когато в резултат от него не може да се установи действителната воля на първоинстанционния съд, или води до нищожност на съдебното решение;
- необходимо е да се установят факти и обстоятелства, за които събирането на писмени доказателства не е достатъчно.

Решението на касационния административен съд е окончателно.

Указанията на касационния административен съд по тълкуването и прилагането на закона са задължителни при по-нататъшно разглеждане на делото от районния съд.

При връщане на делото поради допуснати съществени нарушения на съдопроизводствените правила районният съд разглежда делото по общия ред, като производството следва да започне от първото незаконосъобразно процесуално действие, което е послужило като основание за връщане на делото.

При новото разглеждане на делото се допускат само такива писмени доказателства, които не са могли да бъдат известни на страните по делото, както и доказателства за новооткрити или новонастъпили обстоятелства след първоначално разглеждане на делото от първоинстанционния съд. При връщане на делото поради това, че касационната инстанция не може да го реши само чрез предоставяне на писмени доказателства, следва да се събират всички допустими доказателства, които са необходими в съответствие с указанията в касационното решение.

При връщане на делото поради това, че трябва да се установят факти, за които събирането на писмени доказателства не е достатъчно, за тях могат да се събират всякакви доказателства.

Когато решението на първоинстанционния районен съд бъде отменено повторно, касационният административен съд решава делото по същество, като жалбата или протестът срещу повторно постановеното решение се разглежда от друг състав на касационния административен съд.

Касационният административен съд, след като отмени решението, събира и нови доказателства, когато основанията за отмяна налага това. В този случай допустими са и писмени доказателства, които не са могли да бъдат известни на страната, както и доказателства за новооткрити или новонастъпили обстоятелства след повторното разглеждане на делото от първоинстанционния съд.

Касационният административен съд се произнася и по разноските на страните за водене на делото пред него.

В предвидените от закона случаи компетентният районен съд може да прекрати производството с определение, което подлежи на обжалване с частна жалба пред съответния компетентен административен съд (чл. 63г от ЗАНН). Като примери в това отношение могат да бъдат посочени

случаите на изтекла давност, починал извършител, издадено вече друго наказателно постановление за същото нарушение.

В производствата пред районния съд, както и в касационното производство, страните имат право на присъждане на разноски по реда на АПК. Ако заплатеното от страната възнаграждение за адвокат е прекомерно, съобразно действителната правна и фактическа сложност на делото, съдът може по искане на насрещната страна да присъди по-нисък размер на разноските в тази им част, но не по-малко от минимално определения размер съобразно чл. 36 от Закона за адвокатурата. В полза на юридически лица или еднолични търговци се присъжда и възнаграждение в размер, определен от съда, ако те са били защитавани от юрисконсулт или друг служител с юридическо образование. В полза на учрежденията или организацията, чийто орган е издал акта по чл. 58д от ЗАНН, се присъжда и възнаграждение в размер, определен от съда, ако те са били защитавани от юрисконсулт или друг служител с юридическо образование. Размерът на присъденото възнаграждение не може да надхвърля максималния размер за съответния вид дело, определен по реда на чл. 37 от Закона за правната помощ.

Възобновяване на административнонаказателното производство

В съответствие с разпоредбите на чл. 70, ал. 1 и 2 от ЗАНН административнонаказателните производства, по които наказателните постановления, писмените предупреждения към нарушителя, резолюциите за прекратяване на административнонаказателното производство, споразуменията за приключване на административнонаказателното производство са влезли в сила; прекратените от съда дела с определения за прекратяване на съдебното производство; дела, по които решенията на районния и на административния съд са влезли в сила, подлежат на възобновяване в следните случаи:

- с влязла в сила присъда или решение се установи, че някое от доказателствата, въз основа на които е издаден съответният акт, е неистинско или с невярно съдържание;
- с влязла в сила присъда или решение се установи, че актосъставител, наказващ орган, съдия, съдебен секретар, прокурор, страна или участник в производството е извършил престъпление във връзка с участието си в административнонаказателното производство;
- се открият нови обстоятелства или нови доказателства от съществено значение за разкриване на обективната истина, които не са били известни на нарушителя, наказващия орган или съда при постановяване на акта;
- с влязла в сила присъда се установи, че деянието, за което е наложено административното наказание, съставлява престъпление. Това е така, защото фундаменталният правен принцип на справедливостта (който е в основата на

административнонаказателния процес) е, че за едно и също правонарушение не може да се наложат едновременно две наказания. Не се допускат изключения при прилагането на това правило, т.е. то има абсолютен характер;

- деянието, за което е приключило административнонаказателното производство, съставлява престъпление;
- с решение на Европейския съд по правата на човека е установено нарушение на Европейската конвенция за защита на правата на човека и основните свободи, което има съществено значение за преписката или делото;
- вследствие на допуснатото съществено нарушение на процесуалните правила лицето, по отношение на което е издаден съответният акт, наказващият орган или собственикът на вещите, с които е извършено разпореждане или са отнети в полза на държавата, ако не е нарушител, е бил лишен от възможността да участва в административнонаказателното производство или не е бил надлежно представляван, както и когато не е могъл да участва лично или чрез пълномощник по причина на препятствие, което не е могъл да отстрани;
- с влязло в сила решение на съда се отмени административен акт, констатациите в който са взети предвид от наказващия орган при издаване на съответното наказателно постановление или писмено предупреждение към нарушителя или резолюция за прекратяване на административнонаказателното производство.

На основание чл. 71, ал. 1 от ЗАНН искането за възобновяване може да се направи:

- в 6-месечен срок от влизането в сила на съответната присъда или решение – в случаите по чл. 70, ал. 2, т. 1, 2, 4 и 8 от ЗАНН;
- в едномесечен срок от узнаването за обстоятелствата по чл. 70, ал. 2, т. 3 и 6 от ЗАНН (откриване на нови обстоятелства или нови доказателства от съществено значение за разкриване на обективната истина, които не са били известни на нарушителя, наказващия орган или съда при постановяване на акта; с решение на Европейския съд по правата на човека е установено нарушение на Европейската конвенция за защита на правата на човека и основните свободи, което има съществено значение за преписката или делото);
- в 6-месечен срок от влизането в сила на акта по чл. 70, ал. 1 от ЗАНН (наказателни постановления; писмени предупреждения към нарушителя; резолюции за прекратяване на административнонаказателното производство; споразумения за приключване на административнонаказателното производство; определения на съда за прекратяване на съдебното производство; решения на районния и на административния съд) – в случаите по чл. 70, ал. 2, т. 7 от ЗАНН (допуснати съществени процесуални

нарушения), а ако той не е бил връчен на лицето, по отношение на което е издаден – в тримесечен срок от уведомяването му за акта.

Искането се подава чрез органа, постановил съответния акт по чл. 70, ал. 1 от ЗАНН, който незабавно изпраща препис от него на прокурора и другите страни, които не са подали искане за възобновяване, а делото – на административния съд.

Искане за възобновяване на административнонаказателно производство може да направи: прокурор в окръжна прокуратура, а в случаите, когато се касае за престъпление от общ характер – наблюдаващият прокурор; лицето, по отношение на което е издаден съответния акт; наказващият орган.

Лицето, по отношение на което е издаден съответния акт, може да прави искане за възобновяване, когато са нарушени неговите права и законни интереси. Наказващият орган може да прави искане за възобновяване в случаите, когато съответния акт е отменен или изменен от съда. Искането за възобновяване не спира изпълнението на влезлия в сила акт, освен ако съдът постанови друго.

Искането за възобновяване се разглежда от административния съд, в съдебния район на който се намира органът, постановил съответния акт. Административният съд разглежда искането в състав от трима съдии. В случаите, когато се иска възобновяване по акт на административния съд, искането се разглежда от друг състав на съответния административен съд. Делото се разглежда в открито заседание с призоваване на страните и на прокурор от окръжна прокуратура. Прокурорът може да участва в производството пред съда, ако намери това за необходимо.

Когато намери искането за възобновяване за основателно, административният съд:

- отменя акта и връща делото или преписката за ново разглеждане, като посочва стадия, от който трябва да започне новото разглеждане;
- отменя акта и прекратява административнонаказателното производство, когато към момента на издаването му са били налице основанията за това;
- отменя акта и решава делото по същество.

Решението на административния съд е окончателно.

Изпълнение на наказателните постановления

Наказателните постановления, предупреждения и резолюции влизат в сила в случаите, в които не подлежат на обжалване или не са били обжалвани в законоустановения срок, или въпреки обжалването са били потвърдени или изменени от съда.

Подчертава се, че плащането на глобата преди влизане в сила на наказателното постановление в сила не погасява правото на жалба срещу същото и няма за последица влизането му в сила.

В чл. 79б от ЗАНН е предвидено, че в случай че нарушителят не желае да обжалва наказателното постановление в частта относно наложената глоба, може да заплати в четиринадесетдневен срок от връчване на наказателното постановление 80% от нейния размер, като в такъв случай наказателното постановление влиза в сила в частта относно наложената глоба от датата на плащането.

Влезлите в сила наказателни постановления подлежат на изпълнение.

В тридневен срок от влизане в сила на наказателното постановление административнонаказващият орган, съответно съдът, предприема действие за привеждането му в изпълнение (чл. 74 от ЗАНН). Наказателните постановления и решения на съда, с които са наложени глоби или са присъдени парични обезщетения в полза на държавата, се изпълняват по реда за събиране на държавните вземания (чл. 79, ал. 1 от ЗАНН).

Подчертава се, че при наложени санкции на неперсонифицирани дружества и осигурителни каси принудителното събиране се извършва срещу участващите в тях лица съобразно тяхното участие.

На основание чл. 162, ал. 2, т. 7 от ДОПК публични са държавните вземания по влезли в сила наказателни постановления.

На основание чл. 168 от ДОПК публичното вземане се погасява:

- когато е платено;
- чрез прихващане;
- по давност;
- при опрощаване;
- при смърт на физическото лице – след изчерпване на имуществото му, освен ако наследниците или други лица отговарят за публичното задължение;
- след разпределение на постъпленията от осребряване на актива на юридическо лице, обявено в несъстоятелност, освен ако други лица отговарят за публичното задължение;
- при заличаване на юридическото лице след прекратяване с производство по ликвидация, освен ако други лица отговарят за публичното задължение.

На основание чл. 171, ал. 1 от ДОПК публичните вземания се погасяват с изтичането на 5-годишен давностен срок, считано от 1 януари на годината, следваща годината, през която е следвало да се плати публичното задължение, освен ако в закон е предвиден по-кратък срок.

По отношение събирането на глобите чл. 82, ал. 1, буква „а“ от ЗАНН предвижда двегодишна давност. Давността започва да тече от влизане в сила на акта, с който е наложено наказанието, и се прекъсва с всяко действие на надлежните органи, предприето спрямо наказания за изпълнение на наказанието. След завършване на действието, с което е прекъсната давността, започва да тече нова давност (чл. 82, ал. 2 от

ЗАНН). Независимо от спирането или прекъсването на давността административното наказание не се изпълнява, ако е изтекъл срок, който надвишава с една втора срока по чл. 82, ал. 1 от ЗАНН (чл. 82, ал. 3 от ЗАНН). Това правило обаче не се прилага по отношение на глобата, когато в двугодишния срок за събирането ѝ е образувано изпълнително производство (чл. 82, ал. 4 от ЗАНН).

По отношение на въпроса кой давностен срок следва да се прилага при изпълнение на административното наказание „глоба“, след прекъсване на давността в хипотезата на чл. 82, ал. 2 от ЗАНН – този по чл. 171 от ДОПК или този по чл. 82, ал. 1, б. „а“ от ЗАНН, е налице тълкувателна практика на ВАС. Тълкувателно решение № 2 от 12.04.2017 г. на ВАС приема, че след прекъсване на давността в хипотезата на чл. 82, ал. 2 от ЗАНН при изпълнение на административното наказание „глоба“ се прилага давностният срок по чл. 82, ал. 1, б. „а“ от ЗАНН, т.е. двугодишният давностен срок.

В практиката са били налице спорове относно възможността спрямо имуществените санкции да се приложи давностният срок за глобите по чл. 82, ал. 1, б. „а“ от ЗАНН, който е двугодишен и е по-кратък, в сравнение с петгодишния давностен срок по чл. 171 от ДОПК. В тази връзка се отбелязва, че е налице тълкувателна практика на ВАС, който в Тълкувателно решение № 3 от 03.07.2014 г. приема, че спрямо имуществената санкция не може да се приложи по аналогия текстът на чл. 82, ал. 1, б. „а“ от ЗАНН, т.е. двугодишният давностен срок, защото не е налице непълнота в правната уредба, т.е. за имуществените санкции следва да се прилага петгодишния давностен срок, регламентиран в чл. 171 от ДОПК.

На основание чл. 175, ал. 3 от ДОПК лихви върху глоби не се дължат. В Тълкувателно решение № 3 от 03.07.2014 г. на ВАС се поддържа, че разпоредбата на чл. 175, ал. 3 от ДОПК не е приложима по отношение на имуществените санкции. Поддържа се, че лихви върху имуществени санкции следва да се начисляват само ако в съответния закон, по който е наложена имуществената санкция, е предвидена лихва. По такъв начин само и единствено при изрично предвидени разпоредби в съответния закон, по който е наложена имуществената санкция, че имуществените санкции се дължат заедно с лихви, такива се дължат и следва да се начисляват и събират от публичния изпълнител в образуваното пред него изпълнително производство. При липса на изрично предвидена разпоредба в съответния закон, че имуществените санкции се дължат заедно с лихви, такива не се дължат и не се начисляват в изпълнителното производство.

Заклучение

Представените съждения за административните нарушения на ЗСч позволяват да се систематизират следните резултати, изводи, предложения и заключения:

1. Стига се до заключението, че като основно правило се разчита на съзнателното и доброволно спазване на разпоредбите на ЗСч, но наред с това законодателят е гарантирал спазването им посредством административнонаказателните разпоредби на глава девета, респ. чл. 68 – 78 от закона. Административните нарушения на ЗСч са предпоставка за тяхното санкциониране, което се изразява в налагането на предвидените в закона административни наказания. По принцип налагането на 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 ЗСч поставя много и разнообразни практически въпроси.
3. Предложение на автора за осигуряването на предвидимост и правна сигурност е да се разшири обхватът на административнонаказателните разпоредби на ЗСч и върху неспазване на разпоредбите на издадени въз основа на този закон нормативни актове, каквито са например прилаганите Националните счетоводни стандарти, приети с Постановление № 394 от 30 декември 2015 г. за изменение и допълнение на Националните стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия, приети с Постановление № 46 на Министерския съвет от 21 март 2005 г.
4. С оглед специфичното положение, функции и дейност на съставителите на финансови отчети се предлага да бъде обмислена необходимостта от въвеждане на специални фактически състави за нарушения, извършени от тях.
5. За постигането на по-добра систематизация в нормативните актове авторът предлага разпоредбата на чл. 76, ал. 2 от ЗСч²⁸ да се пренесе в Закона за независимия финансов одит.
6. Предвиденият в ЗАНН едногодишен давностен срок за образуване на административнонаказателно производство при извършени нарушения на ЗСч, според автора, е крайно недостатъчен, поради което редица фактически нарушения на ЗСч остават несанкционирани. В този аспект е наложителна законодателна промяна, с която този срок да бъде удължен.
7. В ЗАНН липсва изрична правна уредба, касаеща началния момент на погасителната давност за т.нар. продължени нарушения на ЗСч. 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,

²⁸ Разпоредбата регламентира, че който извърши одит, без да е регистриран одитор по реда на Закона за независимия финансов одит, се наказва с глоба в размер от 500 до 5 000 лв.

от който да тече погасителната давност за административно-наказателно преследване.

8. Обобщава се, че една част от предвидените в ЗСч санкции имат символичен характер, което ги прави неадекватни на тежестта на нарушението. Същевременно друга част от регламентиранияте санкции изглежда непропорционално висока. Това поражда необходимостта от обстойно анализиране и преосмисляне на размерите на предвидените в закона наказания.
9. 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, ДОПК, Закона за търговския регистър и регистъра на юридическите лица с нестопанска цел) 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. Административнопроцесуален кодекс, обн., ДВ, бр. 30 от 11 април 2006 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 15 от 19 февруари 2021 г.
2. Данъчно-осигурителен процесуален кодекс, обн., ДВ, бр. 105 от 29 декември 2005 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 56 от 19 юли 2022 г.
3. Закон за електронното управление, обн., ДВ, бр. 46 от 12 юни 2007 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 15 от 22 февруари 2022 г.
4. Закон за административните нарушения и наказания, обн., ДВ, бр. 92 от 28 ноември 1969 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 51 от 01 юли 2022 г.;
5. Закон за данък върху добавената стойност, обн., ДВ, бр. 63 от 04 август 2006 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 58 от 23 юли 2022 г.
6. Закон за корпоративното подоходно облагане, обн., ДВ, бр. 105 от 22 декември 2006 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 51 от 01 юли 2022 г.
7. Закон за независимия финансов одит, обн., ДВ, бр. 95 от 29 ноември 2016 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 29 от 29 март 2022 г.
8. Закон за счетоводството, обн., ДВ, бр. 95 от 08 декември 2015 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 19 от 5 март 2021 г.
9. Закон за търговския регистър и регистъра на юридическите лица с нестопанска цел, обн., ДВ, бр. 34 от 25 април 2006 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 105 от 11 декември 2020 г.
10. Лазаров, К., И. Тодоров. „Административен процес“, София, „Сиела Норма“ АД, 2020 г.
11. Караниколов, Л. „Нарушенията на Закона за счетоводството“, София, „Информа-интелект“ ЕООД, 1995 г.
12. Наказателен кодекс, обн., ДВ, бр. 26 от 02 април 1968 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 53 от 08 юли 2022 г.
13. Сивков, Ц. „Измененията в Закона за административните нарушения и наказания“, София, „Сиела Норма“ АД, 2021 г.
14. Търговски закон, обн., ДВ, бр. 48 от 18 юни 1991 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 25 от 29 март 2022 г.
15. Тълкувателно постановление № 1 от 27 февруари 2015 г. на Върховния касационен съд и на Върховния административен съд.
16. Тълкувателно решение № 2 от 12.04.2017 г. на Върховния административен съд.
17. Тълкувателно решение № 3 от 03.07.2014 г. на Върховния административен съд.
18. Христозов, Х. „Данъчните нарушения“, София, „Сиби“, 2010 г.