

ОСОБЕНОСТИ НА СЪДЕБНОТО ПРОИЗВОДСТВО ПРИ ОСПОРВАНЕ НА АКТОВЕ ПО ДАНЪЧНО- ОСИГУРИТЕЛНИЯ ПРОЦЕСУАЛЕН КОДЕКС

Дарина Рачева
Административен съд – Варна

PARTICULARITIES OF THE APPEAL BEFORE THE COURT OF ACTS ISSUED UNDER THE TAX AND SOCIAL SECURITY PROCEDURAL CODE

Darina Racheva
Administrative court – Varna

Резюме: Данъчно-осигурителният процесуален кодекс регламентира всички производства с участието на органи по приходите. Тези производства и завършващите ги актове са различни по своя характер, възможността и редът за обжалването им се различават. Докладът съдържа кратко изложение на основните видове производства, уредени в ДОПК, с фокус върху обжалването пред съда на актовете за установяване на задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски.

Abstract: The Tax and Social Security Procedural Code regulates all procedures involving the revenue authorities. These procedures and their final acts differ largely, as well as differ the modalities of their appeal. The report contains brief overview of the main procedures in the Tax and Social Security Procedural code with a focus on the appeal before the courts of the acts for adjustment of tax and social security contributions.

Doi: <https://doi.org/10.36997/PPDD2022.267>

Въведение

Ревизионното производство и обжалването на издадените в резултат от него ревизионни актове, с които се установяват задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски¹, са основни про-

¹ По-нататък за краткост се говори единствено за данъци и данъчни задължения, макар кодексът да се прилага както за данъците, така и за задължителните осигурителни вноски.

изводства, подробно развити в ДОПК. Производството за обжалване на ревизионни актове по административен ред и пред съда се прилага и при обжалване на други актове по ДОПК, ако няма специални правила. В него могат да се открият особености, отличаващи го от общите производства за обжалване на актове на администрацията. В кодекса са регламентирани редица други производства, водени от приходната администрация, които завършват с актове, неподлежащи на обжалване, както и такива, които се обжалват по специален ред. Различията между актовете обосновават особеностите при реда и условията за обжалването им, сроковете за обжалване и произнасяне и правомощията на решаващите органи и на съда. Обяснение за тези особености може да се открие в принципите на законност, на бързина и процесуална икономия, спазване на правото на данъчно задължените лица на ефективни правни средства за защита. Ограниченията в обема ограничават доклада до кратък преглед на основни видове производства и техните особености в обобщен вид.

Изложение

Процесуалните правила са гаранция за законосъобразното развитие на данъчно-осигурителните правоотношения, те придават форма и въвеждат ред за прилагане на материалното данъчно право.

Със създаването на ДОПК и предхождащия го Данъчен процесуален кодекс българският законодател реализира стремежа си да обедини в един процесуален закон всички производства, по които една от страните е административен орган от приходната администрация. Макар в чл. 1 от ДОПК да се посочва, че „[с] този кодекс се уреждат производствата по *установяване на задълженията за данъци и задължителни осигурителни вноски*, както и по *обезпечаване и събиране на публичните вземания*, възложени на органите по приходите и публичните изпълнители“, в ДОПК са уредени и производства, свързани с регистрацията, административното обслужване на данъчно задължените лица, приемането и обработването на декларации и други. Уредени са и особени производства за издаване на актове от значение за възникването, изменението и погасяването на публични задължения, производства за взаимна помощ и за обмен на информация.

Актовете, с които завършват отделните производства, имат различни характеристики и се различават по възможността и реда за

обжалване. Общ ред и производство за обжалване на актовете по Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (наричан по-нататък ДОПК) няма.

Основните производства в ДОПК са отразени в структурата на кодекса. За целите на това изложение са групирани по следния начин:

- регистрация;
- административно обслужване;
- деклариране;
- установяване на задължения, прихващане и възстановяване, изменение ;
- данъчно-осигурителен контрол;
- обжалване по административен ред;
- събиране и обезпечаване;
- други производства.

Централно място в кодекса заема производството за обжалване на ревизионни актове, за което са създадени подробни правила по отношение на обжалването по административен и по съдебен ред. Съгласно чл. 144 от ДОПК по реда за обжалване на ревизионен акт се обжалват и другите актове, издавани от органите по приходите, доколкото в кодекса не е предвидено друго, тоест значението му надхвърля обжалването на ревизионните актове.

Регистрация

Регистрацията за данъчни цели се разделя на обща регистрация и регистрация по специални данъчни закона. Общата регистрация се извършва служебно въз основа на първа подадена декларация (за физическите лица) или по данни от търговския регистър (за юридически лица) и не се обжалва. Регистрацията по специални закони (например Закона за данъка върху добавената стойност) се свързва с възникването, упражняването и погасяването на права и задължения по специалния закон. Тя може да се извършва служебно или по искане на лицата, като е предвидено актовете за регистрация или дерегистрация и отказите да се обжалват по реда за обжалване на ревизионни актове.

Административно обслужване

Административното обслужване се извършва в рамките на производства, в които се издават документи от значение за признаване, упражняване или погасяване на права или задължения – удостоверение-

ния за наличие или липса на задължения, удостоверения за приложимо законодателство по чл. 88, ал. 2 от ДОПК и други. Тези документи се издават по искане на заинтересованите лица и на обжалване подлежат отказите (изрични и мълчаливи) за издаване на документ, решение за оттегляне на удостоверение по чл. 88, ал. 2 от ДОПК, тоест неблагоприятните за данъчно задълженото лице актове. Самото съдържание на документа може да се обжалва само по административен, но не и по съдебен ред. Друга особеност е, че жалбата до съда може да се подаде, след като е изчерпана възможността или е изтекъл срокът за обжалване по административен ред, тоест това обжалване не е предпоставка за допустимост на жалбата до съда. В производството по обжалване на актове по административното обслужване съдът действа като контролно-отменителна инстанция и в случай че намери жалбата за основателна, той задължава органа по приходите да издаде документа, без да дава указания по съдържанието му или да отмени оттеглянето на удостоверението по чл. 88, ал. 2 от ДОПК.

Деклариране

Декларирането представлява изявление на данъчно задължените лица пред органите по приходите, съдържащо релевантни за определяне на данъчните задължения данни и/или данни за основата и размера на дължимия данък. Предвид това при декларирането не е предвидено издаване на подлежащи на обжалване актове на органите по приходите. За целите на изложението по-долу е необходимо да се разграничат декларацията, съдържаща данни и/или документи, въз основа на които органите по приходите определят размера на задължението, и декларацията, съдържаща изчисления на основата и дължимия данък, направени от самото данъчно задължено лице. От първия вид декларации например са декларациите за целите на данъка върху недвижимите имоти, а от втория вид – декларациите по ЗДДС.

Установяване на задължения, прихващане и възстановяване, изменение на задължения

Производствата, които завършват с акт за установяване на задължение и акт за прихващане и възстановяване, *без да се извършва ревизия*, подлежат на обжалване по административен ред и пред съда.

Акт за установяване на задължение по декларация може да бъде издаден при несъответствия в декларацията със самоизчисля-

ване и в декларацията с данни, когато декларация не е подадена или когато задължението не е платено в срок и не е извършена ревизия. Такъв акт се издава и при поискване от данъчно задълженото лице в случаите на декларация с данни, по която органът по приходите установява размера на дължимия данък. При обжалване на този вид актове разликата с производството по обжалване на ревизионен акт е различният решаващ орган.

Производството за прихващане и възстановяване, когато има недължимо платени или събрани суми за данъци, наложени от органите по приходите глоби и имуществени санкции, и суми, подлежащи на възстановяване по силата на данъчното или осигурителното законодателство, може да се образува по инициатива на орган по приходите или по искане на лицето. Завършва с *акт за прихващане и възстановяване*, който подлежи на обжалване по реда за обжалване на ревизионните актове. Разлика в производството за обжалване се установява само в правомощията на съда, който съгласно чл. 160, ал. 3 от ДОПК може да действа като контролно-отменителна инстанция, а не като инстанция по същество. Причината е, че подлежащата на възстановяване сума е динамична величина. Размерът ѝ в обжалвания акт е определен към датата на акта, но към датата на влизане в сила на съдебното решение този размер обикновено е претърпял промяна.

Що се отнася до *изменението на задължения*, то е допустимо само при задължения, установени с ревизионен акт, който не е бил обжалван по съдебен ред. Извършва се с ново ревизионно производство по решение на териториалния директор. Отказът да се възложи такова производство се обжалва пред съда, който се произнася в кратък срок с окончателно определение.

Данъчно-осигурителен контрол

Данъчно-осигурителният контрол е централното производство в ДОПК, чиято цел е да констатира спазването на данъчното и осигурителното законодателство и да установи задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски.

В ДОПК са предвидени две форми на данъчно-осигурителния контрол – проверка и ревизия.

Проверката е съвкупност от действия на органите по приходите относно спазването на данъчното и осигурителното законодателство, с проверка могат да се установяват *определени факти и обстоятел-*

ства от значение за задълженията за данъци и задължителни осигурителни вноски, но не и да се установяват самите задължения. По принцип проверките завършват със съставяне на протокол, ако законът не предвижда друг акт, с който трябва да завърши проверката. Не е предвидено обжалване на протоколите от проверки. Фактите и обстоятелствата, установени при проверките, обикновено имат значение за други производства, завършващи с подлежащи на обжалване актове (актове за служебна регистрация по специален закон, ревизионни актове и други), и подлежат на контрол при оспорването на тези актове.

Ревизията е съвкупност от действия на органите по приходите, насочени към установяване на задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски. Производството е развито като многостепенно производство, с формални актове за образуване и движение, които следва да отговарят на определени в кодекса условия като условие за законосъобразност на крайния акт, но не всички се обжалват самостоятелно.

Така актовете за *образуване на производството*, в които се определят важни параметри на ревизията, като видовете ревизирани задължения, ревизираният период, срокът за извършване на ревизията и ревизиращите органи по приходите, не се обжалват. Не се обжалват и последващите изменения в тях.

Що се отнася до движението на ревизионното производство, *спирането на производството*, ако е по инициатива на орган по приходите, или отказът (изричен или мълчалив) да се спре производството по искане на страната се обжалват пряко пред съда, който има кратък срок за произнасяне с окончателен акт.

Не се обжалва *възобновяването на производствата*.

Прекратяването на производството се обжалва по реда за обжалване на ревизионните актове.

Действията за *обезпечаване на доказателства* (опис, изземване на ценни книжа, вещи, документи, книжа и други носители на информация, запечатване на обект или част от него за целите на обезпечаването на доказателства) се обжалват по административен и по съдебен ред, като жалбата не спира действията. Обжалването по административен ред е предпоставка за допустимост на жалбата до съда. Решаващият орган и съдът се произнасят в особено кратки срокове, определението на съда е окончателно.

В хода на ревизионното производство се извършват множество процесуални действия, регламентирани в ДОПК (чл. 112 и следващите). Прилагат се и правилата на ДОПК, регламентиращи *общии въпроси на производствата*, например относно представителството, съобщенията до страните, действията по обезпечаване на доказателства, спирането и възобновяването на производствата, както и прекратяването им. Актовете, издавани при тези действия (протоколи, искания, удостоверяване на връчване и др.), имат значение като подготвящи крайния акт. Те не подлежат на самостоятелно обжалване и възраженията срещу тях (относно спазване на срокове и законоустановени изисквания за форма и съдържание, относно констатираните в тях факти и обстоятелства и др.) се разглеждат при обжалване на крайния акт, доколкото спазването на процесуалните норми има важно значение за доказателствената сила на подготвящия акт и за законосъобразността на крайния акт. Така например удостоверяването на връчването по чл. 30 от ДОПК или оформяне на връчването чрез прилагане към досието по чл. 32 от ДОПК не могат да се обжалват отделно от крайния акт, завършващ производството.

След приключване на етапа на събиране на доказателства за установяване на относимите към задълженията на ревизираното лице факти и обстоятелства ревизиращите органи съставят *ревизионен доклад*. В него се описват извършените процесуални действия, установените факти и обстоятелства и доказателствата, формулират се фактически и правни изводи и се прави предложение за установяване на задълженията. Ревизионният доклад е от категорията на актовете, подготвящи крайния акт в производството, той е приложение към ревизионния акт и е неразделна част от него. Срещу него ревизираното лице може да подаде възражение и да представи нови доказателства. Подаването на възражение не е процесуална предпоставка за последващото обжалване на ревизионния акт по административен и съдебен ред.

Ревизионният акт слага край на ревизионното производство. Издава се след обсъждане на евентуалното възражение и представените с него доказателства или след изтичане на срока за възражение, ако такова не бъде подадено. С него се установяват, изменят и/или прихващат задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски, възстановяват се подлежащи на възстановяване суми като резултат за данъчен период или недължимо платени или събрани.

Обжалването на ревизионните актове по административен и съдебен ред е развито в дял трети от ДОПК.

Кодексът предвижда *задължително обжалване на ревизионните актове по административен ред*. Жалбата може да се отнася до целия акт или до отделни негови части и това определя обхвата на контрола на решаващия орган. Решаващият орган извършва проверка за допустимост на жалбата, евентуалният акт за прекратяване на производството се обжалва пряко пред съда, който се произнася с окончателно определение в кратък срок.

Жалбата няма суспензивен ефект. Спирането на изпълнението на ревизионния акт може да стане с решение на решаващия орган по искане на жалбоподателя само за частта, която е обжалвана, и само срещу обезпечение. Отказът да се спре изпълнението се обжалва пред съда, който се произнася с окончателен акт в кратък срок.

Решаващият орган разглежда жалбата по същество. Той може да събира нови доказателства служебно и обсъжда представените от жалбоподателя доказателства. Със своето решение той може да потвърди, измени изцяло или частично ревизионния акт в обжалваната част, но няма право да изменя ревизионния акт във вреда на жалбоподателя. Ако установени с акта задължения са погасени по давност, той се произнася по основанията и размера на задължението и обявява, че в тази част актът не подлежи на принудително изпълнение. При непълнота на доказателствата или допуснати съществени нарушения на процесуалните правила в ревизионното производство решаващият орган отменя ревизионния акт изцяло или отчасти и връща преписката за нова ревизия и издаване на нов ревизионен акт. Такова връщане може да се извърши еднократно.

Произнасянето на решаващия орган по жалбата или изтичането на срока за това произнасяне открива пътя за *обжалване на ревизионния акт пред съда*. Срокът за произнасяне е 60-дневен от постъпване на жалбата при решаващия орган. След изтичане на срока за изпращане на преписката в съда решаващият съд се преклудира правомощието на решаващия орган да постанови решение по жалбата. Непроизнасянето в този срок се смята за потвърждение на ревизионния акт в обжалваната част. Сроковете за подаване на жалба до съда се различават в зависимост от това дали решаващият орган изрично се е произнесъл по жалбата или ревизионният акт е мълчаливо потвърден.

На обжалване пред съда подлежи ревизионният акт в частта, която не е отменена с решението на решаващия орган. Пред съда не могат да се обжалват частите от ревизионния акт, необжалвани по административен ред, нито частите, в които жалбата е изцяло уважена с решението. Следователно обжалването по административен ред е абсолютна процесуална предпоставка за обжалване пред съда.

Жалбата до съда също няма суспензивен ефект. Такова спиране може да се допусне от компетентния съд при наличие на обезпечение, определението за спиране се постановява в кратък срок от искането и подлежи на инстанционен контрол от Върховния административен съд.

В производството по обжалване на ревизионния акт съдът се произнася по *доказателствата*, събрани в ревизионната преписка. Приложими са и общите правила на съдебното производство по административни дела относно указването на разпределението на доказателствената тежест и служебното начало. Няма ограничение за представяне на нови доказателства, освен за свидетелски показания, които са допустими в изрично определени, ограничени хипотези. Санкцията за несвоевременно представени едва в съдебната фаза доказателства, които е могло да бъдат представени в ревизионното производство, е задължението жалбоподателят да понесе разностите по делото независимо от неговия изход.

В обхвата на съдебната проверка влиза преценка за законосъобразността и обосноваността на акта, по-конкретно спазването на изискванията за компетентност на органа и за форма на процесуалните и материалноправните разпоредби.

Въз основа на тази преценка съдът може да обяви за нищожен административния акт, да го отмени изцяло или частично, да го измени в обжалваната част или да отхвърли жалбата. Действа забрана за влошаване на положението на жалбоподателя.

В производството за обжалване на ревизионни актове съдът е *инстанция по същество*. Това изключва възможността актът да бъде отменен и да бъде върнат на органа по приходите за ново произнасяне за определяне на данъчните задължения. Съдът следва да събере всички необходими доказателства и да изясни в производството всички релевантни факти и обстоятелства, от които зависи определянето на данъчното задължение по вид и размер. Освен процесуалната икономия, зад това разрешение стои и съображението на законодателя,

че въпросите, свързани с данъчните задължения, са винаги въпроси по законосъобразност, но не и по целесъобразност. Органите по приходите действат при определянето на данъчните задължения в условията на обвързана компетентност, следователно при наличие на пороци, засягащи законосъобразността на установените задължения, въз основа на фактите, установени в съдебното производство, съдът трябва да приложи правната норма и да се произнесе по точния размер на данъчното задължение.

Събиране и обезпечаване

Производството за събиране и обезпечаване на публични вземания, уредено в ДОПК, се води от орган на принудителното изпълнение от системата на приходната администрация – публичен изпълнител.

Обезпечителните мерки, които могат да бъдат предварителни (в хода на ревизията или при издаване на ревизионния акт) или в хода на производството за събиране на публичните вземания, се налагат с постановления на публичния изпълнител. Тези постановления се обжалват по административен ред и пред съда, като жалбата не спира изпълнението на постановлението за налагане на обезпечението. Сроковете за обжалване и за произнасяне на решаващия орган са кратки. Решението на съда по жалбата е окончателно.

Защитата срещу принудителното изпълнение се осъществява чрез обжалване на действията на публичния изпълнител по административен ред и пред съда. Сроковете за обжалване и за произнасяне са кратки. Обжалването не спира действията по принудителното изпълнение, решението на съда е окончателно.

За контакти:

Съдия Дарина Рачева

Административен съд – Варна