



РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ ВИСШ АДВОКАТСКИ СЪВЕТ

ул. „Цар Калоян” № 1-а, 1000 София, тел. 986-21-67, 987-55-13,
[e-mail: arch@vas.bg](mailto:arch@vas.bg)

Изх. № 645

Дата: 03.07.2024 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 № 3 / 2023 г.

УВАЖАЕМА Г-ЖО ЗАХАРОВА И УВАЖАЕМИ Г-Н ЧОЛАКОВ,

УВАЖАЕМИ ГОСПОЖИ И ГОСПОДА ВЪРХОВНИ СЪДИИ,

Във връзка с разпореждане от 08.12.2023 г. на председателя на Върховния касационен съд („ВКС“) и на председателя на Върховния административен съд („ВАС“) е образувано съвместно тълкувателно дело №3/2023 г. за приемане на съвместно тълкувателно постановление от Общото събрание на съдиите от Наказателна колегия на ВКС и Първа и Втора колегия на ВАС по следния въпрос: *„Едно или две нарушения извършва по смисъла на чл. 18 от Закона за административните нарушения и наказания (ЗАНН) данъчно задължено лице, което едновременно не подаде за един и същ данъчен период справка-*

декларация по чл. 125, ал. 1 от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) и отчетни регистри по чл. 124 от ЗДДС?“.

От името на Висшия адвокатски съвет изразявам следното становище:

Поставеният въпрос е свързан с тълкуването и прилагането на административнонаказателната разпоредба на чл. 179, ал. 1 от ЗДДС в редакцията ѝ в сила преди 01.01.2024г., съгласно която „Лице, което, като е длъжно, не подаде справка-декларацията по чл. 125, ал. 1, декларацията по чл. 125, ал. 2, отчетните регистри по чл. 124 или не ги подаде в предвидените срокове, се наказва с глоба - за физическите лица, които не са търговци, или с имуществена санкция - за юридическите лица и еднолични търговци, в размер от 500 до 10 000 лв.“

Съгласно чл. 125, ал.1, ал. 3 и ал. 4 ЗДДС за всеки данъчен период регистрираното лице подава справка-декларация, съставена въз основа на отчетните регистри по чл. 124, с изключение на случаите по чл. 157. На основание чл. 125, ал. 7 от ЗДДС декларациите по чл. 125, ал. 1 и 2 и отчетните регистри по чл. 124 се подават заедно единствено по електронен път.

Задълженията за подаване на справка-декларация и отчетени регистри за един и същи данъчен период нямат самостоятелен и обособен характер, доколкото са функционално предназначени към постигане на една и съща цел - надлежно отчитане пред приходната администрация на данните, относими към законосъобразно формиране на данъчния резултат за съответния едномесечен данъчен период (ДДС за внасяне или ДДС за възстановяване). Последното е неразривно свързано и с задължението за начисляване на данък на регистрираното лице по чл. 86 от ЗДДС изискващо едновременно лицето да издаде данъчен документ, в който да се посочи данъка на отделен ред (когато е приложимо), да се включи размера на данъка при определяне на резултата за съответния данъчен период в справка-декларацията по чл. 125 за този данъчен период и да се посочи документа по т. 1 в дневника за продажбите за съответния данъчен период. Справка-декларацията на практика се попълва автоматично в резултат на информацията, попълнена в отчетните регистри.

Подаването на отчетните регистри по чл. 124 от ЗДДС представлява неразривна част от целия процес по подаване на справка- декларацията по чл. 125, ал. 1 от ЗДДС, подаването на отчетните дневници не може да бъдат изкуствено разглеждано като самостоятелно действие и неизпълнението му не може да бъде третирано като отделно административно нарушение. Практическо проявление на несамостоятелния му характер е и фактът, че порталът на НАП за електронни услуги предвижда услуга „Приемане на справка – декларация по ЗДДС/Приемане на VIES – декларация“ без да е

създадена самостоятелна услуга обхващаща отчетните регистри. На практика за формиране на декларацията не се предвижда самостоятелно попълване от данъчнозадълженото лице на съдържащите се в нея клетки, а файлът¹ съдържа информация за регистрираното лице, периода, за който се подават данните, и сумарните стойности от дневник продажби и дневник покупки, които са автоматично изчислени. Така задълженията за подаване на справка-декларация и на отчетни регистри се изпълняват заедно и едновременно т.е. с едно действие и по един и същи начин - по електронен път, както е изрично предвидено в чл. 125, ал. 7 от ЗДДС. Следователно бездействието на задълженото лице, изразяващо се в неподаване на справка-декларация и неподаване на информацията от отчетните регистри, е едно единствено нарушение, като никой не може да бъде наказан повторно за административно нарушение, за което е бил вече наказан (чл. 17 от ЗАНН и принципът *ne bis in idem*).

В продължение на разсъжденията по-горе следва да се има предвид, че законодателството на държавите-членки на ЕС във връзка с данъка върху добавената стойност е хармонизирано с Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност („ДДС Директивата“). Съгласно ДДС Директивата данъчнозадълженото лице представя справка-декларация за ДДС, даваща цялата информация, необходима за изчисляване на данъка, който е станал изискуем, и приспаданията, които трябва да се направят, но условията за деклариране на тази информация са уредени от местното законодателство на държавите-членки. С оглед на това всяка държава е свободна да предвиди механизми за попълване и генериране на справка-декларацията, като в България това е предвидено да се случва посредством попълването и подаването на отчетните регистри, които съдържат информация на трансакционна база, но такива не съществуват в повечето европейски държави.

Българското законодателство в определени периоди предвиждаше отчетните регистри да се подават на хартиен и/или технически носител, което на практика позволяваше ситуация, в която лицето да не подаде пълния набор от файлове / документи. Тази възможност вече е премахната и необходимите файлове могат да бъдат подадени само по електронен път заедно, а именно справка-декларацията по чл. 125, ал. 1 от ЗДДС и отчетните регистри по чл. 124 от ЗДДС.

Държейки сметка за целта на законодателя следва да обърнем внимание, че за несамостоятелния характер на задължението за подаване на отчетните регистри свидетелства и промяната в текста на разпоредбата на чл. 179, ал. 1 от ЗДДС и мотивите към законопроекта за Закон за изменение и допълнение на ЗДДС, приет и впоследствие обнародван в ДВ 106/2023 г. В сила от 01.01.2024 текстът на разпоредбата на чл. 179, ал. 1 от ЗДДС е променен, като към настоящия момент определя единствено санкция за лице, което, като е длъжно,

¹ Приложение № 12 към чл. 113, ал. 4 от ППЗДДС

не подаде справка-декларацията по чл. 125, ал. 1, или декларацията по чл. 125, ал. 2 или не ги подаде в предвидените срокове. Следователно настоящата редакция не отдава самостоятелно значение на подаването на отчетните регистри.

Тази промяна е както в духа на останалите разпоредби от ЗДДС, така и в съответствие с ДДС Директивата и практиката на Съда на Европейския съюз („СЕС“). Съгласно практиката на последния по тълкуването на ДДС Директивата, при определяне на приложимите санкции следва да се има предвид принципа на пропорционалност. Съгласно последния кумулирането на процедури за търсене на отговорност и санкции, предвидено в национална правна уредба, следва да не превишава границите на онова, което е уместно и необходимо за постигане на легитимните цели, преследвани от тази правна уредба. А именно легитимната цел в настоящия случай е законосъобразно формиране на данъчния резултат за съответния данъчен период. В това отношение СЕС е уточнил, че в национална правна уредба трябва да се предвиждат ясни и точни правила, които, най-напред, да позволяват на правния субект да предвиди кои действия и бездействия могат да бъдат предмет на кумулиране на процедури за търсене на отговорност и санкции и накрая, да позволяват да се гарантира, че тежестта на всички наложени санкции съответства на тежестта на разглежданото нарушение (решение от 5 май 2022 г. по дело „BV“, С-570/20). В тази връзка считаме, че приемане на становището, че са налице повече от едно нарушение при неподаване на справка-декларация по чл. 125, ал. 1 от ЗДДС и неподаване на отчетени регистри по чл. 124 от ЗДДС би довело до кумулиране на административни наказания несъответстващо на тежестта на разглежданото нарушение, особено в случаи когато за съответния данъчен период в дневника за покупките или в дневника за продажбите няма отразени документи.

В заключение, изхождайки от реда за подаване на справка-декларация по чл. 125, ал. 1 от ЗДДС по електронен път, заедно с отчетните регистри по чл. 124 от ЗДДС, считаме, че ако лице не подаде за един и същ данъчен период справка-декларация по чл. 125, ал. 1 от Закона за данък добавена стойност (ЗДДС) и отчетни регистри по чл. 124 от ЗДДС, то извършва едно административно нарушение, което предполага налагането само на едно административно наказание.

ПРЕДСЕДАТЕЛ НА ВИСШИЯ
АДВОКАТСКИ СЪВЕТ:

/п/

АДВ. Д-Р ИВАЙЛО ДЕРМЕНДЖИЕВ