



**МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ**  
**НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ**

1000 София, бул. "Княз Дондуков" № 52

Телефон: (02) 98591 Факс: (02) 9870827

Изм. № *20-01-203*  
Дата, *12.06.09*

ДО  
ДИРЕКЦИЯ „ОУИ“ ГР. ....

ДО  
ТД НА НАП ГР. ....

***Относно: действия на органите по приходите в случаите при които съдебните органи са се произнесли с решение или определение, с което в полза на държавата се признава обезщетение за имуществени вреди за непозволено увреждане, произтичащо от невнесен данък,***

Настоящото указание се издава на основание чл.10, ал.1, т.4 от НАП във връзка с Тълкувателно решение №1 от 07.05.2009г. на Върховния касационен съд, Общо събрание на наказателната колегия и с цел да уеднакви практиката на органите по приходите в случаите, когато са констатирани достатъчно данни за извършено престъпление и съдебните органи са се произнесли с решение или определение, с което в полза на държавата се признава обезщетение за имуществени вреди за непозволено увреждане, произтичащо от невнесен данък. Тълкувателните решения на основание чл. 130 ал.2 от Закона за съдебната власт са задължителни за органите на съдебната и изпълнителната власт, за органите на местното самоуправление, както и за всички органи, които издават административни актове.

**I. Относно установяване на публични вземания не по реда на ДОПК**

С Тълкувателно решение №1 от 07.05.2009г. Върховният касационен съд, Общо събрание на наказателната колегия се произнесе относно автономността и независимостта на административното и наказателното производство в областта на данъчните правоотношения. Резултатите от проведено административно производство не обвързват наказателното производство и в двете посоки: дори в рамките на административното данъчно производство да не са установени допълнителни данъчни задължения над декларираните от данъчно задълженото лице, разследващите органи могат да приемат, че е налице укриване на данъци и обратното – при установени по административен ред такива задължения, те да не представляват престъпление.

Данъчните задължения са определени по основание, субект и размер в съответните данъчни закони и с настъпване на датата на падежа им стават и изискуеми. А когато едно изискуемо данъчно задължение не бъде изпълнено доброволно, то може да бъде събрано по принудителен ред. Следователно, основната функция на ревизионния акт като правен инструмент е да послужи като изпълнителен титул. С него се констатира вече възникнало по силата на закона данъчно задължение, което се установява и с акт по чл. 106 - 107 от ДОПК на основание подадена от данъчно задълженото лице декларация, или дори със самата декларация, когато по силата на закон лицето само изчислява данъчната основа и дължимия данък (чл. 105 от ДОПК).

Същественото е, че принципът при всички посочени случаи е един и същ – данъчното задължение възниква въз основа на конкретен данъчен закон, поради което

ревизионният акт, декларацията, актовете по чл. 106 - 107 от ДОПК, наред с постановлението на митническите органи за принудително събиране, влязлото в сила наказателно постановление, влезлите в сила решения, присъди и определения на съд и пр., са изпълнителни основания съгласно чл. 209 от ДОПК.

В този смисъл, с Тълкувателно решение №1 от 07.05.2009г. Върховният касационен съд на практика потвърди налагащата се практика на органите по приходите, че административното и наказателното производство са самостоятелни и независими, а от това следва и че не е необходимо условие/задължително/ задължението да е установено по реда на ДОПК или ДПК /отм./, за да се търси наказателна отговорност от лицата, извършили престъпното деяние. В резултат на извършени престъпленията против данъчната и кредитната система възниква щета за бюджета, представляваща невнесеният в бюджета данък. Размерът на щетата може да бъде определен освен с акт по ДОПК и от експертиза в наказателното производство /било поради причина, че разследващите органи, съответно наказателният съд не са обвързани със сочения от органите по приходите размер, било поради факта, че органите по приходите не могат да извършат ревизия поради изтекъл срок по чл.109 от ДОПК, или пък задълженията са погасени по давност и съответно не могат да бъдат събрани принудително, или лицето не е подало данъчна декларация, или е подало такава с невярно съдържание/.

С цел защита интересите на фиска, ако данъчното задължение не е установено с акт по ДОПК и/или събрано от органите по приходите /напр. лицето, титуляр на данъчното задължение няма имущество или същото не е достатъчно за погасяване на публичните му задължения/, друг способ за установяване на данъчни задължения е предявяване в образуваното наказателно производство на граждански иск по чл.84 от НПК за обезщетение в полза на държавата за имуществени вреди от непозволено увреждане, произтичащо от невнесен данък. Относно процедурата за своевременно предявяване на тези вземания от юрисконсулти от ТД на НАП е издадена Заповед № ЗМФ-1296/18.10.2006г. на Министъра на финансите.

**В тази връзка, способите за установяване на щетите за бюджета, в резултат на непозволено увреждане, представляващо невнесен дължим данък в резултат на престъпление, извън тези по ДОПК, са:**

**1. В наказателното производство:**

**1.1. акт на съда, постановен от съответния наказателен съд, с който е уважен гражданският иск и на държавата е присъдено обезщетение за нанесените имуществени вреди;**

**1.2. определение на наказателния съд, с което се уважава гражданският иск и на държавата е присъдено обезщетение за нанесените имуществени вреди;**

**1.3. определение на наказателния съд, с което се одобрява споразумение за решаване на наказателното дело - чл. 88, ал.1 от НПК.** Споразумение може да бъде сключено когато причинените от престъплението вреди са възстановени или обезпечени - чл. 381, ал.3 от НПК. Предвид обстоятелството, че вземането за вредите от престъплението произтича от задължение за данъци, то споразумението може да бъде сключено, когато фискът бъде удовлетворен – т.е. бъдат платени цитираните в споразумението вреди като бъде платено данъчното задължение. След одобряването на споразумението от съда, на основание чл. 383 от НПК, същото има сила на присъда и наказателното производство се прекратява.

**2. В гражданското производство – решение на гражданския съд по чл. 45 от ЗЗД, с което на държавата е признато правото да получи обезщетение за вредите от престъплението.**

Гражданският иск може да бъде предявен както в наказателното производство, така и в отделно гражданско производство по реда на чл. 45 от Закона за задълженията и договорите /ЗЗД/, включително и в случаите, когато гражданският иск в

наказателното производство не бъде приет за съвместно разглеждане на основание чл. 88, ал.3 от НПК. Именно на основание чл. 45 от ЗЗД с решения на гражданския съд на държавата се признава правото да получи обезщетение за вредите от престъплението, при уважаване на съответния иск.

Предвид горното, щетата за държавата представлява невнесеният данък заедно с дължимата лихва и това е видно от:

- съдебното решение по чл. 45 от ЗЗД и исковата молба по съответното гражданско дело, или
- от присъдата, респ. предявения граждански иск в наказателното производство и определението на наказателния съд, с което гражданският иск се приема за съвместно разглеждане в наказателното производство, или
- определението на съда в наказателното производство, с което се одобрява споразумение за решаване на наказателното дело и което има сила на присъда по чл. 383 от НПК, и наказателното производство се прекратява.

## **II. Характер на обезщетението за имуществени вреди в полза на държавата – вземане за данък**

Предвид изложеното в т.І, вземанията в полза на държавата, представляващи обезщетение за имуществени вреди от непозволено увреждане, когато непозволеното увреждане представлява невнесен дължим данък, се признават с присъди, решения и определения на съдилищата. Доколкото щетата за фиска представлява размерът на невнесения в законовите срокове данък и съответната за забавата му лихва, то обезщетението в полза на държавата за нанесеното непозволено увреждане е задължението за данък със съответната лихва.

В този смисъл е и Тълкувателно решение №1 от 07.05.2009г. на Върховния касационен съд, в което изрично е отбелязано, че „укритите данъци”, предмет на визираните данъчни престъпления са именно и само данъците – данък върху добавената стойност, данък върху дохода, данък върху печалбата, акцизът като косвен данък, местните данъци. В същото тълкувателно решение ВКС изяснява момента на възникване на данъчните задължения *ex lege* /по силата на закона/ и настъпването на тяхната изискуемост с настъпване на определения в конкретния данъчен закон падеж. Смесът на издаването на ревизионния акт /наред с другите актове, издавани от органите по приходите, с които се установяват данъчните задължения, е да послужи за изпълнителен титул за събиране на данъчното задължение. Публичните вземания за данъци възникват по силата на закона, но за събирането на същите е необходимо да съществува изпълнително основание, което на основание чл. 209, ал. 2 от ДОПК може да е както ревизионен акт, така и декларация от задължено лице с изчислени от него задължения за данъци, акт по чл. 106 и 107 от ДОПК и влезли в сила решения, присъди и определения на съдилищата.

Публични вземания съгласно ДОПК са държавните и общинските вземания, посочени в чл. 162, ал.2, ал.1 от ДОПК: за данъци, включително акцизи, както и митни сборове, задължителни осигурителни вноски и други вноски за бюджета както и лихвите за същите вземания - /т.9/. Когато тези вземания са установени с влезли в сила присъди, решения и определения на съдилищата, те не променят своя характер. Чл. 162, ал.2, т. 6 от ДОПК не въвежда нов вид публични вземания, а се отнася до вземанията, визирани в останалите точки на ал.2, /”публични вземания”, като разликата е единствено относно способа за установяването им, съответно изпълнителния титул.

Доколкото обаче неизпълнението на задължението за внасяне на данък, възникнало по силата на закона, представлява в административно-правен аспект административно задължение за вноска към бюджета, в гражданско-правен аспект

представлява деликт /засягане на правнозащитено благо/, в резултат на което е причинена вреда, а в наказателно-правен аспект - престъпление, то в случаите на престъпно деяние, нарушенията на материалните данъчни закони за внасяне на дължимия данък придобиват и качество на престъпление. В този случай, наред с наказателната, за извършителите им възниква и деликтна отговорност - задължение за обезвреда. Затова неплатените данъчни задължения чрез престъпно укриване на данъци, могат да се търсят от държавата и по реда на чл.45 от ЗЗД, освен ако не са събрани по реда на ДОПК в данъчно производство. Освен престъпления по смисъла на Наказателния кодекс, тези деяния са и деликти и гражданската отговорност за тях възниква едновременно с наказателната отговорност. Причинените от деянието съставомерни вреди ще са не само елемент от обективната страна на съответния престъпен състав по НК, но и основание за търсене на облигационна – деликтна отговорност от дееца, тъй като това произтича и от нарушаването на забраната да се вреди другиму и съответстващото задължение за причинителя на вредата за поправянето ѝ, при виновното ѝ причиняване другиму.

В това отношение не е имало спор в доктрината и практика и в този смисъл е и Решение № 548 от 09.01.2009 на ВКС.

Следователно, независимо с какъв акт е признато вземането на държавата – с акт по ДОПК или с присъда, решение или определение на съда, с които се присъжда на държавата обезщетение за понесените от бюджета вреди за невнесените данъци, то вземането на бюджета представлява вземане за данък. Приемането на обратното би довело до абсурдното положение да се изисква двойно заплащане на неплатения данък – веднъж като данък и веднъж като обезщетение за нанесена вреда.

### **III. Отразяване в информационната система на НАП**

В съответствие с изложеното в т. I и т. II, обезщетението за нанесените на държавата вреди от престъпления, признати с присъда или определение, с което се одобрява споразумение за решаване на наказателното дело, или с влязло в сила решение на гражданския съд по чл. 45 от ЗЗД, представлява невнесеният в бюджета данък от данъчния субект- задълженото по силата на данъчния закон лице и като такъв следва да се отразява в информационната система. Наред с отразяването по партидата на данъчнозадълженото лице по материалния данъчен закон това отразяване следва да се извършва и по партидите на останалите лица, по отношение на които е установена отговорност за задължението с акт на съда /граждански или наказателен/ с отбелязване по всяка от тях, че се касае за солидарни задължения.

### **IV. Ред за събиране на обезщетението за нанесените на държавата вреди от престъпления**

Съгласно чл. 162, ал.2 от ДОПК публични са държавните и общинските вземания: за данъци – чл. 162, ал.2, т.1, а също и по влезли в сила присъди, решения и определения на съдилищата за публични вземания в полза на държавата- чл. 162, ал.2, т.6 от ДОПК, както и лихвите за същите вземания- чл.162, ал.2, т.9 от ДОПК. Публичните вземания за данъци възникват по силата на закона, но за събирането на същите е необходимо да съществува изпълнително основание, което на основание чл. 209, ал. 2 от ДОПК може да е както ревизионен акт, така и декларация от задължено лице с изчислени от него задължения за данъци, акт по чл. 106 и 107 от ДОПК и влезли в сила решения, присъди и определения на съдилищата.

Независимо с какъв акт е признато вземането на държавата – с акт по ДОПК или с присъда, решение или определение на съда, с които се присъжда на държавата обезщетение за понесените от бюджета вреди за невнесените данъци, то вземането на бюджета представлява вземане за данък.

На основание чл. 163 от ДОПК публичните вземания, включително и вземанията за данъци се събират по реда на този кодекс, освен ако в закон е предвидено друго. Следователно, сумите, събрани за задълженията за данъци следва да постъпват по съответната сметка, по която постъпват плащанията по съответния вид данък.

Възможно е за едно данъчно задължение /един и същ вид данък за един и същ данъчен период/ да съществува дублиране на изпълнителните основания - напр. ревизионен акт, издаден на юридическото лице и присъда, издадена на физическо лице и с която е уважен граждански иск. Тъй като данъчното задължение е едно, независимо, че са налице два изпълнителни титута, то и изпълнението следва да се ограничи до размера на същото. Ако е налице разминаване в размера на задължението, установено с различните изпълнителни титута, следва да се изпълнява по-големият установен размер. Следва да се пристъпва към изпълнение спрямо това имущество/а, от където най-бързо и ефективно би могло да се събере задължението. В този смисъл частичното погасяването на задължението се отразява и по двата изпълнителни титута.

Следва да се има предвид и специално отбелязаното в Тълкувателно решение №1 от 07.05.2009г. на Върховния касационен съд различие между субекта на данъчното задължение, задължените лица по ДОПК и наказателно-отговорните лица, извършили престъплението, чрез което е причинена щетата. Данъчно задължени лица са и юридическите лица и неперсонифицираните местни или чуждестранни дружества, а както е известно, наказателното ни право не регламентира корпоративна наказателна отговорност. Освен това, субектът на данъчното задължение може и да не съвпада с данъчно задълженото лице.

Това означава, че наказателно-отговорно лице може да бъде и представител по закон или по пълномощие на задълженото лице или контрагент на лицето - например който е укрил счетоводни документи, или друго трето лице, както и друг съизвършител, различен от задълженото лице, но винаги физическо лице.

Предвид горното, следва да се има предвид, че доколкото чрез изпълнителни действия се събират суми от различни лица, на различни основания, но за едно и също задължение за данък по вид и период, то лицата, по отношение на които е издаден изпълнителен титул, независимо дали същият е акт по ДОПК, присъда или определение, с което се одобрява споразумение за решаване на наказателното дело, или влязло в сила решение на гражданския съд по чл. 45 от ЗЗД, са солидарно отговорни за погасяването на задължението. В този смисъл погасяването изцяло или частично от което и да е лице следва да се отрази към размера на задължението по партидите и на другите лица, по отношение на които е издаден изпълнителен титул за същото задължение по вид данък и период.

В съответствие с горепосочената солидарна отговорност за задължението на различните лица по изпълнителните титута следва и да се има предвид и че и имуществото на всяко от тези лица може да послужи за обезпечаване на задължението по реда и способите на ДОПК.

**ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА  
НАЦИОНАЛНАТА АГЕНЦИЯ ЗА  
ПРИХОДИТЕ:**

**/КРАСИМИР СТЕФАНОВ/**