**НАУЧНИ ТРУДОВЕ НА УНСС (5) 2021, ИК – УНСС**
ISSN (online): 2534-8957; ISSN (print): 0861-9344; http://unwe-research-papers.org/
DOI: https://doi.org/10.37075/RP.2021.5.10

# ДАНЪЧНИ НАРУШЕНИЯ И НАКАЗАНИЯ. ПОНЯТИЕ. ВИДОВЕ.

Нина Чилова[1]
*e-mail: nina.chilova@abv.bg*

**Резюме**

*Съгласно действащото законодателство данъчните нарушения се осъществяват по общия административен ред, което доказва тяхната родова принадлежност към административните нарушения. Техният фактически състав инкорпорира обективна и субективна страна, чиито елементи бележат известни специфики. Санкционирането на данъчните нарушения също бележи определени особености – липсва алтернативност, а има наличие на кумулация при установяване на административните наказания. По отношение на видовете административни наказания за извършени данъчни нарушения релевантна е разпоредбата на чл. 13 от ЗАНН.*

**Ключови думи:** данъчно нарушение, фактически състав, административно наказание

**JEL:** K1, K34

## Увод

Основната задача на настоящата статия е да се изясни теоретично правната същност на данъчното нарушение, кои са видовете нарушения регламентирани в действащото данъчно законодателство. На следващо място следва да се анализират кои са специфичните белези на наказанията, които се налагат при извършване на данъчните нарушения. Кои са характерните видове наказания, законодателно регламентирани и какви са техните правни характеристики. В литературата по тази тема са правени различни анализи на отделни аспекти от темата, които ще бъдат ползвани за база и възможност за надграждане и извеждане на определени изводи (Петканов, 1996; Стоянов, 1942; Христозов, 2010; Хрусанов, 1979; Минкова, 1997). Тъй като по своята същност темата предпоставя разглеждането на въпроса за административното наказване, за по-голяма систематика на изследването трябва да се характеризират и общите белези на това производство, което да бъде база за анализ и очертаване на специфичните моменти на изследваната тема пречупени през нормативно установения данъчно правен режим.

[1] Доцент, доктор, катедра „Публичноправни науки“, Юридически факултет, УНСС

## Изложение

Данъчното административнонаказателно производство е част от общия данъчен процес. В разпоредбата на чл. 280, ал. 2 от ДОПК, законодателят е посочил, че установяването на нарушенията, издаването, обжалването и изпълнението на наказателните постановления се извършва по ЗАНН. Като правен институт, то представлява правна възможност да се налагат санкции за неизпълнение на установените от данъчните закони задължения. Следователно, неговия предмет обхваща обществени отношения, свързани с нарушаване на установения в страната данъчен режим, за което се предвижда налагане на санкции по предвидения от закона ред (Петканов, 1966, с. 198). При това тези обществени отношения възникват, развиват се и се прекратяват, както в областта на материалното, така и на процесуалното данъчно право. От процесуална гледна точка (която няма да бъде обект на темата), проблемите се свързват с производството по установяване на данъчни нарушения и налагането на административните наказания, а от материална гледна точка се свързват с правната природа на данъчните нарушения и наказанията. Всяко едно от тези производства обаче се развива по определени принципи и правила. В този смисъл релевантни са принципите установени в ДОПК (законност – чл. 2, обективност – чл. 3, самостоятелност и независимост – чл. 4, служебно начало – чл. 5 и добросъвестност и право на защита – чл. 6), така също и тези, които са установени в Закона за административните нарушения и наказания (ЗАНН).

## Принципи

**Законоустановеност** на данъчните нарушения и наказания. Това предпоставя, необходимостта от нормативно формулиране на всяко данъчно нарушение и съответстващото го наказание.

**Справедливост на данъчните нарушения.** Този принцип е основополагащ при административното наказване, което предполага, че предвидените санкции трябва да съответстват на степента на обществена опасност на извършеното нарушение.

**Недопустимост за налагане на повторно наказание** за едно и също нарушение. Налагането на повторно наказание за същото деяние е грубо нарушение на законността (Дерменджиев, Костов и Хрусанов, 2001, с. 308).

Друг принцип, който е посочен в литературата и има отношение по темата е **принципът свързан с вината.** Той се свързва с обстоятелството, че административно наказване може да се наложи само, ако извършителя има лична вина за извършеното наказуемо деяние (Петканов, 1966, с. 199). Ви-

ната се определя като психическо отношение на лицето към извършеното от него деяние.

**Забраната за обратното действие и приложение по аналогия** – общ принцип в административното наказване, който намира проявления и за данъчното наказване.

Обществените отношения, които възникват, развиват се и се прекратяват в данъчното административнонаказателно производство, са предмет на регулиране преди всичко от нормите на административно наказателно процесуално право (Петканов, 1966, с. 199). Тази теза се подкрепя нормативно и от действащата разпоредба на чл. 280, ал. 2 от ДОПК, която гласи, че установяването на нарушенията, издаването, обжалването и изпълнението на наказателните постановления се осъществява по реда на ЗАНН. Компетентен орган в данъчното административнонаказателно производство при установяване на нарушения и издаване на актове за установяване на нарушенията са органите по приходите или публичните изпълнители, а наказателните постановления се издават от изпълнителния директор на НАП или оправомощено от него длъжностно лице (чл. 279 от ДОПК). Когато става дума за акциз или местни данъци, то компетентните органи за издаване на наказателните постановления са кметът на съответната община или изпълнителният директор на Агенция „Митници“

## Правната природа на данъчните нарушения и какви видове са нормативно уредени

В литературата са застъпени три тези за същността на данъчните нарушения. Според първото виждане данъчните нарушения са вид финансови нарушения. Финансовото нарушение се определя като виновно извършено деяние, нарушаващо нормите на финансовото право, за което закона предвижда финансова отговорност (Карасева, 2000, с. 181-184). Второто виждане в българската литература е застъпено от П. Стоянов, който развива концепцията за данъчния деликт (Стоянов, 1942, с. 10). Той определя „данъчния деликт“ като неправомерно действие, както с комисивни, така и омисивни действия, препятстване да се осъществяват фактическите данъчни състави, както ги предвиждат данъчните закони, и неправомерни действия срещу реализирането на възникнало данъчно задължение. Третото виждане, което според мен е доминиращо в нашата литература с оглед сериозната аргументация е, че данъчните нарушения са вид административни правонарушения (Петканов, 1996, с. 202; Златарев, 1972, с. 76; Минкова, 1996, с. 251-255). Тази теза е нормативно издържана и във времето тъй като в редица материални данъчни закони има разпоредби (чл. 193 от ЗАДС, чл. 85 от ЗОДФЛ,

чл. 128, ал. 3 от ЗМДТ), които препращат към общите процедурни правила на Закона за административните нарушения и наказания (ЗАНН). Легалната дефиниция на административното нарушение е посочено в чл. 6 от ЗАНН, като деяние (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. Данъчното нарушение като вид административно нарушение е неспазване на данъчноправните норми, чрез виновно неизпълнение или лошо изпълнение на данъчните задължения (Петканов, 1996, с. 203). Данъчното нарушение е деяние (действие или бездействие), проявяващо се във виновно неизпълнение или лошо изпълнение на задължение, установено с данъчноправна норма и което е обявено от данъчния закон за наказуемо с административно наказание, налагано от органи по приходи, митническите органи и местни органи по административен ред (Христофоров, 2010, с. 10). Специфичен белег на данъчното нарушение е неговата насоченост, т.е. касае се за неспазване на нормативно установен ред, свързан с данъчното облагане въобще, а не само с това по заплащането на данъците (Пенов, 2000, с. 130). Както при всяко административно нарушение така и при данъчното, противоправната му същност се свързва с определена степен на опасност, вредност за интересите на обществото. За разлика от престъпленията, административните нарушения, са деяния с по-малка степен на обществена опасност (Дерменджиев, Костов и Хрусанов, 2001, с. 313).

Правното съдържание на данъчните нарушения включва две страни: обективна и субективна.

Обективната страна обхваща: деянието, противоправността (обществената опасност), насочеността на деянието срещу административния ред, наказуемостта и реда, по който се наказва нарушението (Дерменджиев, Костов и Хрусанов, 2001, с. 313). Субективната страна се свързва с виновността на дееца, обусловена от състоянието на вменяемост и проявена чрез една от двете й форми – умисъл и непредпазливост. Към субективната страна се отнасят също и мотивите и целите за извършването на деянието. Посочените елементи инкорпорират фактическия състав на данъчното нарушение.

Първият елемент е деянието, което е характеризирано като човешко поведение, проявяващо се в действие или бездействие. Деяния, чрез които се извършва нещо забранено от правната норма, се наричат комисивни. Не всяко нарушение на правната норма, обаче представлява данъчно нарушение и влече след себе си административнонаказателна отговорност. Така например при констатиране на несъответствия в подадена данъчна декларация, органът по приходите може да поиска тяхното отстраняване – чл. 103 от ДОПК. Когато деянието е извършено обаче, чрез бездействие, въздържане

или пропускане да се направи нещо, предвидено в правната норма, налице е омисивно деяние (Дерменджиев, Костов и Хрусанов, 2001, с. 314).

Действащите данъчни закони познават и действието (чл. 179, 181 от ЗДДС, чл. 270 от ДОПК, чл. 261, чл. 263 от ЗКПО) и бездействието (чл. 275, 277 от ДОПК, чл. 111, 112, 113 от ЗАДС, чл. 190, 191 от ЗДДС), като форми на изпълнително деяние, чрез които се реализират съставите на данъчните нарушения. Съществуват и смесени форми, при които изпълнителното деяние се изразява в съчетание на действие и бездействие (Христозов, 2010, с. 40).

Противоправността на деянието е външен признак, който се свързва с нарушението на данъчния закон. Тя се разкрива преди всичко като една противонорменост, като противоречие с предписанията на правната норма (Петканов, 1996, с. 204). За да бъде определено деяние противоправно означава, че данъчният закон трябва изрично да е посочил извършване на определено действие или въздържане от него. Противоправността съдържа в себе си определена степен на обществена опасност, защото се увреждат или застрашават определени права и интереси на държавата във връзка с нарушаване на данъчно правната норма. Външен израз на противоправността на деянието са настъпилите общественоопасни последици, които засягат нормалното развитие на предвиденото в правната норма (Христозов, 2010, с. 42). Според характера на настъпилите противоправни последици, данъчните нарушения в литературата е посочено, че могат да бъдат формални и резултатни (Христозов, 2010, с. 42).

Формални са тези, при които единствената общественоправна последица е самото деяние и в състава им не е посочен някакъв резултат (чл. 179, 181 от ЗДДС, чл. 110 и чл. 111 от ЗАДС, чл. 261, чл. 263 от ЗКПО). Тези данъчни нарушения намират широко приложение в теорията, поради „засиления фискализъм на законодателя“ (Стоянов, 1943, с. 535).

Резултатните данъчни нарушения се характеризират с това, че в състава им освен деянието, са посочени и общественоопасните последици във формата на застрашаване или увреждане на данъчните отношения, които са обект на непосредствено посегателство (чл. 270 от ДОПК – свързани с данъчна информация или чл. 190 от ЗДДС – невъзстановяване на данък).

Насочеността на данъчните нарушения се изразява в неспазване на установения данъчноправен режим в страната, който гарантира нормалното и правилно възникване и развитие на данъчните отношения. Както е посочено в литературата не е необходимо да има настъпили материални увреждания за държавата, за да е налице данъчно нарушение, достатъчно е да има заплаха или застрашаване на установения режим, за да е налице такова нарушение (Петканов, 1996, с. 204). Това обосновава и широкото приложе-

ние на формалните данъчни нарушения, при които не настъпва вредоносен резултат, например неподаване на данъчна декларация в срок.

Наказуемостта е следващият елемент от фактическият състав на данъчното нарушение. Едно деяние може да е противоправно и общественоопасно, да е насочено против установения данъчен режим, но да не е наказуемо (Дерменджиев, Костов и Хрусанов, 2001, с. 314). Така например при констатиране на несъответствия в подадена данъчна декларация, органът по приходите може да поиска тяхното отстраняване (чл. 103 от ДОПК) без обаче законодателят да е предвидил наказание. Следователно наказуемостта е ценностна категория, която е изцяло в дискреционната власт на законодателния орган. Последният елемент от съдържанието на обективната страна на нарушението е административния ред, по който се наказват деянията. Съгласно чл. 279 от ДОПК установяването на данъчните нарушения, издаването, обжалването и изпълнението на наказателните постановления се извършват по реда на ЗАНН.

Фактическият състав на данъчните нарушения включва и субективна страна. Тя се свързва основно с наличието на вина на извършителя на нарушението. По своето съдържание вината е една и съща човешка проява за всички правни отрасли. Тя е особено отношение, поведение на извършителя на нарушението, обусловено от определено негово психическо състояние – вменяемост. Лицето действа виновно, когато може да ръководи и контролира своите постъпки, желае или допуска настъпването на неправомерния резултат, или когато не е предвиждало неговото настъпване, но е било длъжно и е могла да го предвиди (чл. 11, ал. 2 от НК). И при данъчните нарушения важи също принципът, че без вина не може да има наказуемо деяние и отговорност (Петканов, 1996, с. 206). За разлика от наказателното право, където по принцип се наказват само умишлените деяния, а непредпазливите се санкционират само в предвидените за това случаи (чл. 11, ал. 4 от НК), в данъчното право нещата стоят различно. При него се следва принципът установен в административнонаказателното право, а именно, наказват се и умишлените и непредпазливите деяния, а за да не се наказват последните е необходимо нарочно да е указано това в правна норма (чл. 7, ал. 2 от ЗАНН). Към субективната страна на данъчното нарушение се отнасят мотивите и целите. Те могат да играят важна роля на смекчаващи и отегчаващи вината обстоятелства при административното нарушение (Дерменжиев, Костов и Хрусанов, 2001, с. 317; Петканов, 1996, с. 206; Минкова, 1997, с. 267). В литературата е посочено, че независимо от правната форма на изпълнителното деяние, в поведението на всеки данъчен нарушител се наблюдават два момента: воля за неизпълнение на данъчния закон и намерение за извличане на облага чрез неплащане на данъка (Петканов, 1996, с. 206). Те могат да се

прояват кумулативно, като например при неподаване на данъчна декларация за извършването на патентна дейност.

От изложеното може да се направи извод, че за да имаме налице данъчно нарушение трябва да се прояви фактическият му състав, инкорпориращ елементите на обективната и субективната страна. Само в такава фактическа обстановка, неправомерните деяния в областта на данъците са основание за налагане на наказания и търсене на административнонаказателна отговорност. Последната може да бъде изключена само при наличие на обстоятелства, които изрично са посочени от законодателя. Разпоредбата на чл. 9, ал. 1 от ЗАНН посочва, че приготовлението към административно нарушение, изразяващо се в подготовка на средства, намирането на съучастници и създаване на условия за извършване на намисленото административно нарушение, не е наказуемо. Следователно приготовлението не е наказуемо при извършване на данъчно нарушение. Опитът към административно нарушение принципно не се наказва, освен в предвидените в ЗАНН хипотези (чл. 9, ал. 2 от ЗАНН). Данъчните нарушения не попадат в посочените изключения, което дава основание да се твърди, че опитът при тях не се наказва. По същия начин в административните нарушения стоят нещата с подбудителството, помагачеството и укривателството. Разпоредбата на чл. 10 от ЗАНН предвижда, че те са наказват само в случаите, предвидени в закона. Действащите данъчни закони не предвиждат административнонаказателна отговорност за подбудителите, помагачите и укривателите при данъчни нарушения. Малозначителността на деянието (чл. 9, ал. 2 от НК), обаче не е основание за отпадането му като данъчно нарушение. Колкото и ниска да е степента на обществена опасност, то пак е данъчно нарушение (Дерменджиев, Костов и Хрусанов, 2001, с. 318). Ограничено приложение в данъчното право имат неизбежната отбрана и крайната необходимост, нормативно установени в НК (Христозов, 2010, с. 225). Маловажност на деянието по смисъла на чл. 28 от ЗАНН също е приложима в данъчното право. Разпоредбата предвижда, че когато извършеното деяние, макар и формално да осъществява признаците на предвиденото в данъчния закон данъчно нарушение, е маловажно и неговата обществена опасност е явно незначителна, наказващия орган може да приложи чл. 28 от ЗАНН. Пример за такава хипотеза е разпоредбата на чл. 185 от ЗДДС, която казва, че когато стойността на предмета на извършената доставка е незначителна или нарушението е извършено за първи път, или други обстоятелства обуславят маловажност или явна незначителна обществена опасност на данъчното нарушение.

**Видове данъчни нарушения**

Липсва общ нормативен акт, който да кодифицира отделните видове данъчни нарушения. Анализът на действащото законодателство показва, че те са разпръснати в отделните материални данъчни закони. Същевременно разпоредбата на чл. 278 от ДОПК, предвижда, че който не изпълни друго задължение, произтичащо от този кодекс, се наказва с глоба от 50 лв. до 500 лв., ако не подлежи на по-тежко наказание. Тази обща норма разкрива, че родовия обект на данъчното нарушение в тази хипотеза са обществените отношения, които в своята съвкупност осигуряват нормалното развитие на данъчния процес. Непосредствен обект са обществените отношения, които осигуряват съдействието на всички участници в данъчните производства с оглед на тяхното нормално развитие. Изпълнителното деяние, обявено за наказуемо е неизпълнението на всяко задължение по ДОПК, извън случаите на чл. 270-277 от ДОПК. Това е формално по своя характер нарушение с оглед противоправния резултат. Той се изразява в неизпълнение на данъчнопроцесуално задължение. Извършител на това нарушение може да бъде всяко административнонаказателно отговорно физическо лице, което има качество участник в данъчния процес. В литературата има различни подходи при систематизацията на данъчните нарушения.

Най-общо те могат да се обединят в две основни групи:

1. нарушения, свързани с установяването на данъка;
2. нарушения, свързани с изпълнението на данъчните задължения.

Към първата група могат да се причислят нарушения свързани с неоказване на необходимото съдействие на органите по приходите от страна на задължените субекти (Стоянов, 2012, с. 287). Съдействието, което в нормативните актове основно изискват от данъчнозадължените лица, се свързва със задължение за данъчна регистрация и задължение за подаване на данъчна декларация, така например данъчно нарушение „нерегистриране по ЗДДС“ – чл. 178, ал. 1 от ЗДДС. Изпълнителното деяние се състои в неподаване на заявление за регистрация по ЗДДС – то има характеристиките на бездействие от страна на данъчния субект. Данъчното нарушение е формално. Противоправността се изразява в неизпълнение на срочно задължение за подаване на заявление (14-дневен срок), когато са възникнали основанията за регистрация. Със сходно съдържание е и нарушението по чл. 108, ал. 1 от ЗАДС – “нерегистриране по ЗАДС“. Разпоредбата на чл. 80 от ЗОДФЛ предвижда срочно задължение за подаване на данъчна декларация от данъчнозадължените по този закон лица.

Към втората група данъчни нарушения могат да се посочат такива, които най-общо са насочени срещу режима на определяне на данъчно задълже-

ние. От своя страна, с оглед конкретен и непосредствен обект на въздействие, те могат да се обособят на няколко видове.

Документални данъчни нарушения – чл. 182, ал. 1 от ЗДДС, 265 от ЗКПО и др. Изпълнителното деяние по чл. 182, ал. 1 от ЗДДС се изразява в неиздаване на задължителен данъчен документ – данъчна фактура, данъчни известия към данъчна фактура и т.н. Деянието може да има различни измерения, например издаване след законоустановен срок или издаване на данъчен документ, без да са спазени законовите изисквания относно съдържание и реквизити. Това нарушение е формално по своя характер. Противоправността на деянието се състои в неизпълнение за издаване на данъчен документ. Субект на данъчното нарушение е особен – „регистрирано по ЗДДС лице“ – административнонаказателно отговорно физическо лице, юридически лица и еднолични търговци.

Данъчни нарушения срещу режима на начисляване на косвени и преки данъци. Тук може да се посочат разпоредбите на чл. 179 от ЗДДС и чл. 261, 263 от ЗКПО. Данъчното нарушение по чл. 179 от ЗДДС има три състава: неподаване на справка – декларация, неподаване на справка – декларация за извънобщностни доставки. Противоправността на деянието се изразява в неизпълнение на срочно задължение. Формите на изпълнителното деяние се изразяват в бездействие. Субект на данъчното нарушение също е особен – „регистрирано по ЗДДС лице“.

Данъчни нарушения при определяне на данъчното задължение от органите по приходите. Релевантен пример за тази хипотеза може да се посочи разпоредбата на чл. 274 от ДОПК. Съставът на нарушението съдържа две форми на деяние. Първата – извършване на данъчна ревизия без да е възложена такава, и втората, продължаване на ревизията след изтичане на законоустановения срок. И при двата състава формата на деянието се свързва с действие. Това нарушение, с оглед на общественоопасните последици, е формално. Субектът на нарушението е особен, той следва да притежава качеството орган по приходите.

Законодателят е регламентирал и още една група данъчни нарушение свързани най-общо с неправомерно използване на данъчна информация (чл. 270 от ДОПК). Изпълнителните деяния обхващат: разгласяване, публикуване, предоставяне, разпространяване и използване на данъчна и осигурителна информация. При всичките състави на нарушението формата на деянието се свързва с действие. Субектът на нарушението е особен, той трябва да бъде лице по чл. 73-75 от ДОПК. Това са длъжностни лица – служители на НАП, публични изпълнител и др., които са длъжни да пазят служебна тайна станала им известна при и по повод изпълнение на служебните им задължения

**Наказания при извършване на данъчни нарушения. Понятие. Видове**

В литературата липсва легално дефиниране на понятието „данъчно наказание“. То е използвано схематично, без да се определи по същество, вероятно защото по своята правна същност носи белезите на административното наказание, с някои свои специфики. Административното наказание е законоустановена административна принуда (Дерменжиев, Костов и Хрусанов, 2001, с. 273). То е израз на властническото върховенство на държавата и упражняваната от нея принуда (Петканов, 1996, с. 210). Административното наказание има определени функции и цели, които са установени в чл. 12 от ЗАНН, а именно, административните наказания се налагат с цел да се предупреди и превъзпита нарушителят към спазване на установения правен ред и се въздейства възпитателно и предупредително върху останалите граждани.

Административното наказание при данъчните нарушения не може да бъде самоцелно, то трябва да отчита степента на обществена опасност на извършеното данъчно нарушение, да бъде в рамките на предвидените от закона размери, да бъде наложено по предвидения от закона ред и не на последно място, трябва да е справедливо. По отношение на определяне на санкциите за извършени данъчни нарушения може да се посочи, че законодателят е изкушаван от неоправдан фискализъм, тъй като по същество става дума за публични средства, които постъпват в държавния или общинския бюджет. Този законодателен подход, исторически е критикуван с различни възражения – липса на достатъчна справедливост, нецелесъобразност, финансов инструмент, който намалява стопанската и икономическа инициативност на данъчните субекти (Стоянов, 1943, с. 596; Петканов, 1996, с. 212). Присъединявайки се към тези съждения, считам, че прекаленият фискализъм е нормативно решение, което не е ефективно и няма да доведе до преследваните и посочени по-горе цели.

Предвидените административни наказания за данъчни нарушения са санкции за нарушаване на установения в страната данъчноправен режим. В литературата систематично е разгледан този въпрос и основателно е посочено, че административните наказания за данъчни нарушения са вид административни санкции, които наред с общите им характеристики, бележат и някои специфики (Христозов, 2010, с. 174):

1) Те са установени в данъчен закон и се налагат по предвидения в него административен ред. Анализът показва, че почти във всички данъчни закони – ЗДДС, ЗАДС, ЗКПО, ЗМДТ, ДОПК и др. се съдържат административнонаказателни разпоредби, които предвиждат определени санкции за извършване на данъчно нарушение. Освен това те съдържат и препратки

към общия процесуален ред по ЗАНН, например чл. 128 от ЗАДС, чл. 193 от ЗДДС и чл. 279, ал. 2 от ДОПК и др.

2) Паричен характер на санкциите при извършване на данъчните нарушения. Паричния характер на данъчните отношения, рефлектира върху санкциите, които следва да бъдат наложени. Доминиращо нормативно присъствие имат паричните административни наказания – глоба или имуществена санкция.

3) Налагат се от органите по приходите, митнически органи или кметове на общини. Съгласно чл. 279, ал. 1 от ДОПК актовете за установяване на административните нарушения се съставят от органите по приходите, съответно от публичните изпълнители, а наказателните постановления се издават от изпълнителния директор на Националната агенция за приходите или от оправомощено от него длъжностно лице. Аналогично съдържание има и разпоредбата на чл. 128 от ЗАДС.

4) Извършителят на данъчното нарушение може да бъде всеки, който притежава качеството на „данъчнозадължено лице“ (ФЛ[2], ЮЛ[3]), така и орган по приходите – чл. 274 от ДОПК или друг участник в данъчното производство. Административните наказанията имат парично измерение и засягат основно материалната сфера на извършителя.

Основен принцип в административното наказване се свързва с индивидуализацията на административните санкции при извършване на нарушенията. Съгласно чл. 27 ал. 2 от ЗАНН при определяне на наказанието трябва да се вземат предвид тежестта на нарушението, подбудите за неговото извършване и другите смекчаващи и отегчаващи вината обстоятелства, както и имотното състояние на нарушителя. Смекчаващите обстоятелства обуславят налагането на по-леко наказание, а отегчаващите – на по-тежко наказание (ал. 3).

---

[2] Чл. 26 от ЗАНН предвижда, че административнонаказателно отговорни са пълнолетните лица, навършили 18 г., които са извършили нарушението в състояние на вменяемост. Могат да бъдат и непълнолетните, които са навършили 16 г., но не са навършили 18 г., когато са могли да разбират свойството и значението на извършеното нарушение и да ръководят постъпките (ал.2). За административни нарушения, извършени от малолетни и непълнолетни, отговарят съответно родители, попечители или настойници.

[3] Съгласно чл. 24, ал. 2 от ЗАНН за административни нарушения, извършени при осъществяване дейността на предприятия, учереждения и организации, отговарят работниците и служителите, които са ги извършили, както и ръководителите, които са наредили или допуснали да бъдат извършени. Проф. Минкова, счита, че този текст има изключително важно значение в данъчното право, тъй като в редица случаи данъчнозадължени лица са именно ЮЛ, при които често възниква „обективна отговорност в лицето на юридическото лице“ (Минкова, 1997, с. 271).

Тези принципни положения трябва да се следват и при санкциониране на данъчните нарушения. Така например в случаите на чл. 179 от ЗДДС, когато неподаването на декларация не е довело до невнасяне на данъка, размерът на санкцията следва да бъде към долната граница, предвидена в административнонаказателната разпоредба. Може да се каже, че при индивидуализацията следва да се вземат предвид, тежестта на нарушението, подбудите, смекчаващите и отегчаващите обстоятелства и имотното състояние на нарушителя.

**Видове административни наказания за извършени данъчни нарушения**

Систематизирането на наказанията е уредено в чл. 13 от ЗАНН. Съгласно разпоредбата за административни нарушения могат да се предвиждат и налагат следните административни наказания:

- обществено порицание;
- глоба;
- временно лишаване от право да се упражнява определена професия или дейност.

За административно нарушение, извършено повторно или на системно извършване, може да се предвижда наказание безвъзмезден труд в полза на обществото, което да се налага самостоятелно или едновременно с посочените наказания (чл. 13, ал. 2). Тази разпоредба е нова и, от теоретична гледна точка, голям интерес представлява нейното бъдещо правоприложение, респективно законодателна целесъобразност и ефективност при вземането на това нормативно разрешение.

Нормата на чл. 83 от ЗААН предвижда, когато в 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.

Анализът на разпоредбите на данъчното законодателство не предвижда други видове административни наказания за извършване на данъчни нарушения. Наред с общите характеристики на административните наказания за данъчни нарушения може да се посочат и някои специфични белези.

На първо място, по отношение на някои данъчни нарушения са предвидени две или повече административни наказания – глоба (имуществена санкция) и лишаване от права (чл. 280, ал. 3 от ДОПК, чл. 186 от ЗДДС).

На следващо място липсва алтернативност при санкционирането, а е налице кумулативност при установяване на наказанията (чл. 124 от ЗАДС).

Глобата е основният вид административно наказание при извършване на данъчни нарушения. Тя има и финансово значение, защото освен санкция е и

бюджетен приход. С оглед степента на определеност изразена в административнонаказателните разпоредби на данъчните закони, тя може да бъде относително (чл. 127 от ЗАДС) и абсолютно определена (чл. 185, ал. 6 от ЗДДС).

Имуществена санкция при данъчни нарушения се ангажира с юридически лица, неперсонифицирани дружества и осигурителни каси и еднолични търговци, когато последните не изпълняват свои задължения, предвидени в данъчен закон (Хрусанов, 1979, с. 124). Имуществената санкция не се отличава от глобата по друго освен по субекта, на който се налага. За разлика от глобата, която се налага на физически лица и която изисква вина, имуществената санкция се налага на юридически лица при условията на „обективна отговорност“ и не предвижда наличие на вина (Минкова, 1997, с. 279).

Лишаване от право да се упражнява определена професия или дейност, като административно наказание за извършване на данъчно нарушение. По смисъла на чл. 16 от ЗАНН то се изразява във временна забрана за нарушителя да упражнява определена дейност или професия, във връзка с която е извършил данъчното нарушение. В данъчното законодателство се наблюдава една особена форма на наказанието, а именно – лишаване от право да се заема определена длъжност. Пример за такова наказание е разпоредбата на чл. 270, която предвижда в рамките на една година нарушителят няма право да заема длъжност – служител в НАП, публичен изпълнител и специалист. Това наказание може да бъде кумулирано и с парична санкция – глоба. Тази хипотеза е пример за наличие на отклонение от принципа на самостоятелност при налагането на административните наказания. Едновременното налагане на две наказания парична санкция (чл. 273 от ЗКПО предвижда, глоба или имуществена санкция) и временно лишаване от права, за данъчното право е допустимо явление, което обуславя и неговата специфика. Волята на законодателя изхожда от по-високия интензитет на принудително въздействие върху нарушителя на установения данъчен режим (Христозов, 2010, с. 214).

Отнемане в полза на държавата като вид наказание е посочено в чл. 20 от ЗАНН. По същество то предполага отнемане в полза на държавата предмета (вещите, средството или съоръжението), които са собственост на нарушителя или притежаването, на които е забранено със закон. Пример за такъв вид санкция е разпоредбата на чл. 124 от ЗАДС.

**Заключение**

С оглед на изложеното може да се направи обоснован извод, че липсва специален ред, по който нормативно се реализират данъчните нарушения. ДОПК препраща към общия ред установен в ЗАНН, което е доказателство за родовата принадлежност на данъчните нарушения към административ-

ните нарушения. Липсата на единна нормативна система за определяне на вида и размера на наказанията при извършени данъчни нарушения е сериозно законодателно предизвикателство. Санкционирането на данъчните нарушения, се свързват най-вече с липсата на алтернативност и наличие на кумулативност при налагането на наказанията. По отношение на видовете наказания може да се твърди, че анализът на разпоредбите на данъчното законодателство не предвижда други видове административни наказания за извършване на данъчни нарушения освен посочените в чл. 13 от ЗАНН.

**Използвана литература**

Дерменджиев, И., Костов, Д., Хрусанов, Д. (2001). Административно право на РБ, СИБИ. (Dermedzhiev, I., Kostov, D., Hrusanov, D., 2001, Administrativno pravo na RB, SIBI).

Златарев, Е. (1972). Административни наказания във финансовото право, Правна мисъл, № 4. (Zlatarev, E., 1972, Administrativni nakazania vav finansovoto pravo, Pravna misal, No 4).

Карасева, М. (2000). Финансовое право. Обща част, НОРМА. (Karaseva, M., 2000, Finansovoe pravo, Obshta chast, Norma).

Минкова, Г. (1997). Данъчно процесуално право, Фенея. (Minkova, G., 1997, Danachno pravo, Fenea).

Петканов, Г. (1996). Данъчен процес, Тилиа. (Petkanov, G., 1996, Danachen protses, Tilia).

Пенов, С. (2000). Правен режим на корпоративното подоходно облагане, Сиела, София. (Penov, S., 2000, Praven rezhim na korporativnoto podhodno oblagane, Ciela, Sofia).

Стоянов, П. (1942). Данъчен деликт, БАН. (Stoyanov, P., 1942, Danachen delikt, BAN).

Стоянов, П. (1943). Данъчно право, БАН. (Stoyanov, P., 1943, Danachno pravo, BAN).

Стоянов, И. (2012). Данъчно право и данъчен процес. Фенея. (Soyanov, I., 2012, Danachno pravo I danachen protses, Feneya).

Христозов, Х. (2010). Данъчните нарушения, Сиби, София. (Hristozov, H., 2010, Danachnite narushenia, Sibi, Sofia).

Хрусанов, Д. (1979). Субекти на администратвнонаказателна отговорност, Правна мисъл. (Hrusanov, D., 1979, Subekti na administrativnonakazatelna otgovornost, Pravna misal).

***

# TAX OFFENCES AND PENALTIES. NOTION. TYPES

Assoc. Prof. Nina Chilova, PhD
Department of Administrative Law Studies
Legal Faculty
University of national and world economy

**Abstract**

*According to the applicable law tax offences are realized via common administrative rules, which prove their affiliation with administrative infringements. The substance of tax offences incorporates objective and subjective aspects. The latter have some specific characteristics. Lack of alternative regarding sanctions is one of the special features of tax violations. With respect to types of administrative penalties, imposed for perpetrating tax offences, it could be stated that article 13 of Administrative Violations and Sanctions Act is applicable.*

**Key words:** tax offence, substance, administrative violation

**JEL:** K1, K34