

РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ

**ВЪРХОВЕН
АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД**

ТЪЛКУВАТЕЛНА ДЕЙНОСТ

2022

*Тълкувателни решения и определения на
Общото събрание на колегите на Върховен
административен съд*

Година XVI

Периодично издание, 2023 г.

Главен редактор
Георги Чолаков

Заместник главни редактори
Мариника Чернева, Милка Панчева

Редакционен съвет
*Ваня Анчева, Йовка Дражева, Георги Колев,
Татяна Хинова, Емилия Миткова, Бисерка
Цанева, Марио Димитров, Сибила Симеонова*

Коректор
Емилия Стоянова

www.sac.justice.bg

© **Върховен административен съд, 2023**
© **Издателство Сиела Норма АД, 2023**

**Препечатването на материали от настоящото
издание е възможно само с писменото
разрешение на главния редактор
и на издателство Сиела Норма АД**

СЪДЪРЖАНИЕ

ТЪЛКУВАТЕЛНИ РЕШЕНИЯ И ОПРЕДЕЛЕНИЯ НА ОБЩОТО СЪБРАНИЕ НА КОЛЕГИИТЕ НА ВЪРХОВЕН АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД.....	5
---	---

ТЪЛКУВАТЕЛНО РЕШЕНИЕ № 1 ОТ 21.01.2022 ПО Т.Д. № 4/2019	5
--	---

ТЪЛКУВАТЕЛНО РЕШЕНИЕ № 2 ОТ 02.02.2022 ПО Т.Д. № 8/2020.....	37
---	----

ТЪЛКУВАТЕЛНО ОПРЕДЕЛЕНИЕ № 3 ОТ 05.04.2022 ПО Т.Д. № 5/2020.....	50
---	----

ТЪЛКУВАТЕЛНО РЕШЕНИЕ № 4 ОТ 10.05.2022 ПО Т.Д. № 2/2020	55
--	----

ТЪЛКУВАТЕЛНО РЕШЕНИЕ № 5 ОТ 14.07.2022 Г. ПО Т.Д. № 4/2020	73
---	----

ТЪЛКУВАТЕЛНО РЕШЕНИЕ № 6 ОТ 27.10.2022 Г. ПО Т.Д. № 6/2021	87
---	----

ТЪЛКУВАТЕЛНИ РЕШЕНИЯ И ОПРЕДЕЛЕНИЯ НА ОБЩОТО СЪБРАНИЕ НА КОЛЕГИИТЕ НА ВЪРХОВЕН АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД

ТЪЛКУВАТЕЛНО РЕШЕНИЕ № 1 от 21.01.2022 по т.д. № 4/2019

Върховният административен съд на Република България – ОСС от I и II колегия на ВАС, в съдебно заседание на двадесет и четвърти ноември две хиляди и двадесет и първа година изслуша докладваното от съдия Емилия Кабурова и съдия Йовка Дражева тълкувателно дело № 4/2019 г.

Производството е по реда на чл. 124 и следващи от Закона за съдебната власт (ЗСВ).

Образувано е по искане на главния прокурор на Република България до Общото събрание на съдиите от Първа и Втора колегии на Върховния административен съд (ВАС) за приемане на тълкувателно решение по следния въпрос: „Недопустима или нередовна е касационна жалба, подадена персонално или чрез пълномощник, от страна (юридическо лице, държавно учреждение или орган в тези структури), при липса на тъждество с участвалите в производството пред първоинстанционния съд страни, респективно, без разглеждане или без движение следва да бъде оставена такава жалба?“.

С решение от 29.01.2021 г. на Общото събрание на съдиите от Първа и Втора колегии на ВАС е прието преформулиране на поставения за тълкуване въпрос по следния начин: „Недопустима или нередовна е касационна или частна жалба, подадена чрез процесуален представител (по закон или по пълномощие) на субект, който не е участвал като страна в първоинстанционното съдебно производство, извън случаите на чл. 210, ал. 2 АПК?“.

С разпореждане от 23.12.2020 г. председателят на Върховния административен съд е допълнил предмета на тълкувателно дело № 4/2019 г. със следния втори въпрос: „Допустима ли е касационна жалба, подадена от административен орган, който е делегирал правомощията си за издаване на административен акт на друг подчинен на него административен орган, срещу решение на административен съд, постановено в производство с участието на органа, на когото са делегирани съответните властнически правомощия?“

ПО ВЪПРОС 1:

„Недопустима или нередовна е касационна или частна жалба, подадена чрез процесуален представител (по закон или по пълномощие) на субект, който не е участвал като страна в първоинстанционното съдебно производство, извън случаите на чл. 210, ал. 2 АПК?“

По поставения въпрос са налице определения на 5-членни състави на ВАС, които заедно с определенията на 3-членните състави на ВАС, към които се отнасят, формират противоречива съдебна практика.

Първата група съдебни състави приемат, че такива касационни или частни жалби **са** недопустими на основание

чл. 215, т. 1, вр. чл. 210, ал. 1 АПК, поради което жалбите са оставяни без разглеждане и производствата са прекратявани. Приема се от тези съдебни състави, че подателят на касационната или частна жалба не притежава процесуална легитимация за обжалване на съдебното решение (определение), защото не е страна в материалното административно правоотношение, съответно не е участвал като надлежна страна – ответник в първоинстанционното производство. Поради това юридическо лице – държавен или общински орган, който не е участвал и няма качеството на страна в първата инстанция, няма право на касационна жалба. Приемат още, че субективното право на обжалване е по преценка на подателя, като сезираният съд не може да му указва, че не той, а друг правен субект разполага с процесуална легитимация.

Втората група съдебни състави приемат, че такива касационни или частни жалби са нередовни, на основание чл. 216 АПК (отм.), (сегашни чл. 213а, ал. 1, изр. първо и ал. 6, т. 1 АПК), вр. чл. 212, ал. 1, т. 2 и чл. 213, т. 2 АПК, поради което жалбите са оставяни без движение.

Според тези съдебни състави, макар в жалбата като жалбоподател да е посочено името на субект, който не е участвал като страна в първоинстанционното съдебно производство, касационната (частна) жалба следва да се остави без движение като нередовна, защото с оглед вида и обема на представителната власт на процесуалния представител, подал касационната (частна) жалба, не е ясно от чие име подателят на жалбата е извършил това процесуално действие.

Тези съдебни състави приемат, че в тези случаи процесуалният представител има двойно качество: от една

страна – представител на административния орган, издал административния акт и обикновено взел участие в първата инстанция като страна-ответник, а от друга – представител на юридическото лице, в структурата на което се намира органът, издал акта.

Тази двойственост на подателя на жалбата обуславя нередовност на жалбата, тъй като не става ясно в кое от тези две качества е извършено процесуалното действие по обжалване, а поради това и дали е налице воля за обжалване от правен субект, носител на процесуална легитимация. Тези съдебни състави посочват и аргументи в задължението на съда по чл. 171, ал. 4 и чл. 9, ал. 4 АПК да съдейства на страната за отстраняване на формални грешки и неясноти.

Общото събрание на съдиите от Първа и Втора колегия на Върховния административен съд намира за правилно второто становище.

Поставеният за тълкуване въпрос е свързан с въпросите за страните в съдебно-административно производство, включително в касационното производство, с процесуалното им право да подадат касационна (частна) жалба и с условията за редовност и допустимост на това процесуално действие. За решаването на въпроса се взеха предвид следните съображения:

1. Съгласно чл. 153, ал. 1 АПК „страни по делото са оспорващият, органът, издал административния акт, както и всички заинтересовани лица“.

За целите на настоящето тълкуване е важно да се очертаят характеристиките на една от надлежните страни по делото, без която съдебното производство би било недо-

пустимо, а именно органът, издател на оспорения административен акт. Страна – ответник в първоинстанционното съдебно производство по оспорване на административен акт е административният орган, издател на оспорения акт.

„Административен орган“ по смисъла на § 1, т. 1 от ДР на АПК е органът, който принадлежи към системата на изпълнителната власт, както и всеки носител на административни правомощия, овластен въз основа на закон, включително лицата, осъществяващи публични функции, и организациите, предоставящи обществени услуги.

Качеството на административен орган се придобива въз основа на закон, даващ право на съответния орган (от системата на изпълнителната власт или друг правен субект или организация, осъществяващи публични функции или предоставящи обществени услуги) да издаде съответния административен акт служебно или по искане на гражданин или организация (чл. 24, ал. 1 АПК).

Административният орган може да е от системата на изпълнителната власт, но може и да е извън нея, стига да е носител на административни правомощия, овластен въз основа на закон.

Всички административни органи притежават административна правосубектност (правоспособност). Административната правосубектност е нормативно признатата способност на органа да има административни правомощия, да бъде носител на административно-процесуални права и адресат на административно-процесуални задължения.

Административната правосубектност на административния орган го отличава от тази на юридическото лице,

в чиято структура органът се намира. За да бъде страна – ответник в процеса, административният орган трябва да е административно правосубектен, което не е свързано с това дали има качество на юридическо лице. Следва ясно да се разграничават функциите на юридическото лице от тези на административните органи в структурата им, които по силата на нормативен акт са носители на определени права и задължения и поради това са процесуално легитимирани страни в съдебното производство по оспорване на издадени от тях административни актове. В структурата на едно юридическо лице може да има много административни органи с различна материална компетентност. При конституиране на страните по делото в първата съдебна инстанция съдът дължи привличането като ответник на конкретния административен орган, издател на оспорения административен акт, а не на юридическото лице, към което принадлежи този орган. Това следва от цитираната вече императивна норма на чл. 153, ал. 1 АПК, че надлежна страна в първоинстанционния процес е органът, издател на административния акт. Не е страна-ответник друг административен орган, който по силата на законова разпоредба дава предварително съгласие или становище по издаване на съответния административен акт. Не е такава страна и органът, който е делегирал компетентността си за издаване на оспорения акт на друг орган. Обратно, в производствата за обезщетение по чл. 203 и следващи от АПК легитимираният ответник е юридическото лице, представлявано от органа, от чийто незаконосъобразен акт, действие или бездействие са причинени вредите.

Правилното конституиране на страните в първоинстанционния процес е задължение на съда – чл. 154, ал.

1 АПК. Това е израз на принципа на служебното начало. Съдът трябва да прояви активност за установяване на страните по материалното административно правоотношение, от което произтича и процесуалната им легитимация за участие в делото като надлежни страни.

Административните органи могат да се представляват пред съд по пълномощие от адвокати, юрисконсулти или от други служители с юридическо образование в учрежденията, предприятия и юридическите лица – чл. 17, ал. 3 АПК, чл. 32, т. 1 и 3 ГПК. Юридическото лице се представлява пред съд от лицето, което го представлява по закон или според устройствения му правилник, или по пълномощие от адвокат или юрисконсулт. Когато юридическото лице е държавно учреждение, той се представлява от ръководителя му. Пред съда общините се представляват от кметовете.

Изложените правила за процесуално представителство пред съд на административните органи и на юридическите лица са от значение за определяне представителната власт на представителя, подател на жалба, и за идентификацията на субекта, от чието име се обжалва първоинстанционният съдебен акт от името на представлявания.

2. По принцип субективното право на касационна (частна) жалба принадлежи и може да се упражнява от този правен субект, който е бил страна в първоинстанционното производство и съдебният акт е неблагоприятен за него – чл. 210, ал. 1, вр. чл. 228 АПК. Друг правен субект, ако не е бил страна в първата инстанция, извън случаите на чл. 210, ал. 2 и ал. 3 АПК, не разполага с процесуална легитимация за обжалване на първоинстанционния съдебен акт.

Процесуалната легитимация е условие, положителна процесуална предпоставка за възникване и съществуване на правото на жалба.

В случаите, в които жалбата е подадена чрез процесуален представител, наличието на представителна власт за представителя е условие за редовност на жалбата.

Следва ли при отсъствие на процесуална легитимация на посочения като подател на касационната или частна жалба, в обсъдените случаи от практиката на ВАС и предмет на искането на главния прокурор, жалбата да се оставя автоматично без разглеждане като недопустима?

Отговорът на този въпрос е свързан с изясняване на понятията „редовно“ и „допустимо“ процесуално действие и връзката между тях.

За да е допустимо едно процесуално действие (каквото е действието по обжалване на първоинстанционното съдебно решение/определение), трябва да са налице процесуалните предпоставки за извършването му, наричани още условия за допустимост. Процесуалното действие е допустимо при наличието на положителните и липсата на отрицателните процесуални предпоставки. Положителните процесуални предпоставки обуславят възникването, съществуването и упражняването на процесуалното право.

Процесуалната легитимация е такава абсолютна положителна процесуална предпоставка, относима към възникването и съществуването на процесуалното право на жалба на подателя.

За разлика от предпоставките за допустимост, условията за редовност на жалбата са свързани с нейния характер на материализиран вид на волята на определен правен

субект да сезира съда с определено искане. Предвид този характер, законът посочва задължителни реквизити, които жалбата трябва да съдържа, за да се приеме тя за редовна и съдът да дължи произнасяне по нея. Изброяването на тези реквизити от законодателя не е самоцелно. Неговата цел е да се идентифицират ясно субектите и предметът на процеса, както и да се установи недвусмислено волята на определен субект съдът да разгледа заявеното оспорване.

Неяснотата от чие име подава жалбата процесуалният представител, който има представителна власт както за административния орган, страна в първоинстанционния процес, така и за юридическото лице, в структурата на което се намира този орган, е пряко свързана с недвусмисленото установяване на правния субект, който сезира съда с оспорване на първоинстанционния съдебен акт.

Тази неяснота, без съмнение, прави жалбата нередовна и задължава сезирания съд да даде възможност на подателя на жалбата да отстрани тази нередовност.

Само при редовно процесуално действие може да се извърши преценка за неговата допустимост.

Следователно между двете понятия е налице взаимна връзка.

3. За да се отговори на тълкувателния въпрос, е необходимо да се обсъдят в тяхната връзка, от една страна, положителната процесуална предпоставка за допустимост на касационното обжалване – наличието на процесуална легитимация у жалбоподателя, и от друга – условието за редовност на жалбата относно идентифицирането на жалбоподателя, когато подаването на жалбата е извършено от процесуален представител (по закон или по пълномощие).

Процесуалната легитимация за обжалване на едно съдебно решение принадлежи на страната в първоинстанционното производство, за която решението е неблагоприятно – чл. 210, ал. 1 АПК. С АПК за първи път такава легитимация получиха и лицата, спрямо които решението има сила, когато то е неблагоприятно за тях, макар и да не са участвали в делото – чл. 210, ал. 2 АПК. Главният прокурор или неговият заместник при Върховната административна прокуратура може да подава касационен протест – чл. 210, ал. 3 АПК.

Когато няма съмнение, че касационната (частна) жалба е подадена от лице извън очертания от чл. 210 АПК кръг, очевидно е, че тя е процесуално недопустима.

Не такива обаче са случаите по делата, цитирани в искането за тълкуване.

В преобладаващия брой от тези случаи страна-ответник в първоинстанционния съдебен процес е бил административният орган, издал оспорения административен акт. Срещу първоинстанционното съдебно решение за отмяна на акта се подава касационна жалба от юридическото лице, в структурата на което се намира посоченият административен орган, представлявано обикновено от този орган. Жалбата обикновено е подписана от юрисконсулт с пълномощно, което му дава представителна власт да действа както от името на административния орган, така и от името на юридическото лице. В повечето случаи този юрисконсулт е приет като процесуален представител на ответника в първоинстанционния процес.

Когато подалят жалбата процесуален представител има представителна власт както за административния ор-

ган, издал административния акт и взел участие в първата инстанция като страна-ответник, така и за юридическото лице, в структурата на което се намира органът, издал акта, за сезирания с касационната или частна жалба съд следва да е ясно, че жалбата се подава от името на ненадлежна страна, за да приеме жалбата за недопустима. Такава яснота може да се постигне единствено като жалбата се остави без движение, за да се уточни ясно от чие име е подадена. Ако при това уточнение бъде потвърдено, че жалбата е подадена от името на юридическото лице, което не е било страна в първоинстанционния процес, тя следва да бъде оставена без разглеждане като недопустима, а при посочване на легитимирания правен субект, взел участие в първата инстанция като страна, да бъде приета за редовна и допустима на това основание.

При оставяне на касационната или частна жалба без движение на основание чл. 213а, ал. 1 или чл. 213а, ал. 6, т. 1 АПК, на подателя ѝ следва да се укаже да отстрани нередовността по отношение на неяснотата от чие име е подадена жалбата. Това не означава, че съдът указва кой е легитимираният да обжалва правен субект. Така би било, ако съдът служебно приеме, че жалбата е подадена от името на легитимирания страна. При потвърждаване на процесуалното действие по обжалване от името на нелегитимирания субект, жалбата следва да бъде оставена без разглеждане като недопустима, а при посочване като жалбоподател на легитимирания правен субект, взел участие в първата инстанция като страна – да бъде приета за редовна и допустима на това основание.

Именно широкият обем на представителната власт на процесуалния представител, подал жалбата, включващ

възможност за действие както от името на административен орган – обикновено страна-ответник в първата инстанция, така и от името на юридическото лице, в структурата на което се намира органът или на което органът е законен представител, пречи на сезирания съд да прецени в кое от двете качества е извършено процесуалното действие по обжалване и кой от тези два субекта е представляваното лице, което в крайна сметка подава жалбата. Неяснота относно това – в какво качество действа представителят, е налице както при представителството по пълномощие по силата на пълномощно за представителство и на двата субекта, така и при законното представителство. При последното още по-очевидно е, че едно и също физическо лице може да подаде жалбата както от името на административния орган, издал акта, така и като законен представител на администрацията, в чиято структура се намира органът (в много случаи законният представител е самият административен орган – например министър като законен представител на съответно министерство, изпълнителен директор на агенция като законен представител на агенцията и др.). Въпрос за техника при попълване на титулната част на жалбата е уточнението от чие име е подадена тя.

Ето защо, ако такава касационна (частна) жалба направо бъде оставена без разглеждане като подадена от субект без процесуална легитимация (както приемат съдебните състави от първата група съдебни актове в искането за тълкуване), решаващият извод относно процесуалната легитимация на обжалвания се прави, без да е ясно кой точно правен субект е жалбоподателят. Така в „процеса относно процеса“ се прави крайно заключение без яснота по фактите.

Такава жалба е неясна в титулната ѝ част относно действителния ѝ подател и този недостатък налага привеждането ѝ в съответствие с изискването за редовност по чл. 212, ал. 1, т. 2 АПК. Формалната неточност при изписване на титулната част на касационната (частната) жалба не може да има за последица толкова тежка санкция като отказ от правосъдие.

На поставения тълкувателен въпрос не може да се отговори, че във всички случаи касационна или частна жалба, подадена чрез процесуален представител (по закон или по пълномощие) на субект, който не е участвал като страна в първоинстанционното съдебно производство, извън случаите на чл. 210, ал. 2 АПК, е нередовна. Такъв отговор директно би противоречал на смисъла на ясната норма на чл. 210, ал. 1 АПК, а и не отговаря конкретно на предмета на тълкувателното дело, както той е очертан в цитираната подробно и анализирана противоречива съдебна практика.

Нередовна е жалбата, подадена от името на субект, който не е участвал като страна в първоинстанционното съдебно производство, чрез процесуален представител (по закон или по пълномощие), в случаите, в които представителят има представителна власт да действа както от името на административния орган, издал административния акт, така и от името на юридическото лице, в структурата на което се намира органът, издал акта.

Затова на поставения въпрос следва да се отговори: „Касационна или частна жалба, подадена чрез процесуален представител (по закон или по пълномощие), който има представителна власт както за административния орган, издал административния акт, така и за юридическо-

то лице, в структурата на което се намира органът, издал акта, от името на субект, който не е участвал като страна в първоинстанционното съдебно производство, извън случаите на чл. 210, ал. 2 АПК, е нередовна.“

ПО ВЪПРОС 2:

„Допустима ли е касационна жалба, подадена от административен орган, който е делегирал правомощията си за издаване на административен акт на друг подчинен на него административен орган, срещу решение на административен съд, постановено в производство с участието на органа, на когото са делегирани съответните властнически правомощия?“

По този въпрос са налице две групи съдебни актове:

В първата група съдебни актове се развива становището, че административният орган, делегиращ властнически правомощия, няма право на касационно оспорване, защото не е издател на административния акт, не е участвал като страна в съдебното производство пред първата инстанция и съдебното решение не е неблагоприятно за него по смисъла на чл. 210, ал. 1 от Административнопроцесуалния кодекс. При отмяна на оспорения административен акт ще бъде обвързан от съдебното решение по смисъла на 177, ал. 1 от Административнопроцесуалния кодекс. Не е бил страна в първоинстанционното съдебно производство по смисъла на чл. 153, ал. 1 от Административнопроцесуалния кодекс и след като не е бил нито ответник, нито заинтересовано лице в първоинстанционното съдебно производство, няма право на касационно оспорване.

Във втората група цитирани съдебни актове се застъпва становището, че касационната жалба на делегиращия

административен орган е допустима. Правото на касационна жалба е обосновано с действието на отменително съдебно решение по чл. 177, ал. 1 от Административнопроцесуалния кодекс по отношение на всички, включително спрямо делегиращия административен орган. Правната сфера на делегиращия орган се засяга неблагоприятно, което попада в приложението на чл. 210, ал. 2 от Административнопроцесуалния кодекс. Правният интерес на делегиращия орган е преценен и чрез неблагоприятното действие на съдебното решение върху правната сфера на представляваното от него юридическо лице.

Общото събрание на колегиите във Върховния административен съд, за да се произнесе, съобрази следното:

Компетентността на определен административен орган представлява система от правомощия по осъществяване на държавновластнически функции и представлява кръгът от въпроси, които е оправомощен да решава, обхватът и видът на юридическите актове, които има право да издава. Определя се по няколко начина: а) от нормативен акт, с който се създава административен орган, б) от отделен нормативен акт, с който се определя компетентността на административния орган, в) следва от функциите, възложени с нормативен акт, г) чрез възлагане от друг орган. Един от начините на възлагане на компетентност от орган, притежаващ първоначалната компетентност, е делегирането ѝ от по-горестоящ административен орган.

Делегацията е установено от закона временно и нетрайно прехвърляне на част от правомощията на горестоящия орган на някой от подчинените му органи или длъжностни лица. Означава делегиране на власт за упражняване на про-

вомощия и отговорността за това. Делегиращият орган запазва компетентността си да взема решения в областта на делегираните правомощия, като неговата компетентност е паралелна на органа, комуто правомощията са делегирани. При делегиране на правомощия административният акт се издава от името на органа, който е овластен с делегираното правомощие, а не от името на органа, който е извършил делегирането. Затова последиците от упражнените правомощия възникват за административния орган, на когото са делегирани правомощията. Тези последици имат материалноправно и процесуалноправно съдържание.

В материалноправен аспект делегацията има значение за валидността на акта, а в процесуалноправен аспект при оспорване на издадения административен акт има значение за родовата подсъдност на спора и за страните в съдебното производство.

Съгласно чл. 15, ал. 1 от Административнопроцесуалния кодекс, страни в административния процес могат да бъдат административният орган, прокурорът и всеки гражданин или организация, чиито права, свободи и законни интереси са или биха били засегнати. Посочената разпоредба не уточнява кой административен орган е страна в административния процес в хипотеза на делегирани правомощия – делегиращият или делегираният административен орган. В чл. 153, ал. 1 от Административнопроцесуалния кодекс е посочено, че страни в първоинстанционното съдебно производство са оспорващият, органът, издал административния акт и всички заинтересовани лица. Именно качеството на издател на оспорения административен акт, а не видът и параметрите на делегацията, е основанието администра-

тивният орган, на когото са делегирани правомощия, да е страна в съдебния процес при оспорване на издадения от него административен акт.

Съгласно чл. 210, ал. 1 от Административнопроцесуалния кодекс право да обжалват решението имат страните по делото, за които то е неблагоприятно. Като издател на оспорения акт и страна в първоинстанционното съдебно производство административният орган, получил правомощия по делегация, а не делегиращият, е активно легитимиран да подаде касационна жалба пред касационната инстанция, когато решението на първоинстанционния съд е неблагоприятно за него. Обстоятелството, че делегиращият орган принципно притежава правомощието да издава административен акт със същото съдържание, е без значение, защото оспореният административен акт не е издаден от негово име и поради това този орган не е участвал като страна по делото пред първоинстанционния съд.

С издаването на административен акт действащият по делегация орган упражнява делегираните му правомощия, като създава права и задължения, с което става страна в административното материално правоотношение, на другата страна на което е адресатът на административния акт. В това материално правоотношение делегиращият административен орган не е страна, а страните от материалното правоотношение съвпадат със страните в административното съдебно производство. След като делегиращият орган не е бил решаващ орган в административния процес и не е страна в материалното правоотношение, не може да е страна в първоинстанционното съдебно производство предвид чл. 153, ал. 1 от Административнопроцесуалния кодекс.

Неучастието като страна в производството пред първата инстанция означава, че делегиращият орган няма право да оспори постановения съдебен акт предвид чл. 210, ал. 1 от Административнопроцесуалния кодекс.

Не е налице и хипотезата на чл. 210, ал. 2 от Административнопроцесуалния кодекс, която регламентира право на касационно оспорване за лица, спрямо които решението има сила и то е неблагоприятно за тях, макар да не са участвали в делото. Разпоредбата регламентира случаите, в които лицето е следвало да участва в съдебното производство пред първата съдебна инстанция, но съдът е пропуснал да го конституира. Делегиращият орган не попада сред тези правни субекти по съображения, изложени по-горе.

Разпоредбата на чл. 177, ал. 1 от Административнопроцесуалния кодекс също не поражда право на касационна жалба за делегиращия орган. Когато оспореният административен акт бъде отменен или изменен, решението има действие по отношение на всички, т. е. не само спрямо делегиращия орган или юридическото лице, в чиято структура се намира органът или длъжностното лице, получили правомощия по делегация. Действието на отменителното съдебно решение е негова законна последица спрямо всички други правни субекти, които са извън съда и страните по делото, но не поражда право за сезиране на касационната инстанция предвид чл. 210 от Административнопроцесуалния кодекс, който изчерпателно посочва кой има право на касационно оспорване.

В чл. 153, ал. 3 от Административнопроцесуалния кодекс е уредена хипотеза на изключение от правилото на ал. 1 за конституиране на страните в първоинстанционното

производство в хипотеза на отнета компетентност на административен орган. Съдът заличава издателя на административния акт като страна и конституира служебно като страна по делото компетентен орган, който ще бъде обвързан от постановеното решение по чл. 177, ал. 1 от Административнопроцесуалния кодекс. Разпоредбата следва да се тълкува в смисъл, че се отнася за всички случаи на отнета компетентност, включително при прекратена делегация на правомощия. Следователно, в хипотеза на издаден административен акт при делегирано правомощие делегиращият орган ще има право да извършва процесуални действия, предизвикани от нуждата от процесуална защита, само ако е отнел компетентността на действащия по делегация орган по конкретния въпрос. Това означава, че само в случаите, в които делегиращият орган е прекратил делегацията на правомощия, по силата на чл. 153, ал. 3 и чл. 210, ал. 1 от Административнопроцесуалния кодекс ще има право на касационно оспорване на първоинстанционния съдебен акт.

Затова на поставения въпрос следва да се отговори:

Касационна жалба, подадена от административен орган, който е делегирал правомощията си за издаване на административен акт на друг подчинен на него административен орган, срещу решение на административен съд, постановено в производство с участието на органа, на когото са делегирани съответните властнически правомощия и делегацията не е прекратена, е недопустима.

По изложените съображения и на основание чл. 124, ал. 1, т. 5 от Закона за съдебната власт Общото събрание на колегиите във Върховния административен съд

РЕШИ:

1. Касационна или частна жалба, подадена чрез процесуален представител (по закон или по пълномощие), който има представителна власт както за административния орган, издал административния акт, така и за юридическото лице, в структурата на което се намира органът, издал акта, от името на субект, който не е участвал като страна в първоинстанционното съдебно производство, извън случаите на чл. 210, ал. 2 АПК, е нередовна.

2. Касационна жалба, подадена от административен орган, който е делегирал правомощията си за издаване на административен акт на друг подчинен на него административен орган, срещу решение на административен съд, постановено в производство с участието на органа, на когото са делегирани съответните властнически правомощия и делегацията не е прекратена, е недопустима.

ОСОБЕНО МНЕНИЕ по т. 1 по т.д. № 4/2019 г.

ОСОБЕНО МНЕНИЕ на съдиите Георги Чолаков, Йовка Дражева, Емилия Миткова, Диана Добрева, Светлозара Анчева, Анна Димитрова, Георги Георгиев, Виолета Главинова, Мариета Милева, Тодор Тодоров, Илиана Славовска, Николай Гунчев, Даниела Мавродиева, Бисер Цветков, Мадлен Петрова, Калина Арнаудова, Росен Василев, Весела Андонова, Росица Драганова, Весела Павлова, Емилия Иванова, Юлия Тодорова, Емил Димитров, Любка Петрова, Мария Николова, Таня Комсалова, Александър Митрев

Изразяваме несъгласието си с тълкувателното решение по т. 1 от т.д. № 4/2019 г. на ОС на колегиите на Върховния административен съд, по следните съображения:

По всички дела, по които е постановена противоречивата съдебна практика, е установено, че първоинстанционният съд е конституирал на основание чл. 153, ал. 1 от АПК като ответна страна издателя на оспорения административен акт. Касационната/частната жалба е подадена от името на друг правен субект (в повечето случаи юридическото лице, в чиято структура се намира административния орган), който не е бил страна пред първоинстанционния съд. Волеизявлението за подателя е направено чрез законен или процесуален представител по пълномощно. Има случаи, в които пълномощникът е процесуален представител както на юридическото лице, в чиято структура се намира административния орган, така и на издателя на административния акт. Не е подавана касационна/частна жалба от името на издателя на оспорения административен акт, участвал като страна пред първоинстанционния съд. Издателят на административния акт съвместява това си качество със законен представител на юридическото лице.

Споделяме съображенията, изложени в първата група съдебни актове за недопустимост на касационното оспорване.

Съгласно чл. 210, ал. 1 от АПК право да обжалват решението имат страните по делото, за които то е неблагоприятно.

Условие за възникване на правото на касационна/частна жалба е процесуалната легитимация на жалбопода-

теля като положителна процесуална предпоставка, за която съдът следи служебно. Липсата на процесуална легитимация означава, че съдът няма право да разгледа и реши спора по същество и е длъжен да прекрати делото на основание чл. 215, т. 1 от АПК, защото жалбата е недопустима.

Сред условията за надлежно упражняване на право на жалба попадат представителната власт на представителя, който упражнява правото на жалба и спазване на изискванията, на които трябва да отговаря редовната жалба по чл. 212 и чл. 213 от АПК.

Неспазването на изискванията за надлежно упражняване на правото на обжалване е поправимо процесуално действие, т. е. нередовността на касационната жалба може да бъде отстранена. Липсата на активна легитимация означава липса на право на касационно оспорване, затова е непоправима и има отношение към недопустимостта на касационната жалба. Значението на процесуалната легитимация следва от нейното естество да бъде принадлежност на правото на жалба. Ако тя липсва, липсва право на жалба в полза на лицето, което сезира съда и затова съдът няма право да разгледа и да разреши спора по същество, а е длъжен да прекрати делото на основание чл. 215, т. 1 от АПК. Няма основание да се остави касационната жалба без движение и да се дават указания за отстраняване на непоправимо процесуално действие. Законодателят прави разлика между нередовно и недопустимо процесуално действие и затова изискванията за редовна жалба се намират в чл. 212 и чл. 213 от АПК, а проверката за надлежно упражняване на касационно оспорване се извършва по чл. 213а, ал. 1 от АПК. Касационната/частна жалба обаче

задължително се оставя без разглеждане при липсата на активна легитимация, предвид разпоредбата на чл. 215, т. 1 от АПК. Липсата на процесуална легитимация не е посочена в закона като основание за оставяне на жалбата без движение по чл. 213а, ал. 1 от АПК.

В случаите, при които е създадена противоречивата съдебна практика, няма нередовност на касационна/частна жалба по смисъла на по чл. 213а, ал. 1 вр. с чл. 212 и чл. 213 от АПК. Съгласно чл. 212, ал. 1, т. 2 от АПК жалбата съдържа задължително името и точния адрес на жалбоподателя, на законния представител или пълномощник, както и подпис на лицето, което подава жалбата или протеста по чл. 212, ал. 1, т. 6 от АПК. Целта на разпоредбата на чл. 212, ал. 1, т. 2 от АПК е пред касационната инстанция да не съществува никакво съмнение относно идентичността на страните, защото при липса на достатъчно индивидуализиране може да възникне спор кой в действителност е страна в процеса и е обвързан от съдебното решение. Такова изискване е наложено още за началото на административния процес пред първоинстанционния съд с чл. 150, ал. 1, т. 2 от АПК.

Обективното несъответствие между участвалите пред първоинстанционния съд страни и подателя на касационната жалба, който не е участвал в първоинстанционното съдебно производство, не попада в хипотеза на неиндивидуализиран жалбоподател по смисъла на чл. 212, ал. 1, т. 2 от АПК.

Упражняването на касационно оспорване става с писмено, външно демонстрирано волеизявление чрез лицето, което има право да го формира. Вътрешната воля, която

не е изразена в писмена форма пред съда, е ирелевантна. Съдът не е длъжен да предполага, че има несъответствие между външно изразеното волеизявление и намеренията на лицето, подписало жалбата. Затова няма задължение да оставя жалбата без движение и да дава указания на подателя за формиране на волеизявление от името на друго лице.

Нередовност на касационна жалба по чл. 212, ал. 1, т. 2 от АПК е налице, ако има промяна в наименованието на подателя или въобще не е посочено наименование. Законодателят има предвид недостатъци на касационната/частната жалба поради липса или непълнота на информацията за подателя.

Намираме, че даването на възможност в такива случаи за уточняване на подателя на касационната/частната жалба, на практика има за последица заменяне на лице без активна легитимация с друго, което е активно легитимирано. Има случаи, при които на жалбоподателя, който не е бил страна в съдебното производство пред първата инстанция, дори се дават указания да уточни правния си интерес за касационно оспорване, като под формата на уточнение подателят прави волеизявление, че всъщност жалбата трябва да се счита за подадена от името на друг правен субект.

Не споделяме аргументите, развити в някои съдебни актове, че в тези случаи съдът има служебно задължение по чл. 171, ал. 4 вр. с чл. 9, ал. 4 от АПК да съдейства за отстраняване на „формални грешки и неясноти в изявленията“. Разпоредбата на чл. 171, ал. 4 от АПК е озаглавена „Доказателства“ и задължава съда да съдейства на страните за отстраняване на формални грешки и неясноти в изявленията им и да указва за кои обстоятелства от значение

за делото не сочат доказателства. Посочените разпоредби имат предназначение да осигурят установяването на истината при вече образувано съдебно производство и нямат отношение към иниципирането му. Формалните грешки и неясноти се отнасят към наведените от страните спорни твърдения и аргументи във връзка с предмета на делото.

Хипотези на подаване на жалба от представител по закон.

Администрациите на Министерския съвет, министерства, държавни агенции, държавни комисии, изпълнителни агенции, областната администрация, специализирани държавни администрации са юридически лица на бюджетна издръжка, предвид чл. 38, ал. 2, т. 3, чл. 40, ал. 3, чл. 42, ал. 2, чл. 47, ал. 2, чл. 50, ал. 2, чл. 54, ал. 1 и чл. 57, ал. 2 от Закона за администрацията. Общината е юридическо лице по силата на чл. 14 от ЗМСМА. Органите на юридическите лица се определят от закона. За воля на юридическите лица се счита изразената воля от физическо лице, което действа като представляващ юридическо лице. Правосубектността на тези администрации като юридически лица им позволява да встъпват в правоотношения, да имат права и задължения, включително като гражданскоправни субекти.

В административното право органите на изпълнителната власт упражняват властнически правомощия според функционалното им предназначение и структурната особеност, като авторът на административния акт упражнява административна правосубектност и действа като носител на власт. При оспорване пред съд на издаден от него административен акт по силата на закона има и про-

цесуална правосубектност в съдебното административно производство.

Като резултат, едно и също лице е административен орган и законен представител на юридическо лице. Това обективно съвместяване, допуснато от закона, не е основание да се предполага, че при подаване на касационната/ частната жалба от името на юридическо лице, вместо от името на административния орган, е допусната „техническа грешка“ или „формална неточност“ относно подателя и това да попада в хипотезата на чл. 212, т. 2 от АПК. Трябва да се прави ясно разграничение между функциите на юридическото лице като структура по Закона за администрацията и правомощията на ръководителя на тази структура като административен орган. Материалните правоотношения, предизвикали правния спор, качеството, в което участва правният субект в този спор в първоинстанционното съдебно производство, са фактите, които при преценка и анализ дават яснота от кого трябва да изхожда волеизявлението при сезиране на касационната инстанция. Несправянето с анализа на тези факти от лица, които разполагат с подпомагаща ги администрация, включително юристи, и погрешното идентифициране със страна по делото, не са основание по чл. 213а вр. с чл. 212, ал. 1 от АПК да се определи касационната/частна жалба за нередовна и да се дават указания за отстраняване на нередовност чрез промяна на волеизявлението.

След като се предполага законност на издадените административни актове до оборването им по съответния ред, не може в същото време съдът да допуска, че лицето, което е издател на административния акт вероятно не

знае или греши в преценката дали да действа от името на административен орган или от името на юридическо лице (което представлява), и това да е основание да му се даде възможност да поправи волеизявлението си. Касационна жалба е недопустима, когато е формулирана от името на лице без активна легитимация, вместо от името на страна по делото, за която решението е неблагоприятно.

Хипотези на подаване на жалба от представител по пълномощие

По част от делата са представени пълномощни за процесуално представителство пред съда, в които изрично е посочено, че пълномощникът представлява и юридическото лице, и административния орган. Това означава, че още при упълномощаването упълномощителят е наясно за разликата в материалните и процесуални правоотношения, в които встъпва, според това дали страна по тях е юридическото лице или органа на изпълнителната власт. Именно затова с различни волеизявления е упълномощил адвокат, юрисконсулт или служител с юридическо образование, да представляват пред съда два различни правни субекта. Така формираните волеизявления в пълномощното доказват, че както упълномощителят, така и пълномощникът са наясно с обхвата на представителната власт по пълномощно. Упражняването на тази представителна власт и приемане на съответните процесуални действия се извършва от пълномощника.

Обстоятелството, че един и същ процесуален представител по пълномощие може да подаде касационна жалба от името на различни правни субекти, не води до „неяснота“ на волеизявлението, нито „пречи на сезирания съд“ да преце-

ни от името на кой правен субект е подадена касационната/ частната жалба, за да е налице хипотеза на чл. 212, ал. 1 от АПК. Да се приеме наличието на „неяснота“ на волеизявлението в посочените хипотези означава, че съдът презумира такава винаги, когато едно и също лице е упълномощено да представлява различни правни субекти. Такава законова презумпция обаче няма. Юридическата грешка, допусната от процесуалния представител, не може да бъде поправена чрез заменяне на активно нелегитимирана страна с активно легитимирана под формата на уточняване на подателя, защото такава възможност не е предвидена със закон.

Има случаи, когато пълномощното е оформено само за процесуално представителство за касационната инстанция, като пълномощникът за първи път участва по делото. В други случаи пълномощникът е участник и пред двете съдебни инстанции. И в двете хипотези не може да има съмнение за вида и обхвата на процесуалното представителство.

В мотивите на тълкувателното решение е посочено, че широкият обем на представителна власт на процесуалния представител (по закон и по пълномощие) да действа както от името на административен орган, така и от името на юридическо лице е пречка за съда да прецени в кое от двете качества е извършено касационното обжалване.

За да е налице процесуално представителство, действието пред съда трябва да се извършва с изявлението, че то се предприема от чуждо име. Противоречивата съдебна практика се отнася за случаи, в които пълномощникът посочва в касационната жалба, че подписва волеизявление от името на конкретен правен субект, който обаче не е участвал като страна пред първоинстанцион-

ния съд. Представено е пълномощно за представителна власт. При тези обстоятелства идентичността на подателя и обхватът на представителната власт на пълномощника са несъмнени и са спазени изискванията на чл. 212, ал. 1, т. 2 и чл. 213, т. 2 от АПК. Касационната/частна жалба е редовна, но недопустима. Така направеното от пълномощника волеизявление относно подателя на касационната жалба не може да се определя като препятствие за съда да определи кой е подателя на касационната жалба и валидна ли е волята му.

Последиците от настоящото тълкувателно решение, с което се приема, че е налице нередовност на касационната/частната жалба, са следните:

1. С настоящото тълкувателно решение не се дава пълен отговор на зададения въпрос на Главния прокурор на Република България, а само на една хипотеза от противоречивата съдебна практика, като се приема нередовност на касационна или частна жалба, подадена от името на субект, който не е участвал като страна в първоинстанционното производство, чрез процесуален представител по закон или пълномощие, който има представителна власт, както за административния орган, издал административния акт, така и за юридическото лице, в структурата на която се намира органът, издал акта. Въобще не става ясно кога съдът няма да се затрудни да определи подателя на касационната/частна жалба, след като законният представител на юридическото лице, в структурата на което се намира издателя на административния акт, обективно съвместява това си качество с това на административен орган, а процесуалният представител по пълномощие в

повечето случаи е упълномощен с едно пълномощно да представлява два различни правни субекта. От мотивите на тълкувателното решение се налага извод, че „широкият обем на представителна власт“ винаги ще „пречи на сезирания съд“ да определи подателя на жалбата, а волеизявлението от името на активно нелегитимирано лице се преценява като „формална неточност при изписване на титулната част на жалбата“. Това разбиране се отклонява от смисъла на закона.

2. С даване на указания за промяна на подателя на касационната/частна жалба съдът нарушава принципа на диспозитивното начало по чл. 126 от АПК.

3. Процесуалната активност на съда извън законовите правила и граници нарушава конституционното му задължение по чл. 121, ал. 1 от Конституцията на Република България. Съдът вместо да осигури равенство и условия за състезателност на страните в съдебния процес, прави подсказващи констатации извън правомощията си и без наличие на законово основание по чл. 212, ал. 1 и чл. 213 от АПК, приема касационната/частна жалба за нередовна. Като резултат дава възможност на подателя на касационната жалба да промени волеизявлението, за да изхожда от активно легимирано лице.

4. Нарушени са принципа на законност, закрепен в чл. 4, ал. 3 от АПК и принципа за равенство, закрепен в чл. 8, ал. 1 от АПК, защото съдът не действа като безпристрастен арбитър в отношенията между страните. Касационният съд няма право да дава указания извън хипотезите на процесуалния закон с цел подателя на жалба да преосмисли волеизявлението и да промени жалбоподателя.

5. По указание и със съдействието на съда вместо първоначалния жалбоподател, който няма активна легитимация, в касационното производство встъпва активно легитимирано лице, но извън преклузивните срокове на чл. 211 и чл. 230 от АПК. Нарушен е принципът на оправданите правни очаквания, защото ответната страна е очаквала процесът срещу нея да не се развие при липса на активна легитимация за касатора.

Съгласно чл. 2, ал. 1 и ал. 6 от Закона за администрацията, администрацията осъществява своята дейност при спазване на принципи като законност, непрекъснато усъвършенстване на качеството в интерес на обществото. Означава, че законите трябва да се знаят и изпълняват, както от лицата, които упражняват властнически правомощия, така и от избраните от тях процесуални представители и да формулират волеизявленията си съответно на изискванията на процесуалния закон и конкретните материални и процесуални правоотношения по конкретното дело.

Принципът на служебното начало в съдебната фаза на процеса не може да се противопоставя на задължението на съда да осигури равенство на страните. Съдебното производство не може да се развива на всяка цена, особено ако цената за това са компромиси с основни принципи на административния съдебен процес. Няма съдебна практика да се оставя без движение касационна жалба, подадена от името на физическо лице (извън хипотезата на чл. 210, ал. 2 от АПК), което не е участвало като страна по делото, и съдът да му дава възможност да преосмисли волеизявлението си дали всъщност не изхожда от името на друго физическо лице, което е участвало по делото.

„В административния процес не може да има привилегии за която и да било от страните, като всяка от тях трябва да има равна възможност да участва в процеса и да отстоява своите права в съответствие с предписанията на правото“ („Административен процес“, Д. Костов и Д. Хрусанов, изд. Сиби, 2001, стр. 70). Причината процесът да е формален е да се създаде основа за равно участие на страните в съдебно производство, а съдът е длъжен да обезпечи равенството при упражняване на техните права и задължения. Само така се осигурява и състезателността на процеса.

Отговорът на поставения въпрос трябваше да е в следния смисъл:

„Касационна или частна жалба, подадена чрез процесуален представител (по закон или по пълномощие) на субект, който не е участвал като страна в първоинстанционното съдебно производство, извън случаите на чл. 210, ал. 2 АПК, е недопустима“.

ТЪЛКУВАТЕЛНО РЕШЕНИЕ

№ 2

от 02.02.2022 по т.д. № 8/2020

Върховният административен съд на Република България – ОСС от I и II колегия на ВАС, в съдебно заседание на двадесет и девети юни две хиляди и двадесет и първа година изслуша докладваното от съдия Светлозара Анчева и съдия Милена Златкова тълкувателно дело № 8/2020 г.

Производството е по реда на чл. 124 и сл. от Закона за съдебната власт.

Образувано е по искане на председателя на Върховния административен съд до Общото събрание на съдиите на Първа и Втора колегия на същия съд за приемане на тълкувателно решение по следните въпроси:

1. Налице ли е законова презумпция, че доходът с неустановен произход е от трудова дейност и представлява осигурителен доход, в случаите на определена данъчна основа за облагане по чл. 122, ал. 2 ДОПК, представляваща установен при ревизията недостиг на парични средства на ревизираното лице, които са му били необходими, за да направи доказаните разходи през съответния данъчен период, но не е установен източникът на парични средства (доходи), осигурили въпросните разходи, респ. укритите доходи, вследствие на постъпили в патримониума на физическото лице – ревизиран субект парични средства от различни източници в страната и/или чужбина, но недекларирани от него?

2. В тези случаи, чия е тежестта за доказване на посочения факт в съдебното производство по оспорване на ревизионен акт, с който при посочените фактически установявания, са определени осигурителни задължения по чл. 124а ДОПК за периоди след 15.02.2011 г.?

Една част от съдебните състави на Върховния административен съд приемат, че презумпцията по чл. 123, ал. 1 ДОПК е приложима и при установяването на задължения за осигурителни вноски на основание чл. 124а ДОПК. В техните решения се посочва, че при оспорване на установените осигурителни вноски, в тежест на ревизираното лице е оборването на констатациите в ревизионния акт, че така установеният облагаем доход е от трудова дейност, доколкото по аргумент на чл. 10, ал. 1 от Кодекса за социално осигуряване (КСО) именно доходът от трудова дейност по чл. 4 и чл. 4а от този кодекс е осигурителен доход. В мотивите на тези решения се изтъква довод, че за целите на задължителното обществено осигуряване, до доказване на противното, укритият облагаем доход следва да се приеме, че е от трудова дейност или приравнена на нея от КСО дейност и формира осигурителен доход в размерите, определени с приложимите материални закони. Макар че в част от тези съдебни актове се посочва съдържащото се в чл. 10, ал. 1 и § 1, т. 3 от ДР на КСО изискване за действително осъществяване на трудова дейност като основна предпоставка за възникване на задължителното осигуряване, то при определяне на данъчната основа по особения ред на чл. 122 и сл. от ДОПК, презумпцията по чл. 123, ал. 1, т. 1 и 2 ДОПК относно наличието на подлежащ на облагане с данъци доход или

печалба следва да се прилага и по отношение на наличието на осигурителен доход, върху който се дължат задължителни осигурителни вноски, с оглед препращането в чл. 124а ДОПК, при което оборването на презумпцията е в тежест на ревизираното лице.

Друга част от съдебните състави на Върховния административен съд приемат, че в тежест на приходната администрация е да докаже, че установеният в ревизионното производство недостиг е укрит доход от трудова дейност, защото тя твърди този факт, както и че липсва законова презумпция за този факт. В решенията от тази група се приема, че за самоосигуряващите се лица задължението им за осигуряване възниква от деня на започване или възобновяване на трудовата дейност и продължава до нейното прекъсване или прекратяване. Излагат се доводи, че наличието на укрит доход или недостиг на парични средства, вследствие превишение на разходите над доходите е основание за провеждане на ревизията по особения ред по чл. 122, ал. 1, т. 2 и 7 ДОПК и за определяне на задължение за данък, но само въз основа на това не може да се приеме, че ревизираното лице е упражнявало трудова дейност и да се определят задължения за внасяне и на задължителни осигурителни вноски. Съдебните състави от тази група решението считат, че евентуалният източник на укрит доход или недостиг на парични средства не обоснова мотиви и дали същите по своята регулярност, системност, периодичност и размери на доходите, могат да бъдат доказателство за извършвана от лицето скрита дейност с характер на трудова такава, за която да се дължат задължителни осигурителни вноски.

Общото събрание на съдиите на Първа и Втора колегия на Върховния административен съд, за да се произнесе, взе предвид следното:

Разпоредбата на чл. 122 и сл. от ДОПК регламентира ревизия при особени случаи при наличие на обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 1–8 ДОПК, като се приложат размерите на съответния материален закон, но с данъчна основа, определена по чл. 122, ал. 2 ДОПК, при изследване на посочените в тази разпоредба и относими за конкретния случай обстоятелства по т. 1–16. Тази ревизия се извършва, когато липсва възможност за провеждане на ревизия по общия ред, при която основата за облагане се определя съобразно приложимия материален данъчен закон. Предвид особения характер на ревизията по чл. 122 и сл. от ДОПК, в разпоредбата на чл. 123, ал. 1 ДОПК се съдържа оборима законова презумпция, че в случаите по чл. 122, ал. 1 ДОПК при определяне на данъчната основа по чл. 122, ал. 2 от същия кодекс, се смята до доказване на противното, че е налице подлежаща на облагане печалба или доход, 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 и когато направените разходи от лицето и от свързаните с него лица по § 1, т. 3, буква „а“ от ДР на ДОПК явно и съществено превишават размера на декларираните получени средства.

Следва да се уточни, че тълкувателните въпроси касаят провеждане на ревизия по чл. 122 и сл. от ДОПК при доказани от ревизиращите органи укрити доходи и/или превишение на разходите над доходите само на физически

лица за обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 2 и 7 ДОПК. Не съществува противоречива съдебна практика относно облагането по чл. 122, ал. 1, т. 2 и 7 ДОПК, вкл. и в частта за задължителни осигурителни вноски по чл. 124а ДОПК за еднолични търговци, регистрирани по чл. 56 и сл.от ТЗ, както и за физически лица, осъществяващи търговска дейност без да са регистрирани. За тях при провеждане на ревизия при наличие на обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 2 и 7 ДОПК, съдебната практика приема, че установената в хода на ревизията данъчна основа, вследствие на укрит доход или превишение на разходите над доходите като недостиг на парични средства, е свързана с тяхната търговска дейност, която е и трудова, и за която се дължи не само данък, но и задължителни осигурителни вноски съгласно чл. 124а ДОПК.

С оглед уточнението, направено по-горе, предметът на настоящето тълкувателно дело касае само физически лица, които са самоосигуряващи се и са задължени да внасят авансово осигурителни вноски, както и изравнителни вноски за определянето на окончателните им размери по чл. 6, ал. 8 и 9 КСО за фонд „Пенсии“, за допълнително задължително пенсионно осигуряване (ДЗПО-УПФ) по чл. 157, ал. 6 КСО, а също и за здравноосигурителни вноски по чл. 40, ал. 1, т. 2 от Закона за здравното осигуряване (ЗЗО) за извършваната от тях трудова дейност. Тези лица са задължително осигурени за инвалидност поради общо заболяване, за старост и за смърт. Характерно за самоосигуряващите се лица е, че те се осигуряват за собствена сметка, поради което имат едновременно качество на осигурен и на осигурител.

I. Поставеният първи въпрос за разрешаване по тълкувателното дело е свързан с обстоятелството дали доходът с неустановен източник по чл. 122, ал. 1, т. 2 и 7 ДОПК – укрит доход и/или недостиг на парични средства, който формира основа за облагане с данък, представлява и осигурителен доход, върху който се начисляват задължителни осигурителни вноски за ДОО, ДЗПО-УПФ и ЗО?

Съгласно разпоредбата на чл. 10, ал. 1 КСО правопо-раждащият юридически факт за задължително обществено и здравно осигуряване е започването на трудова дейност по чл. 4, ал. 3, т. 1, 2 и 4 и чл. 4а, ал. 1 от същия кодекс. В § 1, т. 3 от ДР на КСО се съдържа дефиниция на понятието „осигурено лице“, което е физическо лице, извършващо трудова дейност, за която подлежи на задължително осигуряване по чл. 4 и чл. 4а, ал. 1 КСО, и за което са внесени или дължими осигурителни вноски. В § 1, т. 18 от ДР на ЗЗО е дефинирано понятието „самоосигуряващо се лице“ за целите на здравното осигуряване и това е физическо лице, което плаща изцяло здравноосигурителна вноска или премия за себе си.

Относно трудовата дейност, като понятие на трудовото право, в разпоредбата на чл. 1, ал. 2 от Кодекса на труда се регламентира, че отношенията при предоставянето на работна сила се уреждат само като трудови правоотношения. Трудовата дейност по смисъла на КСО обаче е не само от трудово правоотношение, но и от гражданско и служебно правоотношение, т. е. КСО третира като трудова всяка дейност, при която се полага труд. Упражняването на трудова дейност съгласно посочените разпоредби от КСО е основание за възникване на осигу-

ряване, което означава, че не всеки доход представлява осигурителен доход, а само този от трудова дейност, като при нейното прекратяване, се прекратява и осигуряването. Тази дейност по смисъла, вложен в КСО за целите на осигуряването, представлява фактическо престиране на работна сила при определен работодател, независимо дали е сключен или не трудов договор, т. е. изискването е действително да се полага труд. В подкрепа на това разбиране е и разпоредбата на чл. 6, ал. 9 КСО, според която окончателният размер на осигурителната вноска се определя за времето, когато се упражнява трудовата дейност. В същия смисъл е и чл. 40, ал. 1 ЗЗО относно здравните осигуровки, респ. чл. 157, ал. 1 във връзка с чл. 127 КСО за вноските за допълнителното задължително пенсионно осигуряване, когато такива задължения са налице за лицата, родени след 31.12.1959 г. В този смисъл не може да се приеме разбирането, че всеки установен по чл. 122, ал. 1, т. 2 и 7 ДОПК укрит доход или недостиг на парични средства, вследствие превишение на разходите над доходите, представлява и осигурителен доход. Доходът е елемент от фактическия състав, от който се пораждат и задълженията за осигурителни вноски и това е закрепено и в чл. 6, ал. 2 КСО и чл. 40 ЗЗО, но при установяване по безспорен начин, че е от трудова дейност. Аргумент в тази насока е и чл. 1, ал. 1 от Наредбата за общественото осигуряване на самоосигуряващи се лица, българските граждани на работа в чужбина и морските лица, в който примерно са изброени лицата, подлежащи на осигуряване, вкл. и за физически лица, както и изискването задължението им за осигуряване да възниква от деня на запо-

чване или възобновяване на трудова дейност до момента на нейното прекъсване или прекратяване.

За разлика от ЗДДФЛ, който регламентира в чл. 12 облагаемост на доходите от всички източници, придобити от данъчно задълженото лице, с изключение на необлагаемите, които са лимитативно изброени в чл. 13 ЗДДФЛ, КСО и ЗЗО като материални закони в областта на осигуряването не съдържат обща клауза за дължимост на осигурителните вноски върху всички доходи на физическите лица. Както вече се посочи в разпоредбата на чл. 4 и чл. 4а КСО са изброени изчерпателно дейностите, за които се дължат осигурителни вноски, което обосновава извод за липсата на законова оборима презумпция по чл. 123, ал. 1 ДОПК във връзка с чл. 124а ДОПК и по отношение на задължителните осигурителни вноски, тъй като тя се прилага само за данъчното облагане в случаите на укрит доход и/или при недостиг на парични средства, с които да се покрият направените разходи.

При ревизията по чл. 122 и сл. от ДОПК се облагат доходи, източникът на който не е установен, каквото е и облагането по чл. 35, т. 6 ЗДДФЛ, като при него се облагат доходите, придобити през съответната данъчна година от всички източници, които не са посочени в ЗДДФЛ или не са обложени с окончателни данъци по реда на този закон или по ЗКПО. Законодателят не е предвидил в изрична правна норма презумпцията, че при ревизия при особени случаи доходът от неустановен източник е доход от трудова дейност. В този смисъл следва да се направи разграничение между понятията данъци и осигурителни вноски с оглед правната им същност и последици. Наи-

стина и двете са публични държавни вземания съгласно разпоредбата на чл. 162, ал. 2, т. 1 ДОПК, както и са конституционно закрепени в чл. 51, ал. 1 и 2 и чл. 52, ал. 1 и 2 от Конституцията на Република България. Данъкът е субективно вземане на държавата от физически и юридически лица, което е невъзвращаемо, за разлика от осигурителните вноски, които се правят за обезпечаване на общественото и здравно осигуряване и в този смисъл при тях е налице възвращаемост, което обуславя и социалната им функция на подпомагане с оглед настъпване на съответните осигурителни рискове. В този смисъл презумирането, че един доход, който е с неустановен произход, е основание да се определи данък по чл. 48, ал. 1 ЗДДФЛ, не означава, че тази презумпция е относима и за осигурителния доход. В противен случай, при липса на основание за определяне на един доход като осигурителен по КСО и ЗО, ще се допусне облагане на осигурителни вноски на основание, което е извън обхвата на специалните материални закони, регламентиращи общественото и здравно осигуряване. Това означава, че осигурителните вноски се дължат върху реално получено, съотв. начислено и неизплатено възнаграждение, а не върху всякакъв друг доход, извън трудовия. Ако се приеме обратното би се стигнало не само до определяне на задължителни осигурителни вноски върху доходи, извън тези от трудова дейност, което е в противоречие с КСО и ЗЗО, но и е възможно този неустановен източник на доход в бъдеще да се зачете за осигурителен стаж, респ. съответното лице да получава парично обезщетение, да ползва пенсионни права и т. н., което не е целта на закона.

Предвид изложеното не може да се приеме разбирането, че презумпцията по чл. 123, ал. 1 ДОПК, относно данъчното облагане от доходи с неустановен източник, е относима и за задължителни осигурителни вноски на самоосигуряващи се физически лица. Въз основа на посочените по-горе аргументи следва да се направи извод, че само доходът от трудова дейност е относим към осигуряване за ДОО, ДЗПО-УПФ и ЗО, а не и от всеки установен от приходните органи укрит доход или недостиг на средства, вследствие превишение на разходите над доходите.

Презумпцията, предвидена в чл. 123, ал. 1 ДОПК е само относно облагаемия доход като данъчна основа за определяне на данъчни задължения, но не и за осигурителния доход. В този смисъл не е налице законова презумпция, че доходът с неустановен произход е от трудова дейност, което води и до извод, че този доход не представлява осигурителен доход в случаите на определена данъчна основа за облагане по чл. 122, ал. 2 ДОПК при установени при ревизията фактически установявания на обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 2 и 7 ДОПК – укрит доход или недостиг на парични средства на ревизираното лице.

II. Поставеният втори въпрос в искането за тълкувателно решение е свързан с това върху кого пада тежестта за доказване, че укритият доход или недостиг на парични средства, вследствие от превишение на разходите над доходите, е от трудова дейност и представлява ли и осигурителен доход на основание чл. 124а ДОПК?

Разпоредбата на чл. 124а ДОПК, (обн. в ДВ, бр. 14/2011 г., в сила от 15.02.2011 г.) няма самостоятелен ха-

рактер и е обусловена от естеството на разпоредбите, към които препраща – чл. 122–124 ДОПК, а те са материално-правни норми, като това е прието в тълкувателно решение № 1/18.05.2016 г. по тълк. дело № 3/2015 г. на ОСС на Първа и Втора колегия на Върховния административен съд, поради което чл. 124а ДОПК има действие *ex nunc*.

По аргумент на изложеното по-горе, макар чл. 124а ДОПК да препраща към чл. 122–124 ДОПК, законодателят не е въздигнал в правна норма презумпцията, че установеният от приходните органи укрит доход и/или недостиг, като превишение на разходите над доходите, е от трудова дейност, за да са дължими и задължителни осигурителни вноски. При липса на обща клауза в КСО за дължимост на осигурителни вноски, доходът на физическо лице с неустановен източник при ревизия по чл. 122 и сл. от ДОПК, не следва да се приема за осигурителен доход, върху който да се начисляват задължителни осигурителни вноски за ДОО, ДЗПО-УПФ и ЗО.

Препращането на чл. 124а ДОПК (в сила от 15.02.2011 г.) към чл. 122 – чл. 124 ДОПК изисква приложението на посочената разпоредба да е „съответно“, поради което употребата от законодателя на това пояснение означава да е свързано (съобразено) с разпоредбите на конкретните материални закони, в случая на КСО и ЗЗО. Материалните закони в областта на социалното осигуряване дефинират осигурителния доход като доход само от трудова дейност и върху него се начисляват задължителни осигурителни вноски. При липсата на изрична законова презумпция, че доходите от неустановен източник се облагат със задължителни осигурителни вноски при ревизия, проведена по чл.

122, ал. 1, т. 2 и 7 ДОПК, не следва да се възлага на ревизираното лице да доказва отрицателния факт, че не извършва трудова дейност, а приходните органи са длъжни да докажат, че установения недостиг на парични средства и/или укрит доход е от трудова дейност.

Изводът, който трябва да се направи въз основа на изложеното е, че върху органите по приходите е тежестта да докажат посочения факт в съдебното производство по оспорване от физическо лице на ревизионен акт, с който при фактическите установявания при ревизия по чл. 122, ал. 1, т. 2 и 7 ДОПК, са определени осигурителни задължения по чл. 124а ДОПК за периоди след 15.02.2011 г.

По изложените съображения Общото събрание на съдиите на Първа и Втора колегия на Върховния административен съд

Р Е Ш И:

1. Не е налице законова презумпция, че доходът с не-установен произход е от трудова дейност и представлява осигурителен доход в случаите на определена данъчна основа за облагане по чл. 122, ал. 2 ДОПК при установени при ревизията фактически установявания на обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 7 ДОПК – укрит доход или недостиг на парични средства на ревизираното лице, които са му били необходими, за да направи доказаните разходи през съответния данъчен период, но не е установен източникът на парични средства (доходи), осигурили въпросните разходи.

2. Върху органите по приходите е тежестта да докажат посоченият факт в съдебното производство по оспорване от физическо лице на ревизионен акт, с който при факти-

ческите установявания при ревизия по чл. 122, ал. 1, т. 2 и 7 ДОПК, са определени осигурителни задължения по чл. 124а ДОПК за периоди след 15.02.2011 г.

ТЪЛКУВАТЕЛНО ОПРЕДЕЛЕНИЕ

№ 3

от 05.04.2022 по т.д. № 5/2020

Върховният административен съд на Република България – ОСС от I и II колегия на ВАС, в закрито заседание на двадесет и трети февруари две хиляди и двадесет и втора година изслуша докладваното от съдия Весела Павлова тълкувателно дело № 5/2020 г.

Производството е по реда на реда на раздел X, глава четвърта на Закона за съдебната власт (ЗСВ).

Образувано е по разпореждане от 23.12.2020 г. на председателя на Върховния административен съд по депозитирано от главния прокурор на РБ искане относно приемане на тълкувателно решение от Общото събрание на съдиите от колегии на Върховния административен съд по следния въпрос:

„Кой е субектът 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“.

Разпоредбата на чл. 126 от Закона за акцизите и данъчните складове (В сила от 1.07.2006 г. – ДВ, бр. 91 от 2005 г., доп., бр. 109 от 2007 г., бр. 95 от 2009 г., в сила от 1.04.2010 г., изм., бр. 94 от 2010 г., в сила от 1.01.2011 г., бр. 105 от 2014 г., в сила от 1.01.2015 г., бр. 97 от 2016 г., в сила от 1.01.2017 г.) гласи:

(1) (Предишен текст на чл. 126 – ДВ, бр. 97 от 2017 г., в сила от 1.01.2018 г.) 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 1.01.2018 г., изм., бр. 104 от 2020 г., в сила от 1.01.2021 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 1.01.2018 г., изм., бр. 104 от 2020 г., в сила от 1.01.2021 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.

Съгласно чл. 124, ал. 3 (нова – ДВ, бр. 109/2020 г., в сила от 23.12.2021 г.) ЗСВ, при противоречива или неправилна практика по тълкуването и прилагането на Закона за административните нарушения и наказания съответните колегии на Върховния касационен съд и Върховния административен съд приемат съвместно тълкувателно постановление.

Към настоящия момент тълкувателното дело е висящо.

Видно от измененията в Закона за административните нарушения и наказания (в сила от 23.12.2021 г.), няма преходна и заключителна разпоредба, която да предвижда, че образуваните до 23.12.2021 г. пред Общото събрание на съдиите от колегиите във Върховния административния съд тълкувателни дела по тълкуването и прилагането на Закона за административните нарушения и наказания се довършват по досегашния ред.

Искането на главния прокурор на РБ, по което е образувано настоящото тълкувателно дело, се отнася до тълкуване на разпоредба от Закона за акцизите и данъчните складове, отнасяща се до реализиране на административнонаказателната отговорност на съответните субекти, по-

ради което с тълкувателна компетентност по този въпрос съгласно чл. 124, ал. 3 ЗСВ (нова – ДВ, бр. 109/2020 г., в сила от 23.12.2021 г.) разполагат съвместно Общото събрание на съдиите от колегиите във Върховния административен съд и Общото събрание на съдиите от Наказателната колегия на Върховния касационен съд.

Като взе предвид посоченото изменение в нормативната уредба в раздел X, глава четвърта от Закона за съдебната власт, считано от 23.12.2021 г., Общото събрание на съдиите от колегиите на Върховния административен съд намира, че настоящото тълкувателно дело следва да се прекрати и на основание чл. 128, ал. 2 ЗСВ искането да се докладва на председателя на Върховния касационен съд и на председателя на Върховния административен съд за образуване на съвместно тълкувателно дело заедно с Общото събрание на наказателната колегия на Върховния касационен съд за приемане на тълкувателно постановление по поставения от главния прокурор на РБ въпрос.

По изложените съображения и на основание чл. 124, ал. 3 и чл. 128, ал. 2 ЗСВ, Общото събрание на съдиите от Първа и Втора колегия на Върховния административен съд

ОПРЕДЕЛИ:

ПРЕКРАТЯВА производството по тълкувателно дело № 5/2020 г. по описа на Общото събрание на съдиите на Първа и Втора колегия на Върховния административен съд.

ИЗПРАЩА на председателя на Върховния касационен съд и на председателя на Върховния административен съд за образуване на съвместно тълкувателно дело искането на главния прокурор на РБ по въпроса:

„Кой е субектът 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“.

ТЪЛКУВАТЕЛНО РЕШЕНИЕ

№ 4

от 10.05.2022 по т.д. № 2/2020

Върховният административен съд на Република България – ОСС от I и II колегия на ВАС, в съдебно заседание на двадесет и трети февруари две хиляди и двадесет и втора година изслуша докладваното от съдия Бисер Цветков и съдия Мадлен Петрова тълкувателно дело № 2/2020 г.

Производството е по реда на чл. 124 и сл. от Закона за съдебната власт.

Тълкувателно дело № 2/2020 е образувано по искане на председателя на Върховния административен съд до Общото събрание на колегиите във Върховния административен съд за приемане на тълкувателно решение по въпроса:

„Обхватът на солидарната отговорност по чл. 177 ЗДДС включва ли и задълженията за лихви за забава върху дължимия и невнесен данък от друго лице?“

В съдебната практика по поставения за тълкуване въпрос са формирани две противоположни становища.

Според първото становище, отговорността по чл. 177 ЗДДС не включва лихвите за дължимия и невнесен данък върху добавената стойност (ДДС) от друго лице. В тази група съдебни актове е прието, че отговорността е ограничена до размера на дължимия и невнесен данък.

В една част от съдебните решения от посочената група се приема, че лихвите за дължимия и невнесен ДДС са

изключени от солидарната отговорност на основание специалната норма на чл. 177 ЗДДС, която дерогира приложението на общата норма на чл. 16, ал. 3 ДОПК. В мотивите на тези съдебни актове отговорността по чл. 177 ЗДДС е определена като особен вид солидарна отговорност за регистрирано по Закона за данъка върху добавената стойност (ЗДДС) лице, която възниква, ако са реализирани сложните фактически състави, предвидени в посочената разпоредба. Същността на тази отговорност се състои във възникване на задължение за едно регистрирано лице да заплати задължението за ДДС на друго регистрирано лице. Разпоредбата на чл. 177 ЗДДС установява изключение от общия принцип, въвеждайки солидарна отговорност и за друго лице, различно от доставчика и очертава границите на отговорността до „дължимия и невнесен данък“. Нормата не е неясна и следва да бъде приложена според точния ѝ смисъл (чл. 46 ЗНА) и, като изключение, не подлежи на разширително тълкуване.

В друга част от съдебните актове от същата група се приема, че лихвите не се включват в обхвата на отговорността по чл. 177 ЗДДС, тъй като това е отговорност за данъчен деликт. Субектът на отговорността по чл. 177 ЗДДС не е отговорно трето лице по смисъла на чл. 14, т. 3 и чл. 16 ДОПК, тъй като няма задължение за внасяне на данъка на носител на задължението или на лице, задължено да удържа и внася данъци. Затова отговорността на деликвента не е солидарна. Законът не създава солидарна отговорност (арг. чл. 121 ЗЗД), а и задължението на получателя по облагаемата доставка е различно от това на платеща на невнесения данък (чл. 122, ал. 1 ЗЗД) – отговор-

ността му е доколкото е ползвал право на приспадане на данъчен кредит, свързан пряко или косвено с дължимия и невнесен данък. Затова и отговорността по чл. 177 ЗДДС, за разлика от тази по чл. 16, ал. 3 ДОПК, не обхваща по необходимост и лихвите.

Според второто становище, отговорността по чл. 177 ЗДДС включва и лихвите за дължимия и невнесен ДДС от друго лице. В тези съдебни актове е посочено, че отговорните по чл. 177 ЗДДС лица са задължени лица по чл. 14, т. 3 ДОПК, а именно – лица, които отговарят за задължението на носителя на задължението за данък. По силата на чл. 16, ал. 3 във връзка с ал. 1 ДОПК отговорността на задълженото лице по чл. 14, т. 3 ДОПК обхваща данъците и задължителните осигурителни вноски, лихвите и разноските за събирането им. Поради това отговорността по чл. 177 ЗДДС, като особен вид солидарна отговорност, не е ограничена само до размера на дължимия и невнесен данък.

Общото събрание на колегиите във Върховния административен съд приема за правилно второто становище.

В нормата на чл. 177 ЗДДС е уредена отговорност на регистрирани по ЗДДС лица в случаи на злоупотреби.

По силата на чл. 177, ал. 1 ЗДДС регистрирано лице – получател по облагаема доставка, отговоря за дължимия и невнесен данък от друго лице, доколкото е ползвало право на приспадане на данъчен кредит, пряко или косвено свързан с дължимия и невнесен данък. Съгласно чл. 177, ал. 2 ЗДДС отговорността се реализира, когато получателят е знаел или е бил длъжен да знае, че данъкът няма да бъде внесен, и това е доказано от ревизиращите органи по реда на чл. 117–120 от Данъчно-осигурителния процесу-

ален кодекс. В чл. 177, ал. 3 ЗДДС се съдържа оборима презумпция, по силата на която за целите на ал. 2 се приема, че лицето е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде внесен, когато са изпълнени едновременно следните условия: дължимият данък по ал. 1 не е ефективно внесен като резултат за данъчен период от който и да е предходен доставчик по облагаема доставка с предмет същата стока или услуга, независимо дали в същия, изменен или преработен вид (т. 1) и облагаемата доставка е привидна, заобикаля закона или е на цена, която значително се отличава от пазарната (т. 2).

Съгласно чл. 177, ал. 6 ЗДДС в случаите по ал. 1 и 2 отговорността се реализира по отношение на лицето, пряк получател по доставката, по която не е внесен дължимият данък, а когато събирането е неуспешно, отговорността може да бъде реализирана по отношение на всеки следващ получател по реда на доставките.

В чл. 177, ал. 5 ЗДДС е предвидено, че при условията на ал. 2 и 3 отговорност носи и предходен доставчик на лицето, което дължи невнесения данък, а при условията на чл. 177, ал. 7 във връзка с ал. 6 ЗДДС, отговорността може да бъде реализирана и по отношение на предходните доставчици по веригата.

Предпоставките за реализиране на отговорността по чл. 177 ЗДДС са кумулативни и се доказват от ревизиращите органи по реда на чл. 117–120 ДОПК, т. е. с издаването на ревизионен акт.

Противоречивата съдебна практика относно обхвата на отговорността е формирана по съдебни спорове за законосъобразност на ревизионни актове, с които е уста-

новена отговорност по чл. 177, ал. 1 и 2 ЗДДС на прякия получател по облагаема доставка за дължимия и невнесен данък от неговия доставчик. Във всички съдебни решения е прието, че кумулативните предпоставки за реализиране на отговорността са доказани от ревизиращите органи по приходите, а именно: лицето, чиято отговорност е ангажирана, е регистрирано по ЗДДС и притежава качеството получател по облагаема доставка; лицето е ползвало данъчен кредит, пряко или косвено свързан с доставката; дължимият ДДС не е внесен в бюджета като резултат за съответния период от доставчика като лице – платец на данъка, и лицето е знаело или е било длъжно да знае при условията на чл. 177, ал. 3 ЗДДС, че данъкът няма да бъде внесен. Спорен е единствено въпросът за обхвата на отговорността – само за дължимия и неплатен данък от доставчика или включва и лихвите за забава по чл. 175, ал. 1 ДОПК върху дължимия и неплатен данък от доставчика.

Противоречието в съдебната практика при отговора на този въпрос се дължи на различните становища относно характера на отговорността по чл. 177 ЗДДС и вида на задължените лица – субект на отговорността.

В нормата на чл. 177 ЗДДС е уреден особен вид солидарна отговорност на регистрирани по ЗДДС лица, за които при изпълнение на определените в закона кумулативни условия е предвидено да носят отговорност за задължението на друго лице, платец на ДДС. Отговорността е определена като солидарна в чл. 205 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност („Директива 2006/112“). Тази норма предвижда, че в слу-

чаите, посочени в членове 193–200 и членове 202, 203 и 204, държавите членки могат да предвидят, че лице, различно от лицето – платец на ДДС, е солидарно отговорно за плащането на ДДС. В постоянната съдебна практика на Съда на Европейския съюз по тълкуване на чл. 205 от Директива 2006/112 също се приема, че отговорността е солидарна. В решение от 20 май 2021 г. по дело C-4/20, ALTI, ECLI:EU:C:2021:397, Съдът приема, че чл. 205 от Директива 2006/112 по принцип разрешава на държавите членки да приемат – за целите на ефективното събиране на ДДС – мерки, съгласно които лице, различно от обичайния платец на този данък в съответствие с членове 193–200 и 202 – 204 от тази директива, е солидарно отговорно за плащането на посочения данък (т. 29). В този смисъл са решение от 21 декември 2011 г. по дело C-499/10, Vlaamse Oliemaatschappij, ECLI:EU:C:2011:871, т. 19 и решение от 11.05.2006 г. по дело C-384/04, Federation of Technological Industries, ECLI:EU:C:2006:309, т. 28 относно тълкуването на член 21, параграф 3 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 г. относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота – обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (отм.), която разпоредба съответства на чл. 205 от Директива 2006/112. Съответствието на националната правна норма – чл. 177 ЗДДС – с изискванията за прилагане на чл. 205 от Директива 2006/112 е установено в решението по дело C-4/20, ALTI, ECLI:EU:C:2021:397, т. 40.

Субект на солидарната отговорност по чл. 177 ЗДДС са регистрирани лица, които са различни от лицето, пла-

тец на ДДС. Лица – платци на данъка, са определените в чл. 82 – чл. 85а от ЗДДС носители на задължението за плащане на ДДС. Регистрираните лица по чл. 177 ЗДДС са трети лица, които отговарят за задължението на друго лице, носител на задължението за плащане на данъка. На основание чл. 16, ал. 1 ДОПК те са задължени лица по чл. 14, т. 3 ДОПК. В този смисъл е и тълкувателно решение № 6/15.04.2021 г. на Общото събрание на колегиите на Върховния административен съд по тълкувателно дело № 6/2019 г., според което с ревизионния акт по чл. 177 ЗДДС се ангажира отговорност на задължено лице по чл. 14, т. 3 ДОПК. По силата на чл. 16, ал. 3 ДОПК отговорността на задълженото лице по чл. 14, т. 3 ДОПК обхваща данъците, лихвите и разноските за събирането им.

Нормата на чл. 177, ал. 1 ЗДДС не е специална по отношение на чл. 16, ал. 3 ДОПК, тъй като урежда основанията, при които възниква отговорността, част от които е наличието на дължим и невнесен данък от доставчика. Обхватът на отговорността е определен в нормата на чл. 16, ал. 3 ДОПК. Не е налице разширително тълкуване на данъчна правна норма, тъй като включването на лихвите за забава в обхвата на отговорността по чл. 177 ЗДДС, е по силата на изрична правна норма, която е приложима във всички случаи, в които законът предвижда отговорност на задължено лице по чл. 14, т. 3 ДОПК. В тази връзка следва да се има предвид и тълкуването в цитираното решение на Съда на Европейския съюз по дело C-4/20, според което макар съгласно текста на чл. 205 от Директива 2006/112 предвидената в този член солидарна отговорност да се отнася до внасянето на ДДС, този текст не изключва държа-

вите членки да могат да възложат в тежест на солидарния дължник всички свързани с този данък задължения, като например задължението за плащане на лихви за забава, дължими поради неплащането на посочения данък от неговия платец (т. 42). Според съда държавите членки могат да разширят обхвата на режима на солидарната отговорност по такъв начин, че той да включва посочените задължения, само ако такова разширяване е обосновано с оглед на преследваните с чл. 205 цели и е съобразено с принципите на правна сигурност и пропорционалност. В т. 43 и 44 от решението съдът е приел, че националната правна уредба (чл. 177 ЗДДС и чл. 16, ал. 3 ДОПК) съответства на посочените цели, и е постановил, че член 205 от Директива 2006/112 във връзка с принципа на пропорционалност трябва да се тълкува в смисъл, че допуска национална правна уредба, съгласно която солидарно отговорното лице по смисъла на този член трябва да плати не само размера на данъка върху добавената стойност (ДДС), който не е внесен от платеща на този данък, но и лихвите за забава, дължими от този платец върху посочения размер, когато е доказано, че това лице е упражнило правото си на приспадане на данъчен кредит, като е знаело или е било длъжно да знае, че посоченият платец няма да плати този данък.

От изложеното следва, че отговорността по чл. 177 ЗДДС е предвиден в закона случай по смисъла на чл. 16, ал. 1 ДОПК, в който трето регистрирано лице има задължение за внасяне на данък върху добавената стойност на друго лице – платец на данъка. На основание чл. 16, ал. 3 ДОПК отговорността обхваща и лихвите за забава върху дължимия и невнесен данък.

По изложените съображения Общото събрание на колегиите във Върховния административен съд,

Р Е Ш И:

Обхватът на солидарната отговорност по чл. 177 ЗДДС включва и задълженията за лихви за забава върху дължимия и невнесен данък от друго лице.

ОСОБЕНО МНЕНИЕ на съдиите Мариника Чернева, Любомир Гайдов, Бисерка Цанева, Румяна Борисова, Донка Чакърова, Искра Александрова, Тодор Петков, Николай Гунчев, Свилена Проданова, Бисер Цветков, Василка Шаламанова, Румяна Лилова, Росица Драганова, Таня Комсалова по тълкувателно дело № 2/2020 г. на ОСС на Първа и Втора колегия на ВАС

Разграничаваме се от позицията на мнозинството в отговора на поставения от председателя на Върховния административен съд въпрос.

Даденият с решението на мнозинството отговор: „Обхватът на солидарната отговорност по чл. 177 от ЗДДС включва и задълженията за лихви за забава върху дължимия и невнесен данък от друго лице?“ е тавтологичен и донякъде съдържа отговора в себе си. Ако отговорността на третото лице е солидарна, то това е определящо за нейния обхват – предметът на задълженията на солидарните длъжници е един и същ (чл. 122, ал. 1 ЗЗД). В съдебните актове, противоречивото решаване на спорове, с които е

основание за образуване на тълкувателното дело, се обсъжда солидарната отговорност или се говори за особен вид солидарност. Всъщност отговорността по чл. 177 ЗДДС не е солидарна. При действието на чл. 121 ЗЗД пасивна солидарност възниква по силата на закона или ако е уговорена. Договорът като източник на солидарност на страната на длъжника е изключен от разпоредбата на чл. 60, ал. 1 от Конституцията на Република България (въвеждащ принципа за законоустановеност на данъчните задължения). С чл. 177 ЗДДС също не е установена солидарна отговорност.

Правната теория също отрича солидарността на длъжниците при отговорността по чл. 177 ЗДДС (вж. Минкова, Г. Данъчни задължения, С. 2012, с. 190). В цитираното съчинение е припозната правната фигура на отговорността за чужд дълг. Направен е паралел със солидарната отговорност, за да се изключи приложимостта на този институт. Съображенията за липсваща връзка на третото лице с пораждащия данъчното задължение фактически състав и отсъстващото право на държавата да упражни правото на избор при насочване на претенцията си за несъбраното вземане. Отговорността на третото лице е определена като акцесорна.

Мислима е т.нар. неистинска (несъщинска) солидарност. Приетият в доктрината критерий за разграничаването на солидарността от несъщинската солидарност е съществуващата уредба и волята на страните. Извън случаите на уредба в специална норма и при уговорка на страните възниква само неистинска солидарност (Калайджиев, Ангел – Облигационно право, обща част; Сибир 2001, стр. 490). При несъщинската солидарност може да бъде разли-

чен пораждащия задълженията юридически факт, както и предметът на престацията и целта на задълженията (цитираното съчинение и същата страница).

Солидарността като институт е неприложима към отговорността по чл. 177 ЗДДС и поради отсъствието на присъщото на пасивната солидарност право на кредитора на избор на реда на взыскванията (вж. чл. 122, ал. 1 ЗЗД). При действието на чл. 177, ал. 1 ЗДДС държавата като активен субект в материалното данъчно правоотношение може да търси от привлечения към отговорност длъжник от друго лице данък само ако е останал несъбран от последния.

Дължимият отговор е следния:

„Обхватът на отговорността по чл. 177 от ЗДДС не включва задълженията за лихви за забава върху дължимия и невнесен данък от друго лице?“

Съображения:

Систематичното място на чл. 177 ЗДДС в озаглавената „Правомощия на органите по приходите и предотвратяване на данъчни измами“ глава XXV от ЗДДС и заглавието на самата разпоредба определят създадения с нея институт като средство за преодоляване на злоупотреби с ДДС чрез създаване на отговорност на лица, различни от платците на данъка. Отговорността е на получателя по облагаемата доставка в най-често използваната хипотеза – тази на чл. 177, ал. 1 ЗДДС. Персоналният обхват на отговорността е разширен с чл. 177, ал. 5 и ал. 6 ЗДДС с включване на предходен доставчик на лицето, дължащо невнесения данък и на получател следващ прекия (в условията на субсидиарност – ако събирането на невнесения данък от прекия получател е неуспешно).

Фактическият състав на отговорността включва обективни елементи (чл. 177, ал. 1 ЗДДС): дължим и невнесен от друго лице данък; ползван от получателя данъчен кредит, свързан пряко или косвени с дължимия и невнесен данък, както и субективен елемент (чл. 177, ал. 2 ЗДДС) – съществуващо или дължимо познание у лицето, че данъкът няма да бъде внесен. Знанието се предполага при кумулативното осъществяване на предпоставките на чл. 177, ал. 3, т. т. 1 и 2 ЗДДС – дължимият данък не е ефективно внесен като резултат за периода от които и да е предходен доставчик по облагаема доставка с предмет същата стоки или услуга (по което не се спори) и облагаемата доставка е привидна, заобикаля закона или е на цена, която значително се отличава от пазарната.

Субективният елемент по чл. 177, ал. 2 ЗДДС е с или без интелектуална страна. Субектът на отговорността е имал представи, че данъкът няма да бъде внесен или е нямал познание, но то е било дължимо, като доказването на задължението за знание е с презумпцията на ал. 3.

Съдържанието и обхватът на отговорността са определени в чл. 177, ал. 1 ЗДДС. Пределите на отговорността на получателя по облагаемата доставка са до дължимия и невнесен от друго лице данък и то доколкото получателят е ползвал право на приспадане на данъчен кредит, свързан пряко или косвено с дължимия и невнесен данък (по разбираеми съображение ползването на данъчен кредит не е елемент от фактическият състав на отговорността на предходните доставчици по чл. 177, ал. 5 ЗДДС).

Разпоредбите в чл. 177 ЗДДС са данъчни и като такива следва да се тълкуват стриктно. В случай, че законо-

дателят е искал да ангажира отговорността на получателя по доставката в обема по чл. 16, ал. 3 ДОПК, то той би го посочил изрично в самата разпоредба на чл. 177, ал. 1 ЗДДС или би използвал техниката на препращане, допустима съгласно чл. 39 от Указ № 883/74 г. за прилагане на Закона за нормативните актове, към чл. 16, ал. 3 ДОПК. След като не е направено нито едното, нито другото от законодателя, означава, че с разпоредбата на чл. 177, ал. 1 ЗДДС отговорността на получателя по доставката е ограничена единствено и само до дължимия и невнесен данък, както и че разпоредбата на чл. 16, ал. 3 ДОПК не съдържа обща уредба.

С чл. 177 ЗДДС е създадена допълнителна гаранция за фиска, да събере дължимия данък, невнесен от доставчика. След като приложението му не е обусловено с невъзможността този данък да се събере от доставчика, ако данъчните органи искат да съберат и лихвата за забава ведно с невнесения ДДС, следва да насочат усилията си за това срещу доставчика.

Нормата на чл. 177 ЗДДС е абсолютно определена. Установеното с нея правило за поведение е ясно и не позволява допълнителна конкретизация или доразвитие при прилагането. Създадената с разпоредбата уредба на регулираните обществени отношения не е непълна, та да се налага прилагането на способите за преодоляване на непълноти по чл. 46, ал. 2 ЗНА (аналогия на закона и аналогия на правото). В конкретния случай използването на аналогия е недопустимо заради забраната по чл. 46, ал. 3 ЗНА, доколкото би довело до обосноваване на административна отговорност.

Разширяване на обхвата на отговорността по чл. 177 ЗДДС с включване на лихвите за забава не следва от разпоредбата на чл. 16, ал. 3 ДОПК. Обратно на приетото в мотивите на мнозинството не се намират в отношение на обща към специална разпоредбите на чл. 16 ДОПК и чл. 177 ЗДДС. Тези норми имат различен предмет на регулиране, което изключва съотнасянето на регулираните обществени отношения като род към вид.

Член 16 ДОПК е озаглавен „Отговорно трето лице“. В ал. 1 определя като задължено по чл. 14, т. 3 ДОПК лицето, „...което в предвидените от закон случаи има задължение за внасяне на данъка или задължителната осигурителна вноска на носител на задължението или на лице, задължено да удържа и внася данъци или задължителни осигурителни вноски, които не са внесени в срок“. **Персоналният обхват на отговорността по чл. 16, ал. 1 ДОПК е различен от субектите на отговорността по чл. 177 ЗДДС – пряк или последващ получател по облагаема доставка, респ. предходен доставчик. Възможните делинквенти по чл. 177 ЗДДС никога не са носители на задължението за внасяне на данъка от главния длъжник или за удържането и внасянето му. В общия случай на чл. 82, ал. 1 ЗДДС данъкът е изискуем от доставчика по облагаемата доставка. Всъщност неизпълнението на задължението на доставчика да внесе дължимия данък е основание на отговорността по чл. 177 ЗДДС, когато е обвързано със злоупотреба.**

Отговорността по чл. 177 ЗДДС не е за чуждо задължение. Получателят по облагаемата доставка отговаря за собственото си недобросъвестно поведение, което се из-

разява в ползване на право на данъчен кредит по доставка, за която е знаело или е било длъжно да знае, че дължимия ДДС няма да бъде внесен. Получателя по доставката не следва да отговаря за повече, отколкото е получил в резултат на това недобросъвестно поведение, в който случай полученото – приспаднатият данъчен кредит е идентичен като стойност и размер с дължимия по доставката, начислен, но невнесен в бюджета ДДС.

Член 16 ДОПК не съдържа „универсално“ определение за „отговорно трето лице“. В разпоредбата на ал. 1 е дадено определение за трето задължено лице, в случаите, в които данъците или осигурителните вноски не са внесени в срок.

При забавено изпълнение на парично задължение вкл. и от третото задължено лице, закономерна последица е задължението за лихви за забава. Такива трети задължени лица са лицата по чл. 50, ал. 8 и ал. 9 вр. с чл. 67, ал. 6 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица, както и лицата по чл. 124 от Закона за корпоративното подоходно облагане.

В глава пета от ДОПК, озаглавена „Задължени лица“ са предвидени и други „отговорни трети лица“ и това ясно следва от разпоредбата на чл. 21, ал. 1 ДОПК, който определя като такива освен лицата по чл. 16 и тези по чл. 18 и чл. 19 ДОПК.

В чл. 18, ал. 1 отговорността на третото лице е за бездействие за изпълнение на задължения по закон и е ограничена от законодателя до основното задължение за данък или осигурителна вноска.

Отговорността на третите лица по чл. 19 в различните хипотези е за недобросъвестни бездействия или действия

и е също ограничена до главното задължение за данъка или задължителната осигурителна вноска.

С оглед систематичното място на разпоредбата на чл. 16, ал. 3 ДОПК (преди чл. 18 и чл. 19 ДОПК), тя не е приложима към хипотезите на чл. 18, ал. 1 и чл. 19 ДОПК.

Тоест, в чл. 16, ал. 1 ДОПК законодателят не е дал определение на универсалното (във всички случаи) трето задължено лице, а само на една от възможните хипотези на тази фигура, поради което тази разпоредба не съдържа обща уредба на фигурата „трето задължено лице“.

В чл. 177 е регламентирана отговорност на лицата в случаи на злоупотреби. Отговорността на получателя на доставката е ангажирана, заради участието му в злоупотреба, а не заради невнесени в срок данъчни задължения, каквато е частната хипотеза на чл. 16 ДОПК, поради което разпоредбата на ал. 3 от посочения член от кодекса е неприложима в случаите по чл. 177 ЗДДС.

Позицията в особеното мнение не се изключва от заявеното в мотивите на ТР № 6/15.04.2021 г. по тълк.д. № 6/2019 г. на ОСС на ВАС I и II колегия разбиране, че отговорността по чл. 177 ЗДДС се осъществява по отношение на лице по чл. 14, т. 3 ДОПК. Дори при доктриналното разбиране за убеждаващата сила на мотивите на решението по тълкувателното дело, те няма как да са обвързващи м последващо тълкувателно производство. Обсъжданото становище по ТР № 6/2021 г. не е дори с характер на т.нар. „решаващи“ или „съществени“ мотиви, а представлява съждение с илюстративна цел въвн от главния предмет на производството, доколкото на поставения за тълкуване въпрос е даден отговор: „Не е нищожен ре-

визионен акт, издаден на регистрирано лице – получател по облагаема доставка, на основание чл. 177 от Закона за данък върху добавената стойност, когато с предходен ревизионен акт на същото лице не е коригирано извършеното от него приспадане на данъка, свързан пряко или косвено с дължимия и невнесен от друго лице данък, в случай, че въпросният акт не е издаден по реда на чл. 133 и чл. 134 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс за изменение на задължения, установени с влязъл в сила РА.“.

Отговорът по особеното мнение не противоречи, а е съобразен с решението на СЕС по дело C-4/20. Заключение-то на Съда е, че „Член 205 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност във връзка с принципа на пропорционалност трябва да се тълкува в смисъл, че допуска национална правна уредба, съгласно която солидарно отговорното лице по смисъла на този член трябва да плати не само размера на данъка върху добавената стойност (ДДС), който не е внесен от платеща на този данък, но и лихвите за забава, дължими от този платец върху посочения размер, когато е доказано, че това лице е упражнило правото си на приспадане на данъчен кредит, като е знаело или е било длъжно да знае, че посоченият платец няма плати този данък.“. По разяснението на т. 42 от решението на преценката на държавите членки е предоставено разширяването на обхвата на отговорността с включване в тежест на солидарния длъжник и на всички задължения, свързани с невнесения ДДС, като това за лихви за забава поради неплащането на данъка от неговия платец.

В контекста на преюдициалното заключение и в отговор на въпроса по тълкувателното дело е изследвана на националната правна уредба, за да се установи дали тя предвижда в обхвата на отговорността на лицето, различно от платеща на ДДС, се включват и лихвите за забава. Нашето убеждение остава, че националното ни позитивно право не включва в обхвата на отговорността на третото лице лихвите за забава върху невнесения ДДС.

Яснотата и определеността на нормата на чл. 177 ЗДДС, недопустимото правоприлагане по аналогия за обосноваване на административната отговорност и неотносимостта на разпоредбата на чл. 16, ал. 3 ДОПК обуславят извод, че отговорността в случаите на злоупотреби се ограничава до дължимия и невнесен от другото лице данък.

ТЪЛКУВАТЕЛНО РЕШЕНИЕ

№ 5

от 14.07.2022 г. по т.д. № 4/2020

Върховният административен съд на Република България – ОСС от I и II колегия на ВАС, в съдебно заседание на двадесет и трети февруари две хиляди и двадесет и втора година изслуша докладваното от съдия Албена Радославова тълкувателно дело № 4/2020 г.

Производството е по чл. 124 и следващите от Закона за съдебната власт.

Образувано е по две искания на главния прокурор на Република България, съответно – вх. № № 5984/24.04.2020 г. и 16034/10.11.2020 г., отправени на основание чл. 125 от Закона за съдебната власт до Общото събрание на колегията във Върховния административен съд, които с разпореждане от 23.12.2020 г. на председателя на ВАС са обединени в едно тълкувателно дело. Главният прокурор е сезирал ОСС на ВАС за приемане на тълкувателно решение по следните въпроси:

1. „Следва ли да се присъжда законна лихва в производството по чл. 1, ал. 1 от Закона за отговорността на дървата за вреди (ЗОДОВ) при уважен иск за обезщетяване на имуществени вреди, представляващи заплатено адвокатско възнаграждение в производството по обжалване на наказателно постановление, което е отменено от съда и, ако се дължи, кой е началният момент – влизане в сила на решението за отмяна на наказателното постановление или завеждане на исковата молба?“

2. „Дължи ли се обезщетение за вреди по изплатените адвокатски възнаграждения и държавни такси в производствата пред административните съдилища за искове по чл. 28, ал. 2 от Закона за търговския регистър и регистъра на юридическите лица с нестопанска цел (ЗТРРЮЛНЦ) във вр. с чл. 1, ал. 1 от ЗОДОВ, предявени за възстановяване на имуществени вреди от незаконосъобразни действия или бездействия на длъжностни лица по регистрацията и представляват ли те пряка и непосредствена последица по смисъла на чл. 4 от ЗОДОВ?“

1. ПО ПЪРВИЯ ВЪПРОС

Съгласно ТР № 1/15.03.2017 г. на ОСС на Първа и Втора колегии на ВАС, прието по т.д. № 2/2016 г. по описа на ВАС, при предявени пред административните съдилища искове по чл. 1, ал. 1 от ЗОДОВ за имуществени вреди от незаконосъобразни наказателни постановления, изплатените адвокатски възнаграждения в производството по обжалването и отмяната им представляват пряка и непосредствена последица по смисъла на чл. 4 от този закон.

Искането за приемане на тълкувателно решение е мотивирано с наличието на противоречива съдебна практика относно това, дължи ли се законна лихва върху претендираните по реда на чл. 1, ал. 1 от ЗОДОВ имуществени вреди във вид на платени суми за адвокатски възнаграждения в рамките на административно-наказателното производство по отмяна на наказателно постановление.

В първата група съдебни решения акцесорната претенция за присъждане на законна лихва върху дължимото обезщетение за имуществени вреди, представляващи платено адвокатско възнаграждение в съдебното произ-

водство по отмяна на наказателно постановление (НП), се приема за неоснователна. Основният довод на съдиите, постановили тази група решения, е следния: макар платеното в съдебното производство по отмяна на НП адвокатско възнаграждение да се търси по ЗОДОВ, тъй като липсва законова възможност този разход да се претендира като съдебни разноски, това обстоятелство не променя същността на претенцията – претендират се направени в съдебните производства по обжалване на НП разноски за адвокатски възнаграждения. Доколкото, съгласно процесуалните закони, предвиждащи присъждане на съдебни разноски в полза на спечелилата делото страна, върху тези разноски не се присъжда лихва, същата следва да бъде и правната логика при претендирането им като вреди по ЗОДОВ в случаите, в които съответният процесуален закон не предвижда присъждането им в рамките на съответното съдебно производство.

Тази практика се основава на: Решение № 6263 от 18.05.2017 г. по адм.д. № 681/2016 г., III отд. на ВАС, Решение № 5878 от 11.05.2017 г. по адм.д. № 144/2016 г., III отд. на ВАС, Решение № 8571 от 04.07.2017 г. по адм.д. № 13604/2015 г., III отд. на ВАС, Решение № 7642 от 16.06.2017 г. по адм.д. № 1017/2016 г., III отд. на ВАС и др. всички на ВАС, Решение № 5297 от 27.04.2017 г. на ВАС по адм.д. № 6478/2016 г., III отделение, Решение № 7831 от 20.06.2017 г. по адм.д. № 433/2016 г. на ВАС, III отделение, Решение № 12693 от 24.10.2017 г. по адм.д. № 8999/2016 г. на ВАС, III отделение, Решение № 12927 от 27.10.2017 г. по адм.д. № 9104/2016 г. на ВАС, III отделение, Решение № 14213 от 22.11.2017 г. по адм.д. №

14071/2016 г. на ВАС, III отделение, Решение № 7406 от 13.06.2017 г. по адм.д. № 5180/2016 г. на ВАС, III отделение и Решение № 7431 от 13.06.2017 г. по адм.д. № 14348/2015 г. на ВАС, III отделение.

Според съдебните състави, постановили втората група съдебни решения, след като сторените в рамките на административно-наказателния съдебен процес разноски за адвокатско възнаграждение не могат да се претендират в съответния съдебен процес поради липсата на изрична правна норма за това, а, съгласно ТР № 1/15.03.2017 г. по т.д. № 2/2016 г. на ОСС на ВАС същите следва да се търсят по реда на чл. 1 от ЗОДОВ и съставляват пряка и непосредствена последица от незаконосъобразното НП, то в този случай върху присъденото обезщетение за имуществени вреди се дължат и законни лихви, каквито се дължат при поискване върху всяко друго обезщетение по ЗОДОВ.

В рамките на тази втора група съдебни решения се застъпват различни становища относно началния момент, от който се дължи законна лихва върху присъдената главница.

Според едното разбиране законна лихва върху главницата се дължи от датата на предявяване на исковата молба до съда, като се прилага разпоредбата на чл. 84, ал. 2 ЗЗД, съгласно която при липса на определен ден за изпълнение, длъжникът изпада в забава след покана от кредитора. Това становище е застъпено в следните решения: Решение № 3626 от 13.03.2019 г. по адм.д. № 6087/2018 г., III отд. на ВАС, Решение № 1636 от 06.02.2019 г. по адм.д. № 10814/2017 г., III отд. на ВАС, Решение № 14075 от 22.10.2019 г. по адм.д. № 1562/2019 г., III отд. на ВАС,

Решение № 972 от 23.01.2019 г. по адм.д. № 7792/2018 г., III отд. на ВАС, Решение № 2534 от 20.02.2019 г. по адм.д. № 6691/2018 г., III отд. на ВАС, Решение № 2433 от 19.02.2019 г. по адм.д. № 6086/2018 г., III отд. на ВАС, Решение № 766 от 17.01.2019 г. по адм.д. № 11012/2017 г., III отд. на ВАС и Решение № 15973 от 19.12.2018 г. по адм.д. № 8875/2018 г., III отд. на ВАС.

Според другото разбиране законната лихва върху главницата се дължи от датата на влизане в сила на съдебното решение, с което наказателното постановление е отменено. Доколкото платеното адвокатско възнаграждение се явява пряка и непосредствена последица от отмененото като незаконосъобразно НП, приложение намира т. 4 от ТР № 3 от 22. 04.2004 г. на ВКС по т. гр.д. № 3/2004 г., ОСГК с докладчик съдия Жанета Найденова, според която началният момента на забавата, съответно – дължимостта на законната лихва върху исковата претенция за обезщетение, е влизане в сила на решението, с което се отменя административният акт. Отмененото като незаконосъобразно НП се приравнява като последици (вкл. и по отношение на началния момент за присъждане на законна лихва върху главницата) на отменения като незаконосъобразен административен акт. В този смисъл са постановени следните съдебни решения: Решение № 3633 от 13.03.2019 г. по адм.д. № 8831 /2018 г., III отд. на ВАС (особено мнение за противното), Решение № 4653 от 28.03.2019 г. по адм.д. № 9545/2018 г., III отд. на ВАС, Решение № 15751 от 17.12.2018 г. по адм.д. № 10945/2017 г., III отд. на ВАС, Решение № 8701 от 10.06.2019 г. по адм.д. № 14394/2018 г., III отд. на ВАС, Решение № 1064 от 25.01.2019 г. по

адм.д. № 9543/2018 г., III отд. на ВАС (особено мнение за противното), Решение № 9757 от 25.06.2019 г. по адм.д. № 4288/2019 г., III отд. на ВАС, Решение № 10164 от 02.07.2019 г. по адм.д. № 2169/2019 г., III отд. на ВАС и Решение № 7467 от 20.05.2019 г. по адм.д. № 38/2018 г., III отд. на ВАС.

Предвид обстоятелството, че след образуване на тълкувателното дело и до произнасянето по допустимостта на искането, вече е установена трайна съдебна практика на Върховния административен съд и липсват противоречиви решения на отделни съдебни състави относно дължимостта на лихвата и началния момент, от който същата се присъжда в производствата по ЗОДОВ (Решение № 1310 от 11.02.2022 г. по адм.д. № 7281/2021 г. по описа на ВАС на съдебния състав, поддържащ становище, че не следва да се присъжда законна лихва върху платените адвокатски възнаграждения в съдебния процес по отмяна на НП, претенцията за които е уважена в производството по чл. 1 от ЗОДОВ), противоречивата съдебна практика сред съдебните състави на Върховния административен съд по този въпрос е преодоляна. Към настоящия момент единодушно се възприема становището за дължимост на законна лихва върху платените в административно-наказателните съдебни производства адвокатски възнаграждения (преди изменението на ЗАНН, с което се предвижда възможност същите да се претендират като съдебни разноси), като началният момент, от който същата законна лихва се дължи, е датата на влизане в сила на съдебното решение, с което НП е отменено като незаконосъобразно, стига лихвата да е поискана от тази дата.

Налице е и законодателна промяна, относима към предмета на искането на главния прокурор за постановяване на тълкувателно решение по поставения въпрос. С § 9 от ПЗР на Закона за изменение и допълнение на ЗОДОВ (ДВ бр. 94 от 29.11.2019 г., в сила от 03.12.2019 г.) е създадена нова ал. 3 на чл. 63 от ЗАНН, съгласно която в съдебните производства по обжалване на НП пред районните, а на касация – пред административните съдилища, страните имат право на присъждане на разноски по реда на АПК. Същото законодателно решение се съдържа в новата разпоредба на чл. 63д, ал. 1 от ЗАНН (нов – ДВ бр. 109/2020 г., в сила от 23.12.2021 г.).

Според цитираната по-горе промяна в законодателството, след 03.12.2019 г. сторените в съдебното производство по отмяна на НП разходи за адвокатско възнаграждение могат да се претендират в рамките на самото съдебно производство като съдебни разноски. За платени адвокатски възнаграждения в съдебните производства по отмяна на НП, приключили преди приемането на чл. 63, ал. 3 от ЗАНН (чийто текст по-късно е приповторен в чл. 68д от същия закон), противоречивата съдебна практика е преодоляна.

2. ПО ВТОРИЯ ВЪПРОС

Искането по втория въпрос е мотивирано с наличието на противоречива съдебна практика на ВАС.

Според първото становище разноските за адвокатски възнаграждения и държавни такси, сторени в рамките на съдебното производство по обжалване на отказа на длъжностното лице да извърши вписване в Търговския регистър по чл. 25 от ЗТРРЮЛНЦ, представляват вреди по

смисъла на чл. 4 от ЗОДОВ и следва да се претендират по реда на чл. 28, ал. 2 ЗТРРЮЛНЦ, според който Агенцията по вписванията отговаря за вредите, причинени на физически и юридически лица от незаконосъобразни актове, действие или бездействие на длъжностни лица по регистрацията, по реда на ЗОДОВ.

Основните аргументи за подобна позиция са: независимо от препращането на чл. 25, ал. 4 ЗТРРЮЛНЦ към реда по Глава двадесет и първа на ГПК „Обжалване на определенията“, инстанционният контрол върху актовете на длъжностните лица по регистрацията пред окръжния съд и пред апелативния съд се осъществява в едностранно производство, в което липсва насрещна страна по смисъла на чл. 26 от ГПК, която да понесе съдебните разноски от неоснователно повдигнатия съдебен спор по смисъла на чл. 78 във връзка с чл. 278, ал. 4 от ГПК. При липсата на уредба в законодателството ни на специален ред за присъждане на сторените в случая разноски, единственото ефективно средство за претендирането им е именно искът по чл. 28, ал. 2 ЗТРРЮЛНЦ вр. чл. 1 ЗОДОВ.

В този смисъл са посочени следните решения: Решение № 2656 от 19.02.2020 г. по адм.д. № 7010/2019 г. на ВАС, Решение № 6684 от 03.06.2020 г. по адм.д. № 9628/2019 г. на ВАС, Определение № 5234 от 30.04.2020 г. по адм.д. № 3858/2020 г. на ВАС, Определение № 9277 от 18.06.2019 г. по адм.д. № 5822/2019 г. на ВАС, Определение № 3034 от 28.02.2019 г. по адм.д. № 185/2019 г. на ВАС, Определение № 16006 от 26.11.2019 г. по адм.д. № 12653/2019 г. на ВАС, Решение № 707 от 17.01.2019 г. по адм.д. № 9828/2018 г. на ВАС, Решение № 7393 от 17.05.2019 г. по

адм.д. № 9730/2018 г. на ВАС и Определение № 11764 от 18.09.2020 г. по адм.д. № 9459/2020 г. на ВАС.

В другата група съдебни актове се приема, че сторените в гражданското производство по чл. 25 от ЗТРРЮЛНЦ разноси не следва да се претендират по реда на чл. 1, ал. 1 от ЗОДОВ. Според постановилите втората група съдебни актове съдебни състави, разпоредбата на чл. 28, ал. 2 ЗТРРЮЛНЦ касае претенции за заплащане на обезщетение за имуществени и неимуществени вреди, причинени от незаконосъобразни актове, действия или бездействия на длъжностни лица по регистрацията, но не и претенции за разноси, направени в хода на производството по отмяна на незаконосъобразни откази на длъжностните лица по чл. 25 от този закон. В производствата по чл. 25 от ЗТРРЮЛНЦ е предвиден специален процесуален ред, по който може да се реализира правото на възстановяване на платени суми за адвокатско възнаграждение и държавна такса в това производство и това е редът по чл. 25, ал. 4 ЗТРРЮЛНЦ (преди изменението му с ДВ, бр. 105/2020 г.). Доколкото разпоредбата на ал. 4 от чл. 25 ЗТРРЮЛНЦ не препраща към всички разпоредби на ГПК (в т.ч. не препраща и към охранителните производства по чл. 530 и следващите, както и към чл. 541 от ГПК), а само към разпоредбите на Глава двадесет и първа „Обжалване на определенията“ от ГПК, то сторените в това съдебно производство разноси могат да се претендират по реда на чл. 273 във вр. с чл. 78, ал. 4 и чл. 81 от ГПК по силата на препращащата норма на чл. 275, ал. 2 от ГПК. При наличието на специален ред за претендиране на сторените в производството по чл. 25 от ЗТРРЮЛНЦ разноси, същите не могат да се търсят по ис-

ковия ред на чл. 28, ал. 2 от специалния закон, препращащ към чл. 1 от ЗОДОВ, предвид забраната по чл. 8, ал. 3 от ЗОДОВ.

В този смисъл са посочени следните съдебни актове: Решение № 10766 от 05.08.2020 г. по адм.д. № 3318/2020 г. на ВАС, Решение № 6449 от 01.06.2020 г. по адм.д. № 3608/2020 г. на ВАС, Решение № 4439 от 14.04.2020 г. по адм.д. № 11736/2018 г. на ВАС, Определение № 5257 от 30.04.2020 г. по адм.д. № 3328/2020 г. на ВАС, Определение № 11742 от 17.09.2020 г. по адм.д. № 8884/2020 г. на ВАС, Определение № 11872 от 24.09.2020 г. по адм.д. № 9458/2020г. на ВАС, Решение № 14014 от 21.10.2019 г. по адм.д. № 4617/2019 г. на ВАС, Решение № 7683 от 22.05.2019 г. по адм.д. № 9280/2018 г. на ВАС, Решение № 4328 от 22.03.2019 г. по адм.д. № 8764/2018 г. на ВАС и Решение № 11516 от 29.07.2019 г. по адм.д. № 11962/2018 г. на ВАС.

Съгласно § 14 от ПЗР на ЗИД на Закона за изпълнение на наказанията и задържането под стража (ЗИНЗС – ДВ, бр. 105 от 11.12.2020 г. – в сила от 15.12.2020 г.) в чл. 25 от ЗТРРЮЛНЦ се създава нова ал. 6 със следното съдържание: „В производствата съдът присъжда разноски на страните по реда на ГПК“.

С горната законодателна промяна необходимостта от тълкуване занапред по какъв ред следва да се претендират платените в производството по чл. 25 от ЗТРРЮЛНЦ разходи за адвокатски възнаграждения и държавни такси отпада.

Предвид гореизложеното и на основание разпоредбите на чл. 124, ал. 1, т. 5, във вр. с чл. 128, ал. 1 от ЗСВ и т.

15 и т. 16 от Правилата за приемане на тълкувателни решения от Общото събрание на съдиите от Първа и Втора колегия на Върховния административен съд (Правилата за приемане на тълкувателни решения/Правилата), Общото събрание на съдиите при Върховния административен съд приема следното:

Исканията са отправени от легитимирано лице по чл. 125 от ЗСВ – главният прокурор на Република България. Обосновани са с изложените по-горе доводи за наличието на противоречива съдебна практика, явяващи се основание за приемане на тълкувателно решение по смисъла на чл. 124, ал. 1 ЗСВ. Исканията съдържат изискуемите реквизитите, посочени в чл. 127 от ЗСВ и в т. 11 от Правилата за приемане на тълкувателни решения.

С § 9 от ПЗР на Закона за изменение и допълнение на ЗОДОВ (ДВ, бр. 94 от 29.11.2019 г. – в сила от 03.12.2019 г.) е създадена нова ал. 3 на чл. 63 от ЗАНН, съгласно която в съдебните производства по обжалване на НП пред районните, а на касация – пред административните съдилища, страните имат право на присъждане на разноски по реда на АПК. Същото законодателно решение се съдържа в новата разпоредба на чл. 63д, ал. 1 от ЗАНН (нов – ДВ бр. 109/2020 г. – в сила от 23.12.2021 г.), която гласи:

(1) В производства пред районния и административния съд, както и в касационното производство страните имат право на присъждане на разноски по реда на Административнопроцесуалния кодекс. (2) Ако заплатеното от страната възнаграждение за адвокат е прекомерно съобразно действителната правна и фактическа сложност на делото, съдът може по искане на насрещната страна да присъди

по-нисък размер на разностите в тази им част, но не по-малко от минимално определения размер съобразно чл. 36 от Закона за адвокатурата. (3) В полза на юридически лица или еднолични търговци се присъжда и възнаграждение в размер, определен от съда, ако те са били защитавани от юрисконсулт или друг служител с юридическо образование. (4) В полза на учреждението или организацията, чийто орган е издал акта по чл. 58д, се присъжда и възнаграждение в размер, определен от съда, ако те са били защитавани от юрисконсулт или друг служител с юридическо образование. (5) В случаите по ал. 3 и 4 размерът на присъденото възнаграждение не може да надхвърля максималния размер за съответния вид дело, определен по реда на чл. 37 от Закона за правната помощ“.

Както разпоредбата на чл. 63, ал. 3 от ЗАНН (до изменението ѝ с ДВ бр. 109/2020 г. – в сила от 23.12.2021 г.), така и новата разпоредба на чл. 63д от ЗАНН (ДВ, бр. 109 от 22.12.2020 г., в сила от 23.12.2021 г.) уреждат материалноправната възможност и процесуалното право на спечелилата страна да претендира присъждането на разности за заплатеното адвокатско възнаграждение в рамките на административнонаказателното производство по отмяна на НП, поради което отпада възможността за страната да ги претендира по реда на ЗОДОВ. Съгласно чл. 8, ал. 3 ЗОДОВ, когато закон или указ е предвидил специален начин на обезщетение, този закон не се прилага.

При проверката за допустимост на искането по втория въпрос се установява, че в Закона за търговския регистър и регистъра на юридическите лица с нестопанска цел (обн. ДВ, бр. 105 от 11.12.2020 г.) е приета нова ал. 6 на чл. 25,

съгласно която – „В производствата съдът присъжда разноски на страните по реда на Гражданския процесуален кодекс“. Цитираната нова алинея урежда реда за присъждане на разноски за заплатеното адвокатско възнаграждение, което изключва възможността те да бъдат претендирани по исков ред по чл. 1, ал. 1 от ЗОДОВ.

С оглед настъпилите законодателни промени и по двата поставени въпроса, както и, предвид преодоляната противоречива практика по първия въпрос, Общото събрание на съдиите от Първа и Втора колегии на Върховния административен съд

Р Е Ш И:

ОТКЛОНЯВА исканията на Главния прокурор на Република България за приемане на тълкувателно решение по следните въпроси:

1. „Следва ли да се присъжда законна лихва в производството по чл. 1, ал. 1 от Закона за отговорността на държавата за вреди (ЗОДОВ) при уважен иск за обезщетяване на имуществени вреди, представляващи заплатено адвокатско възнаграждение в производството по обжалване на наказателно постановление, което е отменено от съда и, ако се дължи, кой е началният момент – влизане в сила на решението за отмяна на наказателното постановление или завеждане на исковата молба?“

2. „Дължи ли се обезщетение за вреди по изплатените адвокатски възнаграждения и държавни такси в производствата пред административните съдилища за иски по чл. 28, ал. 2 от Закона за търговския регистър и регистъра на юридическите лица с нестопанска цел (ЗТРРЮЛНЦ) във

вр. с чл. 1, ал. 1 от ЗОДОВ, предявени за възстановяване на имуществени вреди от незаконосъобразни действия или бездействия на длъжностни лица по регистрацията и представляват ли те пряка и непосредствена последица по смисъла на чл. 4 от ЗОДОВ?“

ТЪЛКУВАТЕЛНО РЕШЕНИЕ

№ 6

от 27.10.2022 г. по т.д. № 6/2021

Върховният административен съд на Република България – ОСС от I и II колегия на ВАС, в съдебно заседание на двадесет и пети май две хиляди и двадесет и втора година изслуша докладваното от съдия Аглика Адамова и съдия Стефка Кемалова тълкувателно дело № 6/2021 г.

Производството е по реда на чл. 124 и следващи от Закона за съдебната власт.

Тълкувателно дело № 6/2021 г. е образувано с разпореждане от 21.12.2021 г. на председателя на Върховния административен съд за приемане на тълкувателно решение от Общото събрание на съдиите от колегията на Върховния административен съд по следния въпрос: „При установяване на данъчни и осигурителни задължения на работодатели в ревизионно производство по ДОПК, разполагат ли органите по приходите с правомощия инцидентно да обявяват (констатира) съществуването на трудови правоотношения, прикрити от привидни граждански договори по ЗЗД, когато работна сила се предоставя в нарушение на чл. 1, ал. 2 КТ, или такава компетентност имат само и единствено контролните органи на Инспекцията по труда, по реда на чл. 405а КТ ?“.

По поставения въпрос е налице противоречива практика, формирана с решения на Върховния административен съд по тълкуването и прилагането на разпоредбата на

чл. 405а от Кодекса на труда (КТ) по повод на установяване на данъчни и осигурителни задължения от органите по приходите.

Според първата група съдебни актове, единствено и само контролните органи на Инспекцията по труда разполагат с правомощието да обявяват съществуването на трудови правоотношения, прикрити от привидни граждански договори по Закона за задълженията и договорите (ЗЗД), когато работна сила се предоставя в нарушение на чл. 1, ал. 2 КТ. Тези състави приемат, че органите по приходите нямат такова правомощие в хода на ревизионното производство по повод установяване на данъчни и осигурителни задължения на работодатели, а са длъжни да отнесат въпроса, който се явява преюдициален, за разрешаване от контролните органи на Инспекцията по труда по специалния ред, регламентиран в чл. 405а КТ. Едва след приключване на процедурата по чл. 405а КТ с влязъл в сила административен акт, с който се обявява съществуването на трудово правоотношение, приходните органи могат да установяват данъчни и осигурителни задължения в тежест на работодателите.

Във втората група съдебни актове е застъпено обратното становище, а именно, че в хода на ревизионното производство, при установяване на данъчни и осигурителни задължения на работодатели, органите по приходите разполагат с правомощието инцидентно да обявяват съществуването на трудови правоотношения, след като констатират, че с привиден граждански договор се прикрива трудово правоотношение. В тези актове е прието, че действията на органите на Инспекцията по труда са на-

сочени единствено към защита на правата и интересите на работниците, които не разполагат с механизъм да наложат сключването на трудов договор, както и че няма нормативна забрана за приходните органи в хода на ревизията да констатира съществуването на трудово правоотношение. Позовават се на разпоредбите на чл. 17, ал. 1 и ал. 3 ЗЗД и на чл. 26, ал. 1 и ал. 2 ЗЗД, касаещи съотношението между прикрито и привидно съглашение, както и на правилото, че привидните договори са нищожни и всеки може да се позове на тази нищожност, от което следва, че приходните органи, установявайки привиден граждански договор, който прикрива трудов, имат правомощието да приложат правилата, отнасящи се за трудовия договор.

Общото събрание на съдиите от Първа и Втора колегия на Върховния административен съд приема за правилно първото становище, според което в изключителната компетентност на органите на Инспекцията по труда е правомощието да обявяват съществуването на трудово правоотношение по реда на чл. 405а КТ, тоест приходните органи не разполагат с такова правомощие в хода на ревизионното производство по реда на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Тъй като отговорът на спорния въпрос е свързан с компетентността на административните органи, е необходимо да се споменат някои виждания, застъпени в правната доктрина. Компетентността на административен орган е нормативно призната правоспособност и същевременно задължение на този орган да се произнася по определени въпроси, като ги решава с властническо волеизявление, обективизирано в административен акт. Компетентността

се изразява чрез осъществяване на конкретни функции и правомощия, чрез реализирането на които всеки орган проявява своята власт и участва в правоотношения с други правни субекти. Първото и основно условие за законосъобразност на административния акт е същият да е издаден от орган, който притежава компетентност за това – материална, териториална, лична и времева. Проявление на принципа на законност по чл. 4 АПК е принципът на административната компетентност, според който административните органи действат в рамките на правомощията си, установени от закона. Този принцип е възпроизведен и в чл. 2, ал. 1 ДОПК, съгласно който органите по приходите действат в рамките на правомощията си, установени от закона, което означава, че тези органи имат правото и задължението да извършват само и единствено това, което им е изрично разрешено и възложено с конкретна материалноправна норма. Друг важен принцип, от който приходните органи се ръководят в ревизионното производство, е принципът на обективността по чл. 3 ДОПК, задължаващ ги да установят действителните факти от значение за случая, но това задължение не е самоцелно и на всяка цена, а следва да се изпълнява по законоустановения за това ред и средства, и при спазване на принципа на административната компетентност.

Никой орган не разполага с обща компетентност, а само със специфична за него, която се отличава от компетентността на другите органи. Компетентността си административните органи могат да придобиват по три начина. Основният начин е придобиване на правомощия по нормативен път или „нормативна компетентност“ – правомощи-

ята на административния орган са нормативно регламентирани в закон. Другите два способа за придобиване на компетентност са чрез делегиране на правомощия и чрез заместване при отсъствие на титуляр – така наречените „делегирана компетентност“ и „компетентност по заместване“. В правната теория и практика не са познати други начини за придобиване на административна компетентност.

От значение за отговора на поставения въпрос е материалната компетентност по обявяване съществуването на дадено правоотношение за трудово, и по-конкретно – дали тази компетентност може да бъде упражнявана освен от органите на Инспекцията по труда и инцидентно от органите по приходите. Всеки орган според структурата или администрацията, в която е ситуиран, решава определен кръг от материалноправни въпроси, който се различава от кръга въпроси, които решават останалите административни органи, като това е неговата материална компетентност. Единствената разпоредба, в която е регламентирана конкретната материална компетентност за обявяване съществуването на трудово правоотношение е разпоредбата на чл. 405а, ал. 1 КТ, която е изрична и съгласно която тази компетентност е предоставена на контролните органи на Инспекцията по труда. Съгласно чл. 400 КТ други държавни органи могат да осъществяват общ или специализиран контрол за спазване на трудовото законодателство, но когато са оправомощени за това със закон или акт на Министерския съвет. Сред конкретните правомощията на органите по приходите по чл. 12 ДОПК, не е регламентирано правомощието да обявяват съществуването на трудови правоотношения, прикрити от привидни граждан-

ски договори. Изпълнителният директор на Националната агенция по приходите осъществява контрол по отношение спазването на осигурителното законодателство за постигане целите на Закона за инспектирането на труда (ЗИТ), но съгласно законоустановените му правомощия, сред които не е разписано правомощието да констатира съществуването на прикрити трудови правоотношения. След като не съществува изрична норма в КТ, ДОПК, КСО, ЗИТ или в друг нормативен акт, която да предоставя същото това правомощие на приходните органи за целите на ревизионното производство, то следва, че тези органи нямат право да го упражняват.

Предвид посочения по-горе принцип на административната компетентност, съгласно който всеки орган има правото и задължението да извършва само това, което му е изрично разрешено със закон, не би могло да се сподели становището, че след като не съществува нормативна забрана за приходните органи да квалифицират дадено правоотношение като трудово, то същите разполагат с това правомощие за целите на ревизионното производство. Това становище, като проявна форма на правилото, че всичко, което не е забранено е позволено, е приложимо само в частноправните отношения, но не важи за публичноправните отношения, особено когато става въпрос за компетентност на държавен орган.

От изложените мотиви се налага изводът, че правомощието по обявяване съществуването на трудово правоотношение е предоставено единствено на контролните органи на Инспекцията по труда. Тази компетентност е изключителна и е придобита по нормативен път – с из-

ричната разпоредба на чл. 405а КТ, озаглавена по същия начин „Обявяване съществуването на трудово правоотношение“. Съгласно посочената норма, когато се установи, че работна сила се предоставя в нарушение на чл. 1, ал. 2 КТ, съществуването на трудовото правоотношение се обявява с постановление, издадено от контролните органи на Инспекцията по труда, като в тези случаи съществуването на трудовото правоотношение може да се установява с всички доказателствени средства и в постановлението се определя началната дата на възникването на трудовото правоотношение. Въз основа на постановлението контролните органи на инспекцията по труда дават предписание на работодателя да предложи на работника или служителя сключване на трудов договор. Постановление се издава и при смърт на работника или служителя, настъпила до установяване на нарушението на чл. 1, ал. 2 КТ, като в този случай на работодателя не се дава предписание. Предписанието, съответно постановлението, подлежат на обжалване по реда на Административно-процесуалния кодекс пред административния съд в 14-дневен срок от връчването му, като в случай, че съдът отмени обжалвания акт, работодателят може да прекрати трудовия договор едностранно без предизвестие. Освен конкретната разпоредба на чл. 405а КТ, следва да се отчете и общата на чл. 399, ал. 1 КТ, която възлага цялостния контрол за спазване на трудовото законодателство във всички отрасли и дейности на Изпълнителната агенция „Главна инспекция по труда“ към министъра на труда и социалната политика, съответно на нейните контролни органи.

Разпоредбата на чл. 405а КТ регламентира специален ред, по който се разрешава спорният материален въпрос

относно характера на правоотношението. Това производство е административно, с изрично посочване на основанията за образуването му, страните, които участват, компетентния административен орган, вида на административния акт, с който приключва и правните му последици. Този акт подлежи на съдебно обжалване по реда на АПК, като извършената от органите на Инспекцията по труда преценка, определяща вида на спорното правоотношение, се подлага на съдебен контрол от две съдебни инстанции. Въпросът относно характера на правоотношението следва да се счита за окончателно разрешен едва след влизане в сила на административния акт, приключващ производството по чл. 405а КТ, издаден от компетентния за това орган към Инспекцията по труда.

Възприемане на становището, че и друг административен орган, в хода на друго административно производство, разполага с правомощието инцидентно да обявява съществуването на трудово правоотношение, би било в пряко нарушение на принципа на административната компетентност, би означавало да се допусне незаконосъобразно изземване на чуждо правомощие, както и вероятност от противоречиво разрешаване на един и същ въпрос от различите органи. На следващо място, споделянето на тази теза би довело до нарушаване правата на страните по спорното правоотношение да участват както в административното производство по чл. 405а КТ, така и в последващото съдебно производство по реда на чл. 405а, ал. 7 КТ, в рамките на които биха разполагали с редица процесуални способности за защита. В ревизионното производство и в процеса по съдебното обжалване на ревизионния акт,

физическото лице, предоставящо работна сила не участва, съответно е лишено от възможността да вземе становище по спорния въпрос, а работодателят не може да оспорва предварително отделни констатации, включени в мотивите на ревизионния акт.

С оглед изложеното следва да се приеме, че органите по приходите нямат правомощието инцидентно, в хода на ревизионното производство, да обявяват съществуването на трудови правоотношения по повод установяване на данъчни и осигурителни задължения на работодатели. Относно характера на правоотношението, възникнало между ревизираното и трето лице, приходните органи имат две възможности. Първата възможност е да зачетат волята на страните по правоотношението и да го приемат за гражданско, тоест такова каквото е обективизирано в представения при ревизията договор, след което да пристъпят към установяване на дължимите данъчни и осигурителни задължения. Втората възможност е при възникнало съмнение, че е налице прикрито трудово правоотношение, да отнесат въпроса до контролните органи на Инспекцията по труда, на които единствено принадлежи тази преценка и едва след влизане в сила на акт, постановен по реда на чл. 405а КТ, с който се обявява за съществуващо трудовото правоотношение, приходните органи могат да приложат правилата, отнасящи се за него.

По изложените съображения и на основание чл. 124, ал. 1, т. 5 от Закона за съдебната власт, Общото събрание на Първа и Втора колегия на Върховния административен съд

РЕШИ:

При установяване на данъчни и осигурителни задължения на работодатели в ревизионно производство по ДОПК, органите по приходите не разполагат с правомощия инцидентно да обявяват (констатираат) съществуването на трудови правоотношения, прикрити от привидни граждански договори по ЗЗД, когато работна сила се предоставя в нарушение на чл. 1, ал. 2 КТ, тъй като такава компетентност имат само и единствено контролните органи на Инспекцията по труда, по реда на чл. 405а КТ.

ОСОБЕНО МНЕНИЕ на съдиите Теодора Николова, Милена Златкова, Илияна Дойчева, Донка Чакъррова, Мариета Милева, Галина Карагъзова, Даниела Мавродиева, Благовеста Липчева, Пламен Петрунов, Аглика Адамова, Мария Николова, Полина Якимова по тълкувателно дело № 6/2021 г. на ОСС на Първа и Втора колегия на ВАС

Не споделяме становището на мнозинството и считаме, че при установяване на данъчни и осигурителни задължения на работодатели в ревизионно производство по ДОПК, органите по приходите разполагат с правомощия инцидентно да обявяват (констатираат) съществуването на трудовите правоотношения, прикрити от привидни граждански договори по ЗЗД, когато работна сила се предоставя в нарушение на чл. 1, ал. 2 от КТ.

Съгласно чл. 1, ал. 2 от Кодекса на труда, трудовите отношения между работника или служителя и работодате-

ля, както и други отношения, непосредствено свързани с тях, се уреждат с кодекса, като отношенията при предоставянето на работна сила се уреждат само като трудови правоотношения.

На основание чл. 399 КТ цялостният контрол за спазване на трудовото законодателство във всички отрасли и дейности се осъществява от Изпълнителната агенция „Главна инспекция по труда“ (ГИТ). Разпоредбата на чл. 405а КТ предвижда правомощия на контролните органи по инспекция на труда и процедура за обявяване съществуването на трудово правоотношение с постановление, в случаите, когато се установи, че работна сила се предоставя в нарушение на чл. 1, ал. 2 от кодекса. Съществуването на трудовото правоотношение може да се установява с всички доказателствени средства. В КТ обаче не са уредени случаите, при които е необходимо да бъде извършена проверка на правоотношения, които към конкретния момент вече са прекратени, а предвид момента на извършване на данъчни ревизии, тези случаи могат да се окажат доста често.

Трудови отношения са най-общо тези, които се пораждат при предоставяне и използване отдаваната под наем работна сила от едно физическо лице (работник или служител) на друго лице – работодател. Техен обект е работната сила на работника или служителя и нейното използване в процеса на труда. Трудовите отношения, които се създават между работника или служителя и работодателя се характеризират с точно определени основания за възникване (трудов договор, избор, конкурс), както и със специфичното си съдържание – работно време, работно

място, почивки, отпуски, трудово възнаграждение, здравословни и безопасни условия на труд, трудова дисциплина, дисциплинарна отговорност, прекратяване на трудовото правоотношение и др. (В този смисъл Мръчков, В. Коментар на Кодекса на труда, С., Сиби, 2007).

Изискването отношенията при предоставянето на работна сила да се уреждат само като трудови е въведено, за да се гарантират правата на работниците и служителите и да се направи разграничение между трудовото правоотношение, което се ползва със засилена закрила и останалите възможни правоотношения, свързани с полагане на труд, например по договор за изработка, договор за поръчка, договор за управление и др. Това разграничение е необходимо най-вече с цел защита на работниците и служителите и осигуряване на механизми за гарантиране на техните права, с оглед обстоятелството, че престиращите труд лица са в по-неравнопоставено и уязвимо положение от работодателите, както и поради опасността от сключване на привидни граждански договори по ЗЗД, вместо на действителните трудови договори.

Прикриването на трудовите правоотношения чрез привидни договори, сключени съгласно ЗЗД, което може да бъде масов случай в редица сфери на икономическия живот, нарушава правата на работниците и служителите не само в областта на трудовото право, но и техните осигурителни права. Поради привидния граждански договор лицата, престиращи в действителност трудова сила, се ползват с ограничени осигурителни права, не трупат осигурителен стаж, не им се признава съответна категория на положения труд, не могат да ползват пълния набор парични обезщетения

ния по КСО, не придобиват осигурителни права, предвидени като специална закрила при отмяна на недопускането до работа или уволнението като незаконно, при неоснователно задържане, при непредоставена подходяща длъжност за трудоустрояване, (чл. 9, ал. 3, т. 1, т. 2, т. 3, т. 4, и т. 5 КСО). Прикриването на трудовото правоотношение има съществено отражение и при определяне на осигурителния доход.

Това са само някои от неблагоприятните последици в областта на осигурителното право, които следват за лицата, полагащи труд по граждански договори, вместо по трудови правоотношения. Нещо повече, трудността или дори невъзможността в подобни случаи да се установят и съберат съответните осигурителни задължения, които биха възникнали при наличие на действително трудово правоотношение, поставя в икономически риск цялата система на социална сигурност и по този начин влияе не само на страните по конкретното привидно правоотношение, но и на неограничен кръг трети лица. Тази сериозност на проблема налага да бъдат употребени всички законови механизми за упражняване на контрол и констатиране съществуването на трудовото правоотношение, не само от органите на Инспекцията по труда, при прилагане правомощията им по чл. 405а КТ, но и от органите по приходите, при прилагане на ДОПК във връзка със събиране на публични вземания, включително такива, дължими съгласно осигурителното законодателство.

В тази връзка, изрично е предвиден външноведомствен контрол от страна на НАП за спазване на трудовото законодателство. Съгласно чл. 400 КТ други държавни

органи, извън посочения в предходния член (ГИТ), осъществяват общ или специализиран контрол за спазване на трудовото законодателство по силата на закон или акт на Министерския съвет. Такъв контрол, осъществяван от НАП, е изрично предвиден в чл. 5, ал. 2, т. 12 вр. чл. 6, т. 12 от Закона за инспектирането на труда.

Правомощия на НАП в посочената сфера следват и от самото данъчно законодателство. В чл. 3 от Закона за национална агенция за приходите е регламентирано правомощието за установяване на публичните вземания за данъци и осигурителни вноски. Съгласно чл. 12, ал. 1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, органите по приходите имат право да проверяват всякакви книжа, документи и носители на информация с оглед установяване на задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски, както и за нарушения на данъчното и осигурителното законодателство. Тези правомощия се обуславят от задължението на органите по приходите да установят всички релевантни факти и обстоятелства за определяне на съответните публични задължения.

Разгледаните правомощия са в синхрон с принципите на административния, и в частност, на данъчния процес. Основен принцип в данъчните производства по ДОПК е обективността – чл. 3 ДОПК и истинността – чл. 2 ДОПК. Според чл. 3, ал. 1 ДОПК органите по приходите са длъжни да установяват безпристрастно фактите и обстоятелствата от значение за правата и задълженията на задължените лица в производствата по този кодекс. Съгласно чл. 3, ал. 2 ДОПК административните актове по този кодекс се основават на действителните факти от значение за слу-

чая. Цитираната норма задължава органите по приходите в производствата по ДОПК да установят действителните правоотношения, за да определят законосъобразно дължимите данъци и осигуровки за тях по материалните данъчни закони.

Чл. 3, ал. 2 ДОПК съставлява законово основание по смисъла на чл. 400 КТ органите по приходите в производствата по ДОПК да извършват контрол за спазването на трудовото законодателство. Целта, преследвана от принципа на обективността, е да се разкрият истинските факти, а при необходимост и да се лишат от правната фасада, зад която са скрити, с цел да се заобиколи данъчният интерес на държавата.

Разбира се, принципът на обективността не означава безконтролно изопачаване на фактите. Органите по приходите, както и данъчният съдия следва обективно да установят фактическата обстановка и да решат дали да възприемат или да потвърдят дадената от данъчно задължените лица правна квалификация на фактите.

Принципът на обективността, който е прогласен в ДОПК, е всъщност следствие от друг принцип, а именно принципа за автономията на данъчното право. Този принцип е описан и анализиран от представители на правната наука (Кучев, Юл. Автономията на данъчното право, С., ЛиСтра, 2002), които възприемат виждането за автономията на данъчното право, състояща се в: прилагане на данъчния закон свободно и независимо от установените в гражданското право правила; недопустимостта да се противопоставят на интересите на фиска правните положения, създадени чрез граждански договори по въпросите

за данъчния обект; неприлагането на разпоредби на гражданския закон, когато при определянето на данъка се търси данъкоплатецът и когато данъчният обект е установен.

Това означава, че на държавния фиск е непротивопоставим договор в негова вреда, особено когато този договор цели заобикаляне на закона. Данъчният закон създава едно обективно положение и може да определя понятията за занятие, печалба и т.н. по-широко, отколкото гражданския закон.

Недействителността в случаите на действия, увреждащи фиска, не се отразява на гражданскоправния ефект на сделката, но позволява на данъчната администрация да се позове на недействителността на сделката по отношение на себе си и да изисква изпълнение така, сякаш заобикалящите действия изобщо не са извършени (Ангелов, А. Финансово право на Народна република България, С., УИ „Св. Кл. Охридски“, 1975, с. 84; цитирано и от Петров, В. Публичноправни проблеми на трудовото право, 2015, С., Сиела, с. 118). Това виждане впрочем съществува още от началото на миналия век във френската правна литература, откъдето е възприето и в българската правна наука, и продължава да бъде обсъждано и до днес.

Израз на автономията на данъчното право от гражданското и търговското право и съответно нейно проявление са например понятията за данъчно задължено лице, което не се покрива непременно с понятието за правосубектността по гражданското право, както и понятието за облагаема с ДДС доставка, която не се покрива непременно с понятието за гражданскоправна сделка. Следователно и българският законодател, (както очевидно и останалите за-

конодатели в страните членки на ЕС, чието данъчно законодателство е хармонизирано, най-вече в областта на ДДС) е възприел идеята за автономията на данъчното право.

В светлината на изложеното, предвидената в чл. 405а КТ процедура, чиято цел е да доведе до сключване на трудов договор в защита на работниците и служителите, не може да отмени правомощията на органите по приходите по чл. 400 КТ, чл. 3, ал. 2 ДОПК и чл. 5, ал. 2, т. 12 вр. чл. 6 от Закона за инспектирането на труда, в производство по ДОПК да извършат контрол за спазването на императивната норма на чл. 1, ал. 2 КТ и да установят действителните отношения между работодателя и работника или служителя, за да определят законосъобразно дължимите данъци и осигурителни вноски.

Не може да се възприеме тезата, че органите по приходите могат единствено да сезират съответната компетентна дирекция „Инспекция по труда“ и да спрат ревизионното производство до приключване на административното производство по налагане на принудителната административна мярка по чл. 405а КТ. От една страна, органите по приходите нямат никакво средство за контрол върху производството пред инспекцията по труда и неговия резултат. От друга страна, основание за спиране на ревизионното производство би било налице не при сезиране на инспекцията по труда от органите по приходите, а при вече образувано административно производство, съгласно чл. 34, ал. 1, т. 2 ДОПК. Това от своя страна поставя под въпрос и сроковете за приключване на ревизията, и давностните срокове.

Доколкото поставеният на тълкуване въпрос не обхваща компетентността на органите на Националния осигурителен институт,

гурителен институт в издаваните ревизионни актове за начет да констатира наличието на прикрито трудово правоотношение с нищожен граждански договор по чл. 107, 108, чл. 117 и чл. 118 КСО само споменаваме, че по чл. 7, ал. 1 АПК, чл. 400 КТ, чл. 107, чл. 108, чл. 117 и чл. 118 КСО органите на НОИ в производствата по издаване на ревизионни актове за начет имат аналогична компетентност като органите по приходите в производствата по установяване на данъчни и осигурителни задължения по ДОПК.

Ревизионните производства по ДОПК, които са свързани предимно с последващ контрол и имат за цел установяване на публични вземания за данъци и задължителни осигурителни вноски по основание и по размер, както и контролните производства за установяване нарушения на данъчното и осигурително производство нямат връзка с производствата, осъществявани по реда на чл. 405а КТ. Двете производства водят до възникване на различни правни последици. Ревизионното производство няма за цел да установи наличието или липсата на трудово правоотношение по смисъла на КТ, още по-малко да наложи принудителна административна мярка, а въз основа на установени факти цели да определи законното основание, според които едно лице подлежи на задължително осигуряване, съответно основанията, въз основа на които по закон възникват задълженията за внасяне на осигурителни вноски.

В този смисъл не споделяме довода, че мярката по чл. 405а КТ подлежи на обжалване, а при инцидентно констатиране на трудовото правоотношение от органите по приходите засегнатите лица са лишени от съдебна защита.

Преди всичко, правната квалификация на обективно съществилите се факти не представлява принудителна административна мярка, поради което не е необходимо срещу нея да се предвиди отделен етап на защита, различен от този в данъчното производство. Съдебната защита при инцидентно констатиране на трудовото правоотношение от органите по приходите се осъществява пред административния съд. Що се отнася до работника, който не е страна в ревизионното производство, за него не възникват никакви задължения от инцидентното установяване на трудовото правоотношение. Той е по-слабата страна в трудовото правоотношение, която страна все по-често не може да избира условията за полагането и заплащането на труда, наложени му от икономически по-силния работодател. Защищаваното тук правомощие на органите по приходите не да обявяват недействителност на правна сделка, а да констатира инцидентно съществуването на прикрито трудово правоотношение, би било възможност за допълнителна закрила за работника. При инцидентно установено прикрито трудово правоотношение в ревизионното производство, инспекцията по труда също би следвало да се сезира и да наложи съответната принудителна административна мярка, с цел пълна защита на лицето, полагащо труд, ако се установи, че то е добросъвестно.

Не намира опора в данъчния закон становището, че органите по приходите и административният съд принципно не са компетентни да установяват нищожни, в частност привидни договори, тъй като компетентността за това била възложена на гражданския съд. В чл. 177 ЗДДС е уредена отговорността на регистрирано лице – получател по обла-

гаема доставка, когато регистрираното лице е знаело или е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде внесен, и това е доказано от ревизиращия орган по реда на чл. 117–120 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс. Както е посочено в чл. 177, ал. 3ДДС, за целите на ал. 2 се приема, че лицето е било длъжно да знае, когато са изпълнени едновременно следните условия: 1. дължимият данък по ал. 1 не е ефективно внесен като резултат за данъчен период от който и да е предходен доставчик по облагаема доставка с предмет същата стока или услуга, независимо дали в същия, изменен или преработен вид, и 2. облагаемата доставка е привидна, заобикаля закона или е на цена, която значително се отличава от пазарната. В практиката няма противоречия относно това, че именно органите по приходите са тези, които следва да установят и докажат нищожността на облагаемата доставка, дължаща се на заобикаляне на закона или привидност в разглеждания случай. Това установяване има действие единствено за целите на ревизионното производство и е признато от данъчния закон. Всъщност това е още едно проявление на принципите на обективността и на автономията на данъчното право.

Органите по приходите не разполагат с правомощия да обявяват съществуването на трудово правоотношение по реда на чл. 405а КТ, но за тях не е налице забрана да констатира съществуването на договорни правоотношения, въз основа на които да направят включените в правомощията им изводи за възникване на данъчни и осигурителни задължения. Подобна забрана би направила невъзможно изпълнението на правомощията на органите по приходите в съответствие с чл. 110, ал. 2 ДОПК. При издаване на

ревизионен акт, органите по приходите са задължени да дадат правна квалификация на установените от тях факти. Мотивите на ревизионния акт съдържат както фактически, така и правни изводи. Невъзможно е да се направи извод за възникване на данъчни и осигурителни задължения, без на органите по приходите да бъде дадена възможност да квалифицират правно отношенията, по които ревизираното лице е страна, включително договорните такива.

Впрочем, съгласно чл. 122, ал. 2, т. 10 ДОПК, за определянето на основата за облагане с данъци органът по приходите взема предвид и сключените договори от лицето във връзка с осъществяване на дейността му, а чл. 124а ДОПК предвижда, че разпоредбите на чл. 122 – 124 ДОПК се прилагат съответно и за установяване на задължителни осигурителни вноски. Лишаването на органите по приходите от правомощието да установяват укрити осигурителни задължения на практика ще изпразни от съдържание разпоредбата на чл. 124а ДОПК.

Поради това, при установяване изплащането на възнаграждения по граждански договори по ЗЗД, за които има доказателства, че по същество прикриват трудови договори (например поради констатирана системност и повтаряемост на полагания труд, работно място, работно време, периодично заплащане, изисквания за спазване на трудова дисциплина и др.), органите по приходи разполагат с правомощията, за целите на данъчното и осигурителното производство да приемат наличието на съществуващи трудови правоотношения и по този начин да определят действителните публични задължения на ревизираното лице.

В тези случаи приложение намират чл. 17, ал. 1 и ал. 3 ЗЗД, според които, когато страните прикрият сключеното между тях съглашение с привидно, прилагат се правилата относно прикритото, ако са налице условията за неговата действителност. Приложение намира и разпоредбата на чл. 26, ал. 1 и 2 от същия закон, според която нищожни са договорите, които противоречат на закона или го заобикалят, както и привидните договори.

Както е посочено в мотивите на Тълкувателно решение № 1/2020 от 27.04.2020 г. по тълкувателно дело № 1 по описа за 2020 г. на Общото събрание на Гражданска и Търговска колегия на ВКС, нищожността е най-тежкият порок на сделките, тя е обективно състояние, което ги лишава от правно значение. Нищожните сделки не пораждаат правни последици от момента на сключването им и не могат да бъдат заздравявани. Нищожността настъпва по право и всеки заинтересован правен субект може да се позове на нея, без да е необходимо порокът на сделката да бъде установено предварително по съдебен ред.

Обстоятелството, че в чл. 74, ал. 2 КТ е предвидена възможност за обявяване на недействителност на трудовото правоотношение само от съда, не се отразява на правомощията на органите по приходите по установяване на укрити осигурителни задължения. Не е вярна и тезата, че правомощието да се констатира съществуването на трудовото правоотношение, когато то е прикрито от друг граждански договор, представлява по същността си правомощие за констатиране недействителността на трудовия договор. Дължимата констатация в случая би била не за недействителност на трудовия договор, а напротив, за не-

говото съществуване, поради прикриването му с друг нищожен граждански договор. При това тази констатация би почивала на императивни правни норми.

Има и специфични хипотези, при които следва да бъдат определени действителните осигурителни задължения, посредством предоставяне правомощието на органите по приходите да констатира наличието на привиден договор. Така е например когато освен прикриващия договор е сключен и един действителен договор, в който е уредено истинското правоотношение между страните. Няма пречка органите по приходите да установят съществуването на действителния договор.

Подобна хипотеза е налице и когато по съдържанието си договорът разкрива всички белези на трудов договор, но е неправилно квалифициран от страните по него като граждански. Правомощие на органите по приходите е в тези случаи да установят действителната правна квалификация (и двете хипотези са разгледани от Петров, В. в цитирания в т. 27 труд, но формираните от него правни изводи са различни от тук изложените).

Защитаването тук правомощие на органите по приходите да установят действителната правна природа и правни последици от констатираните факти, принципно издържа и проверката за пропорционалност, на която трябва да бъде подложена всяка намеса на държавата в частноправните отношения. В случая това правомощие е предвидено в закона- чл. 400 КТ, чл. 3, ал. 2 ДОПК и чл. 5, ал. 2, т. 12 вр. чл. 6 от Закона за инспектирането на труда; служи за постигане целта на закона – а именно установяване и събиране на осигурителни задължения; използваните правни сред-

ства не са несъизмерими с преследвания резултат – както бе посочено в т. 24 по-горе, недействителността в случаите на действия, увреждащи фиска, не се отразява на гражданскоправния ефект на сделката, но позволява на данъчната администрация да се позове на недействителността на сделката по отношение на себе си и да изисква изпълнение така, сякаш заобикалящите действия изобщо не са извършени. Естествено, тази проверка за пропорционалност следва да бъде извършвана за всеки конкретен случай от административния съд и е изцяло от неговата компетентност.

Именно поради това, когато в хода на ревизионно производство по ДОПК се установят факти и обстоятелства, които недвусмислено показват, че под формата на привидни граждански договори се прикриват трудови правоотношения и съпътстващите ги осигурителни правоотношения, на органите по приходите следва да бъде признато правомощието, с оглед установяване дължими публични държавни вземания, да прилагат по отношение на привидните договори действащото трудово и осигурително законодателство.

**ВЪРХОВЕН
АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД
ТЪЛКУВАТЕЛНА ДЕЙНОСТ
2022**

*Българска
Първо издание*

Отговорен редактор
Борислав Мънзов
Предпечатна подготовка
Петър Дамянов

Формат 16/60/84

Сиела Норма АД