

**ПРОБЛЕМИТЕ СВЪРЗАНИ С ПРИЛАГАНЕТО НА ЧЛ.124А ОТ  
ДОПК В СВЕТЛИНАТА НА ТЪЛКУВАТЕЛНО РЕШЕНИЕ  
№1/18.05.2016 г. ПО ТЪЛКУВАТЕЛНО ДЕЛО №3/2015 г.,  
ОСС от I и II колегия на ВАС**

*Недялка Петрова<sup>1</sup>*

**Анотация:**

*Обект на изследване в статията е Тълкувателно решение №1/18.05.2016 г. по тълкувателно дело №3/2015 г. на Общото събрание на колегията във Върховния административен съд. Решението е в резултат на противоречивата съдебна практика по въпроса: Приложими ли са разпоредбите на чл.122-124 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс относно установяване дължимост на задължителни осигурителни вноски за периоди преди влизането в сила на чл. 124а от ДОПК /обн. ДВ, бр.14 от 15.02.2011г., в сила от 15.02.2011г./?*

**Abstract:**

*The object of examination in the article is an interpretative decision №1/18.05.2016 on interpretative action №3/2015 of the Colleague General Assembly of the Supreme Administrative court. The decision comes as a result of some controversial court practice regarding the question: Are the dispositions of art.122-124 of Tax-Insurance Procedure Code applicable, in respect of establishing payable mandatory contributions for periods priore to entry into force of art.124a of TIPC (Tax-Insurance Procedure Code) /promulgated in State Gazette, edition 14,15.02.2011, effective from15.02.2011/ ?*

**Ключови думи:**

*Тълкувателно решение, задължителни осигурителни вноски, данъчна основа за облагане, материални норми, процесуални норми, обратно действие, особен процесуален ред*

**Key words:**

*Interpretative decision, mandatory contributions, tax base taxation, material norms , procedural rules , retroacton , special procedural order*

**1. Въведение**

Разпоредбите на чл. 122-124 от ДОПК уреждат производството по издаване на РА при особени случаи, осигурявайки на органите по приходите правна възможност при наличието на определени обстоятелства и спазвайки определени законови изисквания да определят данъчна основа за облагане с преки или косвени данъци, а от там и данъчните и осигурителни задължения по реда на съответния материален закон.

---

<sup>1</sup> Задочен докторант по „Административно право и административен процес“ в Юридически факултет на ПУ „Паисий Хилендарски“.

Основната задача на разпоредбата на чл. 122 от ДОПК е да даде възможност да се извърши облагане и тогава, когато необходимите данни за установяването на данъчните задължения съобразно приложимите норми на материалния закон не са налице. Разпоредбата на чл. 122 от ДОПК е призвана да преодолее тази пречка пред ревизионното производство и създава условия за попълване или направо заместване на липсващите доказателства с други данни, които да позволяват установяването на задълженията. Такава разпоредба винаги е имало в законодателството, като аналогът на чл. 122 от ДОПК бяха чл. 17 от ЗДП и чл. 109 от ДПК.

Разпоредбата на чл. 122 от ДОПК не представлява самостоятелна материално правна уредба за възникване на данъчни задължения, а по своята същност е набор от особени доказателствени правила, които позволяват прилагането на материално правните норми на съответния данъчен закон при съществена или пълна липса на необходимите доказателства за настъпването на фактическите състави, посочени в материалния закон и водещи до възникване на данъчни задължения. Естествено при това заместване на изискуемите от материалния закон данни (декларации, отчети и т.н.) с други такива, посочени в чл. 122 от ДОПК, води много често до само приблизително установяване на данъчната основа. Все пак, в крайна сметка целта е да се получи цялостна, макар и косвена, представа за дейността на задълженото лице (това се отнася и за физическите лица), а оттам и някакво, макар и само приблизително и относително, съвпадение на данъчната основа, определена по реда на чл. 122 от ДОПК и данъчната основа, която би била установена, ако бяха налице липсващите доказателства и данни.

**За да се приложи чл.122 от ДОПК при установяването на дължимия данък следва да е налице особен случай, който да препянтства извършването на ревизия по общия ред. Тези особени случаи са уредени изчерпателно от чл. 122 от ДОПК и се установяват обективно от органа по приходите в условията на пълно доказване, за да премине ревизията по реда на чл. 122 от ДОПК. Установяването на основанията следва да е доказано с допустимите от ДОПК доказателства, като доказателствената тежест е за органите по приходите и не е допустимо прилагането на разпоредбата при само предполагаемо наличие на основание. Причината да се вложи особено старание в установяването на обстоятелствата е, че ако не е налице някое от основанията по чл.122, ал.1 от ДОПК, **то цялото производство ще бъде опорочено**, тъй-като не е допустимо издаването на ревизионен акт при прилагане на особения ред, ако не е налице основание за това. Основанията по**

чл. 122, ал. 1 от ДОПК са от категорията на абсолютните положителни процесуални предпоставки за протичането на производството по реда на чл. 122 от ДОПК. Достатъчно е да е налице едно от основанията.<sup>2</sup>

Според проф. д-р Иван Стоянов данъчната основа за изчисляване на данъчното задължение, по реда на чл.122-124 от ДОПК, в определени случаи противоречи на основни принципи, посочени в начални текстове на Кодекса, особено като се има предвид разпоредбата на чл.124, ал.2, според която: "В производството по обжалването на ревизионния акт при извършена ревизия по реда на чл. 122 фактическите констатации в него се смятат за верни до доказване на противното, **когато наличието на основанията по чл. 122, ал. 1 е подкрепено със събраните доказателства.**" Проф. Стоянов счита, че в определена степен този текст измества отговорността, като се има предвид, че доказателствената тежест по ДОПК е преди всичко задължение на органите по приходите и не е допустимо прилагането на особения ред в ревизионното производство по чл.122, ал.1 само по предполагаемо наличие на основания за това.<sup>3</sup>

При определяне на основата по реда, на чл.122, ал.1 от ДОПК, органът по приходите следва да анализира и разгледа критериите, визирани в нормата на ал.2 и съответно да приложи онези от тях, които биха му позволили да определи данъчната основа по възможно най - достоверния и обективен начин по отношение на конкретния ревизиран субект. Следователно критериите са алтернативно дадени. При извършване на ревизията и определяне на облагаемата основа органът по приходите не прави анализ на всеки от критериите а е длъжен да обоснове и приложи най-подходящите от тях по направена от него преценка, което безспорно предопределя пълно и всестранно обследване от страна на приходната администрация на релевантните факти и обстоятелства, значими за обхванатите от ревизията периоди.

Неминуемо, определената облагаема основа по реда на чл.122, ал.2 от ДОПК, ще се различава в една или друга степен от обективно осъществения данъчен фактически състав, но това е резултат на неправомерното поведение на задълженото лице, което например не е отчетло приходи от дейността си, и съответно не е водило счетоводството си по начин, позволяващ определяне на облагаемата основа за облагане с преки и косвени данъци, като в разпоредбата на чл.122, ал.2 от ДОПК са регламентирани критериите за определяне на облагаемата основа, като по - този начин

---

<sup>2</sup> Виж Указание от ЦУ на НАП изх. № 24-00-1/ 08.01.2009 г.

<sup>3</sup> Виж Стоянов, Иван., Калистратов, Николай., Гешев, Стоян. **Издаване, обжалване и изпълнение на ревизионните актове по ДОПК.** София, Сиела Норма, 2014, с.169, ISBN 978-954-28-1542-6.

различието се свежда до минимум. В тази насока несъмнено задълженото лице разполага с процесуална възможност, в хода на производството по обжалване на ревизионният акт да опровергае истинността на установените фактически констатации, като докаже, че размера на облагаемата основа е друг, а не този приет от органите по приходите.<sup>4</sup>

В тази насока следва да се посочи и това, че в съдебното производство, двете страни – данъчния субект и административния орган са равнопоставени. Те имат еднакви възможности за извършването на процесуални действия, насочени към разкриване с помощта на доказателствените средства на истината относно фактите, релевантни за спорното право. Как се разпределя доказателствената тежест при това положение? Решаващо е обстоятелството – каква правна последица страната претендира като настъпила. Относно факта обуславящ тази последица, страната носи доказателствената тежест. Във връзка с тук обсъждания въпрос е необходимо да се направи още следното уточнение :

Доказателствената тежест се състои в правото и задължението на съда в хода на съдебното оспорване да обяви за ненастъпила тази правна последица, чийто юридически факт не е доказан. Изпълнението на това задължение от страна на съда, означава при недоказване, да се приеме, че недоказаното не е осъществено. А щом юридическият факт не е осъществен, не могат да настъпят последиците, които съответната материално правна норма свързва с неговото проявление.

На следващо място, без съмнение в случая следва да се съобрази и правилото, въведено в чл. 124, ал. 2 от ДОПК, съобразно което в производството по обжалване на ревизионен акт, издаден в хода на извършена ревизия по реда на чл. 122 от същия кодекс, фактическите констатации в него *се смятат за верни до доказване на противното*, когато наличието на основанията по чл. 122, ал. 1 е подкрепено от събраните доказателства. Въпросното правило ясно и точно указва, кому лежи доказателствената тежест относно релевантните факти, при спор относно законосъобразността на ревизионен акт издаден в производство по реда на чл. 122 от ДОПК, като придава отнапред установена материална доказателствена сила на съдържащите се в ревизионния акт фактически констатации.

---

<sup>4</sup> Виж мотивите на Решение №718/07.04.2015 год. по адм. д. № 3729 по описа за 2012 год. на Пловдивския административен съд, XII - ти състав.

В ревизионното производство по чл. 122 от ДОПК органите по приходите носят доказателствената тежест да установят с всички допустими доказателства и доказателствени средства проявлението в обективната действителност на посоченото в РА основание за преминаване към особения ред за облагане, **а едва при безспорно доказано основание затова** – по арг. от чл. 124, ал. 2 от ДОПК в тежест на жалбоподателят е да опровергае фактическите констатации обективирани в ревизионния акт.

Както вече се каза, възможно е определените приходи и/или разходи по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК да се различават в някаква степен от обективно осъществения данъчен фактически състав. Доколкото обаче тази възможна разлика не се дължи на бездействие или порочни действия на администрацията, а на неправомерното поведение на самото данъчно задължено лице, недопустимо е то да черпи права от такова свое поведение. Именно с цел предотвратяване бездействието или пък целенасоченото препятстване на установяването на реалните данъчни задължения на конкретния субекти, са въведени и рестриктивните норми на чл. 122, ал. 1 от ДОПК, с които законодателно са установени презумпции за отклонение от данъчно облагане, чрез укриване на необходимата за извършването му информация. Тези презумпции са оборими, но доказателствената тежест за това се носи от жалбоподателя, който в производството по съдебното обжалване на акта следва да установи при условията на пълно насрещно доказване твърдяните от него факти и обстоятелства.<sup>5</sup>

## **2. Същност на проблема**

Със Закона за изменение и допълнение на ДОПК, /обн. ДВ. бр.14 от 15.02.2011г., в сила от 15.02.2011г./ бе създадена новата разпоредба на чл. 124а от ДОПК, съгласно която разпоредбите на чл. 122 - 124 се прилагат съответно и за установяване на задължителни осигурителни вноски /ЗОВ/.

След приемането на тази разпоредба органите по приходите приеха, че "съдържанието на чл. 122 и следващите от ДОПК определя тези разпоредби като процесуални норми, доколкото те имат за предмет уреждането на специален ред или производство за установяване на предвидените в закона факти. **Действието на процесуалните норми по принцип е за в бъдеще или за напред, т. е. спрямо всички ревизионни производства, висящи към или образувани след влизане в сила на**

---

<sup>5</sup> Виж Решение от 27.02.2015 г. по адм.д. № 699/2014 г. на Административен съд - Велико Търново

**Закона за изменение и допълнение на ДОПК**, /обн. ДВ. бр.14 от 15.02.2011г., в сила от 15.02.2011г./.<sup>6</sup> Поради изложеното, след влизането в сила на Закона за изменение и допълнение на ДОПК, /обн. ДВ. бр.14 от 15.02.2011г., в сила от 15.02.2011г./ дори при висящите към онзи момент ревизионни производства, при които е приложен особения ред по чл. 122 - 124 от ДОПК, органите по приходите иницираха издаването на нова заповед за възлагане на ревизия по реда на чл. 113, ал.3 от ДОПК /в която да е посочено, че ще се ревизират ЗОВ и да се определи ревизирувания период/, която се връчваше на задълженото лице, за да бъдат установени в това производство и задължения за ЗОВ и вноски за Фонд „ГВРС”.

В течение на времето в съдебната практика на Върховния административен съд /ВАС/ се оформи противоречие по въпроса приложими ли са разпоредбите на чл.122-124 от ДОПК относно установяване дължимост на задължителни осигурителни вноски за периоди преди създаването на чл. 124а от ДОПК:<sup>7</sup>

Една група съдебни състави приемаха, че разпоредбите на чл.122 и следващите от ДОПК са особени процесуални правила, които представляват специфичен процесуален ред за извършване на производство по ДОПК по установяване размера на дължимите данъци и задължителни осигурителни вноски. Тези съдебни състави се мотивираха, че съдържанието на чл.122, ал.1 от ДОПК определя тези разпоредби като процесуални норми, имащи за предмет уреждането на специален ред за установяване на предвидените в закона факти, но само досежно предпоставките на чл.122, ал.1 от ДОПК. Те посочваха в решенията си, че нормата на чл.122, ал.2 ДОПК по своята същност е материалноправна, тъй като с нея се определя данъчната основа за облагане на данъчно задълженото лице, върху която в съответствие с приложимия материален закон се определя и размера на данъка. Нормата на чл.124а ДОПК е в сила от 15.02.2011 г. и на тази разпоредба не е придадено обратно действие. Тези съдебни състави отбелязваха, че при липса на преходна разпоредба, която да придава обратно действие на материалноправна норма, е процесуално недопустимо и във вреда на данъчно задълженото лице да се определя данъчна основа по реда на чл.124а, във вр. с чл.122, ал.2 от ДОПК относно задължителни осигурителни вноски за периода преди създаването на чл.124а ДОПК.

---

<sup>6</sup> Виж указание от ЦУ на НАП изх. № 24-00-4/ 25.07.2011г.

<sup>7</sup> Виж изразените мотиви в Искането на Главния прокурор за приемане на тълкувателно решение по следния въпрос: „Приложими ли са разпоредбите на чл. 122 – 124 ДОПК относно установяване на дължимост на задължителни осигурителни вноски за периода преди създаването на чл. 124а ДОПК – ДВ, бр. 14/2011 г., в сила от 15.02.2011 г.?”

В този смисъл са следните решения на състави на VIII-мо отделение на ВАС:

- решение №2531/10.03.2015 г. по адм.д. №96/2015 г.;
- решение №651/20.01.2015 г. по адм.д. №1809/2014 г.;
- решение №652/20.01.2015 г. по адм.д. №2148/2014 г.;
- решение №266/12.01.2015 г. по адм.д. №13837/2014 г.;
- решение №36/05.01.2015 г. по адм.д. №2331/2014 г.;
- решение №15697/22.12.2014 г. по адм.д. №3184/2014 г.;
- решение №13982/24.11.2014 г. по адм.д. №1877/2014 г.;
- решение №12233/15.10.2014 г. по адм.д. №1340/2014 г.;
- решение №7611/05.06.2014 г. по адм.д. №12983/2013 г. и др.

Други съдебни състави на ВАС посочваха в съдебните си актове, че логическото и систематично тълкуване на разпоредбата на чл.124а ДОПК сочи, че тя не определя възникването, съдържанието, изменението, погасяването или прекратяването на субективни права, нито правните характеристики на съответните субекти на такива права, а оправомощава органа по приходите при провеждане на особеното ревизионно производство по реда на чл.122 и сл. от ДОПК, да определя и задължителните осигурителни вноски.

Тези състави отбелязваха, че този особен ред е уреден с визираните процесуални норми и специфични доказателствени правила, които позволяват прилагането на материалноправните норми на съответните закони при съществува или пълна липса на на изискуемите се доказателства за осъществяване на предвидените в тях фактически състави. Като разпоредба, препращаща към процесуалните правила, съдържащи се в чл.122-124 ДОПК, нормата на чл.124а ДОПК също е процесуалноправна и от момента на влизането ѝ в сила тя е приложима, както спрямо висящите ревизионни производства, така и към тези образувани след влизането ѝ в сила за установяване на дължимост на задължителни осигурителни вноски за данъчни периоди преди влизането в сила на чл.124а ДОПК.

В този смисъл са следните решения на състави на I-во отделение на ВАС:

- решение №2516/10.03.2015 г. по адм.д. №8280/2014 г.;
- решение №1664/16.02.2015 г. по адм.д. №13588/2014 г.;
- решение №656/20.01.2015 г. по адм.д. №4217/2014 г.;
- решение №465/15.01.2015 г. по адм.д. №3816/2014 г.;
- решение №15393/17.12.2014 г. по адм.д. №2964/2014 г.;

- решение №14577/04.12.2014 г. по адм.д. №11907/2014 г.;
- решение №13726/17.11.2014 г. по адм.д. №4225/2014 г.;
- решение №12537/22.10.2014 г. по адм.д. №8588/2014 г.;
- решение №5234/15.04.2014 г. по адм.д. №10846/2013 г.;
- решение №13349/15.10.2013 г. по адм.д. №2425/2013 г. и др.

### **3. Анализ на Тълкувателно решение №1/18.05.2016 г. по тълк. д. №3/2015 г., ОСС от I и II колегия на ВАС**

Поради гореизложената противоречива съдебна практика Главният прокурор на Република България сезира ОСК на ВАС да приеме тълкувателно решение по следния въпрос: „Приложими ли са разпоредбите на чл. 122 – 124 ДОПК относно установяване на дължимост на задължителни осигурителни вноски за периода преди създаването на чл. 124а ДОПК – ДВ, бр. 14/2011 г., в сила от 15.02.2011 г.?“. Във връзка с това искане се образува тълкувателно дело №3/2015 г. по описа на ВАС, в резултат на което Общото събрание на колегията във Върховния административен съд се произнесе с Тълкувателно решение №1 от 18.05.2016 г., по следния начин:

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

Мотивите на съда са следните:

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

Разпоредбите на чл. 122-124 ДОПК уреждат особен ред за провеждане на ревизии. При предпоставките на чл. 122, ал. 1 ДОПК органът по приходите прилага установения в съответния материален закон размера на данъка към основа, определена по критериите на чл. 122, ал. 2 ДОПК. Ревизионният доклад се обосновава с обстоятелствата по чл. 122, ал. 1 ДОПК и основата за облагане с данъци се определя за периода, за който са установени тези обстоятелства /вж. чл. 122, ал. 3 и 4 ДОПК/.



С нормите на чл. 123, ал. 1, т. 1 и 2 ДОПК са създадени оборими презумпции за наличие на подлежащи на облагане с данъци печалба или доход в случаите на чл. 122, ал. 1 ДОПК и при определяне на основата по чл. 122, ал. 2 ДОПК, когато стойността на имуществото на лицето явно съществено превишава размера на декларираните приходи, доходи, източници на формиране на собствения капитал или на безвъзмездно финансиране, получени от него, или направените разходи от лицето и от свързаните с него лица по § 1, т. 3, буква "а" от допълнителните разпоредби явно и съществено превишават размера на декларираните получени средства.

Разпоредбата на чл. 124 ДОПК създава особени правила за провеждане на ревизията, които включват: задължение на органа по приходите да уведоми ревизираното лице за решението си да определи основата за облагане с данъци по предвидения в чл. 122 ред и да му предостави възможност да представи доказателства и да вземе становище /ал. 1/; презумпция за достоверност на фактическите констатации в ревизионния доклад при доказаност на основанията по чл. 122, ал. 1 ДОПК /ал. 2/; задължение на ревизираното лице да декларира значими за основата за облагане с данъци факти /ал. 3/ и правомощието на органа по приходите да вземе мерки за предварително обезпечаване на вземанията по реда на чл. 121 /ал. 4/.

С нормите на чл. 122, ал. 1 и 2 ДОПК се установяват обстоятелствата за определяне на основата за облагане с данъци различни от тези в материалните данъчни закони и основанията за преминаване към този ред. Данъчната основа, наред с данъчната ставка, са фактическите предпоставки за определяне на данъка. Размерът на данъка е функция на отнасянето на данъчната ставка към данъчната основа. Затова и с дадената в чл. 122, ал. 1 и 2 ДОПК правна уредба се засяга съдържанието на данъчното задължение. Това задължение е в привръзка с обектите на облагане печалба и доход в хипотезите на чл. 123, ал. 1 ДОПК. Доходът е елемент от фактическия състав, пораждащ задълженията за осигурителни вноски – вж. чл. 6, ал. 2 КСО и чл. 40 ЗЗО. За установяването на задължителни осигурителни вноски е препращането на чл. 124а ДОПК. Материалноправният характер на определящите за препращането правни норми обуславя същата характеристика на препращащата норма. Тя действа *ex nunc*, поради което е неприложима за установяването на задължителни осигурителни вноски за периоди преди влизането ѝ в сила.

Не споделям изразените мотиви на мнозинството от съдиите от Общото събрание на колегиите във Върховния административен съд по поставения въпрос и съм съгласна с особеното мнение на съдия Маруся Димитрова, съдия Бисер Цветков и съдия Благвеста Липчева, според които правилният отговор е, че разпоредбите на чл. 122 – 124 ДОПК относно установяване на дължимост на задължителни осигурителни вноски са приложими за пораждащи задължителни осигурителни вноски фактически състави, осъществени преди влизането в сила на нормата на чл. 124а ДОПК /ДВ, бр. 14/2011 г., в сила от 15.02.2011 г./.

Изразените съображенията в особеното мнение са следните:

С материалните данъчни закони се регулира нормалното, правомерното развитие на данъчното правоотношение – обекта на правоотношението; юридическите факти, които го пораждат; съдържанието му; фактическите предпоставки за определяне на данъка – данъчна ставка и данъчна основа, както и неправомерното /например в хипотезите на отклонение от данъчно облагане/. Нормите на данъчния процес обслужват правомерното и неправомерното развитие на данъчното правоотношение. С разпоредбите на чл. 122 – 124 ДОПК се преодоляват последиците от неправомерното поведение на данъчнозадълженото лице, което осуетява определянето на данъчната основа по общите правила. Съдържащите се в тези разпоредби правни норми не установяват нов обект на данъчното правоотношение, правопораждащ юридически факт или данъчна ставка. Използваните от чл. 123, ал. 1 ДОПК понятия печалба и доход съответстват на обектите на облагане по ЗКПО и ЗДДФЛ /вж. съответно чл. 1, т.т. 1-3 ЗКПО и чл. 2 ЗДДФЛ. Презумпцията по чл. 123, ал. 1 ДОПК е за съществуването на обект на облагане печалба или доход в случаите по чл. 122, ал. 1 ДОПК, при определяне на основата по реда на чл. 122, ал. 2 ДОПК, и то в хипотезите на имуществени несъответствия по т. 1 и 2 на чл. 123, ал. 1 ДОПК. За обектите на облагане по чл. 123, ал. 1 ДОПК основата за облагане с данъци се определя по реда на чл. 122, ал. 2 ДОПК при данъчна ставка, установена в съответния материален данъчен закон.

От елементите от значение за съдържанието на данъчното задължение, а съответно и на материалното данъчно правоотношение, в обхвата на уредбата по чл. 122-124 ДОПК е само основата за облагане с данъци.

В данъчната практика основата за облагане с данъци по чл. 122, ал. 2 ДОПК нерядко е различна от данъчната основа по смисъла на материалните данъчни закони не само заради различния начин на определянето им, но и заради съотнасянето им като

част към цяло. Затова и не основата по чл. 122, ал. 2 ДОПК се умножава с данъчната ставка за определяне на размера на данъка /така чл. 67, ал. 1 ЗДДС; чл. 48 ЗДДФЛ и чл. 6 ЗКПО/. Така при определянето на данъчната основа за облагане с подоходен данък по чл. 48 ЗДДФЛ обикновено се определя отделна основа за облагане с данък по чл. 122, ал. 2 ДОПК за доходите с неустановен произход, която заедно с доходите от други източници формира общата годишна данъчна основа по чл. 17 ЗДДФЛ. Същевременно доходите с неустановен произход се отнасят към тези по раздел VI на гл. V от ЗДДФЛ и се намаляват с размера на дължимите вноски по ЗЗО за формиране на ДО по чл. 36 ЗДДФЛ. При облагането с корпоративен данък приходите в размера по чл. 122, ал. 2 ДОПК участват в определянето на финансовия резултат преди данъчното преобразуване, а едва преобразуваният за данъчни цели счетоводен финансов резултат представлява данъчна основа, ако се получава положителна величина – чл. 19 във вр. с чл. 18, ал. 1 и 2 ЗКПО.

**Материалноправният елемент на чл. 122, ал. 2 ДОПК не е определящ за цялостния правен облик на провеждането на ревизията по особения ред на чл. 122-124 ДОПК.** Предимство има възприемането му като производство, като способ за установяване на публични вземания. Аргумент за това е съдържанието на препращането от чл.124а ДОПК – то е за установяване на задължителни осигурителни вноски. Не определянето на елементи от значение за възникването, съдържанието, погасяването или прекратяването на публичноправните задължения е цел на препращането, а тяхното установяване по един съществуващ процесуален ред. Препращането от чл. 124а ДОПК е законодателен способ за преуреждане на заварени осигурителни отношения, а не проявление на нормотворческа икономия. Общото събрание на колегиите на Върховния административен съд не е обвързано от мотивите на ТР № 5/14.07.2004 г. по т.д. № 7/2004 г. на ОСС на ВАС. В мотивите към т. 1 от това решение е признат материалноправният характер на съдържащите се в процесуалния ДПК /отм./ разпоредби на чл. 109, ал. 11 и ал. 12. С чл. 109, ал. 11 ДПК /отм./ са установени материалноправни предпоставки за отказване правото на данъчен кредит или определяне на данъчно задължение, които не се съдържат в ЗДДС. В ал. 12 са изброени изчерпателно действията на предходния доставчик, при които данъчният орган отказва изцяло претендирания от получателя данъчен кредит. Единственото сходство в предмета на настоящото производство и този по т.д. № 7/2004 г. на ОСС на ВАС е относно възможността в процесуален закон да се съдържат материалноправни разпоредби, което е безспорно в доктрината.

Неотносимо е позоваването в становищата по тълкувателното дело на мотивите на решение № 9 от 20.06.1996 г. по конституционно дело № 9/1996 г. Цитираните мотиви всъщност са от едно от особените мнения. При интерпретирането на задължението за плащане на установените със закон данъци и такси е прието, че то е изпълнимо само за съобразяване с действащите правни норми. В случая основанието за облагане, обектите на облагане, данъчната ставка и данъчната основа са уредени с материалните данъчни закони. Невъзможността да се определи ДО по правилата на данъчните закони е причина основата за облагане с данъци да се определи по критериите на чл. 122, ал. 2 ДОПК. С това не се засяга законоустановеността на данъка.

Към горните мотиви бих допълнила, че нормата на чл. 124а ДОПК не само не установява субективни права, но и е неприложима самостоятелно. Тя препраща непряко към разпоредбите на чл. 122 - 124 ДОПК, които регламентират особен процесуален ред за провеждане на ревизионно производство при наличие на обстоятелство по чл. 122, ал. 1 ДОПК. Действително, в обхвата на чл. 122 - 124 ДОПК се включват и материалноправни по вида си норми, но същите не променят доминантната процесуалната специфика на особения ред на ревизионно производство по чл. 122 - 124 ДОПК. Неговото качество на специален производствен ред по смисъла на заглавието на дял Втори от ДОПК е определящо за вида на непряко препращащата към разпоредбите му норма на чл. 124а ДОПК. Тя включва в обсега на този особен процесуален ред и задължителните осигурителни вноски, но не определя нито възникването на задължението за тях, нито съдържанието, изменението, погасяването или прекратяването им. Именно поради това препращането е „съответно“, а законодателният подход е аналогичен на този спрямо данъчните задължения, дължими върху печалбата или дохода по чл. 123, ал. 1 ДОПК. По дефиниция, при съответно приложение на препращаща норма, особеностите ѝ следва да се приспособят към прилаганата норма, което в частност сочи, че в качеството си на разпоредба, препращаща към процесуален ред, включващ само в обхвата и за целите на приложението си материалноправни норми, разпоредбата на чл. 124а ДОПК е процесуалноправна и приложима както по отношение на висящи към момента на влизането ѝ в сила ревизионни производства, така и спрямо включени в техния обсег предходни данъчни периоди. Именно поради това е ирелевантно, че определена ревизия обхваща установяването на задължения за ЗОВ за период преди влизането в сила на чл. 124а от ДОПК, тъй като определящ за приложимостта му в случая е фактът, че ревизионно производство е образувано след този момент.

Независимо от моето лично мнение и изразеното особено такова в решението, съгласно чл. 130, ал.2 от Закона за съдебната власт тълкувателните решения са задължителни за органите на съдебната и изпълнителната власт, за органите на местното самоуправление, както и за всички органи, които издават административни актове. Следователно както органите по приходите, така и съдът ще е длъжен да се съобрази с това тълкуване и да промени практиката си.

