

ТЪЛКУВАТЕЛНО РЕШЕНИЕ

№ 1

София, 18.05.2016

В ИМЕТО НА НАРОДА

Върховният административен съд на Република България - ОСС от I и II колегия на ВАС, в съдебнозаседание на двадесет и втори март две хиляди и шестнадесета година в състав:

Производството е по реда на раздел X от гл. IV на Закона за съдебната власт. Образувано е по искане на главния прокурор на Република България до Общото събрание на колегията на Върховния административен съд за приемане на тълкувателно решение по въпроса: „Приложими ли са разпоредбите на чл. 122 – 124 ДОПК относно установяване на дължимост на задължителни осигурителни вноски за периода преди създаването на чл. 124а ДОПК – ДВ, бр. 14/2011 г., в сила от 15.02.2011 г.“

Искането е обосновано със съществуването на две групи противоречащи си съдебни решения по прилагането на разпоредбата на чл. 124а от ДОПК. В едната група съдебни актове се приема, че нормата на чл. 124а ДОПК е материалноправна, влязла е в сила на 15.02.2011 г. и не може да послужи като основание за определяне на задължения за ЗОВ по особения ред на чл. 122 ДОПК за осигурителни периоди преди влизането ѝ в сила. В други решения, стигащи до същия извод, видът на нормата на чл. 124а ДОПК се обосновава с препращащия ѝ характер, което предполага преценката на нейното приложение в съответствие с естеството на нормата, към която препраща. От нормите на чл. 122-124 ДОПК материалноправен характер е припознат за тези по чл. 122, ал. 1 и 2 ДОПК. На нормата на чл. 122, ал. 1 ДОПК за това, че регламентира предпоставките, при които възниква основание за органите по приходите да определят основата за облагане с данъци, съответно - за определяне на задължителни осигурителни вноски, по реда на чл. 122, ал. 2 ДОПК. А нормата на чл. 122, ал. 2 ДОПК, доколкото регламентира определянето на данъчната основа, която е единият от елементите за изчисляване на размера на съответното задължение (наред с данъчната ставка). Развито е и допълнително съображение - нормата на чл. 124а ДОПК въвежда специфично основание за възникване на задължение за задължителни осигурителни вноски. Новото основание е наличие на укрити приходи или доходи или несъответстващи на имущественото или финансовото състояние на ревизираното лице приходи или доходи. Такова основание за дължимост на осигурителни вноски не е предвидено в КСО. То се въвежда с разпоредбата на чл. 124а ДОПК, което отново сочи на материалноправен характер на тази норма. Всяка норма, която определя облагаема основа или ставка за облагане, е винаги материалноправна. Във втората група съдебни решения някои съдебни състави на ВАС са стигнали до различно разрешение при прилагането на нормата на чл. 124а ДОПК. Тяхното разбиране е, че с тази норма не се определя възникването, съдържанието, изменение, погасяването или прекратяването на субективните права и задължения за осигурителни

вноски, а се оправомощава органът по приходите да определя и задължения за задължителни осигурителни вноски при провеждане на особеното ревизионно производство по чл. 122 и сл. от ДОПК. Като разпоредба, препращаща към процесуални правила, и нормата на чл. 124а ДОПК също е процесуалноправна, поради което от момента на влизането си в сила тя е приложима както към висящите към този момент ревизионни производства, така и към тези, образувани след влизането ѝ в сила. Обобщението е, че разпоредбата на чл. 124а от ДОПК дава възможност да бъдат установени задължения за задължителни осигурителни вноски в особеното производство по чл. 122 и сл. от ДОПК по отношение на данъчни периоди, преди влизането ѝ в сила, като единственото условие ревизионното производство за тези задължения да е било висящо или да е образувано след влизането ѝ в сила на 15.02.2011 г. В други решения от тази група се признава материалноправен характер на част от нормите в обхвата на тези по чл. 122-124 ДОПК, но без това да променя доминантната процесуална специфика на особения ред на ревизионно производство по чл. 122 - 124 ДОПК. Неговото качество на специален производствен ред по смисъла на заглавието на дял втори ДОПК е прието за определящо за вида на непряко препращащата към разпоредбите му норма на чл. 124а ДОПК. Тя включвала в обсега на този особен процесуален ред и задължителните осигурителни вноски, но без да определя нито възникването на задължението за тях, нито съдържанието, изменението, погасяването или прекратяването им. С това е обяснено съответното препращане. Предвид препращането от чл. 124а ДОПК към обособен процесуален ред, който включва материалноправни разпоредби само за целите на приложението си, то и препращащата норма е определена като процесуална, а съответно и приложима към висящи към момента на влизането ѝ в сила ревизионни производства и спрямо включените в обхвата им предходни данъчни периоди. Общото събрание на колегиите на Върховния административен съд приема за правилно разрешението, според което нормите на чл. 122 – 124 ДОПК относно установяване на дължимост на задължителни осигурителни вноски са неприложими за пораждащи задължителни осигурителни вноски фактически състави, осъществени преди влизането в сила на разпоредбата на чл. 124а ДОПК /ДВ, бр. 14/2011 г., в сила от 15.02.2011 г./.

Разпоредбата на [чл. 124а ДОПК](#), приета със ЗИД на ДОПК, обн. в ДВ, бр. 14 от 2011 г., в сила от 15.02.2011 г., предвижда съответното приложение на [чл. 122- 124 ДОПК](#) при установяването на задължителни осигурителни вноски. Нормата е несамостоятелна и характерът ѝ е обусловен от естеството на разпоредбите, към които препраща. Видът на нормата е определящ за действието ѝ във времето. Установеното с чл.14, ал. 1 от Закона за нормативните актове правило е за действие занаяпред на нормативните актове. Обратна сила може да се даде само по изключение с изрична разпоредба. За процесуалните правни норми е присъщо обратното действие.

Разпоредбите на чл. 122-124 ДОПК уреждат особен ред за провеждане на ревизии. При предпоставките на чл. 122, ал. 1 ДОПК органът по приходите прилага установения в съответния материален закон размера на данъка към основа, определена по критериите на чл. 122, ал. 2 ДОПК. Ревизионният доклад се обосновава с обстоятелствата по чл. 122, ал. 1 ДОПК и основата за облагане с данъци се определя за периода, за който са установени тези обстоятелства /вж. чл. 122, ал. 3 и 4 ДОПК/. С нормите на чл. 123, ал. 1, т. 1 и 2 ДОПК са създадени оборими презумпции за наличие на подлежащи на облагане с данъци печалба или доход в случаите на чл. 122, ал. 1 ДОПК и при определяне на основата по чл. 122, ал. 2 ДОПК, когато стойността на имуществото на лицето явно съществено превишава размера на декларираните приходи, доходи, източници на формиране на собствения капитал или на безвъзмездно финансиране, получени от него, или направените разходи от лицето и от свързаните с него лица по §

1, т. 3, буква "а" от допълнителните разпоредби явно и съществено превишават размера на декларираните получени средства. Разпоредбата на чл. 124 ДОПК създава особени правила за провеждане на ревизията, които включват: задължение на органа по приходите да уведоми ревизираното лице за решението си да определи основата за облагане с данъци по предвидения в чл. 122 ред и да му предостави възможност да представи доказателства и да вземе становище /ал. 1/; презумпция за достоверност на фактическите констатации в ревизионния доклад при доказаност на основанията по чл. 122, ал. 1 ДОПК /ал. 2/; задължение на ревизираното лице да декларира значими за основата за облагане с данъци факти /ал. 3/ и правомощието на органа по приходите да вземе мерки за предварително обезпечаване на вземанията по реда на чл. 121 /ал. 4/. С нормите на чл. 122, ал. 1 и 2 ДОПК се установяват обстоятелствата за определяне на основата за облагане с данъци различни от тези в материалните данъчни закони и основанията за преминаване към този ред. Данъчната основа, наред с данъчната ставка, са фактическите предпоставки за определяне на данъка. Размерът на данъка е функция на отнасянето на данъчната ставка към данъчната основа. Затова и с дадената в чл. 122, ал. 1 и 2 ДОПК правна уредба се засяга съдържанието на данъчното задължение. Това задължение е в привръзка с обектите на облагане печалба и доход в хипотезите на чл. 123, ал. 1 ДОПК. Доходът е елемент от фактическия състав, пораждащ задълженията за осигурителни вноски – вж. чл. 6, ал. 2 КСО и чл. 40 ЗЗО. За установяването на задължителни осигурителни вноски е препращането на чл. 124а ДОПК. Материалноправният характер на определящите за препращането правни норми обуславя същата характеристика на препращащата норма. Тя действа *ex nunc*, поради което е неприложима за установяването на задължителни осигурителни вноски за периоди преди влизането ѝ в сила. Поради изложените съображения Общото събрание на колегиите във Върховния административен съд

Р Е Ш И:

Разпоредбите на чл. 122 – 124 ДОПК относно установяване на дължимост на задължителни осигурителни вноски са неприложими за периода преди създаването на чл. 124а ДОПК – ДВ, бр. 14/2011 г., в сила от 15.02.2011 г.