



РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ ВИСШ АДВОКАТСКИ СЪВЕТ

ул. „Цар Калоян“ № 1А, 1000 София, тел. 986-28-61, 987-55-13,
факс 987-65-14, [e-mail: arch@vas.bg](mailto:arch@vas.bg)

Изх. № 364

Дата: 22.03.2021 г.

**ДО
ОБЩОТО СЪБРАНИЕ
НА СЪДИИТЕ ОТ КОЛЕГИИТЕ
НА ВЪРХОВНИЯ
АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД**

СТ А Н О В И Щ Е

НА ВИСШИЯ АДВОКАТСКИ СЪВЕТ
представяван от председателя –
Ралица Негенцова

по тълкувателно дело №5/2020 г.

УВАЖАЕМИ ВЪРХОВНИ СЪДИИ,

Искането за тълкуване е направено от Главния прокурор на Република България на основание чл. 125 вр. с чл. 126 от Закона за съдебната власт, като тълкувателното дело е образувано от Председателя на Върховния административен съд - Георги Чолаков.

Моля, при постановяването на решение по тълкувателно дело № 5 от 2020 г., да вземете предвид следните съображения на Висшия адвокатски съвет:

За да се отговори на поставения въпрос следва да се анализира разпоредбата на чл. 126 от Закона за акцизите и данъчните складове („ЗДДС“), като се вземат предвид целта ѝ, а също така и кои лица съгласно нормативния

акт са задължени да водят посочената документация и носят задължение за заплащане на съответното акцизно задължение.

Съгласно чл. 126 от ЗАДС: „ (1) На лице, което държи, предлага, продава или превозва акцизни стоки без данъчен документ по този закон или фактура, или митническа декларация, или придружителен административен документ/електронен административен документ или документ на хартиен носител, когато компютърната система не работи, или друг документ, удостоверяващ плащането, начисляването или обезпечаването на акциза, се налага:

1. глоба в двойния размер на дължимия акциз, но не по-малко от 1000 лв., а при повторно нарушение - не по-малко от 2000 лв. - за физическите лица;
2. имуществена санкция в двойния размер на дължимия акциз, но не по-малко от 2000 лв., а при повторно нарушение - не по-малко от 4000 лв. - за юридическите лица и едноличните търговци.

(2) (Нова - ДВ, бр. 97 от 2017 г., в сила от 01.01.2018 г., изм. - ДВ, бр. 104 от 2020 г., в сила от 01.01.2021 г.) Наказанията по ал. 1 се налагат и на лице, което държи, превозва, претоварва или доставя/получава акцизни стоки в нарушение на забраните и изискванията за данъчните и другите документи по чл. 101в, ал. 1, 2, 3 или 5.

(3) (Нова - ДВ, бр. 97 от 2017 г., в сила от 01.01.2018 г., изм. - ДВ, бр. 104 от 2020 г., в сила от 01.01.2021 г.) Наказанията по ал. 2 не се налагат при липсващи документи по чл. 101в, ал. 5, т. 2 или липсваща заверка по чл. 101в, ал. 7, ако са изпълнени едновременно следните условия:

1. до завършване на проверката от лицето или негов законен представител е декларирана пред митническите органи информация, идентифицираща доставчика, транспортните средства, вида, количеството, точното място и датата на получаване на течните горива;

2. митническите органи са установили, че към датата на проверката, за регистрирания електронен акцизен данъчен документ не са декларирани по реда на чл. 118, ал. 10 или отчетени по реда на чл. 118, ал. 11 от Закона за данък върху добавената стойност други доставки или получаване на същите количества горива, или доставки/получаване, с които се надхвърля общото количество на освободените за потребление течни горива по документа.

(4) (Нова - ДВ, бр. 97 от 2017 г., в сила от 01.01.2018 г., отм. - ДВ, бр. 104 от 2020 г., в сила от 01.01.2021 г.)”

При анализ на цитираната разпоредба се стига до извода, че **целта ѝ е да обезпечи правилното съставяне на редовна документация във връзка с**

възникналите по реда на нормативния акт акцизни задължения. Оттук следва, че трябва да се установи кои лица въобще са задължени да съставят и осчетоводяват такива документи, а това са регистрираните по ЗАДС правни субекти, изчерпателно изброени в чл. 43, ал. 1 от ЗАДС. Лицата, оставащи извън приложното поле на тази разпоредба, нямат подобно задължение. От друга страна законодателят е определил и кои са субектите, които могат да начислят акциз, а това са именно субектите, които могат да създават документи за удостоверяване на начисляването на такъв. Поради това, като се вземе предвид съдържанието на чл. 126 от ЗАДС, както и на чл. 43, ал. 1 от ЗАДС, лице, което не е регистрирано като производител или складодържател няма право да произвежда и държи стоки на склад и съответно не може да съставя изброените в санкционната норма документи. Съответно такова лице не може да носи отговорност по чл. 126 от ЗАДС, тъй като не притежава възможност да съставя и разполага с изброените в тази норма документи, и съответно няма качеството на субект, годен да осъществи от обективна и субективна страна някой от посочените в нея състави на административно нарушение. Това лице или негови длъжностни лица биха могли да бъдат субекти на друг вид отговорност, но не и на отговорност по чл. 126 ЗАДС.

В допълнение, чл. 44 от ЗАДС определя кой може да плати акциз, като състави редовни документи за това. Установява се, че това са само регистрираните по реда на закона лица. **Следователно смисълът на санкциите по чл. 126 от ЗАДС е техни субекти да са лица, които макар и редовно регистрирани по закона като производители или складодържатели, не изпълняват възложените им задължения да съставят редовни документи, които да удостоверяват начисляването, плащането и обезпечаването на акциза.** Разпоредбата на чл. 126 от ЗАДС няма за цел да санкционира тези лица, които изобщо не са регистрирани по реда на закона, тъй като те въобще не са носители на подобни задължения.

Трябва да се вземе предвид, че с издаването на наказателно постановление на основание чл. 126 от ЗАДС не е възможно нито да се санкционира избягването или неплащането на дължим акциз, доколкото законодателят е предвидил отделни състави по чл. 123а от ЗАДС, досежно подобни нарушения, нито да се санкционира неизпълнение на задължения за регистрация по ЗАДС. **Т. е. съставите на административно нарушение, уредени в чл. 126 от ЗАДС, засягат единствено допуснатите нарушения относно редовното документиране, свързано с акцизните задължения,**

което a priori предполага съответният субект да е регистриран производител или складодържател по смисъла на ЗАДС.

Що се отнася до тезата, че субект на отговорност по чл. 126 от ЗАДС може да бъде всяко лице, тъй като нормата не предвижда специално качество за него, следва да се отбележи, че действително изрично подобно изискване не е включено в нейното съдържание. При систематичното ѝ тълкуване обаче се установява, че лицето, което не е регистрирано по ЗАДС, практически няма как да осъществи някой от съставите на административно нарушение, указани в нея, доколкото от обективна страна няма как да произведе или държи стоки на склад при липса на регистрация. Ако същият е осъществил подобно деяние, то ще подлежи на наказание по друг състав на ЗАДС, а ако се наложи и наказание по чл. 126 от ЗАДС, ще се окаже, че лицето ще бъде наказано за нарушение на задължение, което към момента на извършването му, все още не е било възникнало за конкретния субект.

Тъй като разпоредбата на чл. 126 от ЗАДС не е достатъчно ясна относно въпроса, касаещ кръга на лицата, годни да носят отговорност по нея, следва да се съобразят и правилата за тълкуване на правните норми. **Вземайки предвид санкционния характер на нормата по чл. 126 от ЗАДС е недопустимо тя да се тълкува разширително.** Санкциите, предвидени в нея, очевидно водят до неблагоприятни правни последици за наказваните лица. Законната норма може да бъде приложена само с оглед правопораждащия юридически състав и единствено спрямо лицата-нейни субекти. **Разширително тълкуване на кръга субекти, които могат да бъдат санкционирани по тази правна норма, не може да бъде оправдано с никакви сериозни аргументи.**

Да се приеме противното на практика означава да се разшири необосновано и неправилно приложното поле на санкционната норма, като неблагоприятните правни последици от извършено административно нарушение биха били възложени на неограничен кръг лица, които в действителност не са задължени да съставят и водят документация във връзка с акцизни задължения, а ако лицето няма подобно задължение, да се търси административно-наказателна отговорност за неговото неизпълнение е недопустимо и правно несъстоятелно.

Не без значение е, че предвидените санкции по чл. 126, ал. 1 от ЗАДС се определят в значителни размери, като минимумите са следните: глоба в размер на 1000 лв. за първо нарушение и 2000 лв. за второ нарушение, извършено от

физическо лице, а за имуществена санкция – 2000 лв. за първо нарушение и 4000 лв. за второ нарушение, извършено от юридическо лице. Максимум на размера на наказанията не са предвидени, като глобата или имуществената санкция се налагат в двоен размер на дължимия акциз, но не по-малко от горепосочените минимума. Доколкото в случая става въпрос за административно-наказателно производство, трябва да се съобрази и целта на наказанието по смисъла на чл. 12 от Закона за административните нарушения и наказания („ЗАНН“), постановяващ, че същите се налагат с цел да се предупреди или превъзпита нарушителят към спазване на установения правен ред. Оттук следва, че с налагането на санкции по чл. 126 от ЗАДС законодателят търси основно превенцията, като наложи на задълженото лице да започне да създава и води редовна документация свързана с акцизните задължения в изпълнение на вменените му със ЗАДС задължения. Спрямо лица, нерегистрирани производители или складодържатели по реда на закона обаче, очевидно подобна цел не може да бъде постигната, тъй като на тях не са им възложени подобни задължения, съответно няма как превенцията да бъде успешно проведена, тъй като задължения за съставяне на документи, удостоверяващи начисляването, плащането и обезпечаването на акциз, не са възникнали и не могат да възникнат за тях, ако същите не се регистрирани по ЗАДС.

За правилното разрешаване на поставения въпрос следва да се вземе предвид и чл. 6 от ЗАНН, дефиниращ административното нарушение, като действие или бездействие, което нарушава установения ред на държавно управление, извършено е виновно и е обявено за наказуемо с административно наказание, налагано по административен ред. Основавайки се на липсата на законови задължения относно документирането, касаещо акцизните задължения по ЗАДС на лицата, нерегистрирани производители и складодържатели, **невъзможно е съответното деяние по чл. 126 от ЗАДС да бъде извършено виновно от тези субекти**. Стига се до заключението, че **горепосочените лица не могат да осъществят съответния състав на административно нарушение и от субективна страна.**

При това положение и предвид гореизложените съображения, законодателят очевидно не е уредил същите да са субекти на административно-наказателната отговорност по чл. 126 от ЗАДС, нейни субекти са единствено регистрираните производители или складодържатели. Затова, позовавайки се на тези обстоятелства, на още по-силно основание разширителното тълкуване на санкционната норма на чл. 126 от ЗАДС и

възлагането на неблагоприятни правни последици на неограничен кръг правни субекти без законово основание за същото, е особено укоримо и води до неправилно прилагане на материалния закон, както и до нарушаване на разпоредбите на ЗАНН.

Позовавайки се на гореизложените аргументи, Висшият адвокатски съвет счита, че субект на отговорността за осъществяване на някой от изброените състави на административно нарушение по чл. 126 от ЗАДС е не всяко лице, а единствено лицата, имащи качеството регистрирани производители или складодържатели, доколкото само те са носители на посочените в нормата задължения, за чието нарушение биха могли да носят административно-наказателна отговорност и единствено те могат да осъществят елементите на административното нарушение от обективна и субективна страна.

Поради гореизложените съображения, на поставения въпрос от Председателя на Върховния административен съд по тълкувателно дело № 5 от 2020 г., а именно:

„Кой е субектът на отговорността по чл. 126 от Закона за акцизите и данъчните складове? Лицата, които са регистрирани производители или складодържателите, или 2. Всяко лице, независимо от регистрацията?“

следва да бъде даден отговор в смисъл:

„Субект на отговорността по чл. 126 от Закона за акцизите и данъчните складове са само лицата, регистрирани производители или складодържатели по реда на Закона за акцизите и данъчните складове.“

ПРЕДСЕДАТЕЛ НА ВИСШИЯ
АДВОКАТСКИ СЪВЕТ:

РАЛИЦА НЕГЕНЦОВА