



АДМИНИСТРАТИВНИТЕ НАРУШЕНИЯ НА ЗАКОНА ЗА ДАНЪЦИТЕ ВЪРХУ ДОХОДИТЕ НА ФИЗИЧЕСКИТЕ ЛИЦА

Владимир Христов

Регистриран одитор

Ключови думи:	Резюме
Административно нарушение Повторно административно нарушение Обект и субект на административно нарушение Изпълнително деяние Глоба Имуществена санкция Акт за установяване на административно нарушение (АУАН) Наказателно постановление	В статията се разглеждат административните нарушения на Закона за данъците върху доходите на физическите лица. Анализирана е същността на административните нарушения и съответстващата административно-наказателна отговорност. Представени са обектите и субектите на нарушенията, изпълнителните деяния, видовете административни наказания. Представени са в систематизиран вид резултатите от критичния анализ ведно с конкретни предложения за усъвършенстване на действащата правна уредба. Специално внимание е отделено на съществуващата съдебна практика (тълкувателна практика) на Върховния административен съд в областта на изследваната проблематика.

Въведение

Законът за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ) е основният нормативен акт, който урежда обществените отношения в областта на прякото подоходно облагане (облагането на доходите на физическите лица). Съдържащите се в закона публичноправни норми създават определени административноправни задължения за конкретни правни адресати (субекти). За да се насърчи и гарантира тяхното доброволно изпълнение в закона, е регламентирана възможността да се търси административнонаказателна отговорност от виновните лица. Правната уредба на административнонаказателната отговорност по ЗДДФЛ се съдържа в част шеста с наименование „Административнонаказателни разпоредби“, респ. чл. 80 – 86. Разпоредбите на тези членове регламентират съставите на съответните административни нарушения, санкциите, които следва да бъдат налагани за тях, както и реда за издаване, обжалване и изпълнение на наказателните постановления. По такъв начин се гарантира

административнонаказателноправна защита на съдържащите се в закона норми от публичноправен ред. Основна цел на налагането на административни наказания е да се поправи и превъзпита нарушителят към спазване на законите в страната, да се въздейства предупредително върху него, както и да се въздейства възпитателно и превантивно върху другите членове на обществото.

Целта на изследването е да представи критичен анализ на нормативното регламентиране на административнонаказателната отговорност по реда на ЗДДФЛ 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 ЗДДФЛ с открояване на обект и субект на нарушенията, изпълнителните деяния и видовете административни наказания;
2. да се представят в систематизиран вид резултатите от критичния анализ ведно с конкретни предложения за усъвършенстване на нормативното регламентиране.

В статията последователно са разгледани административните нарушения на ЗДДФЛ; обекта на нарушенията, субектите на нарушенията; изпълнителните деяния; видовете административни наказания.

Административните нарушения на Закона за данъците върху доходите на физическите лица, обект и субекти на нарушенията, изпълнителни деяния, видове административни наказания

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

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

Нарушенията на ЗДДФЛ 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 ЗДДФЛ¹, 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 ЗДДФЛ (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. Подчертава се, че по аргумент на противното, ако за неспазване на определени разпоредби на конкретен нормативен акт не е предвидено налагане на административно наказание, неспазването на тези разпоредби не представлява административно нарушение.

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.

В съответствие с разпоредбите на чл. 7, ал. 1 и 2 от ЗАНН деянието, обявено за административно нарушение, е виновно, когато е извършено умишлено или непредпазливо, като непредпазливите деяния не се наказват само в изрично предвидените случаи. В правната доктрина вината се дефинира като проявеното чрез деянието конкретно психично отношение на дееца към самото деяние и се изразява в умишъл или непредпазливост. По отношение на вината чл. 11 от ЗАНН препраща към общата част на Наказателния кодекс (НК). Подчертава се, че формата на вината е умишъл или непредпазливост, при което формата на вината може да бъде отегчаващо или смекчаващо обстоятелство. Поддържа се разбирането, че умишлените деяния се характеризират с по-висока степен на обществена опасност в сравнение с извършените по непредпазливост, поради което формата на вината следва да се взема предвид при индивидуализирането на размера на налаганото наказание. Умишлено е това нарушение на ЗДДФЛ, при което деецът е съзнавал общественоопасния характер на деянието, предвиждал е настъпването на общественоопасните последици и е искал или допускал те да настъпят. Непредпазливостта има две форми на проявление:

¹ Нарушението на Закона за данъците върху доходите на физическите лица 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.

самонадеяност и небрежност. При самонадеяността вината се проявява, когато извършителят е предвиждал настъпването на общественноопасните последици, но е бил уверен, че ще ги избегне. Нарушенията на ЗДДФЛ в повечето случаи са формални³, 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 ЗДДФЛ задължения, т.е. с неполагане на дължимата грижа за срочно и добро изпълнение на тези задължения. Дължимата грижа се изразява в задължението да се предвиждат противоправните последици на дадено поведение. В тази връзка се посочва, че един от основните въпроси, който следва да бъде разглеждан, е дали конкретният извършител на дадено деяние, макар и длъжен, е могъл да предвиди опасността от неизпълнение на регламентирано със ЗДДФЛ задължение. В правната доктрина се поддържа, че вината не е свойство на административните нарушения, извършени от юридически лица и еднолични търговци.

*Обект на нарушенията на Закона за данъците
върху доходите на физическите лица*

Обект на нарушенията на ЗДДФЛ е установеният правен режим (като съвкупност от правно регулирани обществени отношения, съществуващи в момента на извършване на нарушението) за установяване и изпълнение на данъчните задължения, свързан с обектите на облагане⁴ по реда на ЗДДФЛ. Обобщава се, че обект на нарушенията на ЗДДФЛ са съответните данъчни правоотношения, при което конкретен обект на нарушение на ЗДДФЛ е конкретно регламентирано от закона задължение, което виновно не е изпълнено или е изпълнено лошо.

*Субекти⁵ на административните нарушения на Закона
за данъците върху доходите на физическите лица*

Субекти на административнонаказателна отговорност могат да бъдат физически лица, като съгласно ЗАНН тя е лична (чл. 24, ал. 1 от ЗАНН). В съответствие с разпоредбата на чл. 26, ал. 1 от ЗАНН административнонаказателно отговорни са пълнолетните лица,

³ Формални са тези нарушения, при които единствената общественноопасна последица е самото деяние и в състава им не е посочен никакъв резултат, докато резултативни нарушения са тези, при които освен деянието в състава са посочени и общественноопасни последици (например щета). Христов, Х. „Данъчните нарушения“, София, „Сиби“, 2010 г., стр. 42.

⁴ Обектите на облагане по реда на Закона за данъците върху доходите на физическите лица са доходите на местните и чуждестранните физически лица.

⁵ Субект на нарушение на Закона за данъците върху доходите на физическите лица 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 юридически лица. В правната теория се приема, че юридическите лица, макар да нямат собствено виновно поведение, могат да осъществяват наказателни фактически състави.

навършили 18 години, които са извършили административни нарушения в състояние на вменяемост. Годишите следва да бъдат навършени към момента на извършване на административното нарушение. В действащите нормативни актове няма легално определение за понятието вменяемост. Поради това в теорията и практиката то се извежда по аргумент на противното от легалното определение за невменяемост, дадено в чл. 33, ал. 1 от НК. Следователно вменяемост 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 акта за установяване на извършеното административно нарушение (АУАН) и издаването на наказателно постановление, образуваното административнонаказателно производство следва да бъде прекратено по арг. от чл. 34, ал. 1, б. „б“ и чл. 54, ал. 1, т. 4 от ЗАНН. Субекти (извършители) на нарушенията на ЗДДФЛ са лицата, към които е адресирано (насочено) административното задължение да спазват (съблюдават) разпоредбите на закона.

Член 83 от ЗАНН регламентира, че в предвидените в съответен закон, указ, постановление на Министерския съвет или наредба на общинския съвет случаи на юридически лица 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. Отбелязва 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 неговите управляващи и/или представляващи. В тази връзка се посочва, че според Тълкувателно решение № 3 от 07.03.2014 г. на Върховния административен съд (ВАС) имуществената санкция е отделен правен институт, въведен с разпоредбата на чл. 83, ал. 1 от ЗАНН като обективна, безвиновна отговорност на юридическите лица и едноличните търговци за неизпълнение на задължения към държавата или общината при осъществяване на тяхната дейност.

Много интересен от практическа 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. От друга страна, чл. 83, ал. 1 от ЗАНН разпорежда, че имуществена санкция може да бъде налагана само на юридически лица и еднолични търговци. Логично възниква въпрос с каква санкция следва да бъдат наказвани физическите лица, допуснали нарушение на ЗДДФЛ, 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 третираны като едноличны търговци, за да бъде реализирана административнонаказателна отговорност за допуснатото нарушение на ЗДДФЛ, наличието на вина при извършване на съответното деяние не следва да бъде разглеждано 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 третираны като едноличны търговци, за да бъде реализирана административнонаказателна отговорност за допуснатото нарушение на ЗДДФЛ, абсолютна предпоставка 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 (регистрация) в Търговския регистър и регистъра на юридическите лица с нестопанска цел (ТРРЮЛНЦ). Съгласно разпоредбата на чл. 4 от Закона за търговския регистър и регистъра на юридическите лица с нестопанска цел всички търговци подлежат на вписване в ТРРЮЛНЦ. Въпреки тази нормативна разпоредба на практика е възможно дадено физическо лице да бъде търговец по смисъла на чл. 1, ал. 3 от ТЗ, без да е вписано (регистрирано) като едноличен търговец в ТРРЮЛНЦ. Стриктно и чисто формално погледнато това физическо лице не притежава качеството на едноличен търговец, което би следвало да означава, че при допуснатото от това лице нарушение на ЗДДФЛ 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 ЗДДФЛ. Възможно е и тълкуване, че физическите лица по чл. 1, ал. 3 от ТЗ следва да бъдат приравнени на едноличны търговци, което би следвало да означава, че при допуснати от тези лица нарушения на ЗДДФЛ същите би следвало да бъдат санкционирани 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 или едноличният търговец да не е изпълнил нормативно установени задължения към държавата или общината при осъществяване на тяхната дейност.

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

Съгласно чл. 24, ал. 2 от ЗАНН за административны нарушения, извършени при осъществяване дейността на предприятия, 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 се обръща внимание и на разпоредбата на чл. 25 от ЗАНН, съгласно която, когато извършителят на административно нарушение е действал в изпълнение на неправомерна служебна заповед, дадена по установения ред, той не носи административнонаказателна отговорност, ако заповедта не е съдържала очевидно за него нарушение.

Подчертава се, че на основание чл. 10 от ЗАНН допустителите се наказват само в случаите, предвидени в съответния закон или указ. Действащият ЗДДФЛ не съдържа изрични разпоредби, които да обявяват допустителството⁶ за нарушение на ЗДДФЛ за наказуемо. По такъв начин възниква въпрос следва ли ръководителите и представляващите данъчно задължените лица да бъдат наказвани за допуснатото извършено нарушение на ЗДДФЛ. Налице е разнородна практика. Първото схващане е, че в такива случаи на ръководителите и представляващите следва да бъде наложено административното наказание, което е предвидено за допуснатото нарушение. Второто схващане е, че тъй като ЗДДФЛ не предвижда изрично наказване за допустителство, административнонаказателна отговорност на ръководителите и представляващите не може да възникне. Това разбиране се поддържа в преобладаващата част от непоследователната съдебната практика.

Въз основа на гореизложеното се прави заключението, че типичният субект (административнонаказателно отговорно лице) на допуснатите административни нарушения на ЗДДФЛ е данъчно задължено по закона лице⁷, а в изрично регламентирани от закона случаи: лице – платец на определени доходи, работодател по смисъла на разпоредбите на ЗДДФЛ⁸, физическо лице.

*Изпълнителното деяние при нарушенията на Закона
за данъците върху доходите на физическите лица*

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 закона⁹. Поддържа се становището, че деянието е основният обективен признак на състава на конкретно нарушение на закона. То може да бъде само човешко поведение, проявяващо се под формата на действие или бездействие. Действието като форма на деянието се изразява в извършването на нещо забранено от съответната правна норма. Бездействието като форма на деянието се изразява във въздържане или пропускане да се направи нещо, което е предвидено изрично в съответната правна норма.

⁶ Под допустителство следва да се разбира непопречването на извършване/довършване на определено действие (нарушение) от друго лице.

⁷ Данъчно задължените лица по реда на Закона за данъците върху доходите на физическите лица са изчерпателно изброени в чл. 3 от закона.

⁸ За целите на Закона за данъците върху доходите на физическите лица легалното определение за работодател се съдържа в разпоредбата на § 1, т. 27 от Допълнителните разпоредби на закона.

⁹ Христозов, Х. „Данъчните нарушения“, София, „Сиби“, 2010 г., стр. 39.

При административните нарушения на ЗДДФЛ 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 бездействие¹⁰. 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 ЗДДФЛ не предвижда носенето на административна отговорност за подбудителство, помагачество, укривателство, приготвянето и опита за нарушение на ЗДДФЛ.

Продължено нарушение на ЗДДФЛ е налице в случаите, когато субектът на нарушението реализира непрекъснато състава на конкретен вид нарушение на ЗДДФЛ през определен период от време. Периодът започва с изтичането на срока, в който задълженото лице е следвало да извърши конкретно предписано действие. Периодът продължава, докато не бъде изпълнено това задължение или пък това противоправно състояние не бъде прекратено. За тези нарушения на ЗДДФЛ е характерно, че се създава едно трайно противоправно състояние, което продължава до неговото прекратяване¹¹. В тези случаи изпълнителното деяние има характер на бездействие. Трайният характер на тези продължени нарушения на ЗДДФЛ поставя редица сериозни практически въпроси пред режима за погасяване на административнонаказателната отговорност по давност. Съставите на продължени нарушения на ЗДДФЛ 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 въпрос кой би следвало да бъде началният момент, от който започва да тече двугодишният давностен срок по чл. 34, ал. 1 от ЗАНН, след чието изтичане възможността за образуване на административнонаказателно производство за конкретното нарушение на ЗДДФЛ 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 ЗДДФЛ. Към настоящия момент първото възможно тълкуване е, че давността започва да тече от деня на прекратяването на продълженото нарушение на ЗДДФЛ (по аналогия с чл. 80, ал. 3 от НК), докато второто възможно тълкуване е, че давността започва да тече от деня, следващ деня на изтичане на съответния законоустановен срок. Доколкото в Тълкувателно постановление № 1 от 27 февруари 2015 г. на Върховния касационен съд (ВКС) и на Върховния административен съд (ВАС) се поддържа, че разпоредбите на чл. 11 от

¹⁰ Вж. Караниколов, Л. „Нарушенията на Закона за счетоводството“, София, „Информа-интелект“ ЕООД, 1995 г., стр. 27.

¹¹ Христов, Х. „Данъчните нарушения“, София, „Сиби“, 2010 г., стр. 75.

ЗАНН препращат към уредбата относно погасяване на наказателното преследване по давност в НК, авторът поддържа първото възможно тълкуване. С оглед избягване на ненужни спорове и осигуряване на предвидимост и правна сигурност за подобни специфични случаи на продължени нарушения е необходимо законодателят изрично да уреди началния момент, от който да тече погасителната давност за образуване на административнонаказателно производство.

Видове административни наказания по Закона за данъците върху доходите на физическите лица

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 ЗДДФЛ са предвидени два вида санкции:

- глоба, като лична (персонална) санкция. По своята правна същност глобата е имуществено наказание с паричен характер;
- имуществена санкция на едноличен търговец и юридическо лице.

Конкретни изпълнителни деяния и субекти на административните нарушения на Закона за данъците върху доходите на физическите лица

В съответствие с принципа за законоустановеност на административното нарушение, като материалноправна предпоставка на административнонаказателната отговорност, в ЗДДФЛ са регламентирани редица състави¹² на административни нарушения.

Първият състав е регламентиран с чл. 80, ал. 1 от ЗДДФЛ.

Субект на нарушението по посочения текст е всяко съответно данъчно задължено лице, както и всяко физическо лице, имащо задължение да подаде данъчна декларация. Изпълнителното деяние се състои в:

- неподаване на следваща се данъчна декларация изобщо;
- неподаване на следваща се данъчна декларация в законоустановения срок.

Вторият състав е регламентиран с чл. 80, ал. 2 от ЗДДФЛ.

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

Изпълнителното деяние се състои в непосочване или невярно посочване на данни или обстоятелства в следваща се данъчна

¹² Под състав на нарушението следва да се разбира системата от признаци, чрез които нормите на Закона за данъците върху доходите на физическите лица очертават отделните видове нарушения. За да е налице нарушение на Закона за данъците върху доходите на физическите лица, трябва да бъдат осъществени всички признаци, посочени в неговия състав.

декларация, водещи до определяне на дължимия данък в по-малък размер или до неоснователно освобождаване от данък.

Третият състав е регламентиран с чл. 80а, ал. 1 от ЗДДФЛ.

Субект на нарушението по посочения текст е всяко съответно физическо лице.

Изпълнителното деяние се състои в:

- недеклариране изобщо в годишната данъчна декларация по чл. 50, ал. 1 от ЗДДФЛ на информацията по чл. 50, ал. 1, т. 5¹³ от ЗДДФЛ;
- недеклариране на съответната информация в законоустановения срок;
- невярно деклариране на информацията по чл. 50, ал. 1, т. 5 от ЗДДФЛ.

Четвъртият състав е регламентиран с чл. 80б, ал. 1 от ЗДДФЛ.

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

Изпълнителното деяние се изразява в:

- неиздаване на счетоводен документ по чл. 9, ал. 2¹⁴ от ЗДДФЛ изобщо;
- неиздаване в законоустановения срок (издаване след законоустановения срок) на счетоводен документ по чл. 9, ал. 2 от ЗДДФЛ.

Петият състав е регламентиран с чл. 81, ал. 1 от ЗДДФЛ.

Субект на нарушението по посочения текст може да бъде всяко лице – платец на съответни доходи по ЗДДФЛ, което е задължено да удържа и внася данък, т.е. това е трето лице, което е задължено по реда на ЗДДФЛ да определя, удържа и внася определеното данъчно задължение.

Изпълнителното деяние се изразява в:

¹³ Касае се за предоставените/получените парични заеми, както следва:

а) непогасената част от предоставените парични заеми през данъчната година, ако размерът им общо надхвърля 10 000 лв.;

б) непогасените към края на данъчната година остатъци от предоставени през същата и през предходните пет данъчни години парични заеми, ако размерът на тези остатъци общо надхвърля 40 000 лв.;

в) непогасената част от получените парични заеми през данъчната година, ако размерът им общо надхвърля 10 000 лв., с изключение на получените кредити, предоставени от кредитни институции по смисъла на Закона за кредитните институции;

г) непогасените към края на данъчната година остатъци от получени през същата и през предходните пет данъчни години парични заеми, с изключение на получените кредити, предоставени от кредитни институции по смисъла на Закона за кредитните институции, ако размерът на тези остатъци общо надхвърля 40 000 лв.

¹⁴ Данъчно задължените лица, които не са длъжни да издават фискална касова бележка от фискално устройство или касова бележка от интегрирана автоматизирана система за управление на търговската дейност, съгласно чл. 9, ал. 1, от ЗДДФЛ, издават документ за придобитите от тях доходи от източници по чл. 10, ал. 1, т. 3 и 4 от ЗДДФЛ, съдържащ реквизитите по чл. 6, ал. 3 от Закона за счетоводството. Документът се издава в два екземпляра, като единият се предоставя на платеща на доходите, а вторият се съхранява от физическото лице. Изключение от това правило е регламентирано в чл. 9, ал. 3 от ЗДДФЛ.

- неударжане изобщо на съответен данък;
- невнасяне изобщо на съответен данък;
- невнасяне в срок на съответен данък.

Шестият състав е регламентиран с чл. 81а, ал. 1 от ЗДДФЛ.

Субект на нарушението по посочения текст може да бъде всяко лице – платец на съответни доходи по ЗДДФЛ, което има задължение да издава документи за изплатени доходи и ударжан данък.

Изпълнителното деяние се изразява в неиздаване или непредоставяне при поискване на образците по чл. 45 от ЗДДФЛ на лицето, придобило съответния вид доход.

Седмият състав е регламентиран с чл. 82, ал. 1 от ЗДДФЛ.

Субект на нарушението по посочения текст може да бъде всяко лице, което има задължение да предоставя информация по реда на чл. 73 и 73а от ЗДДФЛ.

Изпълнителното деяние се изразява в:

- непредставяне изобщо на следващата се информация;
- непредставяне на следващата се информация в законоустановения срок;
- посочване на неверни данни в следващата се информация;
- посочване на непълни данни в следващата се информация.

Осмият състав е регламентиран с чл. 83, ал. 1 от ЗДДФЛ.

Субект на нарушението по посочения текст може да бъде както всяко физическо лице, извършващо стопанска дейност като търговец по смисъла на ТЗ, така и физическо лице в случаите по чл. 29а¹⁵ от ЗДДФЛ.

Изпълнителното деяние се изразява в:

- непредставяне на годишен отчет за дейността¹⁶ изобщо;
- непредставяне на годишен отчет за дейността в законоустановения срок.

Деветият състав е регламентиран с чл. 84, ал. 1 от ЗДДФЛ.

Субект на нарушението по посочения текст може да бъде всяко лице, което има качеството на работодател¹⁷ по основно трудово правоотношение¹⁸.

¹⁵ Физически лица, регистрирани като земеделски стопани.

¹⁶ Годишен отчет за дейността е този по чл. 20, ал. 4 от Закона за статистиката.

¹⁷ Легалното определение за работодател по смисъла на Закона за данъците върху доходите на физическите лица е дадено с § 1, т. 27 от Допълнителните разпоредби на закона.

¹⁸ За целите на Закона за данъците върху доходите на физическите лица легалното определение за трудови правоотношения е дадено с § 1, т. 26 от Допълнителните разпоредби на закона. Основно е трудовото правоотношение по смисъла на § 1, т. 52 от Допълнителните разпоредби на закона.

Изпълнителното деяние се изразява в неопределяне на годишния размер на данъка за доходи от трудови правоотношения (неизпълнение на задължението за определяне на годишния размер на данъка за доходи от трудови правоотношения).

Повторни административни нарушения на Закона за данъците върху доходите на физическите лица

В случаи на повторни административни нарушения на съответните разпоредби на ЗДДФЛ 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. 36 от Допълнителните разпоредби на ЗДДФЛ).

По отношение размера на предвидените в ЗДДФЛ санкции се констатира, че част от тях 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 ЗДДФЛ освен административно нарушение би могло да бъде и престъпление. Като типичен пример в това отношение се посочва неподаването на следваща се декларация, което представлява както административно нарушение по смисъла на ЗДДФЛ, така и престъпление по смисъла на НК (при условие че това води до избягване установяването или плащането на данъчни задължения в големи и особено големи¹⁹ размери). В такава конкретна фактическа обстановка търсенето на наказателна отговорност изключва търсенето на административнонаказателна отговорност, тъй като чл. 33, ал. 2 от ЗАНН разпорежда, че при констатиране на признак/признаци на извършено престъпление административнонаказателното производство се прекратява, а материалите се изпращат на съответния прокурор. Казано с други думи, дадено нарушение на ЗДДФЛ може да бъде санкционирано с административно наказание само ако не подлежи на по-тежко наказателно преследване.

¹⁹ По смисъла на Наказателния кодекс данъци в големи размери са тези, които надхвърлят три хиляди лева, а данъци в особено големи размери са тези, които надхвърлят дванадесет хиляди лева.

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 ЗДДФЛ. Стриктното прилагане на този принцип би могло да доведе до неадекватна (непропорционална) тежест на наложените наказания при множество нарушения, извършени от едно лице.

За принципа на справедливост на административнонаказателния процес

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

Заклучение

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

1. Като основно правило се разчита на съзнателното и доброволно спазване на разпоредбите на ЗДДФЛ, но наред с това законодателят е гарантирал спазването им посредством административнонаказателните разпоредби на част шеста, респ. чл. 80 – 86 от закона. Административните нарушения на ЗДДФЛ 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 ЗДДФЛ поставя много и разнообразни практически въпроси.

3. В ЗАНН липсва изрична правна уредба, касаеща началния момент на погасителната давност за т.нар. продължени нарушения на ЗДДФЛ. С цел преодоляване на тази законодателна празнота и гарантиране на предвидимост и правна сигурност е необходимо законодателят да

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

създаде изрична правна уредба по отношение началния момент, от който да тече погасителната давност за административнонаказателно преследване.

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

Библиографска справка:

1. Закон за административните нарушения и наказания, обн., ДВ, бр. 92 от 28 ноември 1969 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 79 от 17 септември 2024 г.
2. Закон за данъците върху доходите на физическите лица, обн., ДВ, бр. 95 от 24 ноември 2006 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 26 от 27 март 2025 г.
3. 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. 82 от 27 септември 2024 г.
4. Караниколов, Л. „Нарушенията на Закона за счетоводството“, София, „Информа – интелект“ ЕООД, 1995 г.
5. Лазаров, К., И. Тодоров. „Административен процес“, София, „Сиела Норма“ АД, 2020 г.
6. Наказателен кодекс, обн., ДВ, бр. 26 от 02 април 1968 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 42 от 14 май 2024 г.
7. Търговски закон, обн., ДВ, бр. 48 от 18 юни 1991 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 82 от 27 септември 2024 г.
8. Тълкувателно постановление № 1 от 27 февруари 2015 г. на Върховния касационен съд и на Върховния административен съд.
9. Тълкувателно решение № 3 от 03.07.2014 г. на Върховния административен съд.
10. Христов, Х. „Данъчните нарушения“, София, „Сиби“, 2010 г.

ADMINISTRATIVE VIOLATIONS OF THE PERSONAL INCOME TAX ACT**Vladimir Hristov***Registered Auditor*

Keywords:	Summary
<i>Administrative Violation</i> <i>Repeated Administrative Violation</i> <i>Object and Subject of Administrative Violation</i> <i>Executive Act</i> <i>Fine</i> <i>Property Sanction</i> <i>Statement of Administrative Violation (SAV)</i> <i>Penal Decree</i>	<i>The article examines administrative violations of the Personal Income Tax Act. It analyzes the nature of administrative violations and the corresponding administrative penal liability. It presents the objects and subjects of violations, executive acts, and types of administrative penalties. The results of a critical analysis are systematically presented along with specific proposals for improving the current legal framework. Special attention is given to the existing judicial practice (interpretative practice) of the Supreme Administrative Court in the area under review.</i>