

КРИТИКА НА ТЪЛКУВАТЕЛНО РЕШЕНИЕ № 4 ОТ 12.03.2016 на ОСНК
на ВКС. НЕДОПУСТИМОСТ НА ГРАЖДАНСКИ ИСК В
НАКАЗАТЕЛНИЯ ПРОЦЕС

I. Увод

1.1. Тълкувателно решение № 4 от 12.03.2016 на ОСНК.

На 12.03.2016 Общото събрание на Наказателна колегия на Върховния касационен съд по тълкувателно дело № 4 от 2015, реши:

„1. В резултат на престъпленията по чл.255 от НК, чл.255а от НК и чл.256 от НК, респ. чл.255-257 от НК (ДВ, бр.62/97г.) се причиняват имуществени вреди на държавата (когато са укрити данъци, предназначени да постъпят в централния бюджет). Престъплението по посочените текстове от НК осъществява деликт по смисъла на чл.45 от ЗЗД.

1.1. Гражданска отговорност за деликта по чл.45 от ЗЗД носи извършителят на престъплението.

1.2. За приложението на процедурата по глава двадесет и осма от НПК данъчните задължения, предмет на обвинение за престъпление по чл.255, чл.255а и чл.256 от НК, респ.чл.255-257 от НК(ДВ,бр.62/97г.), следва да са възстановени, а за приложението на процедурата по глава двадесет и девета от НПК–да са възстановени или обезпечени.

2. Когато за данъчните задължения–предмет на обвинението, има влязъл в сила ревизионен акт по ДОПК, с който са установени идентични по вид, размер, период и данъчно задължено лице данъчни задължения с тези по обвинението, гражданският иск на основание чл.45 от ЗЗД за причинени имуществени вреди, предявен от държавата чрез министъра на финансите за съвместно разглеждане в наказателното производство, е допустим.

3. Субект на престъплението по чл.255, чл.255а и чл.256 от НК,респ. чл.255-257 от НК (ДВ, бр.62/97г.) може да бъде както физическото лице, представляващо по закон данъчно задълженото лице–търговско дружество/едноличен търговец, вписано в това му качество в търговския регистър, така и всяко друго физическо лице (пълномощник по силата на пълномощно по ЗЗД и ТЗ, търговски представител, счетоводител или друго лице), което осъществява фактически дейност и функции на данъчно задълженото лице–търговец“.

Мотивите на ОСНК на ВКС са следните:

По т. 1- „С престъпното деяние по чл. 255 и чл. 255а от НК, респективно чл. 255-257 от НК (ДВ бр.62/97) пряко и непосредствено се причиняват имуществени вреди /загуби/ на държавата в размер на укритите от дееца, свои или на другиго, данъчни задължения в големи/особено големи размери, които в установените срокове е следвало да постъпят като приход в бюджета на държавата. Данъчната измама... е резултатно престъпление, с което пряко и непосредствено се причинява имуществена вреда /щета/ в размер на реално получената без основание парична сума...**Престъпните деяния по чл. 255 и чл. 255а от НК, респективно чл. 255-257 от НК (ДВ бр.62/97), с които се причиняват вреди на държавата, напълно осъществяват фактическия състав на неправомерното увреждане**“.

По т.1.1: „Престъпното деяние, предмет на обвинението... се явява и правното основание на гражданския иск на пострадалия в наказателното производство като процесуално средство за ангажиране на отговорността на дееца по чл.45 от ЗЗД. **Данъчното правоотношение между държавата и данъчния субект-търговско дружество, е обект на увреждане с извършеното престъпление по чл. 255, чл. 255а. Затова гражданския иск в наказателния процес не е иск относно данъчно вземане към юридическо лице, данъчен длъжник, а иск за обезщетение на вреди от деликт по чл. 45 от ЗЗД**“.

По т.2.: „Основна предпоставка за гражданския иск е пострадалият, респ. ощетеното юридическо лице да е претърпял вреда от престъплението. Вредата следва да бъде пряка и непосредствена последица от деянието, предмет на обвинението...**Право да предяви граждански иск за обезщетение има и държавата чрез министъра на финансите, ако е претърпяла вреди от престъплението. Тя е процесуално легитимирана да встъпи като равноправен субект и да се установи в процесуално качество на граждански ищец**...С влезлия в сила ревизионен акт се предявява искане за изпълнение от данъчно задълженото лице на установено публично правно задължение. Неговото основание е съществуващото по силата на закона. Предявеният на основание чл. 45 от ЗЗД граждански иск от държавата чрез министъра на финансите в наказателния процес представлява искане да се присъди обезщетение за причинените от дееца имуществени вреди в резултат на деянието. Основанието на иска е деликтът, какъвто характер има всяко резултатно престъпление. Следователно претенцията на държавата с предявения граждански иск срещу субекта на престъплението-искане за обезвреда, е различна по своята правна характеристика, основана на влезлия в сила ревизионен акт срещу данъчно задълженото лице-вземане за данък...За това

възможността държавата да предяви граждански иск в рамките на наказателното производство е самостоятелен процесуален път за защита на права и законни интереси от въведената обща забрана да не се вреди другиму по чл. 45 от ЗЗД. Той не се конкурира в предвидения в специалното данъчно производство и единият не замества другия “

1.2. ОСОБЕНО МНЕНИЕ по т. 1 и т. 2 на Тълкувателно решение № 4 от 12 март 2016 година по т.д. № 4/ 2015 год. на ОСНК на ВКС¹

По т.1: „Не сме съгласи с тезата в решението на мнозинството, че гражданският иск в наказателния процес за извършеното престъпление по чл. 255, чл. 255а от НК (чл. 255 - 257 от НК, ДВ, бр. 62/97 г.) не е иск относно данъчното вземане на държавата към данъчен длъжник, а е иск за обезщетение за вреди от деликт по чл. 45 от ЗЗД“.

Мотиви: „Данъчното задължение възниква ех леге, в резултат от настъпването на данъчното събитие – реализиран доход и представлява парична сума, която се дължи в приход към бюджета на държавата въз основа на различните данъчни закони, в установения от тези закони срок и размер на парична сума. И при избягване установяването или плащането на данъчни задължения в големи или в особено големи размери, както и при неплащането на дължимия данък извън престъпните състави, държавата е лишена от съответната парична сума...По тези особености престъпленията по [чл. 255 от НК](#), [чл. 255а от НК](#), респ. [чл. 255 - 257 от НК](#) (ДВ, бр. 62/97 г.) се различават от обикновеното неплащане на данъчното задължение. Макар и в двата случая щетата за държавата да се изразява в неплатената данъчна сума, в единия случай държавата знае за своето вземане, докато при неговото укриване или осуетяване плащането му (напр. чрез използване невярно счетоводство или при липса на системно счетоводство и пр.-хипотези по чл.255, ал.1,т.т.1-7 от НК) данъчните власти не знаят за задължението. Но и във втория случай, след разкриване на данъчното престъпление, правоимащият възискател – държавата, ще заведе (начисли) данъчното вземане като актив по данъчното правоотношение, а не като обезвреда за непозволено увреждане.

Следователно, дължимото при извършените данъчни престъпления по [чл. 255 от НК](#), [чл. 255а от НК](#) , респ. [чл. 255 - 257 от НК](#) (ДВ, бр. 62/97 г.) винаги е за данък по възникналото данъчно правоотношение, т.е. - вземането не произхожда от непозволено увреждане, а от реализирания, но укрит от дееца облагаем доход“.

¹ Особеното мнение не е публикувано на сайта на Върховния касационен съд.

По т.2.: „Отговорът на въпроса допустим ли е граждански иск срещу подсъдимия в наказателното производство за присъждане на обезщетение за имуществените вреди на държавата, представляващи размера на неплатения данък, когато е избегнато установяването или плащането на дължим данък, е отрицателен“.

Мотиви: „Следователно, независимо от възникването и паралелното съществуване на двете правоотношения – данъчното и деликтното, за държавата не се поражда право на две вземания за едно и също имуществено притежание, породено от един единствен юридически факт и той е реализираният доход от данъчно задълженото лице. **Ако държавата ще има право и на деликтна обезвреда, от една страна, и на данъчно вземане - от друга, това означава, че получава възможност да придобие два пъти имуществена обезвреда, произхождаща от един и същ фактически състав на неплатено в законовия срок или на укрито данъчно задължение.** Двете отделни основания – данъчното правоотношение и деликтното съществуват паралелно в случая на данъчни престъпления и имат един и същ предмет, което изключва отговорността на един и същи деец и на двете основания. В противен случай, ако деецът е и данъчно задълженото лице, той ще отговаря както за данъчното задължение, така и за имуществените вреди от непозволено увреждане в същия размер на неплатеното данъчно задължение. Ако е протекъл паралелно процес и по ДОПК с влязъл в сила ревизионен акт, искът по чл. 45 от ЗЗД ще се окаже недопустим, поради липса на правен интерес за търсене на вземането...Първо, данъкът не произтича от деликта, а от данъчното събитие – реализираният доход. Второ, данъчното правоотношение предхожда деликтното. Трето, данъчното задължение остава изискуемо независимо от основанията за възникване на наказателната отговорност и за нейното погасяване“.

II. Данъчен деликт. Данъчен дълг и данъчно правоотношение. Страни. Публично-правна репарация на данъчния дълг. Недопустимост на граждански иск по чл. 45 от ЗЗД за данъчни престъпления.

Съгласно чл. 60, ал. 1 от Конституцията на Република България „Гражданите са длъжни да плащат данъци и такси, установени със закон, съобразно техните доходи и имущество“. В разпоредбата на [чл. 84, т. 3 от Конституцията](#) установено, че данъците и определянето на техния размер е

изключително правомощие на Народното събрание, което не може да се делегира на изпълнителната власт².

В действащото законодателство не съществува легална дефиниция на понятието „данък“³ и „данъчен деликт“. Данъкът е публично правно вземане на държавата, което може да съществува само когато е определено със закон, които установява неговия размер. В тълкувателно решение № 1 от 07.05.2009 на ОСНК е посочено, че данък е: „публично държавно вземане, установено на базата на задължителност, безвъзмездност и безвъзвратност, като неговото реализиране е гарантирано с държавна принуда. На това публично субективно право на държавата съответства задължението на гражданите, закрепено в чл. 60, ал. 1 от Конституцията на Република България (КРБ), за заплащане на данъци и такси, установени със закон, съобразно своите доходи и имущество. Несъмнени са, от друга страна, различията между данък, акциз, мита, задължителни осигурителни вноски и такси. Затова следва да се приеме, че „укритите данъци“, предмет на визиранияте в искането престъпления, са именно и само данъците – данък върху добавената стойност, данък върху дохода, данък върху печалбата, акцизът като вид косвен данък, местните данъци“.

Правилно ОСНК на ВКС в тълкувателно решение 1 от 07.05.2009 сочи, че: „За целите на исканото тълкуване относно взаимната обвързаност и отношение на административно-правни и наказателно-правни институти и норми, е необходимо да се коментира **данъчното правоотношение като вид административно правоотношение, което възниква и се развива между държавата (в лицето на компетентния данъчен орган) и физическите или юридическите лица.** То обхваща определянето на данъчната основа, издаването на данъчен акт, конкретизирането на размера на данъка и изпълнението на ликвидното и изискуемо данъчно вземане“.

Данъчното правоотношение е публично- правно и същинското такова /вземането за данъчния дълг/ е с такъв характер. Същинските данъчните

² Решение на Конституционния съд от 9 февруари 1996 г. по конституционно дело № 2 от 1996 г., съдия докладчик Георги Марков

³ „Една от основните характеристики на данъците е **тяхната законоустановеност по основание, размер и субекти. Законът е основен източник на данъчното право, което положение е конституционно закрепено в чл. 60, ал. 2 и чл. 84, т. 3 от КРБ.** Законът урежда фактическите състави, които пораждаат данъчните задължения, компетентните органи с правомощия по установяване на конкретния размер на данъка за конкретното данъчно задължено лице, както и другите задължения, свързани с основния данъчен дълг – за данъчна регистрация, за подаване на данъчна декларация, за оказване съдействие на данъчните органи. Задължението за плащане на данъци обаче възниква с настъпването на определения в конкретния данъчен закон падеж, без значение дали това задължение е определено с акт на данъчната администрация“ /Тълкувателно решение № 1 от 07.05.2009 на ОСНК на ВКС/

правоотношения⁴ винаги са парични, като установяването и събирането на данъчния дълг може да се осъществи само по публично-правен ред, посредством държавна принуда.

Данъчното законодателство не следва да бъде тълкувано разширително и не е възможно да се прилага по аналогия, досежно определянето на размера на данъчната основа и размера на дължимия данък. Това е съобразно въведеният с разпоредбата на [чл. 60 КРБ](#), принцип за законоустановеност на данъците⁵. По [чл. 46, ал. 3 от Закона за нормативните актове](#) с тълкуване не може да се обосновава наказателна, административна или дисциплинарна отговорност. По [чл. 60 от Конституцията на Република България](#) данъчните задължения трябва да са установени със закон.

Следва да се отбележи, че постановено влязло в сила съдебно решение на административните съдилища по отношение на отменен/изменен ревизионен акт е задължително за наказателния съд⁶. Това влязло в сила съдебно решение следва да се вземе предвид от наказателния съд по отношение на данъчно-облагателния фактически състав.

Конституционният принцип за законоустановеност на данъка се отнася до „всички елементи определящи размера на данъка - данъчен обект, данъчна основа, данъчна единица, данъчна ставка и пр. Създадените не със закон данъчни уредби са противоконституционни“⁷.

„Данъчният деликт“ е понятие създадено от правната теория. Същият представлява виновно противно правно нарушение на установения от законодателя публично-правен порядък, изискващ заплащане на данъци, съобразно доходите и имуществото на данъчно задължените лица. Вредата

⁴ Предмет на същинските данъчни правоотношения е плащането на данъчния дълг, което трябва да извърши задълженият субект в полза на държавния бюджет

⁵ Решение № 13229 от 8.12.2015 г. на ВАС по адм. д. № 6024/2015 г., II о., докладчик председателят Ангел Калинов-, В този смисъл се е произнесъл и Върховният административен съд на Република България, който в [Тълкувателно решение № 3 от 06.06.2008 г.](#), постановено по тълк. дело № 2/2008 г. изрично посочва, че **"данъчни задължения не могат да се извличат по тълкувателен път, данъчните закони не могат да се тълкуват стеснително, разширително или да се прилагат по аналогия"**. Нещо повече, в свое [Решение № 3 от 9 февруари 1996 г. по к. д. № 2/1996 г.](#) Конституционният съд на Република България приема, че **"принципът за законоустановеност на данъчните задължения се отнася до всички елементи, определящи размера на данъка - данъчния субект, данъчната основа и данъчна ставка"**.

⁶ Чл.297 от ГПК- „Влязлото в сила решение е задължително за съда, който го е постановил, и за всички съдилища, учреждения и общини в Република България“ § 2. От ДОПК: „За неуредените с този кодекс случаи се прилагат разпоредбите на [Административнопроцесуалния кодекс](#) и [Гражданския процесуален кодекс](#)“.

⁷ Решение на Конституционния съд от 9 февруари 1996 г. по конституционно дело № 2 от 1996 г., съдия докладчик Георги Марков

от данъчния деликт това е данъчния дълг, които винаги е публично-правен⁸. Репарирането на вредите от данъчния деликт може да се осъществи само и единствено по реда на ДОПК, чрез провеждане на ревизионно производство по чл. 108, ал. 1 от ДОПК⁹. Данъчните задължения възникват ex lege и стават изискуеми с осъществяване на данъчно-облагателния фактически състав-настъпване на данъчно събитие. Поради това ревизионните актове имат само декларативно, а не конститутивно действие. В тази връзка държавата, като публично-правно тяло в процеса за установяване на данъчния дълг, които винаги е за обезвреда действия с държава принуда. Дуалистичен подход- данъчен и гражданско-правен спрямо данъчния дълг е недопустим. Вземанията на държавата за данъчния дълг винаги се реализират по административен ред- ДОПК.

Тъй като данъчния дълг-размерът на данъчното задължение се установява със закон и се съобразява с доходите и имуществото на данъчно задълженото лице, друга вреда не съществува, както и законодателят не е предвидил. Вредата от данъчния дълг се изразява в публично задължение на данъчно задълженото лице, което е укрило и неплатимо данък или е извършило данъчна измама. Извън данъчния дълг, друга вреда за установения от държавата правен ред не съществува. Това е така, защото подлежат на обезщетяване само тези вреди, които са преки, предвидими и непосредствени. Тези вреди, причинени от данъчния деликт са само в размера на данъчния дълг. Искова защита по отношение на публично-правно задължение за вземане от данъчен дълг по реда на чл. 45 от ЗЗД е недопустима. Специалният закон- ДОПК изключва изцяло приложение на чл. 45 от ЗЗД, съобразно правилото- **lex specialis derogat legi generali**. **Законодателят изрично е възложил на органите по приходите да установяват вземания за данъци, съответно на митническите органи да установяват вземане за акциз, а на общинската администрация вземане за местни данъци. Активен субект в данъчното правоотношение не е държавата, а нейните органи-органите по приходите, митническите органи и общинската администрация. Пасивен субект е данъчно задълженото лице.**

⁸ Аргумент от чл. 162, ал. 2, т. 1 от ДОПК.

⁹ Данъчните задължения и задълженията за задължителни осигурителни вноски се установяват с ревизионен акт по [чл. 118](#). За извършване на проверките и за производствата, по установяване, обезпечаване и събиране на задължения за акциз се прилага Данъчно-осигурителният процесуален кодекс, доколкото не е предвидено друго в този закон /чл.104 от ЗАДС/. Установяването, обезпечаването и събирането на местните данъци се извършват от служители на общинската администрация по реда на [Данъчно-осигурителния процесуален кодекс](#). Обжалването на свързаните с тях актове се извършва по същия ред /чл.4, ал. 1 от ЗМДТ/.

От друга страна наказателната отговорност за данъчни престъпления може да се носи само от физическо лице. Българското право не познава института на корпоративната наказателна отговорност на юридически лица. Когато юридическо лице е укрило данъци, извършило е данъчно данъчна измама данъчния дълг се носи само от носителя на материалното правното данъчно правоотношение. Отговорността на трети лица за данъчния дълг, винаги е субсидиарна¹⁰. Отговорността на трето лице-член на орган на управление, управител, прокурисит, търговски представител, търговски пълномощник се реализира с ревизионен акт /чл.21, ал. 1 от ДОПК/.

В чл. 20 от ДОПК е застъпен основен принцип на поредност при репарирание на вредите от данъчния деликт. Обезпечението и принудителното изпълнение се насочва първо срещу имуществото на задълженото лице, за чието данъчно или осигурително задължение отговарят членовете на органите на управление или управителите им. Видно от разпоредбата на чл. 21, ал. 3 от ДОПК „отговорността на третите лица отпада с отпадането на задължението, за което е установена с влязъл в сила акт. В този случай връщането на платени суми се извършва по реда на глава шестнадесета, раздел първи“. Практически с постановеното тълкувателно решение № 4 от 12.03.2016 г. грубо са нарушава конституционните принципи по чл. 60 и чл. 84, т. 3 за законоустановеност на данъците и процедурата по реализиране на отговорността за данъчно задължените лица.

Когато тълкувателно решение явно и недвусмислено, противоречи на основния устройствен закон и на ДОПК, считам, че същото не е задължително за органите на съдебната и изпълнителната власт, за органите на местното самоуправление, както и за всички органи, които издават административни актове. Това е така, защото тълкувателните решения се

¹⁰ „Отговорност на трето лице – член на орган на управление, управител, прокурисит, търговски представител или търговски пълномощник

Чл. 19. (Изм. – ДВ, бр. 94 от 2015 г., в сила от 1.01.2016 г.) (1) Който в качеството си на член на орган на управление, управител, прокурисит, търговски представител, търговски пълномощник на задължено юридическо лице по [чл. 14, т. 1 и 2](#) укрие факти и обстоятелства, които по закон е бил длъжен да обяви пред органа по приходите или публичния изпълнител и вследствие от това не могат да бъдат събрани задължения за данъци или задължителни осигурителни вноски, отговаря за несъбраното задължение.

(2) Който в качеството си на управител, член на орган на управление, прокурисит, търговски представител, търговски пълномощник на задължено юридическо лице по чл. 14, т. 1 и 2 недобросъвестно извърши плащания в натура или в пари от имуществото на задълженото лице, представляващи скрито разпределение на печалбата или дивидент, или отчужди имущество на задълженото лице безвъзмездно или по цени, значително по-ниски от пазарните, вследствие на което имуществото на задълженото лице е намаляло и по тази причина не са изплатени данъци или задължителни осигурителни вноски, отговаря за задължението до размера на извършените плащания, съответно до размера на намалението на имуществото“ ДОПК

издават само по прилагането и тълкуването на закона, а не създават нови правни норми и правопорядък

Изводи:

1. Постановеното тълкувателно решение за приложимост на иска по чл. 45 от ЗЗД в наказателния процес, нарушава пряко конституционните норми- чл. 60 и чл. 84, т. 3 от ДОПК;

2. Данъчния дълг /вредата/ от данъчното престъпление се реализира само и единствено по публично-правен ред- ДОПК, тъй като репарацията на вредите е законно установена в специален закон; Извън данъчния дълг, които се репарира по ДОПК гражданска отговорност за вреди не може да се търси. За това искът по чл. 45 от ЗЗД е недопустим

3. Държавата не е страна по смисъла на чл. 84 от НПК, тъй като същата не е юридическо лице-пострадало от престъплението по чл. 255-255 а и чл. 256 от НК, включително за чл. 255-257 от същия кодекс /ДВ, бр.62/97/. По отношение на данъчния дълг държавата действа с империум, а не като частно правен субект;

4. Отговорността на трети лица- членове на орган на управление, управител, прокурор, търговски представител, търговски пълномощник, винаги е субсидиарна и се реализира само с ревизионен акт и в предвидената последователност по чл. 20 от ДОПК.

18.04.2016

автор Любомир Владикин