



РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ ВИСШ АДВОКАТСКИ СЪВЕТ

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

Изх. № 635

Дата: 06.07.2022 г.

**ДО
ОБЩОТО СЪБРАНИЕ
НА НАКАЗАТЕЛНАТА КОЛЕГИЯ
НА ВЪРХОВЕН КАСАЦИОНЕН СЪД**

**ДО
ОБЩОТО СЪБРАНИЕ
НА ПЪРВА И ВТОРА КОЛЕГИЯ НА
ВЪРХОВНИЯ АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД**

СТ А Н О В И Щ Е

НА ВИСШИЯ АДВОКАТСКИ СЪВЕТ

по съвместно тълкувателно дело № 2/2022г.

УВАЖАЕМИ ДАМИ И ГОСПОДА ВЪРХОВНИ СЪДИИ,

По искане на главния прокурор на Република България е образувано съвместно тълкувателно дело на Общото събрание на съдиите от Наказателната колегия на Върховен касационен съд и Първа и Втора колегии на Върховния административен съд, за постановяване на съвместно тълкувателно Постановление, с което да се даде отговор на въпроса:

„Кой е субект на отговорността по чл. 126 от Закона за акцизите и данъчните складове?“

- 1. Лицата, които са регистрирани производители или складодържатели, или**
- 2. Всяко лице, независимо от регистрацията“?**

В искането е посочена противоречива практика на административните съдилища в България, явяващи се касационна инстанция при упражняването на съдебен контрол върху актовете за ангажиране на административно наказателната отговорност, в производствата по реда на Закона за административните нарушения и наказания /ЗАНН/.

От една страна са изброени влезли в сила решения на административни съдилища, в които съдебните състави приемат, че субект на отговорност по чл.126 от ЗАДС може да бъде само лице, регистрирано по същия закон, с аргумента, че тази разпоредба е предназначена да санкционира нарушения, изразяващи се в неизпълнение на задължения за съставяне на редовни документи, удостоверяващи начисляване, плащане или обезпечаване на акциз, а такива задължения имали само регистрираните по ЗАДС лица /чл.43, ал.1 от с.з./ - производители или складодържатели на данъчни складове. Тезата продължава с извода, че нерегистрираните лица следвало да се изключат от кръга на отговорността по чл.126 от ЗАДС, тъй като те нямали възможност да съставят и разполагат с изискуемите от разпоредбата документи. Посочени са и 8 броя решенията в този смисъл.

Втората група влезли в сила съдебни решения на административни съдилища приема в своите съдебни актове, че субект на нарушението, за което се носи отговорност по чл.126 ЗАДС може да бъде всяко лице, което осъществи някое от алтернативно предвидените в състава му изпълнителни деяния, тъй като в нормите не е предвидено извършителят да трябва да отговаря на определени изисквания. Приема се, че от съдържанието на фактическия състав на разпоредбата не може да бъде направен извод, че отговорността може да се носи само от регистрирано по ЗАДС лице, а обстоятелството, че документите във връзка с акцизните стоки се издават от регистрирани лица, не може да сведе отговорността за липса на такива документи само до тези лица. Поддържа се, че в чл.126 ЗАДС е предвидена санкция за всички лица, които произвеждат, държат, предлагат, продават или превозват акцизни стоки, без те да са придружени от съответен документ, удостоверяващ начисляването, плащането и/или обезпечаването на дължимия акциз, а факта на издаване на такива документи /от който и да било/ не е свързан с фактическия състав на нарушението, нито със специалното качество на субекта на нарушаването. Фактическият състав на нарушението по чл. 126 от ЗАДС може да бъде осъществен от всеки правен субект, без значение от регистрацията му като производител или складодържател. Посочени са и решения в този смисъл - също 8 броя.

Висшият адвокатски съвет споделя и поддържа изцяло тълкуването, което е прието от съдебните състави във втората група решения, а именно, че субект на отговорността по чл. 126 от ЗАДС е всяко лице, което държи, предлага, продава, или превозва акцизни стоки без документ, удостоверяващ начисляването, плащането или обезпечаването на дължимия акциз именно за същите тези акцизни стоки, а качеството на това лице е ирелевантно към възникването на тази отговорност, като нито я предполага, нито я изключва.

Като споделяме доводите, изложени в решенията от втората група, бихме искали в подкрепа на това тълкуване, да изложим допълнително и следните правни аргументи:

1. Законът за акцизите и данъчните складове /ЗАДС/ е националният нормативен акт, с който се урежда и хармонизира материята относно облагането с акциз на стоките, изрично изброени в него, както и контрола върху тяхното производство, употреба, складиране, движение и обезпечаване. Същите въпроси са уредени в европейското законодателство с Директива 2008/118/ЕО на Съвета от 16.12.2008г. относно общия режим на облагане с акциз и за отмяна на Директива 92/12/ЕИО, а идентифицирането на акцизните стоки е направено чрез прилагането на Комбинираната номенклатура на ЕС. Забележка: Има нова Директива на ЕС 2020/262/ на Съвета от 19.12.2019г., която е влязла в сила от гледна точка на възникването на задължението за транспонирането ѝ, но която ще се прилага от 13.02.2023г.

Мерките за административен контрол и за административно сътрудничество между компетентните органи на различните държави членки при упражняването на контрола за плащане на акциза също са хармонизирани на европейско ниво с Регламент /ЕС/ № 389/2012г. на Съвета от 02.05.2012г. относно административното сътрудничество в областта на контрола на акцизните стоки на територията на Общия европейски пазар с цел защита на важни икономически и финансови интереси на държавите членки от потенциални загуби на приходи от акцизи чрез контрол по спазване на акцизното законодателство.

Цялата система от разпоредби на национално и европейско ниво е с цел борба срещу нарушенията с акцизни стоки на територията на целия европейски пазар - срещу данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби. В този смисъл чл. 33, параграф 3 от Директива 2008/118 се тълкува в смисъл че акцизното законодателство се прилага спрямо всички лица, без значение в какво качество и с каква цел те произвеждат, държат, получават, разпореждат се или превозват акцизни стоки.

В този смисъл е и Решение на Съда на ЕС от 10 юни 2021 г. по Дело С-279/19, в което макар и по друго въпрос, генералния адвокат изрично е посочил в т. 33, че: „ ...е чл. 33, параграф 3 от Директива 2008/118 законодателят на Съюза е искал да определи широко категорията на лицата, за които може да възникне задължение за плащане на акциз, е случай на движение на акцизни стоки, ... се държат за търговски цели, ... за да бъдат доставени или използвани и то по начин, който гарантира във възможно най-голяма степен събирането на този акциз”.

А Съдът е постановил в Решението си, че: „Член 33, параграф 3 от Директива 2008/118/ЕО на Съвета от 16 декември 2008 г. относно общия режим на облагане с акциз ... трябва да се тълкува в смисъл, че лице което превозва от името на друго лице акцизни стоки към друга държава членка и което осъществява фактическо държане на тези стоки към момента, в който е възникнало задължение за плащане на акциз за тези стоки, е отговорно за плащането на този акциз съгласно тази разпоредба, дори да няма никакво право върху тези стоки или свързан с тях интерес и да не знае, че те подлежат на облагане с акциз, или ако знае, да не знае че е възникнало задължение за плащане на акциз за тези стоки. ”

Тълкувателните решения на Съда на Европейския съюз са задължителни за националните съдилища, а Директивите следва задължително да бъдат транспонирани във националното законодателство.

2. В подкрепа на изложеното в т.1 и в изпълнение на задължението за транспониране на Директива 2008/118 е и съдържанието на разпоредбата на чл. 3, ал. 2 от ЗАДС, с която е очертан изрично и кръга на данъчнозадължените лица по ЗАДС.

Видно от същата разпоредба, данъчнозадължени лица по ЗАДС са както лицензираните скл ад о държател и и регистрираните по ЗАДС лица, така и:

„ - всички други лица, извън тях, които са произведи или са участвали в производството на акцизни стоки, за които акцизът не е бил заплатен или е бил заплатен частично;

- държат или са участвали в държането на акцизни стоки, за които акцизът не е бил заплатен или е бил заплатен частично;

- разпореждат се или са се разпоредили с акцизни стоки, за които акцизът не е бил заплатен или е бил заплатен частично ”.

След като тези лица са субекти на възникване на задължения по ЗАДС, то следователно същите тези лица могат да са и са субекти на възникване на административно наказателна отговорност за неизпълнение на задълженията по

ЗАДС. Да се приеме обратното, би означавало да се приеме, че едни от данъчнозадължените лица по ЗАДС носят отговорност за неизпълнение на задълженията си по този закон, а други данъчнозадължени лица не следва да носят административно наказателна отговорност при нарушаване от тях на разпоредбите на същия този закон. Очевидно е, че това не би могла да бъде целта на националния законодател, тъй като би противоречала и на целите на транспонираната Директива.

3. Видно от цитираното по-горе в т.1 Тълкувателно решение на Съда на Европейския съюз Дело С-279/19: „*да се приеме по смисъла на чл.33, параграф 3 от Директива 2008/11, че отговарят за задължението за акциз само лица, които са знаели или логично е трябвало да знаят че е възникнало задължение за акциз - не би било в съответствие с целите на Директива 2008/118, сред които е и борбата с данъчните измами, избягването на данъци и евентуални злоупотреби.*”

Точно това е и изводът за субектът, по отношение на който е приложима разпоредбата на чл.126 от ЗАДС - това е всяко лице, което извършва определени действия с акцизни стоки без да може да удостовери с документи, че акцизът за същите е начислен, платен или обезпечен, независимо от кого е начислен, от кого е платен или от кого е обезпечен.

4. Аргумент, че субект на отговорността по чл. 126 от ЗАДС може да е всяко лице, в това число и нерегистрираните по ЗАДС, може да се изведе и от Регламент /ЕС/ № 389/2012г. на Съвета от 02.05.2012г. относно административното сътрудничество в областта на контрола на акцизните стоки на територията на Общия европейски пазар с цел защита на важни икономически и финансови интереси на държавите членки от потенциални загуби на приходи от акцизи чрез контрол по спазване на акцизното законодателство/т.20 от Преамбюла и чл.1, т.1 на Глава I от Регламента/.

Видно от чл.2 на същия този регламент - субектите, по отношение на които може да се търси административно сътрудничество между контролните органи на държавите членки за спазване на акцизното законодателство са очертани в легални определения - дефиниции:

„лице” - означава физическо лице, юридическо лице но с призната правоспособност да извършва правни действия съгласно правото на Съюза или на националното право, и всяко друго правно образование от каквото и да е естество и форма, без значение дали има правосубектност "

„ икономически оператор ” - означава лице, което в рамките на своята стопанска дейност участва в дейности, попадащи в обхвата на акцизното законодателство, независимо дали има право за това или не"

След като интересът на Общия Европейски пазар предвижда и позволява да се търси и да се оказва сътрудничество от контролните органи на останалите държави членки на ЕС по отношение на всяко лице, което извършва действие с акцизна стока, без ограничение на качеството или квалификацията на това лице, то е безспорно че националните контролни органи имат същото право на контрол и санкциониране на тези лица при нарушение на акцизното законодателство.

5. Аргумент, че субект на отговорност по чл.126 от ЗАДС може да бъде всяко лице, а не само лицата, които имат задължение да съставят документите, удостоверяващи начисляването, плащането или обезпечаването на акцизи се извежда и от обстоятелството, че документите, които удостоверяват начисляването и плащането на акциза са различни видове и се издават както от данъчнозадължени лица, така и от органи на изпълнителната власт в България. Например - дължимият акциз при внос на стоки се начислява от митническите органи, плаща се по тяхна сметка, а документът, който удостоверява този факт - митническата декларация, се съставя от митническите органи. Начисляването и плащането на акциз може да бъде удостоверено и с документ, наречен акцизен бандерол, който се отпечатва по специален ред, представлява ценна книга под контрола на Министерството на финансите, като плащането на акциза се извършва чрез закупуването на тази ценна книга.

6. При кратък преглед в системата за оповестяване на съдебни решения, се установяват повече от 4 200 броя решения, които застъпват и обосновават правната теза, че субект на отговорността по чл.126 от ЗАДС могат да са всички лица без значение на тяхното качество и регистрация от гледна точка на ЗАДС. В тези решения дори не стои правния спор относно субекта, по отношение на който е приложима разпоредбата на чл.126 от ЗАДС.

Решенията цитирани в първата група са изолирано, инцидентно и копирано проявление на правен спор и извод, които не могат да бъдат правно обосновани, още по-малко подкрепени.

7. Законодателната политика и политиката по прилагане на акцизното законодателство е единна и непротиворечива още от въвеждането на косвен данък акциз в България на 01.04.1994 г., след отмяната на Закона за данък оборота.

При анализ на отменения закон се установява че санкционни разпоредби със същото съдържание са съществувала винаги - чл.17а до 17з., които изрично предвиждат административно наказателна отговорност за всяко физическо лице и всяко юридическо лице, което държи на склад, превозва, предлага или продава акцизни стоки без необходимия документ, удостоверяващ плащането

на акциза. Доколкото могат да бъдат открити Решения по тези разпоредби от Районните съдилища и от Окръжните съдилища като касационна инстанция - няма решения, които да оспорват или тълкуват факта, че отговорност по тези разпоредби носи всяко физическо или юридическо лице, което не притежава изискуемите документи /изискуеми към съответния момент от редакцията на приложимия закон за акцизите - било то лиценз да продава такива стоки, било то липса на бандерол за платен акциз и т.н./. Например: Решение от 22.07.1996г. на РС Берковица по н.а.х.д. № 248/1995г.; Решение от 25.04.2001г. на СРС по н.а.х.д. № 1768/2001г., Решение от 5.03.2002г. на ОС Русе по к.н.а.х.д. № 708/2001г., Решение № 102 от 23.04.2004г. на РС Петрич по н.а.х.д. № 102/2003г., Решение № 124 от 09.09.2004г. на ОС Благоевград по к.н.а.х.д. № 159/2004г.

С оглед на изложените аргументи, Висшият адвокатски съвет предлага и подкрепя тълкувателно постановление на съвместното Общо събрание на съдиите от наказателната колегия на ВКС и на съдиите от Първа и Втора колегии на ВАС, в което се дава отговор на поставения въпрос в смисъл, че:

„Субект на отговорност по чл.126 от ЗАДС може да бъде всяко лице, независимо дали има или не регистрация по ЗАДС.⁴⁴

ПРЕДСЕДАТЕЛ НА ВИСШИЯ
АДВОКАТСКИ СЪВЕТ:.....

АДВ. Д-Р ИВАЙЛО ДЕРМЕНДЖИЕВ