



ДИСКУСИИ / DISCUSSIONS

DOI: 10.54664/JJWR2856

ПРОТИВОКОНСТИТУЦИОННОСТ НА ЧЛ. 129, АЛ. 6 ОТ ДАНЪЧНО – ОСИГУРИТЕЛНИЯ ПРОЦЕСУАЛЕН КОДЕКС В ЧАСТТА „С ИЗКЛЮЧЕНИЕ НА ЗАДЪЛЖИТЕЛНИТЕ ОСИГУРИТЕЛНИ ВНОСКИ“

Ани Митева

UNCONSTITUTIONALITY OF ART. 129(6) OF THE BULGARIAN TAX AND SOCIAL INSURANCE PROCEDURE CODE IN THE PART “WITH THE EXCEPTION OF MANDATORY INSURANCE CONTRIBUTIONS”

Ani Miteva

Abstract: *According to the provision of Art. 129(6) of the Bulgarian Tax and Social Insurance Procedure Code (TSIPC), unduly paid or collected sums, with the exception of mandatory insurance contributions, shall be returned with the legal interest for the expired period when they were paid or collected based on an act of a revenue authority. In other cases, the amounts shall be returned with the legal interest from the day on which they should have been reimbursed.*

This study presents arguments for the unconstitutionality of the provision of Art. 129(6) of the TSIPC in the part “with the exception of mandatory insurance contributions” due to the contradiction of this provision with Art. 4(1), Art. 6(2), Art. 7 and Art. 17(1)(3) of the Constitution of the Republic of Bulgaria.

Keywords: *Tax and Social Insurance Procedure Code; insurance; unconstitutionality.*

Въведение

При изпълнението на публични задължения са възможни случаи, в които се плащат или събират и недължими такива. При това положение между данъчния длъжник и държавата се създават отношения, в които по

повод на едно задължение държавата се явява задължена спрямо частноправния субект¹.

Случаите на недължимо платени или събрани публични задължения могат да бъдат различни, но те се обединяват в две групи – първоначална липса на правно основание, на

¹ Петканов, Г.. Данъчен процес. С: Тилия, 1996, с. 149.

което е направено плащането или *отпадане* на правното основание впоследствие.²

Разпоредбата на чл. 129, ал. 6 от Данъчно – осигурителния процесуален кодекс (ДОПК) е част от уредбата на процедурата по възстановяване или прихващане на недължимо внесени или събрани суми (парични средства) от държавата. Систематически, анализиранията разпоредба е ситуирана в Глава Шестнадесета (Особени производства) на ДОПК.

В миналото данъчното ни законодателство не е допускало прихващането като способ за погасяване на данъчните задължения.³ Възстановяването („връщане“ в по-старата данъчноправна литература) е посочвано, че се е налагало по „съображения за справедливост“⁴.

Право на прихващане и възстановяване има данъчен субект, който има ликвидно и изискуемо парично вземане от държавата в лицето на данъчната администрация. Съществуването на насрещно вземане подлежи на проверка в процедурата по издаване на Акт за прихващане и възстановяване (АПВ) и в зависимост от съществуването му следва да бъде извършено прихващане с него или вземането на данъчния субект следва да бъде удовлетворено чрез възстановяването му.⁵ За да е налице фактическият състав на чл. 128, ал. 1 ДОПК е необходимо да бъдат доказани недължимо платени суми за данъци и осигурителни вноски, които да бъдат възстановени или прихванати за погасяване на изискуеми публични вземания, събирани от Националната агенция за приходите.⁶

Прихващане или възстановяване на суми може да се извърши само при издаден Акт за прихващане или възстановяване и то при безспорно доказани задължения или надвнесени суми от данъчно задълженото лице, с акт на компетентен орган или при устано-

вено действително наличие на основание за прихващане или възстановяване в хода на извършена след постъпване на искането ревизия или проверка съгласно чл. 129, ал. 2 ДОПК.⁷ Актът за прихващане или възстановяване е стабилен административен акт, който не може да бъде отменян или изменян от органа, който го е издал, когато от акта са придобити права⁸.

Чл. 129, ал. 6 ДОПК установява правото на гражданите на лихва върху недължимо внесени или събрани суми за данъци, задължителни осигурителни вноски и други публични вземания. Това право е дефинирано като *ограничено субективно потестативно право* на лицата, които са платили недължимо посочените в разпоредбата публични задължения⁹. Това субективно потестативно право е предоставено на лицата, които са заплатили недължимо, на несъществуващо или на отпаднало основание, определени парични суми. Това право е пряка функция и на конституционния принцип, че гражданите и юридическите лица плащат само данъци и такси, установени със закон (чл. 60, ал. 1 от Конституцията на Република България (КРБ)). Тогава когато не е налице сложният фактически състав на установени в закон публични вземания задължението не е дължимо и държавата/общината дължи връщане на полученото, ведно със законната лихва.¹⁰ Лихвата има обезщетителна функция и нейната дължимост произтича от *принципа на справедливостта*, който изисква данъчно задълженият субект да бъде компенсиран за времето, през което е бил лишен от ползването на паричните средства.¹¹

Поради тов и чл. 129, ал. 6 ДОПК следва да се определи като едно от законовите доразвития на установения конституционен принцип за отговорност на държавата за вреди, причинени от незаконни актове или действия на нейни органи и длъжностни лица (чл.

² Пак там.

³ Пак там., с. 151.

⁴ Пак там., с. 162.

⁵ Така и Решение № 9829 от 14.07.2014 г. на ВАС по адм. д. № 713/2014 г.

⁶ Така и Решение № 650 от 13.05.2011 г. на АдмС - Бургас по адм. д. № 1156/2010 г.

⁷ Така и Решение № 6072 от 26.05.2015 г. на ВАС по адм. д. № 14098/2014. г.

⁸ Така и Решение № 10242 от 8.07.2011 г. на ВАС по адм. д. № 14882/2010 г.

⁹ Решение № 8145 от 4.07.2016 г. на ВАС по адм. д. № 6839/2015 г.

¹⁰ Пак там

¹¹ Решение № 17411 от 21.12.2013 г. на ВАС по адм. д. № 11079/2013 г.

7 КРБ). Вредите в конкретния случай са под формата на лихви за недължимо вседени или събрани суми от приходната администрация. Този извод е в унисон и с принципа за санкционния характер на лихвата, залегнал и в общностното право, определящо лихвата като компенсация за неналичността на неправомерно платените суми (така и Решение от 13.03.2007 г. на Съда на Европейския съюз по дело T. C. in the T. C. G. Litigation, C-524/04¹²).

Съгласно чл. 129, ал. 6 ДОПК: „*Недължимо внесени или събрани суми, с изключение на задължителни осигурителни вноски, се връщат със законната лихва за изтеклия период, когато са внесени или събрани въз основа на акт на орган по приходите. В останалите случаи сумите се връщат със законната лихва от деня, в който е следвало да бъдат възстановени по реда на ал. 1 - 4.*“.

От цитирания текст е видно, че чл. 129, ал. 6 ДОПК установява две *диференциации* относно размера на дължимите лихви¹³.

На *първо място* диференциация е направена в зависимост от това дали сумите са внесени/събрани въз основа на акт на орган по приходите. Така, тогава когато е направено недължимо плащане от данъчно задължено лице лихви се дължат от деня, в който сумата е следвало да бъде възстановена. Когато се касае за суми, които са внесени/събрани недължимо, въз основа на акт на орган по приходите, лихва се дължи за изтеклия период т.е от датата на извършване на плащането. Тази първа диференциация е обяснима с обстоятелството, че когато плащането е извършено/сумата е събрана въз основа акт на орган по приходите причината за лишаването на данъчно задълженото лице от възможността да владее и да се разпорежда с личното си имущество (в случая парични средства) е актът на органа по приходите. Този акт в общия случай впоследствие е бил отменен като незаконосъобразен или е била прогласена неговата нищожност, а данъчната администрация е тази, която е издала и поддържала валидността и законосъобразността на съответния акт до неговата отмяна/прогласяване на нищожността

му. Именно държавата чрез овластения със закон орган по приходите е лишила данъчно задълженото лице за определен период от време (често пъти години) от владението и правото на разпореждане с лични парични средства. Така, логично и справедливо, разпоредбата на чл. 129, ал. 6 ДОПК установява общото правило, че държавата дължи лихва на данъчно задълженото лице от момента, в който поради незаконосъобразен или нищожен акт, издаден от орган на приходната администрация, това лице е било лишено от част от имуществото си.

На *второ място* диференциация е направена по отношение размера на дължимите от държавата лихви тогава когато сумите са внесени/събрани въз основа на акт на орган по приходите. Съгласно чл. 129, ал. 6 ДОПК всички недължимо вседени или събрани суми се връщат със законната лихва за изтеклия период, когато са внесени или събрани въз основа на акт на орган по приходите. *Изключение* правят единствено задължителните осигурителни вноски, които дори тогава когато са събрани въз основа на акт на орган по приходите, се връщат със законната лихва от деня, в който е следвало да бъдат възстановени т.е на практика лихви върху задължителни осигурителни вноски не се дължат, тъй като законодателят изрично ги е изключил от кръга на сумите, върху които следва да бъдат начислени лихви по реда на чл. 129 ДОПК¹⁴.

Посочената правна уредба е определяна от Върховния административен съд като *императивна*¹⁵, поради което жалбите на частноправните субекти са били отхвърляни като неоснователни.

Така, доколкото чл. 129, ал. 6 ДОПК установява императивното правило, че на лицата, които са внесли или са им били събрани суми за задължителни осигурителни вноски въз основа на акт на орган по приходите *се дължат лихви от деня, в който е следвало да бъдат възстановени (т.е на практика такива изобщо не се дължат)* то безспорно е наличие нарушение на техни икономически права,

¹² Така и Решение № 7822 от 28.06.2016 г. на ВАС по адм. д. № 1304/2016 г.

¹³ Така и Решение № 7822 от 28.06.2016 г. на ВАС по адм. д. № 1304/2016 г.

¹⁴ Така и Решение № 11241 от 07.12.2022 г. на ВАС по адм. д. № 645/2020 г.

¹⁵ Пак там.

гарантирани с разпоредбата на чл. 17, ал. 3 КРБ. Това е така, тъй като тези лица са били лишени от възможността да оперират с паричните си средства, вкл. да генерират печалби от тях и да удовлетворяват свои икономически интереси. Това лишаване е било допуснато само и единствено поради издаването на незаконосъобразен акт на органите по приходите, който на по-късен етап е бил отменен като такъв. Въпреки безспорното накърняване на икономически права на гражданите и техните организации в разглеждания случай с разпоредбата на чл. 129, ал. 6 ДОПК е допуснато държавата да не обезщетява тези лица за вредите, причинени от нейните незаконосъобразни актове.

В обобщение, изплащането на лихви върху недължимо платени публични вземания е поставено в зависимост от вида публично вземане. За всички суми, посочени в чл. 129 ДОПК, които са внесени/събрани недължимо, въз основа на акт на орган по приходите, лихва се дължи от датата на извършване на плащането. Изключение от това правило са само и единствено задължителните осигурителни вноски.

В последващия анализ са разгледани конкретните основания за противоконституционност на чл. 129, ал. 6 ДОПК в частта „с изключение на задължителните осигурителни вноски“, а именно: противоречие на тази разпоредба с чл. 4, ал. 1; чл. 6, ал. 2; чл. 7 и чл. 17, ал. 1 и 3 от Конституцията на Република България (КРБ).

I. Противоречие на чл. 129, ал. 6 ДОПК в частта: „с изключение на задължителните осигурителни вноски“ с чл. 4, ал. 1 КРБ

Съгласно чл. 4, ал. 1 КРБ: *Република България е правова държава. Тя се управлява според Конституцията и законите на страната.*

В практиката си КС многократно е посочвал, че правовата държава изисква ясна, вътрешно свързана и безпротиворечива правна уредба¹⁶. Противоречивата, неясна или взаимноизключваща се нормативна уредба е нарушение на принципа на правовата държава¹⁷. КС е посочвал и че „Несъвършенството на закона и противоречието между неговите норми нарушават принципа на чл. 4, ал. 1 от Конституцията“¹⁸. В правовата държава всички - и управляващи, и управлявани, са еднакво подчинени на правото и са равни пред закона¹⁹.

КС е подложил правни норми с различен предметен обхват на конституционна проверка за съответствие с конституционния принцип на правовата държава, прокламиран в чл. 4 КРБ (социалните явления „проституция“ и „просия“ и наказателното им преследване²⁰; въвеждане на законови ограничения на основното право на свободно придвижване на гражданите²¹, установяването на валидно правно основание за освобождаване от длъжност на председателя на Сметната палата при съблюдаване принципа на непрекъснатост на държавното управление²²; същност и предназначение на законодателната дейност²³; подведомственост на споровете за законността на актовете и действията на административните органи²⁴; отнемане в полза на държавата на блага, собственост на трето лице в рамките на наказателно производство²⁵; бюджетни правомощия на Министерския съвет²⁶; задължително настаняване за лечение²⁷; наказателна репресия на граждани, които се занимават с

¹⁶ Решение № 3 от 21.03.2012 г. на КС по к. д. № 12/2011 г.

¹⁷ Пак там

¹⁸ Решение № 12 от 1.XI.1994 г. на КС на РБ по конст. д. № 12/94 г.

¹⁹ Решение № 2 от 14.02.2023 г. на КС по к. д. № 1/2022 г.

²⁰ Решение № 13 от 27.09.2022 г. на КС по к. д. № 8/2022 г.

²¹ Решение № 6 от 29.06.2023 г. на КС по к. д. № 7/2023 г.

²² Решение № 5 от 22.06.2023 г. на КС по к. д. № 5/2023 г.

²³ Решение № 4 от 6.06.2023 г. на КС по к. д. № 3/2021 г.

²⁴ Решение № 2 от 14.02.2023 г. на КС по к. д. № 1/2022 г.

²⁵ Решение № 1 от 24.01.2023 г. на КС по к. д. № 17 от 2022 г.

²⁶ Решение № 15 от 28.11.2022 г. на КС по к. д. № 10/2022 г.

²⁷ Решение № 14 от 17.11.2022 г. на КС по к. д. № 14/2022 г.

неагресивни форми на просия²⁸; срокове на отчуждителни процедури²⁹ и др.).

В конкретния случай разпоредбата на чл. 129, ал. 6 ДОПК в оспорената част противоречи на чл. 4, ал. 1 КРБ поради установената с нея противоречива, неясна и взаимноизключваща се нормативна уредба. В една и съща разпоредба са установени противоречиви и взаимноизключващи се правни норми.

Така, в чл. 129, ал. 6 ДОПК е установено логичното и справедливо правило, че за всички суми, които са внесени/събрани недължимо, въз основа на акт на орган по приходите, лихва се дължи от датата на извършване на плащането т.е от момента, от който лицето е било неправомерно лишено от възможността да се ползва и разпорежда от притежаваните от него парични средства. Това правило кореспондира със задължението на държавата да обезщети изцяло лицата, пострадали от незаконосъобразни актове на администрацията – в конкретния случай Националната агенция за приходите („НАП“).

Едновременно с това е въведено и противоречащото на това правило изключение по отношение началния момент, от който се дължи лихва върху недължимо платените суми за задължителни осигурителни вноски. Лихва за неправомерно платени/събрани суми за задължителни осигурителни вноски се дължи от много по-късен момент (или такива изобщо не се дължат) в сравнение с всички останали публични вземания. Това изключение е необосновано, поради което създава вътрешна противоречивост в разпоредбата на чл. 129, ал. 6 ДОПК.

Задължителните осигурителни вноски са посочени от законодателя като публични вземания наред с всички останали вноски за бюджета (чл. 162, ал. 2, т. 1 ДОПК). Както задължителните осигурителни вноски, така и всички останали публични вземания имат паричен характер. Паричният им характер предполага и идентитет на вида ползи, които би могъл да извлече притежателят им, както и идентитет на вида ползи, от които би могло да бъде лишено лицето, от което паричните суми

са неправомерно отнети (пропуснати ползи). Поради това и въвеждайки необосновано и лишено от нормативно основание изключение, противоречащо на логиката на разпоредбата на чл. 129, ал. 6 ДОПК, законодателят е допуснал действието на противоречива, неясна и взаимноизключваща се нормативна уредба, която води до необосновано, а от тук и недопустимо засягане правата на гражданите.

На слеващо място, многопластовото конституционно понятие „правова държава“ имплицитно съдържа изискване правото, което е нейната основа, да е разумно и справедливо³⁰. Като правова е определяна държавата, в която всяка власт е подчинена на правото. Обратно, държава, в която правото се подчинява на властта, не може да се определи като правова³¹.

Разпоредбата на чл. 129, ал. 6 ДОПК в частта: „с изключение на задължителните осигурителни вноски“ противоречи на основополагащия за правото и правовата държава принцип на справедливостта („Правото като изкуство на справедливото и доброто“ според легендарната сентенция на Улпиан). С цитираната разпоредба е допуснато държавата, при упражняване на властническите си правомощия чрез НАП, да причини вреди на граждани, които вреди да няма задължението да обезщети по реда на чл. 128 и сл. ДОПК.

Несправедливо е държавата да бъде оправомощена с целия инструментариум на отношенията власт–подчинение да претендира от частноправните субекти законна лихва за забава при забавено плащане и едновременно с това увреденият частноправен субект да не разполага с право да претендира законна лихва за забава от момента на плащането/прихващането на задължителни осигурителни вноски при последващо установяване на тяхната недължимост поради отмяна на незаконосъобразен акт на орган по приходите или прогласяването му за нищожен.

Несправедливо е гражданин да бъде неправомерно лишено от правото да ползва и да се разпорежда с паричните си средства за дълъг период от време (често пъти години предвид

²⁸ Решение № 13 от 27.09.2022 г. на КС по к. д. № 8/2022 г.

²⁹ Решение № 10 от 26.07.2022 г. на КС по к. д. № 21/2021 г.

³⁰ Решение № 1 от 4.02.2020 г. на КС по к. д. № 17/2018 г.

³¹ Пак там

продължителността на административната и съдебна фаза на оспорване на ревизионните актове) и държавата да няма задължението да го обезщети по реда, по който обезщетява всички останали лица, на които дължи връщане на други неправомерно получени суми.

Предвид изложеното по настоящия раздел I, нормата на чл. 129, ал. 6 ДОПК в частта: „с изключение на задължителните осигурителни вноски“ противоречи на чл. 4, ал. 1 КБР поради установената с коментирания закон режим несправедлива уредба, която е и вътрешно противоречива и взаимноизключваща се.

II. Противоречие на чл. 129, ал. 6 ДОПК в частта: „с изключение на задължителните осигурителни вноски“ с чл. 6, ал. 2 от Конституцията на Република България

Съгласно чл. 6, ал. 2 КРБ: *Всички граждани са равни пред закона. Не се допускат никакви ограничения на правата или привилегии, основани на раса, народност, етническа принадлежност, пол, произход, религия, образование, убеждения, политическа принадлежност, лично и обществено положение или имуществено състояние.*

Един от основните елементи на правната държава е принципът на равенство пред закона³². Важността на зачитането на принципа на равенство пред закона, нарушаването на който представлява и неравно/дискриминационно третиране, е била многократно посочвана, както в правната доктрина³³, така и в съдебната практика. Така, съгласно трайната

съдебна практика на КС равенството на всички граждани пред закона е основен принцип на всяко демократично общество, спазването на който не допуска законодателят да въвежда нито ограничения в правата на гражданите, нито привилегии³⁴. Равенството на гражданите е определено като основен двигател в конституционната държава, без която самата демокрация, въобще е немислима³⁵. Равенството като нравствена и етична категория е разглеждано като равнопоставяне, поставяне в еднаква обвързаност, при едно положение, при равни изходни начала спрямо някакъв значим обществен критерий или явление. В юридически смисъл равенството се свързва с признаването на естествените и неотменими права на всеки пред правото (закона в широк смисъл) като най-значим обществен регулатор³⁶. Съгласно практиката на КС равенството означава, че към едни и същи лица, равни от правна гледна точка на действащото право, с оглед целите на правното регулиране законът се обръща еднакво³⁷. Юридическото равенство, в този смисъл, представлява равнопоставеност на всички граждани пред закона (позитивно право) и задължение за еднаквото им третиране от държавната власт³⁸.

Равенството предполага подобните неща да бъдат третирани по подобен начин, докато различните да бъдат третирани по различен начин, пропорционално на различието им. Поради това и дискриминацията се появява когато социалните придобивки и отговорности се разпределят според критерии, които не са свързани с никакви основателни цели³⁹.

В практиката си КС е подложил правни норми с различен предметен обхват на кон-

³² Решение № 15 от 28.11.2022 г. на КС по к. д. № 10/2022 г.; Решение № 10 от 26.07.2022 г. на КС по к. д. № 21/2021 г.

³³ Стойчев, С. Конституционно право, С.: Сиела, 2002; Друмева, Е. Конституционно право, С.: Сиела, 2013.

³⁴ Решение № 1 от 11.11.1993 г. на КС на РБ по конст. д. № 32/92; Решение № 1 от 27.01.2005 г. на КС по конст. д. № 8/2004 г.; Решение № 3 от 13.04.2006 г. на КС на РБ по конст. д. № 4/2006 г.;

Решение № 8 от 11.10.2013 г. на КС по к. д. № 6/2013 г.; Решение № 8 от 12.05.1999 г. на КС на РБ по конст. д. № 4/99 г.; Решение № 11 от 2.10.2012 г. на КС по к. д. № 1/2012 г.; Решение № 11 от 3.12.2009 г. на КС по к. д. № 13/2009 г.

³⁵ Решение № 1 от 19.01.2010 г. на КС по к. д. № 14/2009 г.

³⁶ Така и Решение № 2233 от 18.02.2010 г. на ВАС по адм. д. № 15798/2009 г., 5-членен с-в.

³⁷ Решение № 2 от 22.02.2007 г. на КС по к. д. № 12/2006 г.

³⁸ Решение № 14/1992 г. на КС по к. д. № 14/1992 г.

³⁹ Пак там

ституционна проверка за съответствие с конституционния принцип за равенство, прокламиран в чл. 6 КРБ (критерии за недопускане в състава на ръководните органи на научните организации⁴⁰; системи за гарантиране на влоговете в банки, изпаднали в неплатежоспособност⁴¹; различно третиране на жилищно-спестовните влогове⁴², закони за амнистия⁴³; подпомагане/предимство на киноизкуството пред останалите видове изкуства⁴⁴; използване на религиозните общности и институции, и на верските убеждения за политически цели⁴⁵; ограничения на социалните права⁴⁶; ограничения на трудовите права⁴⁷; ограничения на пасивното избиращо право⁴⁸; въвеждането със закон на специфични условия и изисквания за упражняване на определена дейност⁴⁹; установяването на привилегии и компенсаторни блага за уязвими групи⁵⁰; наказателно-процесуални норми⁵¹, решения на Народното събрание⁵² и др.).

КС е посочвал многократно, че изброените признаци в ал. 2 на чл. 6 КРБ са изброени изчерпателно⁵³. В Решение № 11 от 3.12.2009 г. на КС по к. д. № 13/2009 г.; Решение № 14 от 1992 г. по к.д. № 14 от 1992 г. и

др. е посочено, че изчерпателното изброяване на конституционно недопустимите признаци не изключва възможността за ограничаване на права на основание и на други социални признаци.

В конкретния случай е видно, че чл. 129, ал. 6 ДОПК установява неравно третиране на данъчно задълженото лице въз основа вида публично задължение, парични суми за което са били недължимо внесени/събрани от лицето въз основа на незаконосъобразен акт на приходната администрация. В частност, въпреки че задължителните осигурителни вноски се третират по един и същи начин с всички останали публични вземания с оглед тяхното установяване, обжалване и събиращаемост (чл. 110 във вр. с чл. 144 и сл., вр. с чл. 162 ДОПК) то недължимо внесените/събрани суми за задължителни осигурителни вноски въз основа на акт на приходната администрация се възстановяват на практика без лихва за разлика от всички останали недължимо внесени/събрани публични вземания.

Приведено в терминологичен план с установените дикриминационни признаци в чл. 6, ал. 2 КРБ следва да се заключи, че чл. 129,

⁴⁰ Решение № 1 от 11.II.1993 г. на КС на РБ по конст. д. № 32/92.

⁴¹ Решение № 1 от 16.I.1997 г. на КС на РБ по конст. д. № 27/96 г.

⁴² Решение № 10 от 3.12.2009 г. на КС по к. д. № 12/2009 г.

⁴³ Решение № 1 от 19.01.2010 г. на КС по к. д. № 14/2009 г.

⁴⁴ Решение № 1 от 31.03.2011 г. на КС по к. д. № 22/2010 г.

⁴⁵ Решение № 2 от 18.02.1998 г. на КС на РБ по конст. д. № 15/97 г.

⁴⁶ Решение № 2 от 22.02.2007 г. на КС по к. д. № 12/2006 г.; Решение № 3 от 8.03.2016 г. на КС по к. д. № 6/2015 г.;

⁴⁷ Решение № 8 от 15.IX.1994 г. на КС на РБ по конст. д. № 9/94 г.; Решение № 8 от 11.10.2013 г. на КС по к. д. № 6/2013 г.; Решение № 10 от 22.IX.1997 г. на КС на РБ по конст. д. № 14/97 г.; Решение № 10 от 25.06.1999 г. на КС на РБ по конст. д. № 36/98 г.; Решение № 11 от 2.10.2012 г. на КС по к. д. № 1/2012 г.; Решение № 11 от 3.12.2009 г. на КС по к. д. № 13/2009 г.; Решение № 11 от 5.10.2010 г. на КС по к. д. № 13/2010 г.;

⁴⁸ Решение № 3 от 8.02.2001 г. на КС на РБ по конст. д. № 16/2000 г.; Решение № 4 от 4.05.2011 г. на КС по к. д. № 4/2011 г.; Решение № 8 от 3.05.2001 г. на КС на РБ по конст. д. № 10/2001 г.; Решение № 12 от 22.05.2001 г. на КС на РБ по конст. д. № 12/2001 г.

⁴⁹ Решение № 3 от 13.04.2006 г. на КС на РБ по конст. д. № 4/2006 г.; Решение № 3 от 21.03.2012 г. на КС по к. д. № 12/2011 г.; Решение № 5 от 10.07.2008 г. на КС по к. д. № 2/2008 г.; Решение № 14 от 5.06.1998 г. на КС на РБ по конст. д. № 9/98 г.;

⁵⁰ Решение № 3 от 27.06.2013 г. на КС по к. д. № 7/2013 г.

⁵¹ Решение № 16 от 16.06.1998 г. на КС на РБ по конст. д. № 7/98 г.; Решение № 20 от 14.07.1998 г. на КС на РБ по конст. д. № 16/98 г.;

⁵² Решение № 15 от 28.11.2022 г. на КС по к. д. № 10/2022 г.

⁵³ Напр. Решение № 3 от 27.06.2013 г. на КС по к. д. № 7/2013 г.; Решение № 5 от 10.07.2008 г. на КС по к. д. № 2/2008 г.; Решение № 8 от 15.IX.1994 г. на КС на РБ по конст. д. № 9/94 г.; Решение № 10 от 25.06.1999 г. на КС на РБ по конст. д. № 36/98 г.

ал. 6 ДОПК установява дискриминационно третиране *въз основа личното положение на лицата*, в конкретния случай временното им качество длъжник на определени по вид публични задължения.

В българското законодателство не е установена легална дефиниция на понятието „лично положение“. Европейският съд по правата на човека (ЕСПЧ) е приел, че „личното положение“ и по-специално характеристиките, които могат да бъдат отнесени към него, биха се разгледали като „*друг някакъв признак*“, който следва да се тълкува в широк смисъл⁵⁴.

Заклучението, че временно придобитото качество длъжник на определено по вид публично задължение представлява „лично положение“ по смисъла на чл. 6, ал. 2 КРБ се подкрепя от Решение № 14 от 10.11.1992 г. на КС по к.д, № 14/92 г., съгласно което: „*За да гарантира прогласения принцип за равенство на всички граждани пред закона, чл. 6, ал. 2 посочва определени социални признаци, които не могат да бъдат основание за неравно третиране. ... Посочените социални признаци могат да бъдат класифицирани най-общо в две основни групи. Първите пет - раса, народност, етническа принадлежност, пол и произход, произтичат от чл. 1 на Декларацията за правата на човека ... Останалите признаци - религия, образование, убеждения, политическа принадлежност, лично и обществено положение или имуществено състояние, фактически се придобиват или изменят в процеса на социалната реализация на гражданите в обществото в резултат на упражняване на определени права.*“. Именно в процеса на социална реализация на ДЛЗ в резултат на упражняването на правото им на свободна стопанска инициатива последните са придобили за известен период от време личното качество длъжници на определено по вид публично задължение. Това качество впоследствие е отпаднало след отмяна на акта на

приходната администрация, който го е определил. Въпреки това досежно размера на длъжимата лихва тези лица са третирани неравно и неоправдано в зависимост от вида публично задължение, което са дължали (задължителни осигурителни вноски или всички останали).

След установяването на наличие на неравно третиране, с оглед установяването на неговата нетърпимост в конституционния ред или оправдаването му поради наличие на други конституционни принципи, приоритетни цели или социални блага КС провежда анализ на обосноваването или липсата на обосноваване на дискриминационната мярка. КС многократно е посочвал, че поради наличието на потребност от постигането на значими за обществото цели е допустимо установяването на неравно третиране, стига последното да не представлява произволно привилегироване⁵⁵. В практиката си КС е установил следното определение за произвол: „*нарушение на обективен критерий като мащаб за справедливост*“⁵⁶, което приложено към конкретната фактическа ситуация на делата, образувани по искания за обявяване за противоконституционни на норми/актове поради противоречието им с чл. 6 КРБ придобива и съответната конкретика.

В конкретния случай не може да бъде установена потребност от постигането на значими за обществото цели посредством установяването на неравно третиране на лицата, които временно са придобили качеството длъжници на публични задължения в зависимост от това дали дължат задължителни осигурителни вноски в сравнение с всички други лица *в съпоставимо положение*, които обаче дължат друг вид публични задължения.

Това е така, тъй като в нормативната уредба законодателят не е поставил разграничителен критерий между задължителните осигурителни вноски и всички други публични вземания. Напротив, те са уредени еднозначно както по повод установяването им (чл. 110 и сл. ДОПК), така и по повод обжалването

⁵⁴ Carson and Others v. the United Kingdom, решение от 16 март 2010 г., § 70. Повече относно съдържанието на понятието „лично положение“ вж. в Български адвокати за правата на човека. Укрепване на гаранциите за ефективна защита от дискриминация в системата на българското административно правосъдие, София, 2014, достъпно на: https://blhr.org/media/documents/analytical_report.final.pdf

⁵⁵ Решение № 4 от 11.03.2014 г. на КС по к. д. № 12/2013 г.; Решение № 1 от 19.01.2010 г. на КС по к. д. № 14/2009 г.

⁵⁶Решение № 1 от 27.01.2005 г. на КС по конст. д. № 8/2004 г.

на актовете, с които се установяват (чл. 144 и сл. ДОПК) и събирането им (чл. 162 ДОПК).

Разграничителен критерий не би могло и да бъде поставен, тъй като публичните задължения, установени в ДОПК са винаги парични. Известна е фразата на римския император Веспасиан „Парите не миришат“ т.е. независимо какъв е източникът им те носят едни и същи блага на владеещия ги (в конкретния случай държавата) и едни и същи пропуснати ползи за лицата, които неправомерно са били лишени от ползването им (в случая данъчно задължено лице, които временно са придобили личното качество „длъжници“ на публични задължения).

Така, наложеното разграничение поставя едната група данъчно задължени лица в неравностойно положение спрямо другата, без да е основано на какъвто и да било обективен критерий, още по-малко критерий, предвиден в закон или произтичащ от закон⁵⁷.

Предвид изложеното в настоящия раздел II, нормата на чл. 129, ал. 6 ДОПК в частта: „с изключение на задължителните осигурителни вноски“ противоречи на чл. 6, ал. 2 КБР и установява недопустимо и неоправдано с оглед липсата на потребност от постигането на значими за обществото цели неравно третиране въз основа личното положение на лицата, а именно временно придобитото качество длъжник на задължителни осигурителни вноски в сравнение с лицата в съпоставимо положение, които временно са придобили качеството длъжници на всички останали публични задължения.

III. Противоречие на чл. 129, ал. 6 ДОПК в частта: „с изключение на задължителните осигурителни вноски“ с чл. 7 от Конституцията на Република България

Съгласно чл. 7 КРБ: *Държавата отговаря за вреди, причинени от незаконни актове*

или действия на нейни органи и длъжностни лица.

Разпоредбата на чл. 129, ал. 6 ДОПК е едно от законовите доразвития на установения конституционен принцип за отговорност на държавата за вреди, причинени от незаконни актове или действия на нейни органи и длъжностни лица.

В практиката си КС е анализирал правни норми с различен предметен обхват през призмата на конституционния принцип за отговорност на държавата за вреди, установен в чл. 7 КРБ (обжалваемост на административните актове⁵⁸, предварително принудително изпълнение на обжалвани актове⁵⁹; неизпълнение на съдебните решения от изборната администрация⁶⁰; разкриване на имената на лица, които са били щатни или нещатни сътрудници на бившата Държавна сигурност или на бившето Разузнавателно управление на Генералния щаб⁶¹; отговорност при нарушаване на нормативни актове при придобиването на имоти от държавата⁶² и др.).

В конкретния случай с разпоредбата на чл. 129, ал. 6 ДОПК е допуснато държавата да не обезщетява граждани за вреди, причинени от нейни незаконосъобразни актове.

Това заключение се подкрепя и от обстоятелството, че е налице противоречива съдебна практика относно това дали при наличието на процедурата по чл. 129, ал. 6 ДОПК е допустимо иницирането на производство по ЗОДОВ. Така в Решение № 11312 от 26.10.2016 г. на ВАС по адм. д. № 10438/2015 г. е посочено, че *„Наличието на специален процесуален ред, по който следва да се реализира правото на възстановяване на недължимо платени суми, подлежащи на възстановяване съгласно данъчното или осигурителното законодателство от Националната агенция за приходите, изключва приложимостта на исковия ред и*

⁵⁷ Така и Решение № 10 от 26.07.2022 г. на КС по к. д. № 21/2021 г. по повод неравнопоставеност между собствениците на имоти, предназначени за отчуждаване с устройствени планове, приети след влизането в сила на ЗУЗСО, и собствениците на имоти, предназначени за отчуждаване с приети преди влизането в сила на ЗУЗСО устройствени планове, на територията на Столичната община.

⁵⁸ Решение № 14 от 4.11.2014 г. на КС по к. д. № 12/2014 г.

⁵⁹ Решение № 11 от 10.07.2014 г. на КС по к. д. № 2/2013 г.

⁶⁰ Решение № 17 от 2.10.2001 г. на КС на РБ по конст. д. № 13/2001 г.

⁶¹ Решение № 14 от 30.05.2001 г. на КС на РБ по конст. д. № 7/2001 г.

⁶² Решение № 1 от 18.I.1996 г. на КС на РБ по конст. д. № 29/95 г.

обосновава извода за недопустимост на предявения иск с правно основание чл. 1 ЗОДОВ“. В други свои решения ВАС е посочвал, че за лицето, претърпяло вреди от незаконен акт на административен орган, какъвто е НАП, е налице възможност за претендиране на вреди по реда на Закона за отговорността на държавата и общините за вреди („ЗОДОВ“) ⁶³.

Дори да се приеме, че лицето, което е претърпяло вреди от незаконен акт на администрацията би могло да бъде обезщетено по реда на Закона за отговорността на държавата и общините за вреди (ЗОДОВ) то наличието на друг ред (общият ред по ЗОДОВ) не обосновава допустимостта на вътрешнопротиворечива, изключваща се и установяваща неравно третиране правна уредба, която възпрепятства лицето да получи дължимото му се обезщетение по административен ред (бързо и без съществени формалности чрез подаване на искане по чл. 129, ал. 1 ДОПК), а му предоставя единствено възможността да предяви претенции по ЗОДОВ при положение, че за всички други лица в съпоставимо положение недължимо платените/събрани суми се възстановяват/прихващат, ведно с дължимата лихва в пълен размер по реда на чл. 128 и сл. ДОПК.

Предвид изложеното в настоящия раздел III, нормата на чл. 129, ал. 6 ДОПК в частта: „с изключение на задължителните осигурителни вноски“ противоречи на чл. 7 КРБ като допуска държавата в определени случаи да не отговаря за вреди, причинени от неза-

конни актове или действия на нейни органи и длъжностни лица.

IV. Противоречие на чл. 129, ал. 6 ДОПК в частта: „с изключение на задължителните осигурителни вноски“ с чл. 17, ал. 1 и 3 от Конституцията на Република България

Съгласно чл. 17, ал. 3 КРБ: *Частната собственост е неприкосновена.*

Цитираният текст задължава законодателя да защитава правото на собственост, а не да го накърнява ⁶⁴.

В практиката си КС е подложил правни норми с различен предметен обхват на конституционна проверка за съответствие с конституционния принцип за неприкосновеност на частната собственост, прокламиран чл. 7 КРБ (съразмерност при ограничаване правото на частна собственост за целите на опазване и възпроизводство на околната среда и изграждане на инфраструктура едновременно със застрояване на поземления имот ⁶⁵; изпълнение на парични вземания срещу държавни учреждения ⁶⁶; принудително отчуждаване на собственост, включително право на ползване ⁶⁷; внасяне на селскостопанските земи в Трудово кооперативно земеделско стопанство ⁶⁸; реституция на имущества ⁶⁹; обявяване държавна собственост имотите на семействата на бившите царе Фердинанд и Борис и на техните наследници ⁷⁰; конфискуване на придобити чрез спекула и по незаконен начин имоти ⁷¹; характер на вземанията от доставки по природен газ в страната ⁷²; възстановяване

⁶³ В практиката си Върховният административен съд (напр. Решение № 11241 от 07.12.2022 г. на ВАС по адм. д. № 645/2020 г.) е приел, че правната норма на чл. 129, ал. 6 ДОПК е императивна и претенциите за лихви върху задължителни осигурителни вноски, тогава когато те са събрани въз основа на акт на орган по приходите, следва да се предяват по реда на ЗОДОВ.

⁶⁴ Така и Решение № 13 от 14.11.2000 г. на КС по конст. д. № 11/2000 г.

⁶⁵ Решение № 17 от 4.11.2021 г. на КС по к. д. № 11/2021 г.

⁶⁶ Решение № 15 от 21.12.2010 г. на КС по к. д. № 9/2010 г.

⁶⁷ Решение № 7 от 10.04.2001 г. на КС по конст. д. № 1/2001 г.

⁶⁸ Решение № 12 от 8 юли 1993 г. по к.д. № 12 от 1993 г.; Решение № 8 от 19 юни 1995 г. по к.д. № 12 от 1995 г.; Решение № 20 от 7 ноември 1996 г. по к.д. № 21 от 1996 г.; Решение № 13 от 14.11.2000 г. на КС на РБ по конст. д. № 11/2000 г.

⁶⁹ Решение № 15 от 1998 г. по к. д. № 12 от 1998 г.; Решение № 26 от 15.10.1998 г. по к. д. № 27/98 г.

⁷⁰ Решение № 12 от 4.06.1998 г. по к. д. № 13/98 г.

⁷¹ Решение № 4 от 11.03.1998 г. на КС на РБ по конст. д. № 16/97 г.

⁷² Решение № 22 от 10.12.1996 г. на КС на РБ по конст. д. № 24/96 г.

собствеността върху одържавени недвижими имоти⁷³; отчуждаване на недвижими паметници на културата⁷⁴ и други).

В практиката си КС е посочвал, че КРБ закриля собствеността в широкия смисъл на думата⁷⁵. Такава закриля тя предоставя и на вземанията каквото е и вземането за лихва. Така в Решение № 17 от 16 декември 1999 г. по к.д. № 14 от 1999 г. съдът изрично отбелязва, че вземанията „... безусловно се обхващат от конституционноправната защита на собствеността, съдържаща се в чл. 17, ал. 1 и 3 от Конституцията“. В този смисъл са и Решение № 7 от 10.04.2001 г. на КС по конст. д. № 1/2001 г. и Решение № 15 от 21.12.2010 г. на КС по к. д. № 9/2010 г.

С разпоредбата на чл. 129, ал. 6 ДОПК в частта: „с изключение на задължителните осигурителни вноски“ законодателят по същество е допуснал обогатяване на държавата за сметка на гражданите, които са претърпели вреди от незаконни актове на органи на публичната власт. Това следва да се определи като недопустимо от правния ред засягане частната собственост на лицата тогава когато те са били лишени от възможността да ползват притежаваните от тях парични средства за дълъг период от време – често пъти години предвид продължителността на административната и съдебна фази на оспорване на ревизионните актове.

Предвид изложеното в настоящия раздел IV, нормата на чл. 129, ал. 6 ДОПК в частта: „с изключение на задължителните осигурителни вноски“ противоречи и на чл. 17, ал. 1 и 3 КРБ като допуска необосновано, а от тук и недопустимо накърняване правото на частна собственост на гражданите на Република България.

Заклучение

От текста на чл. 129, ал. 6 ДОПК е видно, че тази разпоредба установява диференциран подход при определянето размера на дължимите лихви върху публични вземания в зависимост от вида публични задъжения.

При приложението на този диференциран подход на практика лихви върху недължимо платени суми за задължителни осигурителни вноски не се дължат, тъй като законодателят изрично ги е изключил от кръга на сумите, върху които следва да бъдат начислени лихви по реда на чл. 129 ДОПК.

Този диференциран подход, считам че установява недопустимо и неоправдано с оглед липсата на потребност от постигането на значими за обществото цели *неравно третиране въз основа личното положение на лицата*, а именно временно придобитото качество длъжник на задължителни осигурителни вноски в сравнение с лицата в съпоставимо положение, които временно са придобили качеството длъжници на всички останали публични задължения.

Разпоредбата на чл. 129, ал. 6 ДОПК в частта: „с изключение на задължителните осигурителни вноски“ противоречи и на основополагащия за правото и правовата държава принцип на справедливостта („*Правото като изкуство на справедливото и доброто*“ според легендарната сентенция на Улпиан), тъй като с тази разпоредба е допуснато държавата, при упражняване на властническите си правомощия чрез Националната агенция за приходите, да причини вреди на граждани, които вреди да няма задължението да обезщети по реда на чл. 128 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс.

Така, с коментиранията разпоредбата, в противоречие с чл. 7 и чл. 17, ал. 1 и 3 от Конституцията на Република България законодателят по същество е допуснал обогатяване на държавата за сметка на гражданите, които са претърпели вреди от незаконни актове на органи на публичната власт.

БИБЛИОГРАФИЯ / REFERENCES

Друмев, Е. Конституционно право, С.: Сиела, 2013. // **Drumeva, E.** Konstitutsionno pravo, S.: Siela, 2013.

⁷³ Решение № 11 от 9.VII.1996 г. на КС на РБ по конст. д. № 10/96 г.

⁷⁴ Решение № 5 от 21.III.1996 г. на КС на РБ по конст. д. № 4/96 г.

⁷⁵ Решение № 7 от 10.04.2001 г. на КС на РБ по конст. д. № 1/2001 г.

Петканов, Г. Данъчен процес. С: Тилия, 1996. // **Petkanov, G.** Danachen protses. S: Tiliya, 1996.

Стойчев, С. Конституционно право, С.: Сиела, 2002 // **Stoychev, S.** Konstitutsionno pravo, S.: Siela, 2002.

ИЗПОЛЗВАНИ ВРЪЗКИ
https://blhr.org/media/documents/analytical_report.final.pdf