

## ДИСКУСИИ / DISCUSSIONS

### СПЕЦИАЛНИТЕ РАЗПОРЕДБИ НА ЗАКОНА ЗА МЕРКИТЕ И ДЕЙСТВИЯТА ПО ВРЕМЕ НА ИЗВЪНРЕДНОТО ПОЛОЖЕНИЕ, ОБЯВЕНО С РЕШЕНИЕ НА НАРОДНОТО СЪБРАНИЕ ОТ 13.03.2020 г. В ОБЛАСТТА НА ДАНЪЧНОТО ОБЛАГАНЕ В РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ

*Сашо Пенев*

### SPECIAL PROVISIONS OF THE ACT ON MEASURES AND ACTIONS AT THE STATE OF EMERGENCY ANNOUNCED BY A DECISION OF THE NATIONAL ASSEMBLY AS OF 13.03.2020 IN THE FIELD OF TAXATION IN THE REPUBLIC OF BULGARIA

*Sasho Penov*

**Abstract:** *An Act on the Measures And Activities At The State Emergency was adopted by the Parliament in relation to the growing pandemic COVID-19 in March 2020 and announced by a decision of the National Assembly on 13.03.2020. The act stipulates the measures and actions to be taken by the executive power, employers and appointing authorities, as well as the enactment of provisions of different legal acts and individual administrative acts during the state of emergency. The construction of the law consists of general provisions and transitional and final provisions. In the part of the transitional provisions of the act are included specific rules which expressly rearrange the enactment and application of certain provisions of the current tax legislation. The article discusses the the content of these norms and some debatable issues which they raise. Based on the purpose of the law, as derived by the motives of its bill and its content, it may be concluded that these specific rules implement tax deductions only on particular taxes and for a limited circle of taxpayers. Different possible interpretations are discussed when comparing the general norms of the law and the special provisions for tax matters.*

**Key words:** *pandemic COVID-19, state of emergency, special law, taxation.*

На основание чл. 84, т. 12 от Конституцията на Р България по предложение на Министерския съвет Народното събрание във връзка с разрастваната се пандемия от COVID-19 с Решение от 13.03.2020 г. (обн. ДВ, бр. 22 от 13.03. 2020 г.) обяви извънредно положение върху цялата територия на Република България, считано от 13 март до 13 април 2020 г. По повод законодателна инициатива на народни представители<sup>1</sup> и при спазване на обикновена законодателна процедура на 20.03.2020 г. и след частично вето на Президента на Р България<sup>2</sup>, на 23.03.2020 г. е приет Закон за мерките и действията по време на извънредното положение, обявено с Решение на Народното събрание от 13.03.2020 г., обн. ДВ, бр. 28 от 24.03.2020 г., (ЗМИДВИП)<sup>3</sup>. В него се уреждат мерките и действията, пред-

<sup>1</sup> Законопроект за мерките по време на извънредното положение, обявено с Решение на Народното събрание от 13.03.2020 г., дата на постъпване 16.03.2020 г., сигнатура 054-01-24.

<sup>2</sup> Указ № 70 за връщане за ново обсъждане в Народното събрание на Закона за мерките и действията по време на извънредното положение, обявено с решение на Народното събрание от 13 март 2020 г., приет от 44-то Народно събрание на 20 март 2020 г., и мотивите към Указа – обн. ДВ, бр. 26 от 22.03.2020 г.

<sup>3</sup> В статията се обсъжда съдържанието на закона към 1.04.2020 г.

приемани от органите на изпълнителната власт, работодатели и органи по назначаване, а също така и действието на разпоредби от нормативни актове и индивидуални административни актове в различни сфери на обществените отношения по време на извънредното положение. Структурата на закона се състои от общи разпоредби и преходни и заключителни разпоредби (ПЗР). Извънредно краткият срок за изготвянето и приемането на закона и усложняващата се епидемиологична обстановка може би са повлияли за нестриктното спазване на чл. 30 и чл. 33 – чл. 35 от Указ № 883 за прилагане на Закона за нормативните актове.

За да се анализира действието на закона спрямо материята на данъчното право, е необходимо да се направи анализ и съпоставка на съдържанието на разпоредбите в чл. 3, чл. 4, чл. 5 и чл. 6 от него, които можем да наречем общи разпоредби, и съдържанието на разпоредбите на § 49 и § 25–§ 29, § 31, § 38, § 39 от ПЗР, с които се преурежда изрично действието на норми от приложимите към момента на приемането на закона данъчни закони в Р България и можем да ги наречем специални разпоредби. От гледна точка на влизането им в сила според § 52 от ПЗР на закона общите разпоредби с изключение на чл. 5 имат обратно действие и се прилагат от 13.03.2020 г., а всички разпоредби, уреждащи данъчна материя, се прилагат от деня на обнародването на закона – 24.03.2020 г. Нормите на закона са приложими принципно до отмяна на извънредното положение. Със закона не се отменят норми от действащото данъчно законодателство, а само временно се спира, преустановява или се изменя действието на някои от тях за срока на извънредното положение от 13.03.2020 до 13.04.2020 г., според Решението на Народното събрание, или до отмяна на извънредното положение.

В специалните разпоредби на ЗМИДВИП относно данъчната материя можем да разграничим обща специална норма на § 49 и специални спрямо нея норми на § 25– §29, § 31, § 38 и § 39 от ПЗР. От гледна точка на данъчното право § 49 от ПЗР на закона би имал следното съдържание: „**сроковете и производствата** по установяване, деклариране, внасяне, обезпечаване и събиране на задължения за данъци, включително и акцизи, регламентирани в Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК), Закона за акцизите и данъчните складове (ЗАДС), Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС), Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО), Закона за данъците върху доходите на физическите лица

(ЗДДФЛ), Закона за местните данъци и такси (ЗМДТ) **не се променят**, освен в случаите по § 25–§ 31“. От обхвата на уредбата е изключен Законът за данък върху застрахователните премии, защото не е посочен изрично. Така се урежда общо специално правило, че не се променят сроковете в ДОПК и в данъчни закони, уреждащи конкретния вид данъчни задължения, свързани с установяването, декларирането, внасянето, обезпечаването и събирането на задължения на данъци, доколкото в този закон със специални разпоредби не се предвижда друго. Използваният съчинителен съюз „и“ подчертава, че не се променят и производствата, уредени в посочените закони по установяването, декларирането, внасянето, обезпечаването и събирането на уредените в тях данъци.

Относно сроковете за деклариране и внасяне на данъчните задължения уредени в изброените в ЗМИДВИП данъчни закони, може да се направи следният анализ. Законите, уреждащи конкретните данъчни задължения, съдържат основно материалноправни норми, но и някои процесуалноправни норми. ДОПК също съдържа освен процесуални норми и материалноправни норми, например задължението за лихви върху неплатени в законоустановените срокове публични задължения и други суми по чл. 175 от ДОПК. Сроковете за подаване на декларации, за данъчните задължения са уредени в законите уреждащи съответния вид данъчно задължение, а в чл. 98 – чл. 104 от ДОПК се уреждат общи процедурни правила за подаване и приемане на декларации. Неподаването на декларация в срок поражда административно наказателна отговорност, например чл. 179 от ЗДДС, чл. 110, ал. 2 от ЗАДС, чл. 261 от ЗКПО, чл. 80 от ЗДДФЛ, чл. 123 от ЗМДТ. Сроковете за внасяне при доброволно изпълнение са уредени също в законите, уреждащи съответния вид данъчно задължение, а в ДОПК в чл. 178 са описани формите на доброволно изпълнение, както и 14-дневният срок в чл. 127 за доброволно плащане на установено с ревизионен акт задължение. Невнасянето на данък в срок има за правна последица начисляването на лихви за забава и е предпоставка за образуване на производство по принудително изпълнение. В някои случаи невнасянето на данък в срок е основание и за административнонаказателна отговорност, напр. чл. 189 от ЗДДС, чл. 110 от ЗАДС.

Промените в действащите закони, уреждащи отделните видове данъчни задължения, са

уредени в § 25, § 26, § 27, § 28, § 31, § 38 и § 39 от ПЗР на ЗМИДВИП.

В § 25, ал. 1 от ЗМИДВИП се предвижда, че **само през 2020 г.** сроковете по чл. 92, ал. 2, чл. 93, чл. 217, ал. 2, чл. 219, ал. 4 и 5, чл. 241, ал. 2, чл. 252, ал. 1, чл. 253, чл. 259, ал. 2 и чл. 260 от ЗКПО се удължават до **30 юни 2020 г.** Така до 30 юни 2020 г., вместо до 31.03.2020 г., се подават годишните данъчни декларации и се внасят **корпоративен данък и данък върху разходите за 2019 г.** от задължените за тях лица. Отлага се до 30 юни годишното деклариране и внасяне на алтернативния данък върху помощните и спомагателните дейности по смисъла на Закона за хазарта, данък върху приходите на бюджетните предприятия и данък върху дейността от опериране на кораби. От обхвата на удължаването на срока за деклариране и внасяне са изключени данъкът, удържан при източника върху доходи на местни и чуждестранни лица, който се декларира и внася до края на месеца, следващ тримесечието, т.е. от 1.04. до 31.04.2020 г. Удължаването на срока разбираемо не обхваща и данъка върху допълнителните разходи на народните представители, който се декларира и внася до 31.12.2020 г.

От уредбата на **авансовите вноски** в глава четиринадесета, чл. 90 от ЗКПО може да се направи изводът, че при точно изпълнение на задълженията за внасянето им удължаването до 30 юни 2020 г. на срока за внасяне на годишния корпоративен данък за 2019 г. се отнася за невнесен корпоративен данък за м. декември на 2019 г. при месечните, респ. за последното тримесечие за 2019 г. за тримесечните вноски.

В § 25, ал. 2 от ЗМИДВИП се урежда режимът на **авансовите вноски** за корпоративен данък, определяни на базата на прогнозната печалба за 2020 г. Според него през 2020 г. авансовите вноски по ЗКПО се правят при условията и по реда на глава четиринадесета от същия закон, при съобразяване със следните особености:

– когато до влизането в сила на този закон (24.03.2020 г. за § 25 във връзка с § 52) е подадена годишната данъчна декларация за 2019 г., авансовите вноски се правят в размер съгласно декларираното; при необходимост лицата могат да подадат коригираща декларация по реда на чл. 88 от ЗКПО, според който данъчнозадължените лица могат да подадат декларация по образец за намаляване или увеличаване на авансовите вноски, когато смятат, че те ще се отличават от дължимия годишен корпоративен данък.

– когато до 15 април 2020 г. (два дни след изтичането на първоначалния срок за извънредно

положение, ако то не е удължено) е подадена годишната данъчна декларация за 2019 г., авансовите вноски се правят в размер съгласно декларираното; когато до 15 април 2020 г. не е подадена годишната данъчна декларация за 2019 г., авансовите вноски се декларираат с образеца на годишната данъчна декларация до 15 април 2020 г., като се попълва само тази част от нея, касаеща декларирането на авансови вноски за текущата година. При тези две хипотези практически се изключва по отношение на авансовите вноски за 2020 г. облекчението за подаване на годишни данъчни декларации за корпоративен данък до 30 юни на 2019 г. и се въвежда задължение за подаване на годишна данъчна декларация само за авансови вноски до 15.04.2020 г. Според чл. 90 от ЗКПО месечните авансови вноски за първото тримесечие на 2020 г. се внасят до 15 април, а за последващите месеци – до декември 2020 г. до 15-о число на месеца, за който се отнасят, докато тримесечните авансови вноски за първото и второто тримесечие се внасят до 15-о число на месеца, следващ тримесечието. Така спрямо сроковете за внасяне на авансови за първото тримесечие (1.04.–15.04.2020 г.) не може да се приложи общата разпоредба на чл. 3, т. 2 от закона, според която за срока от 13 март 2020 г. до отмяната на извънредното положение спират да текат срокове, предвидени в нормативни актове, с изтичането на които се пораждат задължения за частноправните субекти, защото те започват да се броят и изтичат по време на извънредното положение, а не преди неговото начало. Не може да се приложи и чл. 4, т. 1, според който се удължават с един месец от отмяната на извънредното положение изтичащите по време на него срокове, свързани с изпълнение на задължения, защото е предвиден изричен краен срок. Извънредното положение според Решението на НС е от 13 март до 13 април 2020 г. и може да бъде удължено. Не е приложимо и удължаването на срока до 30 юни 2020 г. за внасянето на годишния корпоративен данък за 2019 г., тъй като внасянето на авансовите вноски е извън неговия обхват.

Според § 26 от ЗМИДВИП през 2020 г. отстъпка 5 на сто се прави на лицата, предплатили в пълен размер до 30 юни **данъка върху недвижимите имоти** или **данъка върху превозните средства** за цялата година. В закона липсва изрично препращане към конкретни норми от ЗМДТ, уреждащи това данъчно облекчение. При сравнителното тълкуване на двата закона може да се направи изводът, че само с действие

през 2020 г. се изменят хипотезата на нормата на чл. 28, ал. 2 и хипотезата на чл. 60, ал. 1, изр. второ от ЗМДТ, като се допуска при плащане на цялата сума на годишния данък върху недвижимите имоти или данък върху превозните средства до 30 юни вместо до 30 април да настъпи правната последица на отстъпване, намаляване на размера им. Срокът за заплащане на първите частични вноски за тези данъци е принципно също до 30 юни 2020 г. и е започнал да тече преди обявяване на извънредното положение. Не попадат в обхвата на специалната уредба в § 26 данък върху наследствата, който се плаща по реда на чл. 40 от ЗМДТ, въпреки че сроковете за плащането могат да са започнали преди или да изтичат по време на извънредното положение. Доколкото по време на извънредното положение са допустими неотложни нотариални производства (чл. 5, ал. 3 от ЗМИДВИП) се прилага без промяна чл. 49 от ЗМДТ относно данъка при придобиване на имущества по дарение и по възмезден начин. Остава непроменен срокът за внасяне на патентен данък по чл. 61 в от ЗМДТ, който за второто тримесечие на 2020 г. е от 1.04. до 30.04., т.е. е започнал да се брои по време на извънредното положение. Не се променя срокът за внасяне на туристически данък, който според чл. 61с от ЗМДТ се внася от данъчно задължените лица до 15-о число на месеца, следващ месеца, през който са предоставени ношувките. Не се променят и сроковете за внасяне на данъка върху таксиметров превоз на пътници по чл. 61ш от ЗМДТ.

Според § 27, ал. 1 от ЗМИДВИП през 2020 г. срокът по чл. 47, ал. 2 от ЗДДФЛ се удължава до 30 юни. Този срок се отнася до **внасяне на данък върху разходите** от лицата, извършващи стопанска дейност като **търговци по смисъла на Търговския закон, включително едноличните търговци**, както и от физическите лица, получаващи доходи от стопанска дейност, **регистрирани като земеделски стопани** (§ 1, т. 56 от ДР от ЗДДФЛ). Според § 27, ал. 2 от ЗМИДВИП през 2020 г. срокът за подаване на **годишната данъчна декларация по чл. 50** от ЗДДФЛ за 2019 г. и за **внасяне на дължимия по декларацията данък** върху годишната данъчна основа от лицата по чл. 51, ал. 1 от същия закон се удължава до 30 юни. Адресати на тази норма са само лицата, извършващи стопанска дейност като търговци по смисъла на Търговския закон, включително едноличните търговци, както и от физическите лица, получаващи доходи от стопанска дейност, регистрирани като земеделски стопани.

С нормата на чл. 51 на тези лица се възлага задължението, заедно с годишната данъчна декларация да подадат и годишен отчет за дейността, а задължението им за подаване на годишна данъчна декларация е уредено в чл. 50. Само за тези лица, а не за всички данъчнозадължени лица, които са изброени в чл. 50 и имат задължението да подадат годишна декларация, се отнася удължаването на срока за подаване на годишна данъчна декларация по чл. 53 от ЗДДФЛ, който е от 10.01. до 30.04.2020 г. и може да изтече по време на извънредното положение, ако то бъде удължено. Само тези лица са адресати и на § 28 от ЗМИДВИП, с който чрез препращане към § 25 се предвижда, че за тях се прилагат установените в него правила, вкл. и за режима за авансовите вноски, като обаче срокът за подаване на декларациите за авансовите вноски е до 30 април 2020 г. Също само тези лица според § 27, ал. 3 могат да ползват отстъпката по чл. 53, ал. 6 от ЗДДФЛ, ако декларацията е подадена и данъкът за довносяне е внесен в срок до **31 май 2020 г.** В чл. 53, ал. 6 е предвидено, че лицата, които подадат годишната данъчна декларация до 31 март на следващата година по електронен път, ползват отстъпка 5 на сто върху данъка за довносяне по годишната данъчна декларация, но не повече от 500 лв., при условие че нямат подлежащи на принудително изпълнение публични задължения към момента на подаване на декларацията и данъкът за довносяне е внесен в срок до **31 март**. Не са адресати на ЗМИДВИП и не са обхванати от предвидените в него мерки физическите лица за данък върху доходите им от трудови правоотношения, доходи от друга стопанска дейност (вкл. свободни професии), доходи от наем или друго възмездно предоставяне за ползване на права или имущество, доходи от прехвърляне на права или имущество, доходи от други източници.

При анализа на разпоредбите на § 25, § 27, § 28 от ЗМИДВИП, относими към преките данъци – корпоративен данък и данък върху доходите на физическите лица – може да се направи изводът, че специалните разпоредби на Закона се отнасят до изрично изброени в тях лица, спрямо конкретно изброени данъчни задължения и преуреждат сроковете за подаване на данъчни декларации за тях или за внасянето им само през 2020 г. С въвеждането със закон на различен данъчен режим през 2020 г. за конкретни изброени субекти съм склонен да приема, че не се нарушава чл. 6, ал. 2 и чл. 19, ал. 2 от Конституцията, доколкото мярката е временна, данъчната рав-

нопоставеност не е абсолютна, а мярката обхваща само определена чрез общ критерий група лица, осъществяващи стопанска дейност<sup>4</sup>. По същество мярката е данъчно облекчение по смисъла на чл. 60, ал. 2 от Конституцията на Р България и се изразява в отлагане на края на срока за подаване на декларации и внасяне на конкретно данъчно задължение.

За сроковете и производствата по установяване, деклариране и внасяне на данък върху добавената стойност се прилага § 49 от ЗМИДВИП, който предвижда, че те не се променят. За неспазването на сроковете за подаване на декларации е предвидена административнонаказателна отговорност в чл. 179 от ЗДДС, както и за невнасяне на данък по 189 от ЗДДС.

Особености се установяват при анализа на измененията със ЗМИДВИП на **Закона за акцизите и данъчните складове**. Принципно не се променят сроковете и производствата по установяване на акцизи поради прилагането на § 49 от ЗМИДВИП. На първо място се създава данъчно облекчение прилагано за определен срок със специалните правила на § 31, ал. 2 и ал. 3 от ЗМИДВИП по време на действието на закона (нормата няма обратно действие и влиза в сила от деня на обнародването на закона – 24.03.2020 г., като се прилага до отмяна на извънредното положение). При придобиването на денатуриран по общ метод етилов алкохол по реда на § 31, ал. 2 количествата денатуриран етилов алкохол се освобождават от облагане с акциз, а при придобиването на денатуриран по специален метод етилов алкохол по реда на § 31, ал. 2 количествата денатуриран етилов алкохол се освобождават от облагане с акциз само ако са придобити от лице, притежаващо удостоверение на освободен от акциз краен потребител. При това срочно данъчно облекчение са от значение **условията**, а именно: етилов алкохол, съхраняван от Държавна агенция „Държавен резерв и военновременни запаси“ или във външни съхранители за Държавна агенция „Държавен резерв и военновременни запаси“ през определен период; денатурирането е за цели, свързани с производството на дезинфекциращи препарати на основата на етилов алкохол; присъствието на митнически служител при извършване на уредената процедура. На второ място, с § 38 и § 39 от ЗМИДВИП се правят изменения с траен характер, с действие не само през периода на извънредното положение в ЗАДС. С § 38 се

добавя в чл. 12, ал. 1, т. 4 от ЗАДС изразът „тегловно повече от 0,65 на сто“ и редакцията след добавката става – „**Тютюн за пушене (за лула и цигари)**“ е: изсушени, плоски с неправилна форма, частично обезжилени тютюневи листа, преминали процес на изсушаване и контролирано овлажняване, които съдържат тегловно повече от 0,65 на сто глицерин и са годни за пушене след проста манипулация посредством смачкване или ръчно нарязване“. С § 39 действието на новата редакция на чл. 12, ал. 1, т. 4 от ЗАДС се допуска и спрямо висящи правоотношения, като тя се прилага и за заварените случаи, при които се осъществява дейност с тютюн за пушене (за лула и цигари) към влизането в сила на този закон. Разпоредбите на § 38 и § 39 влизат в сила от 13.03.2020 г., а не от деня на обнародването на ЗМИДВИП, както останалите специални данъчни разпоредби. При съпоставката на това допълнение в ЗАДС с уредбата на влизането в сила и действието на нормите от ЗМИДВИП в § 52 може да се предположи, от една страна, че новата редакция на чл. 12, ал. 1 т. 4 от ЗАДС ще се прилага само от 13.03.2020 г. до отмяна на извънредното положение. От друга страна, в разпоредбата на § 39 от ЗМИДВИП не се предвижда краен срок за действието на новата редакция на чл. 12, ал. 1, т. 4, за разлика от другите специални норми уреждащи изменения в срокове на данъчни закони, в които изрично е посочено, че се прилагат само за 2020 г. В чл. 12, ал. 1, т. 4 от ЗАДС се дава легално определение за тютюн за пушене (за лула и цигари), т.е. определя се, обяснява се ново, изменено съдържанието на понятието, като това съдържание ще се прилага от 13.03.2020 г. Според Решение № 6 от 11.11.2008 г. на Конституционния съд по конст. д. № 5/2008 г. законът за изменение и допълнение на друг закон след влизането му в сила престава да бъде самостоятелен, тъй като от този момент той става част от закона, който се изменя или допълва. Действието на изменената разпоредба на чл. 12, ал. 1, т. 4 от ЗАДС се състои в нейното прилагане от влизането в сила на новата редакция до момента, в който тя бъде отменена изрично с нов закон, или изменящата разпоредба е обявена за противоконституционна по аргумент от **Решение № 22 от 31.11.1995 г. на Конституционния съд по конст. д. № 25/95 г. Предвид липсата на конкретни мотиви на вносителите на това предложение<sup>5</sup>, внесено между първо и второ**

<sup>4</sup> Решение № 12 от 21.11.1994 г. на Конституционния съд по конст. д. № 12/94 г.

**четене при приемането на ЗМИДВИП, и спецификата на уредбата не може да се прецени какво я налага и дали изменението представява временна мярка по време на извънредното положение, или се дава уредба с траен характер. Съдържанието на § 39 е с характеристиката на заключителна разпоредба по смисъла на чл. 35 от Указ № 883 за прилагане на Закона за нормативните актове, като се дава обратна сила на § 38, респ. на изменението на чл. 12, ал. 1, т. 4 от ЗАДС. Склонен съм да приема, че изменението на чл. 12, ал. 1, т. 4 от ЗАДС не е ограничено в своето действие само за времето на извънредното положение или действието на ЗМИДВИП. Дори този извод да не е верен, разсъжденията показват, че уредбата може да се тълкува по различен начин.**

За производствата в § 49 от ЗМИДВИП се предвижда, че не се променят сроковете и производствата по установяването, обезпечването и събирането на задълженията за данъци, вкл. акцизи. Сроковете са част от производствата, уредени в ДОПК, а тяхното неспазването води до различен процесуалноправни последици. В § 29 обаче се уреждат изключения от това общо специално за данъчната материя правило.

Анализирайки съдържанието на § 49 можем да кажем, че се поставя на първо място въпросът дали не се променят само изрично изброените в него производства и свързаните с тях срокове. Според чл. 28 ал. 1 от Указ № 883 за прилагане на Закона за нормативните актове „съобразно предмета и броя им членовете се групират в части, дялове, глави и раздели или се подреждат без такива подразделения или само в някои от тях“. В ДОПК разпоредбите не са обособени в части, а в дялове, които съдържат глави, някои от които съдържат раздели, съответно – подразделения. Заглавията на дяловете са, както следва: дял първи „Общи разпоредби“, дял втори „Отделни административни производства“, дял трети „Обжалване“, дял четвърти „Събиране на публични вземания“, дял пети „Административнонаказателни разпоредби“. В дял втори на ДОПК „Отделни административни производства“ само глава четиринадесета е със заглавие „Установяване на данъци и задължителни осигурителни вноски“, но в този дял се съдържат и глава петнадесета със заглавие „Данъчно осигурителния контрол“, и глава шестнадесета със заглавие

„Обособени производства“. Буквалното тълкуване на израза в § 49 – „срокове и производствата по установяването на данъци“ – би могло да доведе до извода, че не се променят само сроковете и производството по глава четиринадесета „Установяване на данъци и задължителни осигурителни вноски“ от дял втори, за останалите производства в този дял ще се приложат общите норми на ЗМИДВИП. Този извод едва ли е верен, защото данъчно осигурителният контрол също е производство по установяване на данъци, както и прихващането и възстановяването на данъци, процедурите по прилагане на спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане, обмена на информация в областта на данъчното облагане са все пряко свързани с точното установяване на данъци от органите по приходите. В обхвата на § 49 са и главите и разделите в дял четвърти „Събиране на публичните вземания“, уреждащи доброволното изпълнение и свързаните с него разсрочване и отсрочване, обезпечителното производство (изрично посочени в § 49), принудителното изпълнение, доколкото в друга норма на ЗМИДВИП (§ 29) не се предвижда друго специално правило. От друга страна, изричното изброяване в § 49 на част от производствата, съдържащи се в ДОПК, води до извода, че от обхвата на § 49 са изключени други производства, уредени в обособени според предмета им отделни дялове на ДОПК – дял трети „Обжалване“, вкл. обхвата на ревизионни актове по административен и съдебен ред, и дял пети „Административнонаказателни разпоредби“, вкл. производството по установяване на административни нарушения и налагане на административни наказания. За тях би следвало да са приложими общите разпоредби на ЗМИДВИП. От обхвата на разпоредбата на § 49 са изключени и материалноправните норми, съдържащи се в ДОПК, напр. определящи дължимостта на лихви. Склонен съм да приема, че § 49 е приложим само за изрично посочените производства в него, като се изключат нормите от тях, които уреждат оспорване на актове на органите по приходите и публичните изпълнители, с които са установени задължения или са наложени обезпечителни мерки, или са предприети мерки за принудително изпълнение.

На второ място, се налага систематично тълкуване на общи норми на чл. 3 – чл. 6, нормата на § 49 и нормата на § 29 от ЗМИДВИП заедно

<sup>5</sup> Предложение за допълнение на Законопроекта за мерките по време на извънредното положение, дата на постъпване 18.03.2020 г., вх. № 054-04-67

със съответните норми на ДОПК, за да се установи точното прилагане на Закона.

В § 29, т. 1 се предвижда, че до отмяната на извънредното положение срокът по чл. 171, ал. 2 от ДОПК не се прилага. Тази разпоредба е в сила не от деня на въвеждането на извънредното положение – 13.03.2020 г., а от деня на обнародването на закона в Държавен вестник – 24.03.2020 г. В чл. 171, ал. 2 от ДОПК е уреден 10-годишен абсолютен давностен срок, след изтичането на който се погасяват всички публични задължения, вкл. и данъците, независимо от спирането и прекъсването на давността освен в изрично предвидени хипотези, между които не е извънредно положение. Необходимо е да се установи какво означава изразът „срокът не се прилага“ и дали се има предвид, че не се прилагат правните последици от този срок. Срокът като период от време е юридически факт и като всеки такъв е факт от обективната действителност, предвиден в хипотезата на правната норма, като при проявлението му настъпват правните последиците в диспозицията. Важна особеност на този срок е, че той започва да се брой винаги от 1.01. на годината, следваща годината, през която е следвало да се плати публичното задължение и изтича принципно винаги на 1.01. след десет години. Така за 2020 г. са възможни само две хипотези – изтекъл срок на 1.01.2020 г. преди датата на влизане в сила на Закона (24.03.2020 г.) и започнало борене на срок от 1.01.2020 преди датата на влизане в сила на Закона. При изтичането на срока по чл. 172, ал. 2 от ДОПК и направено възражение от задълженото лице се погасява правото на органите по приходи и публичните изпълнители да събират публичното вземане. Допълнително в чл. 173 от ДПОК е предвидено, че вземанията се отписват служебно с изтичането на срока по чл. 172, ал. 2 от ДОПК. Давността като срок, период от време, може да се спира или прекъсва (без абсолютен давност), а прилагането на правните последици зависи от възражението на задълженото лице и правомощието на органите по приходи, което те би следвало да упражняват при обвързана компетентност. Склонен съм да приема, че при изтеклия преди въвеждането на извънредното положение давностен срок следва да се прилагат правните последици, свързани с него, защото разпоредбата на § 29, т. 1 от ЗМИДВИП не забранява упражняването правото на възражение за изтекла давност и не предвижда временно неупражняване на правомощието за отписване на публичното вземане. Да се забрани упражняването

на правото на възражение за изтекла давност за погасяване на публични вземания по време на извънредно положение би противоречало на най-малко на принципа на правовата държава. Такава забрана не отговаря на целите на ЗМИДВИП, които могат да се извлекат от мотивите към законопроекта, ще е непропорционална мярка и е безсмислен фискализъм, противоречащ на исторически установените принципи за установяването на данъци. От съдържанието на разпоредбата не би могъл да се направи и изводът, че давностният срок, започнал да тече преди датата на обявяване на извънредното положение, спира да тече за времето на извънредното положение, тъй като това не е предвидено изрично, както например в § 29, т. 2 изрично е предвидено, че спира да тече за времето на извънредното положение 5-годишният давност срок, като допълнителна хипотеза към основанията по чл. 172, ал. 1 от ДОПК и в § 29, т. 3 за срока по чл. 193, ал. 4 от ДОПК, уреждащ 6-месечен срок за публичните изпълнители при открито производство по несъстоятелност на длъжника да реализират започналото преди него принудително изпълнение спрямо имуществото за публични вземания. Не спират според чл. 3, т. 2 от ЗМИДВИП и давностните срокове по Закона за административните нарушения и наказания и Наказателния кодекс. Спирането на 5-годишния давностен срок по чл. 171, ал. 1 и преклузивния срок по чл. 193, ал. 4 от ДОПК е от момента на обнародването на Закона в държавен вестник до отмяна на извънредното положение. В тази ѝ редакция разпоредбата на § 29, т. 1 от ЗМИДВИП поради неясната ѝ и неточна формулировка, липсата на смисъл и използване на израз без утвърдено правно значение създава условия за разнопосочно тълкуване и е проблемна за правоприлагане.

В § 29, т. 4 от ЗМИДВИП е предвидено, че **не се образува изпълнително производство** по Данъчноосигурителния процесуален кодекс, освен когато е необходимо да се защитят особено важни държавни или обществени интереси или може да бъде осуетено или сериозно затруднено изпълнението на акта или ако от закъснението на изпълнението може да последва значителна или трудно поправима вреда. Забраната за образуване на изпълнително производство действа от влизането в сила на ЗМИДВИП до отмяната на извънредното положение. От тази забрана са предвидени изключения само ако са налице описаните в нормата основания, които поради абстрактното им описание следва да бъдат конкретно доказани. Основанията защитата на особено важни дър-

жавни или обществени интереси или възможност да бъде осуетено или сериозно затруднено изпълнението на акта или ако от закъснението на изпълнението може да последва значителна или трудно поправима вреда, са част от основанията по чл. 60, ал. 1 от АПК за допускане на предварително изпълнение на индивидуални административни актове, като не са заети и другите две основания от тази разпоредба, а именно осигуряване живота и здравето на гражданите или по искане на една от страните в защитата на особено важен неин интерес. Склонен съм да приема, че първото от невключените основания не е съзнателно пропуснато, доколкото животът и здравето на гражданите също са особено важни и приоритетни държавни и обществени интереси особено при извънредно положение, обявено във връзка с разрастващата се пандемия от COVID-19. Що се отнася до второто невключено основание, принудителното изпълнение на публични вземания е винаги в интерес на държавата, но едва ли то е особено важен обществен и държавен интерес, доколкото би трябвало да се насърчава доброволното изпълнение. От друга страна, ми се струва, че механичното пренасяне на основанията за предварително изпълнение на индивидуални административни актове като основания за образуване на производство по принудително изпълнение по време на извънредното положение не отчита различното предназначение на двата правни института. Според чл. 268, ал. 1 от АПК публичните вземания, породени от изпълнителни основания на индивидуални административни актове по чл. 267 от АПК, се изпълняват по реда на ДОПК, т.е. прераща се към доброволното и принудително изпълнение, уредени в дял четвърти „Събиране на публичните вземания“ на ДОПК. Според редакцията на § 29, т. 4 от ЗМИДВИП по актовете от ДОПК, с които се установяват публични задължения, може да се образува производство по принудително изпълнение само при наличието на основания, изключващи забраната, но тук ще е спорен въпросът дали осигуряването на приходи в бюджета е особено важен държавен или обществен интерес, или такъв ще е съхраняването на имуществото на длъжника, за да може той да съществува и да осъществява дейността си по време на извънредното положение. Според чл. 163, ал. 3 от ДОПК и чл. 4, ал. 1 от ЗМДТ в случаите, когато публичните вземания са възложени за събиране на съдебен изпълнител, събирането им се извършва по реда на ГПК, а § 29, т. 4 от ЗМИДВИП предвижда забрана и

изключения от нея се допускат само за образуване на производството по принудително изпълнение по реда по ДОПК.

Според § 29, т. 5 от ЗМИДВИП **принудителното изпълнение** по Данъчноосигурителния процесуален кодекс се **спира**. Спирането е от момента на влизане в сила на закона (24.03.2020 г.) до отмяна на извънредното положение. Така се създава допълнително основание за спиране на принудителното изпълнение със закон, както предвижда и чл. 222, ал. 1, т. 4 от ДОПК. Извършените до спирането действия запазват силата си. След спирането публичният изпълнител не може да извършва нови изпълнителни действия, но може да извършва действия по обезпечаване на вземането, както и разпределение на суми, постъпили по изпълнителното дело. Изпълнителното производство се възобновява след изтичането на срока, за който е обявено извънредното положение. Допуска се, като изключение и в полза на длъжника, преди изтичането на срока на извънредното положение изпълнителното производство да се възобновява с разпореждане на публичния изпълнител по искане на длъжника, за изпълнение върху вземания и парични средства от банки, вземания от трети лица, вложени ценности в трезори, вкл. и върху съдържанието в сейфове, като след реализиране по тези способи изпълнителното производство се спира. Според § 29, т. 7 от ЗМИДВИП 7-дневния срокът по чл. 246, ал. 10 от Данъчноосигурителния процесуален кодекс за въвод във владение на купувача на имот по продажба чрез търг се спира. Според чл. 5, ал. 1 от ЗМИДВИП спират се всички обявени публични продани и въводи във владение, обявени от държавните и частните съдебни изпълнители. След отмяна на извънредното положение публичните продани и въводите във владение се насрочват наново, като не се дължат нови такси и разноси. В сравнение с разпоредбата на чл. 5, ал. 1 от ЗМИДВИП спирането на принудителното изпълнение по реда на ДОПК е с по широк обхват от гледна точка на изпълнителните способности, но то няма да обхване публични вземания за местни данъци, ако те се събират от съдебни изпълнители по реда на ГПК, за събирането на които се спират само всички обявени публични продани и въводи във владение.

За **обезпечителното производство** по ДОПК според § 49 от ЗМИДВИП сроковете не се променят, а § 29, т. 5 от ЗМИДВИП допуска при спряно принудително изпълнение да се извършват действия, по обезпечаване на публични



вземания събирани по реда на ДОПК. В чл. 5, ал. 2 от ЗМИДВИП се предвижда, че не се налагат запори на банкови сметки на физически лица и на лечебни заведения, запори върху трудови възнаграждения и пенсии, обезпечителни мерки върху медицинска апаратура и оборудване, както и извършването на описи на движими вещи и недвижими имоти, собственост на физически лица, освен за задължения за издръжка, за вреди от непозволено увреждане и за вземания за трудови възнаграждения. Склонен съм да приема, че мерките, уредени в чл. 5, ал. 2 се прилагат и спрямо обезпечителните мерки и способности за изпълнение на публични вземания. В разпоредбата не се посочва изрично, че те се отнасят само за действия на съдебни изпълнители, както и не са изключени изрично публичните изпълнители. Неприлагането на тези мерки спрямо публични вземания би довело до привилегировано обезпечаване и събиране на публичните вземания в сравнение с гражданскоправните вземания спрямо конкретно изброените в чл. 5, ал. 2 от ЗМИДВИП лица, които са адресати на защитата по време на извънредното положение, осигурена им с предвидената в закона мярка. Макар че поради съдържанието на § 49 е възможно да се твърди, че чл. 5, ал. 2 не е приложим за публични вземания, смятам, че логическото и според целта на закона тълкуване на разпоредбата би трябвало да е в полза на изброените в нея лица за конкретно посочените хипотези.

Въпроси за обсъждане поставя и съдържанието на чл. 6 от ЗМИДВИП, според който до отмяната на извънредното положение не се прилагат последиците от забава за плащане на задължения на частноправни субекти, вкл. лихви и неустойки за забава, както и непаричните последици, като предсрочна изискуемост, разваляне на договор и изземване на вещи. Може да се спори дали в предметния обхват на разпоредбата са включени лихвите за публични вземания. От една страна, е възможно тълкуване, че нормата на § 49 изключва лихвите за публични вземания от обхвата на чл. 6 от ЗКПО, доколкото в ДОПК режимът на лихвите е уреден в чл. 162, ал. 2 т. 9 и в чл. 175, съдържащи се в дял четвърти „Събиране на публичните вземания“. От друга страна обаче, в § 49 от ЗМИДВИП нищо не се споменава за лихвите, а изрично се посочва, че не се променят производствата и сроковете за установяване само на данъците. Лихвите върху публичните вземания, вкл. за данъци, са самостоятелен вид публично вземане според чл. 162, ал. 2, т. 9 от ДОПК, което не е посочено в § 49 и не би могло съдър-

жанието § 49 да се допълни чрез тълкуване и разпоредбата да се прилага и за тях, защото празнината в правната уредба в § 49, относим към данъчната материя, не може да се допълни чрез аналогия за Закона. Правната уредба на лихвите за публични вземания е материалноправна и се съдържа в с в чл. 175, ал. 1 от ДОПК, в материалните данъчни закони – чл. 4, ал. 2 и чл. 9 от ЗКПО, като те преpraщат към Закона за лихвите върху данъци такси и други подобни държавни вземания. Законът за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания също не е включен в съдържанието на § 49, като неговото прилагане не е изключено и от чл. 6 на ЗМИДВИП. Правната уредба на лихвите не е свързана с производство по установяване на данъци, а те се установяват като самостоятелно задължение в акта, с който се установяват данъци. Така може да се обоснове извод, че в обхвата на чл. 6 от Закона са и лихвите за забава за публични вземания. Адресати на разпоредбата на чл. 6 от ЗМИДВИП са **частноправните субекти, както и на разпоредбите на чл. 3, т. 2 и чл. 4, т. 1**. В чл. 6 не е посочено, че лихвите са във връзка с неизпълнение на техни задължения по частноправни правоотношения, нито пък, че са изключени лихвите за задължения по публичноправни правоотношения, каквито са данъчните правоотношения и правоотношенията, развиващи се по повод други публични вземания. Всички хора и определени социални дадености, които по силата на правната норма могат да имат права и задължения, са субекти на правото. Тяхната правосубектност се изразява в способността, възможността им да бъдат носители на права и задължения. Правосубектността на физическите и юридическите лица е многоотраслова и те могат да бъдат субекти на гражданското, на търговското, трудовото и на финансовото право, вкл. данъчното право, докато държавните органи са субекти на конституционното и административното право, но не и на частното право. Физически и юридически лица са субекти на частното право, докато държавата и нейните органи са субекти на публичното право и тяхната правосубектност се изразява в тяхната компетентност. Физическите и юридическите лица могат само да участват в публичноправни правоотношения. Участието им в публичноправни отношения, не променя качеството им субекти на частното право. Ако под израза „частноправни на субекти“ се разбират физически и юридически лица без оглед на правоотношението, в което участват, в обхвата на чл. 6 ще

попадат и лихвите за забава на публични вземания, а също така и защото според чл. 3, т. 2 спират да текат и сроковете, с изтичането на които се пораждат задължения за частноправни субекти, а задължението за лихви винаги възниква за неизпълнение в срок на данъчно задължение. От друга страна, чрез определянето на адресатите на нормата на чл. 6 като частноправни субекти, може да се приеме, че се акцентира върху вида на правната норма, от която възникват правата и задълженията, а именно норма на частното право и пораждащите се от нея частноправни права и задължения, поради което се налага друг извод, че в обхвата на чл. 6 от ЗМИДВИП не попадат лихвите за публични вземания. Това пък ще означава, че чрез чл. 6 се установява различен режим за лихвите по вземания от частноправен характер и по публични вземания, а именно в по-благоприятно положение са държавните органи като публични вискатели в сравнение с кредиторите по частноправни правоотношения. Дали този различен режим е пропорционален за постигане на целите на Закона е спорно. Описаните хипотези на разсъждения показват, че непрецизното формулиране на законовия текст дава възможност за различни тълкувания, а практиката по прилагането на Закона в бъдеще ще трябва реши спорните въпроси.

Относно **процесуалните срокове за оспорване** на актове на органи по приходите по ДОПК поради разбирането, че производството по обжалване не е производство по установяване на данъци и че дял трети „Обжалване“ и дял пети „Административнонаказателни разпоредби“ от ДОПК не попадат в обхвата на § 49 от ЗМИДВИП, би трябвало да се приложат правилата на чл. 3 и чл. 4 от ЗМИДВИП. Тези две разпоредби са общи и регулират прилагането на сроковете в изброените в тях различни производства, като се отнасят за всички закони, без изрично посочените в тях. Те уреждат общи мерки, насочени към защита правата на лицата за периода на извънредното положение. Също така **Съдийската колегия на Висшия съдебен съвет** прие „Актуални мерки за превенция и ограничаване на разпространението на Covid-19 за съдилищата на територията на Република България“<sup>6</sup>. В тях се посочва, че не се образуват в дела входираните книжа, инициращи съдебни производства, и се

преустановява разглеждането на всички видове административни дела за периода на обявеното извънредно положение 16 март 2020 – 13 април 2020 г. включително, с изключение на делата по чл. 75 и чл. 157 от Данъчноосигурителния процесуален кодекс. Това са делата по искане за разкриване на данъчна и осигурителна информация и по искания за спиране изпълнението на ревизионни актове при представяне на съответните обезпечения от лицата за данъчното вземане. Склонен съм да приема, че неприлагането на чл. 3 и чл. 4 от ЗМИДВИП спрямо сроковете за оспорване на актове на органите по приходите ограничават конституционното право на защита на гражданите и юридическите лица, което се отнася до всички производства по решаване на административни спорове, защото разрешаването на административни спорове е израз на правозащитната функция на административната дейност и на правораздавателната дейност съдилищата, а и според § 2 от ДР на ДОПК за неуредените в него случаи се прилагат разпоредбите на АПК и ГПК. В мотивите на първоначалния законопроект е записано, че по отношение на висящите съдебни и административни производства се предлага процесуалните срокове да не текат до момента на прекратяване на извънредното положение, без да се разграничават различните видове производства. От обхвата на предвиденото в чл. 3 спиране на срокове, за периода на извънредното положение са изключени в чл. 3, т. 1 сроковете свързани с мерки за принуда. Това изключение би обхванало и принудителните административни мерки, които са уредени в законите, уреждащи отделни видове данъчни задължения, напр. гл. 186 от ЗДДС и чл. 1246 от ЗАДС (запечатване на обект).

Целта на тази статия е да провокира за обсъждане поредица от въпроси, които възникват при съпоставянето на разпоредбите на Закон за мерките и действията по време на извънредното положение с действащото данъчно законодателство. Смятам, че една от целите на Закона, която може да се изведе от мотивите и основно от съдържанието на чл. 3 и чл. 4, е именно да се спре или отложи началото на срокове, които са свързани с упражняване на права или изпълнение на задължения на частноправни субекти. Според съвременните теоретични разбираня, постепенно

<sup>6</sup> Приети от Съдийската колегия на Висшия съдебен съвет с решение по протокол № 9/15.03.2020 г., допълнени и актуализирани с решения по протокол 10/16.03.2020 г., от работно заседание на колегията от 26.03.2020 г. и по протокол № 11 от 31.03.2020 г.

подкрепени и от съдебна практика<sup>7</sup>, действащите закони, уреждащи данъчна материя и други публични вземания, не могат да се тълкуват *pro fisco*.

Споделям разбирането, че това цивилизационно правило е приложимо и за норми на закони, действащи за период на извънредно положение.

---

<sup>7</sup> Тълкувателно решение № 3 от 06.06.2008 г. по т.д. №2 от 2008г. на ВАС