



РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ ВИСШ АДВОКАТСКИ СЪВЕТ

ул. „Цар Калоян” № 1А, 1000 София, тел. 986-28-61, 987-55-13,
факс 987-65-14, [e-mail: arch@vas.bg](mailto:arch@vas.bg)

Изх. 296

Дата: 09.03.2020 г.

ДО ОБЩОТО СЪБРАНИЕ НА СЪДИИТЕ ОТ КОЛЕГИИТЕ НА ВЪРХОВНИЯ АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД

СТ А Н О В И Щ Е

НА ВИСШИЯ АДВОКАТСКИ СЪВЕТ по тълкувателно дело №7 / 2019 г.

УВАЖАЕМИ ВЪРХОВНИ СЪДИИ,

Искането е направено на основание чл. 125, ал. и чл. 126, ал 1, във връзка с чл. 124, ал. 1, предложение първо, т. 1 от Закона за съдебната власт, т. 22 от Правилата за приемане на тълкувателни решения от Общото събрание на съдиите от първа или втора колегия на Върховния административен съд (ВАС) и от Общото събрание на съдиите от колегиите на Върховния административен съд, приети от Пленума на съдиите от ВАС на 14.10.2019 г. и разпореждане от 29.11.2019 г. на председателя на ВАС за образуване на тълкувателно дело № 7/2019 г. със следния въпрос:

„Отговорността по чл. 19, ал. 1 и 2 от ДОПК на третото задължено лице, включва ли установеното задължение за лихви на главния длъжник?“

С разпореждане от същата дата на Председателя на Върховния административен съд, предметът на тълкувателно дело № 7 от 2019 г. е допълнен със следния въпрос:

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

I. Допустимост на искането за приемане на тълкувателно решение по горепосочените въпроси

С определение №17246 от 16.12.2019 г. по административно дело 6236 по описа за 2019 г., тричленен състав на ВАС е направил преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз съгласно чл. 267, § 1 б „б“ от Договора за функционирането на Европейския съюз по следните въпроси:

1. „Следва ли член 205 от Директива 2006/112 и принципът на пропорционалност да се тълкуват в смисъл, че солидарната отговорност на регистрираното лице – получател по облагаема доставка за невнесения от неговия доставчик ДДС, включва освен главното задължение на доставчика, но и акцесорното задължение за обезщетение за забавено изпълнение в размер на законната лихва върху главницата, считано от началото на забавата на длъжника до датата на издаване на Ревизионния акт, който я установява, съответно – до погасяване на задължението?“ и
2. „Следва ли член 205 от Директива 2006/112 и принципът на пропорционалност да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба като тази в чл. 16, ал. 3 ДОПК, според която отговорността на третото лице за невесени данъци от данъчнозадълженото лице, обхваща както данъците, така и лихвите?“

Самата разпоредба на чл. 205 от Директива 2006/112 ЕО е аргумент в полза на позицията, че специалната отговорност на трети лица съобразно разпоредбите на чл. 19 ал. 1 и 2 ДОПК и чл. 177 ЗДДС не включва лихвите върху данъка върху добавената стойност. Доколкото принципът на пропорционалност, заедно с принципите на предоставената компетентност и на субсидиарност представлява основен принцип, върху който се изгражда правната система на Европейския съюз, неговото спазване изисква да не се надхвърля необходимото за постигане на целите на договорите (аргумент от чл. 5, ал. 4 от Договора за функциониране на Европейския съюз). Принципът на пропорционалност поставя определени рамки, в които трябва да се ограничат действията на институциите на Европейския съюз и на държавите членки. Всяко надхвърляне на тези рамки следва да се счита извършено в противоречие с принципа на пропорционалност. Логиката на структуриране на Директива 2006/112 ЕО е такава, че ако намерението беше отговорността на третото лице за данъка върху добавената стойност да включва и акцесорното към него вземане за лихва, на държавите-членки изрично щеше да бъде предоставена възможността във вътрешното им законодателство да разширят принципа на особената солидарна отговорност на третите лица и към лихвите.

Поради това, според мнението на Висшия адвокатски съвет, преди произнасянето на СЕС по поставения преюдициален въпрос от страна на СЕС,

продължаването на процедурата по приемане на Тълкувателно решение от страна на Общото събрание на съдиите от колегиите на Върховния административен съд не би било препоръчително, що се отнася до задълженията по ЗДДС, за които би могла да бъде ангажирана специалната отговорност по чл. 19, ал. 1 и ал. 2 ДОПК, с оглед на изпълнителната сила на решенията на СЕС, съгласно чл. 280 вр. чл. 299 от Договора за функционирането на Европейския съюз.

Доколкото обаче разпоредбата на чл. 19 ал. 1 и 2 ДОПК е значително по-широка по своя обхват по отношение на данъците, в сравнение с обхвата на чл. 177 ЗДДС, последващо произнасяне на Общото събрание на колегиите във Върховния административен съд би имало важно значение във връзка с данъци, различни от данъка върху добавената стойност, както и по отношение на задължителните осигурителни вноски.

II. Същност на отговорността по чл. 19, ал. 1 и 2 ДОПК и по чл. 177 от Закона за данъка върху добавена стойност

Както чл. 19, ал. 1 и 2 ДОПК, така и чл. 177 от Закона за данъка върху добавената стойност (*ЗДДС*) уреждат специфичен вид юридическа отговорност за чуждо данъчно задължение.

II.1 За да възникне отговорност по чл. 19, ал. 1 и 2 ДОПК третото задължено лице, действащо в едно от качествата, изрично и лимитативно изброени в съответните разпоредби, трябва или (i) да укрие умишлено факти и обстоятелства, които по закон е било длъжно да обяви пред приходните органи или публичния изпълнител, в резултат на което не могат да бъдат събрани задължения за данъци или задължителни осигурителни вноски; или (ii) в същото качество недобросъвестно извърши точно определени в нормата действия, в резултат на което е намаляло имуществото на данъчнозадълженото лице и по тази причина са останали непогасени задължения за данъци и/или задължителни осигурителни вноски.

II.2. За да възникне отговорност по чл. 177 ЗДДС когато лицето - получател по доставката е ползвало ефективно право на приспадане на данъчен кредит, свързан пряко или косвено с дължимия и невнесен данък от доставчика и регистрираното лице (получател по доставката) е знаело или е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде внесен. Това трябва да е доказано от ревизиращите органи по реда на чл. 117 - 120 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (*ДОПК*).

Съгласно ал. 3 на чл. 177 от ЗДДС, за целите на ал. 2 се приема, че лицето е било длъжно да знае, 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 и облагаемата доставка е привидна, заобикаля закона или е на цена, която значително се отличава от пазарната.

За да се ангажира отговорността по чл. 177 от ЗДДС, не е необходимо да е получена конкретна облага от невнасянето на дължимия данък. Отговорността при условията на чл. 177, ал. 2 и ал. 3 от ЗДДС носи и предходен доставчик на лицето, което дължи невнесения данък. Според принципа въведен в ал. 6 на чл. 177 от Закона в случаите по ал. 1 и ал. 2 отговорността се реализира относно лицето, пряк получател по доставката, по която не е внесен дължимия данък, а когато събирането е неуспешно, отговорността може да бъде реализирана по отношение на всеки следващ получател по реда на доставките, като този принцип се прилага и по отношение на предходните доставки.

Както чл. 19 ал. 1 и 2 ДОПК, така и чл. 177 ЗДДС не споменават нищо за акцесорното вземане за лихва върху задължението за заплащане на данъка. Тъкмо обратното – чл. 177 ЗДДС изрично реферира към „дължимия и невнесен данък“, а чл. 19 ал. 1 и 2 към „задължения за данъци и/или задължителни осигурителни вноски“

III. Възможно ли е разширително тълкуване на правна норма, която определя специална отговорност за чуждо задължение? Има ли значение обстоятелството, че и в двата случая (по чл. 19 ал. 1 и 2 ДОПК и чл. 177 ЗДДС) става дума за данъчен деликт – т.е. за виновна отговорност на трето лице за чуждо данъчно задължение?

Разширителното тълкуване на санкционни по характера си правни норми е несъвместимо с основен конституционен принцип – този за правовата държава, прогласен в Преамбюла и в чл. 4, ал. 1 от Конституцията на РБ. В практиката си Конституционният съд последователно е приемал, че правовата държава в „материален смисъл“ е държавата на справедливостта, а във „формален смисъл“ тя е държава на правната сигурност, където съдържанието на правния ред е ясно, предвидимо и недвусмислено определено (Решения на Конституционния съд № 1 от 2005 г. по конституционно дело № 8 от 2004 г., Решение № 7 от 2005 г. по конституционно дело № 1 от 2005 г. Производни от принципа на правовата държава са принципът на правната сигурност, предвидимост и стабилност (Решение № 7 от 29.09.2009 г. на конституционния съд по к.д. № 11 от 2009 г.). Правните субекти трябва да имат доверие в установения със закон правен ред. Доверието в правовия ред е мощен стимул за спазването на законите. Извеждането на допълнителна и в много случаи обременителна акцесорна отговорност към вече определената по размер основна отговорност за чуждо задължение ерозира доверието в правовия ред. Оправданото очакване, че при допуснато нарушение на закона, поради което ще се носи отговорност за чуждо

задължение ще бъде само и единствено в размера, определен в закона, не може да бъде елиминирано по тълкувателен път. В този смисъл, Съдът на Европейския съюз се е произнасял многократно в защита на принципа на правовата държава (rules of law).

IV. Разпоредбата на чл. 162 ДОПК.

Законодателят изрично е предвидил, че задълженията за данъци и задълженията за лихви са две отделни, различни по своя характер публични вземания. Публичните вземания за данъци са описани в ал. 2, т. 1 на чл. 162 ДОПК, докато лихвите за публичните вземания – в ал. 2 т. 9 на чл. 162 ДОПК. Наличието на отделна разпоредба по отношение на дължимите лихви върху публичните задължения – чл. 175 ДОПК потвърждава разбирането на законодателя, че задължението за данък не винаги може автоматично да бъде свързано със възникване на публично задължение за лихва. И обратното също беше вярно доскоро – аргумент от разпоредбата на чл. 175, ал. 2, т. 3. ДОПК, която допускаше заплащане на лихва върху данък при източника, който не се дължи или се дължи в по-нисък размер поради прилагането на по-ниска ставка по СИДДО.

Следователно, автоматичното пренасяне на задължението за лихва към задължението на трето лица да понесе данъчното задължение на задължен данъчен субект при наличието на определени предпоставки е недопустимо без изрична законова норма в този смисъл.

V. Представяват ли разпоредбите на чл. 16 ал. 3 вр. чл. 14, т. 3 ДОПК достатъчно стабилна основа, за да се приеме, че отговорността на задълженото лице по чл. 19, ал. 1 и 2 ДОПК и чл. 177 ЗДДС включва и лихви?

Становището на Висшия адвокатски съвет е, че чл. 16, ал. 3 ДОПК е неприложим по отношение на хипотезите, разгледани в чл. 19, ал. 1 и 2 ДОПК и чл. 177 ЗДДС.

Като изключим аргументацията, свързана с прилагането на принципа на пропорционалността и аргументите, които могат да бъдат почерпени от самата разпоредба на чл. 205 от Шестата Директива, самото определение на «задължено лице» по смисъла на чл. 14, т. 3 ДОПК, съдържащо се в чл. 16, ал. 1 ДОПК, изключва приложението на тази разпоредба по отношение на третите задължени лица по чл. 19 ал. 1 и 2 ДОПК и чл. 177 ЗДДС.

Съгласно чл. 16, ал. 1, задължено лице по чл. 14. т. 3 ДОПК е:

- (i) Лице, което в предвидените от закона случаи има задължението за внасяне на данъка или задължителната осигурителна вноска на носител

на задължението;

- (ii) Лице, което в предвидените от закона случаи има задължението за внасяне на данъка или задължителната осигурителна вноска на лице, задължено да удържа и внася данъци или задължителни осигурителни вноски, които не са внесени в срок.

Очевидно е, че лицата, които са носители на деликтната отговорност по чл. 19, ал. 1 и 2 ДОПК и по чл. 177 ЗДДС, не попадат в нито едната от двете категории задължени лица.

В първата категория са лицата, които действат като агенти на приходната администрация – това са например лицата, които при изплащане на доходи при източника са длъжни да удържат и внасят данъка, който е задължение на данъчния субект – чуждестранно лице. Предприятието, което удържа и внася данъка върху дохода и вноските за социално и здравно осигуряване на своите работници, също попада в тази категория.

Във втората категория попадат лица, които в качеството им на законни представители на съответното лице, което има задължение за удържане и внасяне на данъка, имат задължението да удържат и внесат в бюджета невнесения данък от лицето, което представляват в качеството му на агент на данъчния субект, в случаите, когато данъкът или задължителната осигурителна вноска не са внесени в срок.

Чл. 16, ал. 1 ДОПК въобще не визира хипотеза, при която лице, на което е вменено заплащане на чуждо данъчно задължение поради това, че е допуснало и извършило данъчен деликт, дължи освен данъка и/или задължителната осигурителна вноска на данъчния субект, и лихвите и разноските за събирането им.

Поради изложените съображения, отговорът на двата поставени въпроса в случай, че Общото събрание на колегиите във Върховния административен съд допусне разглеждането на делото по същество, е отрицателен – отговорността на третото задължено лице по чл. 19, ал. 1 и 2 ДОПК не включва установеното задължение за лихви на главния длъжник, а в обхвата на особената отговорност по чл. 177 ЗДДС не включва публични задължения за лихви за забава върху дължимия и невнесен данък от друго лице.

ПРЕДСЕДАТЕЛ НА ВИСШИЯ
АДВОКАТСКИ СЪВЕТ:

РАЛИЦА НЕГЕНЦОВА