

АКТЪТ ЗА ПРИХВАЩАНЕ И ВЪЗСТАНОВЯВАНЕ ПО РЕДА НА ДОПК

*гл. ас. д-р Красимир Мутафов**

Актът за прихващане и възстановяване /АПВ/ е сред най-често издаваните актове от органите на Националната агенция по приходите¹.

По своята правна същност той е индивидуален административен акт, който с оглед на материята, в която намира приложение определяме като индивидуален финансов акт. Като такъв, той има всички особености характерни за индивидуалните административни актове /ИАА/ по реда на АПК, но едновременно с това притежава и специфичните белези присъщи за останалите видове АУДЗ².

В правната литература има изразено становище, че като вид индивидуален административен акт, АПВ би следвало да бъде причислен към конститутивните актове с оглед характера на волеизявлението и правният ефект, които актът поражда, т.е. с оглед на неговото действие³.

Приема се, че ако са налице предвидените в закона условия, органът по приходите е длъжен да издаде акта и да извърши прихващане, което означава, че действа при условията на обвързана компетентност. В правото е прието, че когато акта се издава от позицията на обвързана компетентност по правило той е декларативен. От това правило обаче има изключения, тъй като не винаги, когато акта се издава при обвързана компетентност той е декларативен. Конкретен пример в това отношение е АПВ поради факта, че самото прихващане не настъпва по силата на закона, а е последица от неговото издаване, което означава, че е конститутивен по правната си същност⁴.

* Авторът е доктор по право, главен асистент по финансово и данъчно право в ЮФ на БСУ.

¹ Това е предпоставено в значителна степен от месечния характер на ДДС и въведените във връзка с това особени правила относно прихващането и възстановяването на резултата за периода – данък за възстановяване по реда на чл.92 от ЗДДС.

² Вж Мутафов, К. Правна същност на АУДЗ, сп. Правна мисъл, бр.3/2013, с.32-44.

³ Петканов, Г. Прихващане и Прихващане и връщане на недължимо платени данъци, сп. Съвременен право, 1997, №5, с.15.

⁴ Пак там.

Не всички актове, издадени при обвързана компетентност могат да се дефинират по правило като декларативни, но не бихме могли да се съгласим със становището, че АПВ са конститутивни по правната си същност.

В правото е възприето, че делението на индивидуалните административни актове на констативни, декларативни и конститутивни притежава голяма теоретична стойност и важно практическо значение⁵.

Основният критерий, който ни позволява да направим такова разграничение на индивидуалните административни актове е насочеността на властническото волеизявление на автора на акта⁶.

Според проф. К. Лазаров, декларативни са онези индивидуални административни актове, с които се признава или отрича съществуването на едно право или задължение⁷.

Проф. И. Дерменджиев определя декларативните индивидуални административни актове, наричани още актове-решения като такива, с които се признават факти и обстоятелства, засягащи права и задължения на различни правни субекти, когато тези права и задължения са възникнали в посочените от закона случаи преди самото издаване на акта на държавно управление⁸.

От посочените определения за декларативните индивидуални административни актове, се налага логичния извод, че когато компетентният орган установи наличието на възникнало въз основа на закона право и/ или задължение, той е длъжен да издаде съответният акт. По този начин с акта се декларира, признава пораждането, изменението или погасяването на правата или задълженията на конкретния субект. Това обяснява и необходимостта от наличието на предварителен етап, предхождащ издаването на този вид актове, целта на който е да се установят фактите и обстоятелствата, които са от значение за неговото законосъобразно издаване. При издаването на тези актове, проявата на оперативна самостоятелност е абсолютно недопустима, тъй като административният орган е лишен от възможността за каквато и да е преценка относно тяхната необходимост. След като са настъпили визираните в хипотезата на съответната правна норма юридически факти, актът задължително следва да се издаде.

⁵ Лазаров, К. Административен акт-понятие и видове, сп. Административно правосъдие бр.2/2011, с.12.

⁶ Пак. там.

⁷ Лазаров, К. Цит. съч..., с.13.

⁸ Дерменджиев, И. Административният акт, С. 1985, с. 26, Дерменджиев, И., Д. Костов, Д. Хрусанов, Административно право, С.2001, с.165.

От казаното до тук следва, че за да бъде един индивидуален административен акт определен като декларативен е необходимо той да притежава следните характеристики:

- с него да се признават факти и обстоятелства, които засягат права и задължения на правните субекти;
- тези права и задължения да са възникнали въз основа на закона и преди издаването на акта;
- органът, притежаващ компетентността да го издаде, да е задължен да го направи.

През призмата на изследваната материя, когато органът по приходите установи предпоставките визирани в разпоредбата на чл.128 от ДОПК, той е длъжен да извърши прихващане и/ или възстановяване. Тези предпоставки са наличието на недължимо платени или събрани суми за данъци, наложени от органите по приходите парични санкции или други суми подлежащи на възстановяване съгласно данъчното законодателство от една страна, както и изискуеми публични вземания, т.е. задължения на лицето от друга страна. Фактическият състав не се нуждае от акт с конститутивно действие за да възникне задължението да се прихванат и/ или възстановят недължимо платените или събрани суми за данъци. Това означава, че правата и задълженията на субектите в това специфично данъчно правоотношение или с други думи казано, правото и едновременно с това задължението да се извърши прихващане и/ или възстановяване са възникнали въз основа на закона, преди самото издаване на АПВ, с който то реално се осъществява.

Наличието на специфичен етап, предхождащ негово издаване е необходим за да се установят фактите и обстоятелствата, които засягат правата и задълженията на активния и пасивния субект в процедурата по прихващане на задължения за данъци. След като регламентирани в данъчно правната норма юридически факти са настъпили, административният орган, упражнява своите правомощия от позицията на обвързана компетентност и е задължен по силата на закона да извърши прихващане.

Вярно е, че като правотехническо действие, прихващането се извършва с издаването на АПВ, но това не може да ни даде достатъчно основание за да приемем, че акта е разпоредителен по правната си същност.

Ако допуснем хипотезата, че АПВ като вид индивидуален административен акт е конститутивен /разпоредителен/, то би следвало, в съответствие с установеното в правната теория виждане с неговото

издаване, непосредствено, тепърва да се създават права или задължения⁹.

Правата и задълженията, които възникват за лицата вследствие на извършеното прихващане и/ или възстановяване не може да се каже, че настъпват изначално с издадения АПВ. Или ако се позовем на критерия въз основа, на които разграничаваме различните видове индивидуални административни актове виждаме, че властническото волеизявление на автора на акта е насочено точно към признаването, декларирането на настъпили преди неговото издаване права и задължения.

Допълнителен аргумент в подкрепа на становището за декларативния характер на АПВ, можем да извлечем от тяхното правно действие. При този вид индивидуални административни актове/ декларативните/ е налице т.нар. обратно действие, което означава, че на техните адресати се признават права и задължения възникнали от момента на настъпването на предвидения в правната норма юридически факт, а не от момента, в който е издаден акта. В тази насока, както вече казахме по-горе, прихващането се извършва с едностранно властническо волеизявление на активния субект в данъчното правоотношение, което има обратно действие. Това обратно действие възниква от момента, в които прихващането е било възможно да се осъществи, т.е. от този момент се счита, че двете насрещни вземания се погасяват. Точно поради тази причина чл.128, ал.1 изр. второ от ДОПК допуска да се извърши прихващане с погасено по давност задължение, когато вземането е станало изискуемо преди задължението на длъжника да се погасило по давност.

Всичко това ни дава основание с достатъчна степен на категоричност да приемем, че АПВ по своята правна същност са декларативни индивидуални административни актове.

Изясняването на правната същност на АПВ като вид индивидуален административен акт, който е декларативен по своя характер в немалка степен ни помага да дадем отговор на следния въпрос: Възможно ли е с този вид актове, издавани от органите на администрацията по приходите да се установяват задължения за данъци?

Както обърнахме внимание по-горе в настоящото изследване, съгласно чл.129, ал.2 от ДОПК, издаването на АПВ може да се извърши след възлагането на проверка или ревизия. Независимо коя точно от двете форми на данъчно осигурителен контрол ще бъде приложена,

⁹ Дерменджиев, И. Административният акт, С. 1985, с.26.

целта която се преследва в установителния етап е да се изясни дали ли са предвидените в данъчния закон юридически факти, които да обуславят издаването на АПВ, с който да извършим прихващане и/или възстановяване на недължимо платен или надвнесен данък. Във фазата на данъчно осигурителния контрол, органът по приходите трябва задължително да установи дали двете насрещни вземания са ликвидни и изискуеми, т.е. дали те са определени по основание и размер и е настъпил техния падеж.

Когато тези вземания са определени със съответните влезли в сила актове не можем да приемем, че с АПВ се установяват данъчни задължения. Така ще бъде, когато ревизионният акт е отменен с влязло в сила съдебно решение и държавата дължи връщане на недължимо платеното като едновременно с това на същото лице е наложена санкция с влязло в сила наказателно постановление за извършено административно нарушение на данъчното законодателство. В този конкретен случай, установителният етап предхожда самото прихващане не се характеризира с никаква сложност, тъй като при проверката или ревизията не се налага първо да се установява или коригира правното основание и/или размера на някое от двете насрещни вземания. Поради това и с АПВ, издаден при тази хипотеза не може да се твърди, че се определят задължения за данъци.

Не винаги обаче това е така. Възможно е, а и не рядко се случва едно от насрещните вземания, а понякога и двете да не са определени с акт на административен орган или влязло в сила съдебно решение. Като пример в това отношение можем да посочим прихващането и възстановяването на резултата за данъчния период – данъка за възстановяване по реда на Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/, където се издават най-много АПВ¹⁰.

Темата на статията не ни позволява обстойно да навлезем в проблематиката свързана с възникване на данъчния кредит и процедурата по неговото приспадане, затова само в няколко изречения ще се опитаме да внесем яснота върху този специфичен при облагането с ДДС механизъм, което ще ни помогне да обосновем становището ни, че с АПВ е възможно да се определят данъчни задължения.

В 14-дневен срок след изтичане на месечния данъчен период, лицата които са регистрирани по ЗДДС са задължени да подават справка-декларация. С нея, те съгласно чл.88, ал.4 от ЗДДС определят сами резултата си за данъчния период, който може да бъде данък за внася-

¹⁰ Вж. чл.92-93 от ЗДДС.

не или данък за възстановяване. Когато сумата на начисления от лицето данък за съответния период превишава тази на данъчния кредит, разликата представлява данък за внасяне и обратно когато величината на данъчния кредит превишава тази на начисления от лицето данък резултата за периода е данък за възстановяване¹¹.

При условие, че резултата за данъчния период е данък за възстановяване съгласно чл.92, ал.1, т.1 от ЗДДС органът по приходите е задължен да извърши прихващане, ако до датата на подаване на справка-декларация има възникнали други изискуеми и неплатени задължения събирани от НАП. Ако такива задължения няма или след извършеното прихващане остане данък за възстановяване, той се приспада от регистрираното лице през следващите два последователни данъчни периода. Следва да се обърне внимание, че ползваното от законодателя понятие „приспадане” е равнозначно на прихващане¹².

Това е и най-съществената особеност на прихващането при облагането по реда на ЗДДС, изразяваща се във възможността регистрираното лице само да извърши приспадане на данъка през следващите два последователни данъчни периода. Предоставеното по силата на закона субективно право на лицата сами да извършват приспадане в никакъв случай не е абсолютно и данъкът за възстановяване няма да бъде върнат само защото е подадена справка-декларация, с която той е деклариран. Данъчната декларация, както посочихме по-напред в настоящия труд е частен документ по своята правна същност и притежава обвързваща сила само по отношение на субекта, който я е подал. Освен това, посоченото субективно право на регистрираните по реда на ЗДДС лица е ограничено във времето и обхваща само двата последователни данъчни периода след възникване на данъка за възстановяване като резултат за данъчния период.

След изтичането на този срок, ако все още е налице данък за възстановяване той се прихваща от органа по приходите за възникнали към датата на подадената за последния период справка-декларация задължения, събирани от НАП и/ или се възстановява на лицето. За целта, той трябва да предприеме регламентираната в чл.129, ал.2 от ДОПК процедура, т.е. да извърши проверка или ревизия.

Основната цел на данъчно осигурителния контрол в конкретната хипотеза, независимо под каква форма ще бъде осъществен е да се установи правилно ли регистрираното лице е определило размера на

¹¹ Относно понятието за данъчен кредит вж. чл.68 от ЗДДС.

¹² Петканов, Г. Прихващане и...с.19.

данъчната си основа, когато е изчислявало резултата си за данъчния период. Тъй като резултата за данъчния период представлява разликата между сумата на начисления от лицето данък за извършени от него облагаеми доставки и сумата на данъчния кредит, обект на контрол ще бъдат и двете величини. Това означава, че контролната дейност, осъществявана в хода на установителния етап, който предхожда издаването на АПВ ще бъде в две насоки. От една страна органът по приходите ще трябва да установи спазило ли е лицето изискванията на чл.26-27 от ЗДДС при определянето на данъчната си основа, а от там и законосъобразно ли е определен размерът на начисления от него ДДС. Другото „направление” на данъчно осигурителния контрол ще бъде насочено към това спазило ли е регистрираното лице разпоредбите на закона относно възникването и упражняването на правото на данъчен кредит, правилно ли е определен неговия размер и т.н., като и в двата случая ако се констатират нередности те следва да бъдат коригирани с акта за прихващане и възстановяване. Дали ще се установи неспазване на материалния данъчен закон при определяне на резултата за данъчния период от страна на регистрираното лице и ще бъде ли той действително коригиран с АПВ не е толкова съществено. По-важното в настоящия случай е, че данъчно осигурителният контрол независимо от неговата форма, проверка или ревизия е насочен към това да се установи правното основание и размера на вземането на данъчния дължник към държавата в качеството и на кредитор. А определянето на размера на вземането в настоящия казус е неразривно свързано с осъществяването на контрол относно законосъобразното определяне на данъчната основа и размера на дължимия данък за извършените от лицето облагаеми доставки на стоки и услуги, т.е. общия размер на начисления данък, които участва като самостоятелна величина при формирането на резултата за данъчния период. Впрочем по същия начин се извършва от страна органа по приходите и контрол по отношение на законосъобразното определяне на данъчната основа и на дължимият данък по доставките, по които лицето е получател и които формират величината на данъчния му кредит. От тук и логичния извод, че като цяло правното основание и размерът на вземането на регистрираното лице се установяват с издаденият АПВ, с който се извършва и самото прихващане и/ или възстановяване. Това ни дава и основание да отговорим положително на въпроса могат ли с АПВ да се установяват задължение за данъци.

Все пак ще бъде пресилено да кажем, че с АПВ винаги се определят задължения за данъци. Това налага необходимостта от извеждане-

то на критерий, които да ни позволи да определим кога с този вид актове издавани от администрацията по приходите се установяват данъчни задължения.

Очевидно е, че като такъв не може да ни послужи формата на данъчно осигурителен контрол, тъй като както вече казахме това разделение е в не малка степен условно. Според нас, основният критерий, който ще ни позволи да определим кога с АПВ се установяват задължение за данъци е насочеността на властническото волеизявление на органа по приходите в установителния етап предхождащ издаването на АПВ. Насочеността на властническите правомощия на органа по приходите ни разкриват предметния обхват на контролната дейност, т.е. какъв е обекта на данъчно осигурителния контрол, независимо дали се осъществява под формата на ревизия или проверка. Когато обект на контрола освен всичко останало е и това дали лицето правилно и в съответствие с изискванията на приложимия материален данъчен закон е определило данъчната основа и/ или размера на поне едно от двете насрещни вземания няма съмнение, че с издадения АПВ се определят данъчни задължения.

Извън разглежданата хипотезата на прихващане и възстановяване на данъка за възстановяване по реда на ЗДДС, с АПВ е възможно да се определят задължения и за други видове данъци. ДОПК не изключва възможността вземането на дължника, когато то възниква въз основа на подадена данъчна декларация да бъде коригирано в посока на неговото намаление или увеличение, като тук отново обект на контрол под формата на ревизия или проверка ще бъде данъчната основа и размера на дължимия данък, което неминуемо ще даде отражение на размера на претендираното от лицето вземане.

По същия начин ще стоят нещата и когато се извършва прихващане за задължение, което е възникнало вследствие на подадена данъчна декларация. Така определеното от лицето данъчно задължение, може също да бъде увеличено и намалено ако в хода на ревизията или проверката се установи, че не са спазени относимите към конкретния казус правни норми регламентиращи определянето на данъчната основа и размера на дължимия данък.

При посочените примери именно АПВ е акта, с които деклариращият с данъчната декларация данък /като надвнесен или респ. дължим/ може да бъде променян както по основание така и по размер.

Извода, който можем да направим е, че с АПВ е възможно да се определят задължения за данъци в случаите, когато данъчно осигурителния контрол, независимо от неговата форма /проверка или ревизи-

зия/ във фазата на установителния етап, предхождащ издаването на акта има възможност да е насочен към коригиране на данъчната основа, респ. размера на дължимия данък, който формира величината на вземането и/ или задължението подлежащи на прихващане.

След като във фазата на данъчно осигурителния контрол, органът по приходите има правомощията да промени правното основание и размера поне на едно от вземанията, подлежащи на прихващане и/ или възстановяване с пълно основание можем да приемем, че с АПВ могат да се установяват данъчни задължения.

Вторият въпрос, който можем поставим на дискусийна основа е възможно ли е когато е взето решение АПВ да се издаде след извършена ревизия, тя да се осъществи по реда на особеното производство регламентирано в чл.122 от ДОПК и АПВ да породи правните последици на ревизионен акт издаден по този ред?

Законът не дава ясен и категоричен отговор, тъй като чл.129, ал.2, т.1 от ДОПК регламентира само, че е възможно това да се извърши след възлагането на ревизия.

Самата ревизия като една от формите на данъчно осигурителен контрол може да бъде извършена както по общия ред/чл.112-113 от ДОПК/, така и по реда на особеното производство регламентирано в чл.122 от кодекса. Както посочихме по-горе в изследването, за да се премине към особената ревизия по реда на чл.122 от ДОПК е необходимо едновременно наличие на следните две предпоставки – цялостна липса на счетоводна отчетност или непълна такава и невъзможност въз основа на нея да се определи действителната данъчна основа на лицето за съответния период. Това означава, че прилагането на конкретната форма на ревизията не е въпрос на преценка от страна на органа по приходите, а негово задължение в зависимост от наличието на предвидените в данъчно правната норма юридически факти.

В тази насока е напълно възможно, когато компетентният орган е възложил прихващането и/ или възстановяването да се извърши след възлагането на ревизия в хода на нейното извършване да се установят едно или няколко от обстоятелствата визирани в чл.122, ал.1, т.1-16 от ДОПК. При наличието на подобна хипотеза, органът по приходите упражнява своите правомощия от позицията на обвързана компетентност и не може да прецени дали да приложи или не особеното ревизионно производство. Цитираната правна норма е императивна по своята правна същност и не оставя никакво място за свободно усмотрение относно нейното прилагане от страна на административния орган.

Това води до логичния извод, че няма законова пречка производството по прихващане и/ или възстановяване, в случаите когато е възложена ревизия да се извърши по реда на чл.122 от ДОПК. След като ревизионното производство се извършва по този особен ред, напълно основателно можем да приемем, че издаденият след неговото приключване АПВ ще породи правните последици, регламентирани в чл.124, ал.2 от ДОПК и ще се ползва със засилена доказателствена тежест по подобие на ревизионния акт по чл.122 от кодекса.

В подкрепа на това е и факта, че законодателят в разпоредбата на чл.129, ал.2, т.1 от ДОПК е ползвал родовото понятие за ревизия без да уточни, коя точно нейна разновидност може да бъде прилагана в процедурата по прихващане на недължимо платени или събрани суми за данъци.

Въз основа на казаното до тук можем да направим следните изводи:

- няма законови пречки, а и органът по приходите е длъжен в случаите, когато прихващането се осъществява след възложена ревизия тя да се извърши по реда на особеното производство регламентирано в чл.122 от ДОПК при условие, че е установено поне едно от обстоятелствата, които дават основание за неговото прилагане;

- в зависимост от вида ревизия, която ще бъде извършена е възможно издаването на два вида АПВ – при редовна отчетност и по реда на чл.122 от ДОПК. Доколкото и двата вида АПВ, се издават след извършена ревизия за тях са относими всички особености присъщи на ревизионните актове, които бяха изследвани по-горе в труда.

Разбира се при констатиране на някое от обстоятелствата визиранни в чл.112, ал.1 от ДОПК, органът по приходите може по своя преценка да прекрати производството по прихващане и да премине към производство за установяване на данъци чрез извършване на ревизия. ДОПК не предвижда никакви ограничения в тази насока, а и съгласно чл.118, ал.1 от ДОПК с ревизионния акт може да установяват, изменят или прихващат задължения за данъци, включително и да се възстановяват недължимо платени или събрани суми. Наличието на подобна алтернативност в поведението на администрацията по приходите означава, че няма пречка да се приложи едната или другата процедура, което също може да се ползва като аргумент в подкрепа на становището за прилагането на чл.122 от ДОПК в производството по прихващане, когато то се извършва след възложена ревизия. Според

нас е необходимо да се направи и известно уточнение, кога по принцип е възможно да се стигне или по-скоро в кои случаи е допустимо и оправдано прихващането да се осъществи след възлагане на ревизия, независимо по кой ред тя ще се извърши. Тук на преден план излиза целесъобразността и на практика това е една от малкото възможности в данъчното право, при които на администрацията по приходите е предоставена оперативна самостоятелност да избира коя от двете форми на данъчно осигурителен контрол да предприеме. Основният критерий, който би могъл да се възприеме при този избор е това как е установено поне едното от двете насрещни вземания подлежащи на прихващане.

В тази насока, и като се има предвид, че ревизията е основната форма на данъчно осигурителен контрол с оглед на нейния предметен обхват както и, че чрез нея се установяват задължения за данъци, нейното възлагане губи смисъл, когато двете насрещни вземания са установени с влязъл в сила ИАА или акт на съда. При подобна хипотеза, във фазата на установителния етап, предхождащ издаването на акта, органът по приходите не притежава правомощията да коригира правното основание или размера на нито едно от насрещните вземания, независимо каква ще бъде конкретната форма на данъчно осигурителния контрол. По друг начин ще стои въпроса, когато едното или и двете насрещни вземания са установени с индивидуален административен акт, който не е влязъл в сила или са определени от самото лице с подадена данъчна декларация. В такъв случай, администрацията по приходите може в процедурата по прихващане да коригира правното основание и размера на някое от вземанията и възлагането на ревизия няма да бъде лишено от основание. При подобна хипотеза извършването на прихващане и/ или възстановяване на недължимо платени или събрани суми за данъци чрез тази форма на данъчен контрол ще бъде целесъобразно.

РЕЗЮМЕ

Статья посвящена одному из наиболее часто выдаваемых актов Национального агентства по доходам – акт об удержании и восстановлении не исчерпывающий. Рассматривается правовая природа этого типа актов, при попытке обосновать тезис, что в некоторых случаях можно установить обязательства по налогам.

SUMMARY

The article is devoted to one of the most commonly issued acts of the National Revenue Agency - the act on retention and restoration, but it is not comprehensive. The legal nature of this type of act is examined and an attempt is made to justify the idea that in certain cases it is possible to establish obligations for taxes.