



РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ ВИСШ АДВОКАТСКИ СЪВЕТ

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

Изх. № 325

Дата: 09.04.2025 г.

**ДО
ОБЩОТО СЪБРАНИЕ
НА СЪДИИТЕ ОТ КОЛЕГИИТЕ
НА ВЪРХОВНИЯ
АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД**

СТ А Н О В И Щ Е

НА ВИСШИЯ АДВОКАТСКИ СЪВЕТ

представяван от председателя –
д-р Ивайло Дерменджиев

по тълкувателно дело № 5 / 2024 г.

УВАЖАЕМИ ВЪРХОВНИ СЪДИИ,

Във връзка с разпореждане от 04.10.2024 г. на председателя на Върховния административен съд („ВАС“) е образувано тълкувателно дело №5/2024 г. за приемане на тълкувателно решение от Общото събрание на съдиите от колегиите на ВАС по следния въпрос:

„По отношение на поземлените имоти, разположени в строителните граници на населените места и селищните образувания, задължително условие ли е те да имат кумулативно предназначението по

чл. 8, т. 1 от ЗУТ, както и промяна в предназначението на земята, когато това се изисква по реда на специален закон, за да подлежат на данъчно облагане съгласно чл. 10, ал. 1 от ЗМДТ ?“

От името на Висшия адвокатски съвет изразявам следното становище:

Поставеният въпрос е свързан с тълкуването и прилагането на чл. 10, ал. 1 от Закона за местните данъци и такси („ЗМДТ“). Разпоредбата на чл.10, ал.1 от ЗМДТ установява общ принцип на облагане на недвижимите имоти. Изключените от данъчно облагане отделни категории имоти са лимитативно изброени в разпоредбите на чл.10, ал.2 и ал.3, и чл.24 от ЗМДТ. Съгласно настоящата редакция на чл.10, ал.1 от ЗМДТ с данък върху недвижимите имоти се облагат разположените на територията на страната сгради и поземлени имоти в строителните граници на населените места и селищните образувания, както и поземлените имоти извън тях, които според подробен устройствен план имат предназначението по чл.8, т.1 от ЗУТ и след промяна на предназначението на земята, когато това се изисква по реда на специален закон.

Спорният въпрос в случая се отнася до това дали двете предпоставки, а именно предназначението на поземления имот по чл. 8, т.1 от ЗУТ („Закон за устройство на територията“) и промяната на предназначението на земята следва да са налице по отношение на тези поземлени имоти, които се намират в строителните граници на населените места, за да подлежат на данъчно облагане. Съгласно чл. 60 от Конституцията на Република България, който регламентира основния принцип за законоустановеност на данъчните задължения, данъците трябва да са определени съобразно доходите и имуществата на облагаемите лица и да са установени по вид, размер, ред на внасяне, облекчения или утежнения със закон. В този смисъл проява на конституционните принципи за правова държава и законност в областта на данъчното право е правилото, че нормите, с които се въвеждат данъчни задължения или данъчни утежнения, трябва да бъдат достатъчно ясно и недвусмислено формулирани.

В тази връзка и с оглед изведения в чл. 46 от Закона за нормативните актове принцип за тълкуване на нормативните актове, а именно в точния им смисъл, съответстващ на целта на тълкувания акт и на основните начала на Република България, съчетавайки методите на езиково (граматическо),

систематическо и логическо тълкуване, извличаме съдържанието на спорната разпоредба. Законодателната техника представлява един от най-точните методи за изясняване на конкретния заложен смисъл. Чл. 10, ал. 1 ЗМДТ ясно предвижда кумулативността на двете предпоставки, въведени със съюза "и" на ниво алинея. Само при осъществяването на целия фактическия състав, може да се счита за реализирано основанието за облагаемост на поземления имот. Нещо повече при граматическото тълкуване на разпоредбата е видно, че същата започва с изброяване на типовете поземлени имоти, които подлежат на данъчно облагане, а именно започва с поземлените имоти в строителните граници, последвани от вметната част *„разположени в строителните граници на населените места и селищните образувания“*, вметната част свършва, след което следва продължаване на изброяването с посочване на поземлените имоти извън тези граници, след което следва съюза „които“. С него се въвежда подчинено изречение, а именно в случая то съдържа двете кумулативни предпоставки – предназначението по чл. 8, т.1 от ЗУТ и промяната на предназначението на земята. Считаме че използваният съюз „които“ се отнася до изброяването преди него – поземлените имоти в строителните граници и тези имоти, извън тях.

Неоснователно и противно на правилата на формалната логика е да се приеме, че регламентираният ред за промяна на предназначението на земите, включени в строителните граници на населени места, не следва да бъде осъществен, за да се считат те за облагаеми.

Нормата на чл.7, ал. 1 ЗУТ сочи, че според основното им предназначение териториите в страната са: урбанизирани, земеделски, горски, защитени, нарушени за възстановяване, заети от води и водни обекти и територии на транспорта. Конкретното предназначение, което поземлените имоти в отделните категории територии могат да имат, е регламентирано в чл. 8 от ЗУТ. Всеки поземлен имот попада поне в една от категориите по чл. 7, ал. 1 от ЗУТ и има поне едно от конкретните предназначения по чл. 8 от ЗУТ. С разпоредбата на чл. 10, ал. 1 от ЗМДТ са обособени две групи поземлени имоти, които имат релевантно за данъчното облагане предназначение:

1. поземлени имоти, които попадат в строителните граници на населените места (чл. 3, ал. 1 от ЗАТУРБ) и селищните образувания (чл. 2, ал. 3 от ЗАТУРБ), като и населеното място, и селищното образувание представляват урбанизирана територия. Границите на териториите на

населените места (§ 5, т. 6 от ДР на ЗУТ) и селищните образувания се определят съгласно чл. 106, т. 1 от ЗУТ с общия устройствен план („ОУП“), а съгласно чл. 8, т. 1 и чл. 112, ал. 1 от ЗУТ, с подробен устройствен план („ПУП“) се определя конкретното предназначение за урбанизирани територии, т.е. за населените места и селищни образувания;

2. поземлени имоти, които се намират извън строителните граници на населените места и селищните образувания, но имат предназначението по чл. 8, т. 1 от ЗУТ.

Очевидно за целите на данъчното облагане релевантно е предназначението по чл. 8, т. 1 ЗУТ, като имотите с това предназначение могат да бъдат в урбанизирана територия или отделни поземлени имоти извън нея. Първите попадат в строителните граници на населените места и селищните образувания, а вторите се намират извън строителните им граници.

В настоящия случай с допълнението, публикувано в ДВ бр. 39 от 2011, законодателят въвежда и още един критерий за определяне на облагаемост на имотите - да е налице промяна на предназначението на земята, когато това се изисква по реда на специален закон. Акцентът върху промяната на предназначението на земята по реда, регламентиран в специалните закони (за земеделските земи и горите – по реда на Закона за опазване на земеделските земи („ЗОЗЗ“) и Закона за горите („ЗГ“)), сочи, че такава промяна следва да е налице по отношение на поземлени имоти, включени в строителните граници на населените места и селищните образувания, и по отношение на поземлени имоти, които са извън тях. Включването на земеделска и горска земя в строителните граници на населените места и селищните образувания посредством общ устройствен план не е достатъчна предпоставка, за да може тези територии автоматично да загубят качеството си на такива. Както в ЗОЗЗ, така и в ЗГ е регламентиран ред за промяна на предназначението на земеделските земи и гори, когато това се налага за създаване на нови или разширяване строителните граници на съществуващи урбанизирани територии (населени места и селищни образувания) – чл. 17а, ал. 1, т. 2 ЗОЗЗ и 73, ал. 1, т. 3 ЗГ. Според чл. 20, ал. 1 ЗОЗЗ границите и предназначението на земеделските земи, които се включват в границите на урбанизираните територии, се определят с общ или подробен устройствен план, а според ал. 2 промяна на предназначението на земеделските земи, включени в границите на

урбанизираните територии, може да се извършва и по квартали в съответствие с разработките на плана по предложение на кмета на общината. Според чл. 73, ал. 1, т. 4, б. „б“ ЗГ промяна в предназначението на поземлени имоти в горски територии се допуска за създаване или разширяване на отделни урегулирани поземлени имоти, за които има влязъл в сила общ устройствен план.

Изложеното сочи, че в специалните закони е регламентиран ред за промяна на предназначението на земеделските земи и на поземлени имоти в горски територии в случаите, когато те са включени в строителните граници на населените места с влязъл в сила ОУП. Предвиденото с ОУП разширение на строителните граници с включването в тях на нови поземлени имоти не води автоматично до промяна на тяхното предназначение с влизането в сила на плана. Нормативната уредба показва, че наличието на влязъл в сила устройствен план е необходимо условие за промяна в предназначението на поземлените имоти, но не е достатъчно. Промяната настъпва и данните за нея се нанасят в кадастралната карта и кадастралните регистри едва след влизане в сила на решенията на компетентните органи по чл. 24, ал. 2 ЗОЗЗ и чл. 77, ал. 2 ЗГ.

Ако се проследи исторически изменението на разпоредбата на чл. 10, ал. 1 от ЗМДТ прави впечатление, че първоначално обект на облагане са били *„разположените на територията на страната сгради, дворни места, парцели и застроените земеделски и горски земи за действително застроената площ и прилежащия ѝ терен“*. С ДВ бр. 106 от 03.12.2004г. разпоредбата е променена в смисъл, близък до сегашния ѝ, а именно *„дворните места, парцели и застроените земеделски и горски земи...“* като изброяване е отпаднало и е заменено с настоящото – *„поземлени имоти в строителните граници на населените места и селищните образувания, както и поземлените имоти извън тях, които според подробен устройствен план имат предназначението по чл. 8, т. 1 от Закона за устройство на територията“*. Може да се направи извод, че исторически целта на законодателя е била имоти / парцели, предназначени за строителство, независимо дали извън или в строителните граници на населени места, да подлежат на еднакъв данъчен режим. Това е и логично и с оглед принципите на правовата държава, защото противно тълкуване и прилагане на закона би било в противоречие с основани принципи като тези за законоустановеност на данъчните задължения и дължимост на данъците от лицата според доходите и имуществата им. При изследване на въведената в края на 2004г. промяна в

текста на чл. 10, ал. 1 от ЗМДТ прави впечатление и че първоначално внесения в Народното събрание текст на законопроекта е предвиждал облагаемост на "урегулирани поземлени имоти". Това отново свидетелства за факта, че целта на законодателя е в обхвата на облагане с данък да попадат имоти / територии с определено предназначение, а не да се прави разлика между предпоставките за облагане на имоти с едно и също предназначение само и единствено спрямо това къде се намират.

Това тълкуване е в съответствие и със систематичното и логическо тълкуване на цялата разпоредба на чл. 10 от ЗМДТ. Текстът на ал. 3 на чл. 10 от ЗМДТ изключва от облагане „*земеделските земи и горите, с изключение на застроените земи - за действително застроената площ и прилежащия ѝ терен.*“ Очевидно духът на закона е обект на облагане да бъдат терени / имоти / площи, предназначени за строителство. С оглед на това още веднъж се затвърждава разбирането, че не би следвало за имоти с еднакво предназначение да се предвиждат различни предпоставки, при които възниква задължението за данък, спрямо разположението им – в или извън строителните граници.

От съществено значение е да се изследва и логиката зад допълнението на разпоредбата, когато е добавена и предпоставката „и след промяна на предназначението на земята, когато това се изисква по реда на специален закон“. Изменението е извършено в § 30 на преходните и заключителните разпоредби на ЗИД на Закона за опазване на земеделските земи, приет и обнародван в ДВ бр. 39 от 2011, като се уточнява разпоредбата на чл. 10, ал. 1 от Закона за местните данъци и такси във връзка с това, че при промяна на предназначението земеделските земи придобиват характера на урбанизирани територии. Административните процедури, предвиждащи промяната на предназначението, изискват наличието както на подробен устройствен план, така и спазването на съответните изисквания по специалния закон. Въз основа на изложените аргументи относно липсата на автоматична промяна на предназначението и с оглед систематиката на специалната регулационна уредба в данъчното облагане, следва да бъдат отчетени спецификите на съотносимите нормативни актове. От цитираната правна уредба следва, че само когато и двете кумулативни предпоставки са осъществени – имотът, попадащ в строителните граници на населеното място или селищното образувание, да има предназначението по чл. 8, ал. 1 от ЗУТ и

предназначението на земята да е променено, той ще е годен за данъчно облагане обект.

В заключение, Висшият адвокатски съвет намира, че и двете предпоставки, а именно предназначението на поземления имот по чл. 8, т. 1 от ЗУТ и промяната на предназначението на земята следва да са налице по отношение на тези поземлени имоти, които се намират в строителните граници на населените места, за да подлежат те на данъчно облагане съгласно чл. 10, ал. 1 ЗМДТ.

ПРЕДСЕДАТЕЛ НА ВИСШИЯ
АДВОКАТСКИ СЪВЕТ: /П/

АДВ. Д-Р ИВАЙЛО ДЕРМЕНДЖИЕВ