

## ПРАВНА СИЛА И ВЛИЗАНЕ В ДЕЙСТВИЕ НА АКТОВЕТЕ ЗА УСТАНОВЯВАНЕ НА ДАНЪЧНИ ЗАДЪЛЖЕНИЯ

доц. д-р Красимир Мутафов<sup>1</sup>

### LEGAL FORCE AND THE ENTRY INTO FORCE OF THE ACTS, WHICH ESTABLISH TAX OBLIGATIONS

Assoc. Prof. Krasimir Mutafov, PhD

*Abstract: The report focuses on the legal force and the entry into force of the acts, which establish tax obligations, and it is not intended to be exhaustive. It includes a comparative legal analysis of the procedure for amending an effective Act establishing tax obligations stipulated in the Tax and Social Security Procedure Code with that for resumption of the administrative proceedings governed by the Administrative Procedure Code. There are also made some "de lege ferenda" suggestions to improve the existing legal framework.*

**Key words:** tax, obligations, acts, legal force

За да може един индивидуален административен акт /ИАА/, да придобие правна сила и да влезе в действие, т.е. да породи желаните правни последици е необходимо да са налице следните предпоставки:

А. ИАА да е законосъобразен, т.е. да отговаря на условията за действителност регламентирани в чл.146 от АПК.

Б. да е издаден след изчерпване на производството по неговото издаване ако то е задължително преди самото издаване на акта, каквито са ИАА, издавани по реда на АПК<sup>2</sup>.

Към тази категория спадат и актовете за установяване на данъчни задължения /АУДЗ/, издаването на които се предхожда от специално производство, което има за цел да установи чрез предвидените в закона правни средства и механизми онези факти и обстоятелства, които са от значение за определяне на данъчните задължения на лицата.<sup>3</sup> Едва след като тези юридически факти са установени, административният орган е в състояние да определи правното основание и размера на данъка, които се дължи от съответния данъчен субект, както и неговия падеж.

Без да се спази това производство АУДЗ не би могъл да придобие правна сила.

В. акта да е станал окончателен.

<sup>1</sup> Авторът е доктор по право, доцент по финансово и данъчно право в ЦЮН на БСУ.

<sup>2</sup> Дерменджиев, И. Административният акт, С.1985, с.38.

<sup>3</sup> Караниколов, Л. Данъчният облагателен акт. Същност, издаване, обжалване, изпълнение, С.1995, с.107.

АУДЗ става окончателен, когато

- не е бил обжалван по административен ред в предвидения в разпоредбата на чл.152 от ДОПК 14-дневен срок.
- бил е обжалван по административен ред, но е потвърден с решение на директора на дирекция „ОДОП”, което не е обжалвано по съдебен ред.
- бил е обжалван по съдебен ред но е потвърден с влязло в сила съдебно решение.

След като акта е станал окончателен той придобива формална правна сила, т.е. ползва се със стабилитет<sup>4</sup>.

Веднъж станал окончателен, актът, с който се установяват данъчни задължения поражда правно действие не само за своя адресат или неговите правоприменици но и за органа по приходите, който го е издал. Той от своя страна е задължен да осигури законосъобразното протичане, развитие и прекратяване на произтичащите от него правоотношения и е обвързан с неговото съдържание<sup>5</sup>.

Придобилият формална правна сила акт не може да да бъде оттеглян или изменян по усмотрение на органа, който го е издал, освен при наличието на изрично предвидените в съответната правна норма случаи /чл.133 ДОПК/. Вярно е, че съгласно изричният текст на чл.133, ал.1от ДОПК тази процедура се отнася само за влезли в сила ревизионни актове, но според нас тя е приложима и за всички останали актове, с които се установяват задължения за данъци. Формалното тълкуване на цитираната правна норма едва ли ще бъде най-правилното и по наше мнение няма да изразява действителната воля на законодателя. Аргумент за това можем да изведем от факта, че тези актове, както обрнахме внимание по-горе в изследването са ИАА по правната си същност и с оглед на специфичните правни последици, които възникват от тяхното издаване, както и наличието на строго регламентиран установителен етап/проверка или ревизия/ предхождащ самото им издаване е немислимо да не се ползват с формална правна сила. Всичко това налага логичния извод, че нормата на чл.133 от ДОПК, като специална по отношение на чл.99 от АПК намира приложение и при останалите видове АУДЗ, когато те са влезли в сила.

Друга особеност, която прави впечатление във връзка с разпоредбата на чл.133, ал.1 от ДОПК е, че „Задължение за данъци или задължителни осигурителни вноски, което е определено с влязъл в сила ревизионен акт, който не е бил обжалван по съдебен ред, може да бъде изменено по инициатива на органа по приходите или по молба на задълженото лице.”

Първоначалният прочит на цитираната правна норма може да доведе до неправилното разбиране, че органът по приходите не е длъжен да инициира това особено производство, когато установи наличието на някоя от предпоставките визириани в чл.133, ал.2, т.1-5 от ДОПК. Подобно становище не би могло да се приеме за правилно и според нас въпросната разпоредба не би следвало да се разбира и прилага във формалния ѝ смисъл.

<sup>4</sup> Стайнов, П. Административните актове в правната система на Народна република България, С.1952, с.221.

<sup>5</sup> Дерменджиев, И., Д. Костов, Д. Хрусанов, Административно право на Република България-Обща част, С.2001, с.194-195.

Както вече обърнахме внимание по-горе в труда, данъчните задължения възникват по силата на закона, а не вследствие на властническото разпореждане на органа по приходите материализирано в издадения от него акт. В производството по установяване на задължения за данъци, административният орган упражнява своите правомощия от позицията на обвързана компетентност и е задължен добросъвестно да установи всички факти и обстоятелства, които са от значение за определяне на съответния данък, включително и онези водещи до неговото намаляване или отпадане. Това в пълна сила важи за случаите, когато се установи някое от условията визирани в чл.133, ал.2 от ДОПК водещи до необходимостта от изменение на влезлият в сила акт, с който са установени данъчни задължения.

Казаното до тук означава, че когато установи някое от тези основания, органът по приходите не само, че не може да прецени, а е длъжен да инициира особеното производство за изменение на влязъл в сила АУДЗ.

Друга особеност на разпоредбата на чл.133, ал.1 от ДОПК е, че в нея е регламентирано, че влезлият в сила АУДЗ може да бъде изменен, но не и отменен по реда на това особено производство.

Според нас ще бъде неправилно ако се приеме, че по реда на това производство не може да се отмени издаденият и влязъл в сила АУДЗ. С оглед на правната си същност изменението на задълженията за данъци може да се приравни на възобновяването на административното производство уредено в АПК. Съществени нюанси между тях няма като изключим само това, че процедурата по ДОПК е относима към АУДЗ като вид индивидуални административни актове. Тази еднаква или обща и двете производства правна същност се изразява в това да се отмени или измени един влязъл в сила акт от самата администрация<sup>6</sup>. Чрез това производство се поставят наново материално-правните въпроси, които са били основен предмет на производството и са решени с издадения административен акт<sup>7</sup>. Както вече споменахме данъчните задължения възникват *ex lege* и ако се установи някое от условията регламентирани в чл.133, ал.2 от ДОПК няма законова пречка влезлият в сила АУДЗ да бъде отменен и да не се стигне до издаване на нов акт. Така например, ако сме изправени пред хипотезата на издаден РА и едновременно с това за същия период има вече издаден акт, които обхваща същия период и същите данъчни задължения по отношение на едно и също лице е съвсем логично издаденият по-късно във времето акт да бъде отменен и до издаването на друг РА не може да се стигне. Посоченият пример ясно показва, че в това особено производство един акт може да се отмени и да не стигне до издаването на друг. Всичко това означава, че производството уредено в чл.133 от ДОПК е производство по изменение и отмяна на влязъл в сила акт, с който се установяват задължения за данъци.

Съгласно чл.133, ал.2 от ДОПК особеното производство по изменение и отмяна на влязъл в сила АУДЗ се прилага когато са налице следните основания:

- когато се открият нови обстоятелства или нови писмени доказателства от съществено задължение за установяване на данъчните задължения, които не са могли да бъдат известни на лицето, съответно на органа издал акта до издаването на акта, когато не е бил обжалван или до влизането му в сила;

- когато по надлежния съдебен ред се установи невярност на писмените обяснения на трети лица, на заключението на експерти, на писмените декларации, въз основа

<sup>6</sup> Вж. Костов, Д., Д. Хрусанов Административен процес, С.2001, с.236,

<sup>7</sup> Вж. Лазаров, К., И.Тодоров Административен процес, С.2009, с.210.

на които е установено задължението за данъци, или се установи престъпно действие на ревизираното лице, на негов представител, на орган по приходите, участвал в установяването на данъците или разглеждал жалбата срещу ревизионния акт;

- когато установяването на задължението е основано на документ, който е признат за неистински, с невярно съдържание или подправен по надлежния съдебен ред;

- когато установяването на задължението е основано на акт на съд или на друго държавно учреждение, който впоследствие е бил отменен;

- когато за същите задължения, за същия период и по отношение на същото задължено лице е издаден друг влязъл в сила акт, който му противоречи.

При един сравнителен прочит на условията визирани в чл.133, ал.2, т.1-5 от ДОПК с тези регламентирани в хипотезата на чл.99, т.1-7 от АПК е видно, че са налице някои различия, които трудно бихме могли да обясним само с различната правна същност на двата вида актове. Изключение от това е правомощието на административния орган да отменя влязъл в сила ИАА в случаите, когато е установено съществено нарушение на някое от изискванията за законосъобразност, което според нас е неприложимо в материята свързана с АУДЗ, поради специфичната правна същност на този вид индивидуални административни актове.<sup>8</sup>

В тази насока, в разпоредбата на чл.133, ал.2, т.1-5 от ДОПК не е предвидена възможността влязъл в сила АУДЗ да се изменя когато страната вследствие на нарушаване на административно-производствените правила е била лишена от възможността да участва в административното производство или не е била надлежно представявана, както и когато тя не е могла да участва лично или чрез пълномощник по причина на препятствие, което не е могла да отстрани/чл.99, ал.1, т.6 от АПК/. Струва ни се, че отсъствието на подобно основание за изменение на влязъл в сила АУДЗ от условията регламентирани в чл.133, ал.2 от ДОПК е съществен пропуск в това особеното производство. Вярно е, че хипотезата на чл.32 от ДОПК предвижда възможността връчването на съобщенията да извършва посредством механизма на връчване чрез прилагане към данъчното досие но тя по-скоро намира приложение в случаите, когато данъчният субект или негов представител умишлено се укриват от органите на приходната администрация с цел да забавят съответното производство<sup>9</sup>. Напълно възможно е органът по приходите съзнателно или не да допусне нарушаване на административнопроизводствените правила, което да е в обхвата на чл.99, ал.1, т.6 от АПК или лицето /негов представител/ обективно да е възпрепятствано да участва в процеса по установяване на данъчните му задължения. Една такава хипотеза очевидно би довела до издаването на незаконосъобразен акт поради невъзможността в срок да се представят документи или обяснения, които да са от значение за установяване на правното основание и размера на съответния данък. А да не забравяме, че целта на установителния етап, предхождащ издаването на акта с оглед на неговата изключително детайлна процедура е да се издаде един законосъобразен АУДЗ. Затова струва ни се е препоръчително при бъдещи изменения на ДОПК това основание да бъде включено в разпоредбата на чл.133, ал.2 от ДОПК като условие, което да позволява да се предприеме особеното производство за изменение на влязъл в сила АУДЗ.

<sup>8</sup> Вж. Мутафов, К. Актове за установяване на данъчни задължения, Б.2014, с.8-25.

<sup>9</sup> Процедурата по чл.32 от ДОПК е неприложима за актовете издавани по реда на ЗАНН/чл.33 от ДОПК/.

Друга възможност за изменение или отмяна на влязъл в сила ИАА в съответствие с разпоредбата на чл.99, ал.1, т.7 от АПК, е когато с решение на ЕСПЧ е установено нарушение на конвенцията за защита правата на човека и основните свободи.

На пръв поглед може да се окаже, че това не е относимо към данъчноправната материя, но ЕСПЧ вече се е произнасял по спорове в областта на данъците и то не в полза на българската държава<sup>10</sup>. Така, че според нас няма пречка и по-скоро е необходимо включването на това условие за изменение на влязъл в сила АУДЗ в разпоредбата на чл.133, ал.2 от ДОПК.

Интерес в това отношение представлява практиката на ВАС който с две свои решения заема идентична позиция/Решение № 123390/22.10.2009г. по АХД № 10967 от 2009 г. и Решение № 12384/22.10.2009г. по АХД 11151 от 2009г./ Макар и относима към отмяната на влязло в сила съдебно решение, цитираната практика на съда има принципно отношение и към изследваната материя, доколкото предпоставката за отмяна регламентирана в чл.239, ал.7 от АПК е същата като в чл.99, ал.1, т.7 от кодекса, касаеща възможността за отмяна на влязъл в сила ИАА.

И в двата казуса, които са повдигнати пред петчленен състав на ВАС, съдът приема че жалбата е допустима и изразява становище, че „Конвенцията за защита на правата на човека и основните свободи. Представеното Решение на ЕСПЧ от 22.04.2009 г. по делото „Булвес АД срещу България” е постановено по отношение на друг правен субект – „Булвес” АД, а не по отношение на молителя. За да бъде отменително основание по чл. 239, т. 6 от АПК установеното с решение на ЕСПЧ нарушение следва да е за конкретния случай, предмет на акта, чиято отмяна се иска. Обратното ще означава, че всяко решение на Съда в Страсбург, за което се твърди, че засяга идентичен случай, ще е основание за отмяна по реда на чл.237 и сл. от АПК, което разбираме грубо противоречи на извънредния характер на производството по отмяна на влезлите в сила съдебни актове и свързания с тях стабилитет на административните актове. Според българска правна система, прецедентът не е източник на право. Затова решение на ЕСПЧ е основание за отмяна по смисъла на чл.239, т. 6 от АПК, само ако същото обвързва българската държава и молителя по чл. 238, ал.1 от АПК, по конкретния казус, за който има влязло в сила решение...”

Според нас подобно становище не е съвсем убедително.

Европейският съд по правата на човека е компетентен да разглежда жалби, подадени от физически или юридически лица срещу някоя държава, в които според тях са допуснати нарушения на техни права, гарантирани от Конвенцията за защита на правата на човека и основните свободи. Република България е страна по нея и съгласно, чл.5, ал.4 от Конституцията тази Конвенция е част от вътрешното ни право и има приоритет пред нормите от националното законодателство, които ѝ противоречат. Това означава, че ако български съд установи несъответствие между нея и разпоредба на нормативен акт, той е длъжен да приложи Конвенцията, тъй като с нейното подписване, България приема и задължителната юрисдикция на Европейския съд. Това означава, че решенията на Съда са задължителни за страните по делата. На практика обаче, задължителна сила имат всички решения, тъй като Съдът е компетентен да разглежда всички въпроси, засягащи тълкуването и прилагането на Конвенцията и протоколите към нея. Той създава постоянна съдебна практика по определени въпроси и когато бъде сезиран с някакъв спор и в друго свое решение е направил тълкуване на разпоредба

<sup>10</sup> Решение от 22.01.2009 г. Пети състав на ЕСПЧ – „Булвес” АД срещу България.

от Конвенцията, ще приложи вече направеното тълкуване и към новия казус. От тук и изводът, че не става въпрос за съдебния прецедент като източник на правото, както неправилно и приел съда, а за принципни положение относно тълкуването и прилагането от страна на ЕСПЧ на Конвенцията. Още повече, че редакцията на чл.239, т.6 от АПК, която е идентична с тази на чл.99, ал.1, т.7 не предпоставя нейното прилагане с необходимостта от обвързване по конкретен казус, т.е. наличието на решение на ЕСПЧ по отношение на лицето претендиращо отмяна на влязло в сила съдебно решение.

Казаното до тук предопределя и значението, което има за правоприлагащите органи, както и за националните административни органи практиката на Съда не само по дела срещу Р България, но и срещу други държави. В случаите, когато българският съд трябва да се позове директно на разпоредбите на Конвенцията, при тяхното тълкуване той ще бъде обвързан от практиката на Европейския съд.

Освен липсата на подобно основание за изменение или отмяна на влязъл в сила АУДЗ в ДОПК няма и правна регламентация, как би следвало да се процедира ако актът, с който сме установили данъчни задължения е влязъл в сила, но е в противоречие с практиката на СЕС по данъчни дела. Следва да се обърне внимание, че правото на ЕС не съдържа изрична процедура или правила относно отмяната или изменението влезли в сила административни актове на страните членки. Това означава, че всяка една държава членка е свободна да прилага по тези въпроси вътрешният си правен ред.

В тази връзка, трябва да се отбележи, че уредените в националното законодателство процесуални правила във връзка с изменението или отмяната на влязъл в сила ИАА трябва да съответстват на тези съществуващи в правото на ЕС. Правилата, които лицата могат да извеждат от правото на ЕС не трябва да бъдат по-неблагоприятни от тези уредените във вътрешното законодателство/принцип на равностойността/ и не трябва да правят невъзможно, както това е в настоящия случай практическото упражняване на правата, предоставени от европейския правен ред/принцип на ефективността<sup>11</sup>. Казано с други думи съгласно правото на ЕС, правните средства предвидени в националното законодателство като възможност за отмяна или изменение на влязъл в сила административен акт трябва да отговарят задължително на тези два принципа<sup>12</sup>.

В практиката на СЕС с Решение по дело C-453/00, съдът приема, че ако административните органи на държавите членки са сезирани с искане да преразгледат окончателен административен акт и след като е постановено последващо решение на съда, те са длъжни да го направят, когато то противоречи на правото на ЕС ако националното право по принцип предвижда възможността за преразглеждане на окончателни административни актове. След като националното законодателство допуска възможността, административният орган да може да изменя и отменя свои актове, когато са придобили формална правна сила, т.е. станали са окончателни, това трябва да важи и за случаите, когато същите тези актове противоречат на решение на съда на ЕС<sup>13</sup>. Това ще е така и при условие, че акта е бил потвърден с влязло в сила съдебно решение, което противоречи на решение на съда на ЕС, произнесено на по-късен етап<sup>14</sup>.

<sup>11</sup> Вж. Корнезов, А. Отговорност на държавата за нарушаване правото на ЕС, С. 2012, с.521.

<sup>12</sup> Пак там, с.522.

<sup>13</sup> Корнезов, А. Цит.съч., с.524.

<sup>14</sup> Така също, решение на СЕС по дело C-2/06 на СЕС.

С оглед на казаното до тук, както и на отговорността на държавата за неспазване на правото на ЕС е крайно наложително в нормата на чл.133, ал.2 от ДОПК като основание за изменение на влязъл в сила АУДЗ да се приеме противоречието на акта с решение по преюдициално запитване на съда на ЕС по данъчни дела, в каквото смисъл *de lege ferenda* бихме препоръчали да се допълни цитираната разпоредба от ДОПК<sup>15</sup>.

Когато АУДЗ е потвърден с влязло в сила съдебно решение, той не може да бъде изменян или отменян от органа, който го е издал. В тези случаи на отмяна по реда на чл.160, ал.7 от ДОПК във връзка с чл.237-249 от АПК подлежи съдебното решение, тъй като се ползва със сила на пресъдено нещо.

По правило на изпълнение подлежат актовете, които са станали окончателни но няма пречка невлезлият в сила акт да може да бъде годно изпълнително основание, когато това е предвидено в съответната правна норма/чл.268 АПК/. АУДЗ спадат към тази категория актове и подлежат на предварително изпълнение.<sup>16</sup>

Разбира се тук трябва да направим уточнението, че процедурата по предварително изпълнение на АУДЗ може да бъде предприета, само след като е изтекъл 14-дневният срок за неговото доброволно изпълнение регламентиран в чл.127 от ДОПК. Основанието за едно такова законодателно решение трябва да се търси в обществения интерес, който изисква дължимият данък да бъде платен възможно най-бързо във времето, което е довело и до въвеждането в данъчното право на принципа – плащай и обжалвай /*solve et repete*/.<sup>17</sup>

Освен по отношение на лицата, АУДЗ проявяват своето действие и във времето. В правната теория е прието, че поначало действието на индивидуалните административни актове е ограничено във времето, тъй като те преустановяват своето действие в момента на настъпването на целените с тях правни последици<sup>18</sup>.

Поради обстоятелството, че по своята правна същност АУДЗ са вид индивидуални административни актове те също имат срочно действие. Действието във времето на АУДЗ е ограничено от погасителната давност регламентирана в чл.171 от ДОПК. В съответствие с цитираната правна норма, публичните вземания, част от които са и задълженията за данъци се погасяват с изтичането на 5-годишен давностен срок, считано от 1-ви януари на годината следваща тази, през която е следвало да се плати задължението, освен ако в закон не е определен друг срок.<sup>19</sup>

Давността може да бъде спирана или прекъсвана в предвидените в закона случаи, но за не повече от 10 години, считано от 1-ви януари на годината следваща тази, в която данъчният субект и бил длъжен да плати своето задължение. Това правило не се отнася за случаите, когато задължението е отсрочено или разсрочено – за срока на

<sup>15</sup> Считаме, че тези съждения са в еднаква степен относими и за отмяна на влезли в сила съдебни решения, особено в случаите, когато те противоречат на решение на СЕС по преюдициални запитвания, но темата на изследването не ни позволява задълбочено проучване в тази насока.

<sup>16</sup> Вж. чл.153, ал.1 и чл.157, ал.1 от ДОПК.

<sup>17</sup> Един поглед върху съдебната практика показва, че по-голямата част от АУДЗ са потвърждавани от съда като законосъобразни, което също може да се ползва като аргумент в подкрепа на въвеждането в нашето законодателство, а и не само принцип на предварително изпълнение на този вид актове.

<sup>18</sup> Дерменджиев, И. Административния..., с.39.

<sup>19</sup> Така например, съгласно чл.82 от ЗАНН за определените с наказателни постановления санкции е предвиден по кратък давностен срок.

отсрочването или разсрочването. При един сравнителен преглед на нормативната уредба относно погасителната давност в данъчното законодателство прави впечатление, че за един отминал период във времето нейният срок беше по-дълъг. Така например, съгласно разпоредбата на чл.6, ал.5 от отменения ЗСДВ относителната давност беше 15 години. С приемането на ДПК, а в следствие и на действащия към момента ДОПК относителният давностен срок беше намален на 10 години. Подобно развитие на нормативната уредба не може да не предизвика одобрение, тъй като независимо от обществения интерес да се постигне максимална събираемост на публичните вземания е неоправдано да се черпят права от едно продължително бездействие във времето от страна на държавата.