

Поглед към принципите на данъчния процес

Нина Чилова*

Резюме: Статията има за цел да характеризира правните принципи, въз основа на които се развива данъчният процес. Правните принципи в литературата се възприемат като основа, ръководно начало или ръководна правна норма. Традиция в законодателството е да се формулират принципите на правния отрасъл. На основата на анализа на нормативните актове е обосновано виждането, че данъчният процес се подчинява както на принципи, характерни за цялата ни правна система – принципа на законност и обективност, така и на специфични принципи, като принципа на служебното начало, на самостоятелност на компетентния орган. Същевременно е аргументирано разбирането, че субсидиарно приложение в данъчния процес намират и принципите на публичност и предвидимост, пропорционалност и съразмерност, които се смятат за общи принципи на правото на Европейската общност. В статията са подложени на критичен анализ някои законодателни разрешения, като същевременно са направени предложения за тяхното усъвършенстване. Те са свързани преди всичко с липсата на нарочни правни гаранции, кои-

то да обезпечат приложението на вpletените в данъчния процес правни принципи.

Ключови думи: правни принципи, законност, обективност, самостоятелност, публичност и предвидимост, пропорционалност и съразмерност.

JEL: K34.

Традиция в правната литература и законодателството е да се формулират принципите на правния отрасъл (Славова, 2002).

Принцип означава основа, ръководно начало. Правен принцип значи основна, ръководна правна норма (Сталев и др., 2012, с. 86)¹. Такива правни норми чл. 46, ал. 1 от ЗНА окачествява като "основни начала на правото на РБ" (Сталев и др., 2012, с. 86).

В правната литература е обосновано твърдението, че данъчният процес, се развива на основата на принципи, които стоят най-близко до принципите на административния процес (Петканов, 1996, с. 13). Този извод следва закономерно поради факта, че по своята правна същност данъчният процес е специфичен административен процес. На основата на анализа на законодателството можем да кажем, че данъчният процес се подчинява както на

* Нина Чилова е доктор, асистент в катедра Публичноправни науки в Юридическия факултет на УНСС, e-mail: nina.chilova@abv.bg

¹ Според авторите принципите са основни и ръководни правни норми, защото: а) отразяват и изразяват основните и ръководни правни идеи и ценности на обществото и държавата; б) обуславят съдържанието на цели комплекси от правни норми, които се явяват като тяхно прилагане и осъществяване; в) разкриват най-ярко качествените особености на обусловените от тях съвкупности от правни норми; г) служат като опора за тълкуване и за попълване на празнините в действащото законодателство по пътя на аналогията на правото.

Статии

принципи, характерни за цялата ни правна система, така и на специфични принципи, посочени в ДОПК. Вплетените в него правни принципи могат да бъдат категоризирани в различна степен на обобщеност. За по-голяма систематика първо ще разгледам принципите, които са характерни за всеки правен отрасъл, след което тези, които са специфични за данъчния процес.

На първо място следва да се посочи принципът на законността². Той е провъзгласен в чл. 4, ал.1 от Конституцията, съгласно която Република България е правова държава и се управлява според Конституцията и законите на страната. Тази конституционна норма е намерила измерение в чл. 2 от ДОПК, съгласно която органите по приходите и публичните изпълнители действат в рамките на правомощията си, установени от закона, и прилагат законите точно и еднакво спрямо всички лица. Във всяка правова държава законността е основна ценност, чието спазване е обезпечено с нарочни юридически гаранции.

В данъчния процес принципът на законността означава, че всяко процесуално действие на приходните органи и данъчните субекти трябва да се подчинява на изискванията, предвидени в процесуалния закон, а издаването на различните актове от компетентните органи изисква точно приложение на материалния закон (Петканов, 1996, с. 14). Принципът на законността в данъчния процес не е само прокламиран, но и надлежно обезпечен с редица правни гаранции.

Така например всяко процесуално действие на органите по приходите в ревизионното производство (уведомление за започване на ревизията, спиране на ревизионното производство, налагане на

обезпечителни мерки, събиране на доказателства и др.) трябва да бъде съобразено с процесуалните изисквания, посочени в ДОПК. Издаването на крайния акт, с който приключва данъчната ревизия – ревизионния акт, трябва да съдържа посочените реквизити в чл. 120 от ДОПК, т.е. да отговаря на материалноправните норми.

Възможността пък ревизионното лице да обжалва ревизионния акт по административен и съдебен ред относно неговата законосъобразност (чл. 151 и чл. 156 от ДОПК) е друга гаранция за приложението на този принцип в данъчния процес.

Законодателят е въвел аналогични гаранции за приложението на този принцип и при налагането на обезпечителни мерки от приходните органи (чл. 41 и чл. 197 от ДОПК), както и при принудителното изпълнение на публичните задължения от публичния изпълнител (чл. 266 от ДОПК). Възможност за обжалване на актовете на приходните органи е предвидена и при установяване на данъчни нарушения и налагане на административни наказания (чл. 279 от ДОПК). Неизпълнението на принципа на законност води до отмяна на процесуалните действия, респективно до отмяна на издадените актове.

Дали обаче всички разпоредби на ДОПК създават надеждни гаранции за приложението на принципа на законност? Интерес предизвиква нормата на чл. 17, ал. 6 от ДОПК. Съгласно посочената разпоредба задължените лица имат право на обезщетение за вреди, причинени им от незаконни актове действия или бездействия на органите по приходите при или по повод изпълнение на дейността им. Тази отговорност обхваща всички имуществени и неимуществени вреди и се реализира по реда на Закона за отговорност на държава

² Този принцип е характерен за всички европейски законодателства и в този смисъл неговото приложение е универсално.

вата и общините за вреди³ (ЗОДОВ).

Съгласно чл. 7 от Конституцията гържавата отговаря за вреди, причинени от незаконни актове и действия на нейни органи и длъжностни лица. Като разпоредба на Върховния закон няма съмнение, че тя е самостоятелно и непосредствено действаща норма с достатъчен регулативен потенциал, т.е чл. 7 от Конституцията е **общият закон за отговорността** на гържавата.

Систематичното тълкуване на чл. 19, ал. 2 от ЗНАП и чл. 17, ал. 6 ДОПК във връзка с чл. 1 от ЗОДОВ показва, че обезщетения за вреди от незаконни актове, действия или бездействия на органите по приходите може да се искат само **след тяхната отмяна**. Съдът е органът, който установява незаконното действие или бездействие, нищожността на акта съответно незаконосъобразността на действието или бездействието на органите на агенцията.

Следователно от визираните норми става ясно, че законодателят е въздигнал като допълнителна предпоставка за отговорността на гържавата изискването на **предварителната отмяна на незаконния акт** или незаконното действие, причинило вредата.

Подобно условие не се съдържа в разпоредбата на чл. 7 от Конституцията., следователно нейното включване в хипотезата на чл. 19, ал. 2 от ЗНАП означава, че законът поставя още едно непредвидено в Конституцията условие за отговорността⁴. Тези аргументи поставят под

съмнение не само реалното приложение на принципа на законност, но те основателно повдигат въпроса дали разпоредбата на чл. 19 ал. 2 от ЗНАП не е в противоречие с чл. 7 от Конституцията. Тъй като законодателят на практика е ограничил приложното поле на предвидената в основния закон отговорност.

Аналогичен ограничителен подход се забелязва и по отношение на условията, предвидени за регресната отговорност на гържавата спрямо органите по приходите.

Тази констатация следва от разпоредбата на чл. 9, ал. 2, съгласно която органите по приходите **са изключени** от категорията длъжностни лица, които отговарят пред гържавата за изплатените от нея обезщетения на граждани и юридически лица. Такава отговорност те носят, само когато действията или бездействията им са признати за престъпление по съдебен ред.

Следователно предвидената от законодателя отговорност, визирана в чл. 17, ал. 6 от ДОПК, е привидна, защото на практика създава „имунитет“ за органите по приходите по отношение на предвидената имуществена отговорност за виновните длъжностни лица спрямо гържавата и общините.

Според мен този подход на законодателя не само е в противоречие на чл. 7 от Конституцията, но на практика поражда неравнопоставеност пред закона⁵ за две групи длъжностни лица⁶. Следователно основателно може да се постави въпросът

³ Посоченият закон установява специален ред за установяване и упражняване на тази отговорност. Съдържанието на разпоредбата на чл. 9 предвижда по какъв начин се реализира отговорността на виновните длъжностни лица за изплатените от гържавата и общините обезщетения на увредените лица. Нормативно установен е редът, предвиден в Кодекса на труда, Закона за гържавния служител или в друг закон или указ, ако изрично е предвиден друг режим.

⁴ Т.е съвкупността от обективни предпоставки на отговорността, очертана в Конституцията, се подменя от закона и вместо нея като основание на отговорността, ЗНАП сочи друга съвкупност от предпоставки.

⁵ КС категорично сочи, че равенство пред закона означава равнопоставеност на всички граждани пред закона и задължение за еднаквото им третиране от гържавната власт (Р №14 по к.г.14/92 на КС)

⁶ Тези, които осъществяват административна дейност (по чл. 1 от ЗОДОВ), и други длъжностни лица, осъществяващи също административна дейност – органите по приходите и органите на АДВФК.

Статии

дали тази норма не създава привилегия, основана на социалния – служебен статус, на определена категория лица. Тази привилегия не е от рода на „конституционно предвидените привилегии относно наказателната отговорност и личната неприкосновеност, нужни за изпълнение на някои високоотговорни задължения, осигуряващи по голяма свобода и самостоятелност, сигурност и независимост спрямо органите на изпълнителната и съдената власт” (Р №14 по к.г.14/92 на КС).

От изложеното можем да направим извода, че целесъобразно и оправдано е законодателят при бъдеща промяна на чл. 17, ал. 6 от ДОПК чл. 9, ал. 2, от ЗОДОВ, чл. 19, ал. 2 от ЗНАП да премахне съществуващото ограничително условие както по отношение на фактическия състав на имуществената отговорност, така и по отношение на последващата регресна отговорност на държавата спрямо органите по приходите. По този начин принципът на законност ще намери реално приложение и гаранции, но и ще се премахне основателното съмнение за противоконституционност на разпоредбите на чл. 9, ал. 2, от ЗОДОВ и чл. 19, ал. 2 от ЗНАП (Зартов, 2003, с. 27). **Принципът на обективност, т.е на дирене на обективната истина.** Този принцип също е конституционно закрепен и намира широко приложение в административния⁷ и гражданския⁸ процес.

В данъчния процес като специфичен административен процес неговото съществуване е закрепено в чл. 3 от ДОПК.

Анализът на разпоредбата показва, че органите по приходите, в рамките на предоставената им от закона компетентност, са длъжни да установяват обективно всички факти и обстоятелства, които имат значение за действителната фактическа обстановка, предмет на производството. Спазването на тази норма е абсолютна процесуална предпоставка за законосъобразното решаване на въпросите, предмет на производството (Петканов, 1996, с. 14). В този смисъл фактическата обстановка следва да бъде изследвана пълно, всеотчетливо и обективно и ако към нея бъде приложен правилно законът, то и изданието от органа по приходите акт ще бъде законосъобразен и обоснован. Принципът на обективната истина съгържателно се обективира в правомощията на органа по приходите. Чрез активни действия той е длъжен да събере всички факти и обстоятелства, които са правно и доказателствено релевантни за данъчното облагане. За обезпечаването на този принцип органът по приходите е овластен с редица правомощия. В ревизионното производство, като част от данъчния процес, например той може: да изисква разкриване на служебна, банкова или застрахователна тайна, да изисква от контролираните лица да декларират банковите си сметки в страната и в чужбина, да налага обезпечителни мерки, да търси съдействие от други държавни органи и институции, да определят облагаемата основа по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК и т.н. Пак в по-

⁷ В чл. 7 от АПК е посочено, че административният акт се основава на действителните факти от значение за случая. На преценка подлежат всички факти и доводи от значение за случая. От тази разпоредба става ясно, че в административния процес компетентният орган, преди да издаде административния акт, съотнася целия доказателствен материал, който служебно е събрал, към направените възражения и обяснения на заинтересования субект. Тази законодателен подход безспорно е надлежна гаранция за търсенето на обективната истина, респективно за постановяването на един законосъобразен и обоснован административен акт.

⁸ Принципът за дирене на обективната истина в гражданския процес е средство да се постанови правилно решение. Той не само предпоставя правото на всяка страна да сочи факти и доказателства в подкрепа на своето твърдение, но и задължава съда да улесни упражняването на това право. Това е така, защото никога по-добре от страните не знае фактите и доказателствата, които се отнасят до спорното правоотношение.

сока на гарантиране, приложението на този принцип, законодателят при издаването на ревизионния акт при особени случаи – чл. 122 от ДОПК, е създал оборима презумпция. Съгласно тази разпоредба фактическите констатации в акта се считат за верни до доказване на противното – чл. 122, ал. 2 от ДОПК. С решение №2 от 2000 г. Конституционният съд на РБ е приел, че презумпцията за истинност на констатациите се отнася само до факти, които данъчният орган е бил длъжен и е могъл да установи непосредствено при извършването на ревизията. Същевременно предположението за истинност на фактическите констатации в данъчноревизионния акт е свързано с предположението за законност, обективност и добросъвестност на данъчните органи при изпълнение на техните задължения. Това предположение се основава на друго предположение – че е изпълнен конституционният принцип за разкриването на обективната истина в съдебното производство.

На основата на този принцип се основават и някои от основанията за отмяна на влезли в сила съдебни актове по реда на чл. 237 от АПК във връзка с чл. 160, ал. 7 от ДОПК и касационното обжалване по реда на чл. 208 от АПК във връзка с чл. 160, ал. 6 от ДОПК.

Следващият принцип е принципът на самостоятелност Той изрично е закрепен в чл. 4 от ДОПК, съгласно който органите по приходите и публичните изпълнители осъществяват производството самостоятелно. При изпълнение на своите правомощия те са независими и действат само въз основа на закона. Тази самостоятелност има функционално измерение, изразяващо се в това, че визирани процесуални дейст-

вия от началото до края на съответното производство не могат да бъдат решавани от други административни органи. Самостоятелността на органа по приходите обаче предполага и независимост при упражняване на неговата контролна компетентност както по хоризонтала, така и по вертикала. Това означава, че нито равен нему по степен орган по приходите, нито по-висшестоящ орган не би могъл да из земе за решаване конкретен въпрос - предмет производство (Костов, 1979, с. 43)⁹, освен ако в закона е предвидено друго. Това правило не е изрично установено в ДОПК¹⁰, но неговото приложение може да се реализира чрез субсидиарното приложение на чл. 10, ал. 2 от АПК. Съгласно цитираната разпоредба административният орган осъществява производството самостоятелно. По-горестоящ орган не може да из земе за решаване въпрос от органа, овластен за неговото разглеждане и решаване, освен, ако това не е предвидено в друг закон. В чл. 7, ал. 3 от ДОПК законодателят е посочил кои са тези хипотези, в които по-горестоящ орган може да из земе разглеждането и решаването на конкретен въпрос или преписка от компетентния орган и да я възложи на друг, равен нему по степен. Това са хипотезите, при които са налице основания за отвод или самоотвод или при трайна невъзможност органът по приходите да упражнява служебните си задължения. Тази разпоредба е основание да приемем, че извън посочените случаи не би следвало да се допуска каквато и да е външна намеса при реализирането на контролната компетентност на органа. Той трябва сам да решава въпросите – предмет на производство, а горестоящият орган по приходите е допустимо само да

⁹ Авторът аргументирано обосновава идеята, че компетентността винаги е специална, поради което никои държавен орган няма всеобща компетентност, т.е. няма „всекомпетентен” орган.

¹⁰ С оглед на систематика трябва да посочим, че то нормативно съществува както в чл. 4, ал. 2 (отм.) от ЗАП, така и в чл. 235, ал. 3 (отм.) от ДПК.

Статии

контролира законосъобразността на издадения ревизионен акт, с който производството приключва по пътя на административното обжалване.

Възможно ли е да се прекратят нормативно установените граници на компетентността на органа? Ако изходим от систематичното тълкуване на посочената нормативната уредба, отговорът на този въпрос би следвало да е отрицателен.

Ако обаче потърсим отговора на плоскостта на методическите указания и процедури¹¹, свързани с провеждането на ревизионното производство, ще установим отклонение от този принцип.

Основание за такова твърдение ни дава съдържанието на Процедура № К 32 – за текущо осигуряване на качеството на ревизията чрез даване на становища, която се оперира от дирекция „Контрол“ към централното управление на НАП. Съгласно посочената процедура при установена необходимост, в хода на извършване на ревизията, ръководителите на екипи могат да отправят писмено или устно запитване до съответния координатор в отдел „Координация“. Координаторът проучва поставения въпрос, който може да е свързан с изясняване на фактичката обстановка на ревизията, анализ на пълнотата на доказателствата или други действия, които органът по приходите трябва да извърши в хода на производството. Координаторът

проучва въпроса и изразява становище¹², а когато по зададения въпрос има издадено задължително указание от Централното управление на НАП на основание чл. 10, ал. 4 от ЗНАП – прилага задължителното указание в становището си.

Анализът на посочените по-горе методически процедури поражда съмнения относно приложението на принципа на самостоятелност и независимост на компетентния орган. Основният въпрос, който обуславя тези съмнения, е дали чрез действията си координаторите не упражняват намеса в компетентността на ревизиращия орган било пряко¹³ или косвено чрез издаваните задължителни указания¹⁴. И какво би станало, ако издадените задължителни указания противоречат на закона?

За да отговорим на тези въпроси, трябва да изходим от волята на законодателя, вложена в принципа, посочен в чл. 4 от ДОПК, както и да установим правната същност на задължителните указания, издавани от изпълнителния директор на НАП.

Съгласно разпоредбата на чл. 4, изречение второ – при изпълнение на правомощията си органът по приходите е независим и действа само въз основа на закона. В същия дух е и принципът, установен в чл. 10 от АПК¹⁵. По своята правна същност независимостта на органа предполага за-

¹¹ Посочените актове са утвърдени от изпълнителния директор на НАП на основание чл. 10, ал. 1, т. 5 от ЗНАП.

¹² Ръководителят на ревизиращия екип получава становището и има две възможности за действие: да бъде съгласен или не. В случаи на несъгласие той е длъжен да го мотивира, което обстоятелство се отразява в нарочен регистър, след което той продължава извършването на ревизията. Тази възможност, а именно да не се съобрази със становището на координатора при реализиране на компетентността си, той има само в хипотезата, когато то не почива на задължителните указания съгласно цитираната процедура. Също така в зависимост от преценката на координатора е възможно той да предприеме и текущ преглед на извършените действия на ревизиращия орган. В този случай стартира процедурата „Текущо осигуряване на качеството чрез преглед на действията“.

¹³ Теоретически и практически е възможно координаторът да е заинтересовано от изхода на ревизията лице и чрез своите действия да повлияе на решенията на компетентния орган.

¹⁴ В тази хипотеза ревизиращият орган е обвързан от него, тъй като указанието е задължително за всички служители.

¹⁵ Съгласно чл. 10 от АПК административният орган осъществява производството самостоятелно.

брана за каквато и да е чужда намеса при упражняване на законовите правомощия на органа по приходите в ревизионното производство. При реализиране на своята компетентност той не е ведомствено подчинен, а тя следва единствено от закона. В този смисъл между него и закона друг орган не трябва да застава, за да реализира той основната си функция в производството, която се обективира чрез неговата компетентност. Следователно даването на задължителни указания от друг орган, които да имат обвързващо действие за компетентния ревизиращ орган независимо от тяхната цел¹⁶, са действия, които поставят на изпитание принципното разбиране, че компетентността произтича пряко само от закона. А това противоречи и на принципа за законност, установен в чл. 2 от ДОПК.

По своята правна характеристика задължителните указания са *вътрешнослужебни актове* по смисъла на чл. 2, ал. 2, т. 3 от АПК, които съгласно чл. 10, ал. 5 от ЗНАП се издават от изпълнителния директор на НАП след получаване на становище от министъра на финансите¹⁷. Следователно с тези актове се създават права и задължения за органи, подчинени на органа, издал акта, т.е. те засягат отношения от служебно естество. Те се издават в условията на действието на йерархическия принцип на органите на изпълнителната власт, т.е. те са организационни или вътрешнослужебни актове (Минкова, 1997, с. 52). *Теоретически и практически е възможно дадените указания да са основа за изготвяне на ревизионния доклад, съответно на ревизионния акт, с който се създават и засягат права и интереси, тъй като той*

е индивидуален административен акт. При такава хипотеза органът по приходите поради задължителния характер на тези указания е длъжен да ги приложи, макар те и да противоречат на закона, под страх от дисциплинарна отговорност. Тази хипотеза налага тезата, че така предвидените в чл. 10 от ЗНАП методически указания и процедури поради техния задължителен характер нарушават принципа за прилагане на нормативен акт от по-висока степен, установен в чл. 5 от АПК. Нещо повече, те подкопават и приложението на конституционно установените принципи за законност и обективност при данъчното облагане.

В подкрепа на изложената теза е и решение №1456/2008 ВАС, в което се посочва, че „указанията на изпълнителния директор на НАП са вътрешнослужебни актове, отнасящи се до подчинените му органи, те не могат да засягат субектите вън от тях, тъй като с указания не могат да се установяват фискални задължения. Последните могат да се установяват само със съответен нормативен акт, а не с указания”. Следователно контролът на висшестоящия орган, т.е. на изпълнителния директор на НАП, върху ревизиращите органи относно приложението на тяхната компетентност в ревизионното производство е *допустим само по пътя на административното обжалване*, а не чрез издаване на вътрешнослужебни актове, каквито са **задължителните указания**.

1.4 Следващият принцип, е принципът на служебното начало, визиран в чл. 5 от ДОПК.

По своята същност той е принцип на процесуалната активност на *водещия*

¹⁶ Ако изходим от нормата на чл. 10, ал. 1, т. 4 от ЗНАП, законодателят е предвидил задължителните указания, с цел да се уеднакви единното прилагане на данъчното законодателство при упражняване на функциите и правомощията на администрацията.

¹⁷ Такива задължително указания съгласно чл. 10, ал. 6 от ЗНАП може да издава и министърът на финансите.

процеса орган и очертава рамките на правото и властта, която законодателят е предоставил на този орган, да извършва процесуални действия по своя инициатива. Той е свързан с принципа на законността и включва задължението на органа по приходите да гарантира чрез активно поведение бързото и законосъобразно развитие на производството. От анализа на данъчното законодателство можем да кажем, че производството по установяване на данъчни задължения може да започне както по повод на подадена данъчна декларация – чл. 106 и чл.107 от ДОПК, така и служебно по инициатива на органа по приходите – чл. 110 от ДОПК.

Служебното начало е характерно за всички производства, инкорпорирани в данъчния процес. То е застъпено при налагането на обезпечителни мерки от приходните органи (чл. 195 от ДОПК), в производството по принудително изпълнение на публичните вземания (чл. 220 от ДОПК), а така също и при установяване на административни нарушения и налагане на съответните наказания (чл. 279 от ДОПК). В ревизионното производство този принцип също намира приложение, най-вече в служебното събиране на факти, доказателства и доказателствени средства, които са правно значими за изясняване на действителното фактическо положение – предмет на производство.

Важна проявна форма на принципа на служебното начало е задължението на административния орган да напътства страните и другите участници в производството при осъществяване на дължимите от тях процесуални действия (Пенчев и др.). В този смисъл проявлението на принципа на служебното начало включва освен задължението на органа по приходите да движи служебно процеса на основата на процесуални правила, съдържа и мерки, които той би трябвало да предприеме, за да може данъчният субект да изпълни

своите процесуални задължения, както и да се възползва от процесуалните си права.

1.5 Следващият принцип е принципът на добросъвестност и право на защита.

Той е уреден в чл. 6 от ДОПК. Съгласно визираната норма участниците в производствата и техните представители са длъжни да упражняват процесуалните права добросъвестно и съобразно добрите нрави. Добросъвестността следва да се тълкува като надлежно очаквано поведение, подчинено на добрите нрави както от органите по приходите, така и от данъчните субекти. Този принцип предполага, че компетентните органи са длъжни в законоустановените срокове да извършат точно определени процесуални действия, да издадат предвидените в закона актове, както и данъчните субекти да реализират предоставените им права и задължения по закон. Гаранции в тази посока са разпоредбите относно производството по данъчна регистрация (чл. 80-чл. 87 от ДОПК), издаването на ревизионните актове (чл. 120 от ДОПК), действията на органите по приходите относно принудителното и обезпечителното производство (чл. 195 и чл. 220 от ДОПК), както и възможността на данъчните субекти да подават жалби за бавност (чл. 144 от ДОПК).

На следващо място този принцип обхваща и конституционно закрепеното **право на защита**, което е фундаментално право, част от правния ред на всяка общност, основана на законността. По своята същност то предпоставя задължение на органите по приходите да осигурят на участниците в производството възможност да упражняват правата си и правото на защита.

В правната литература е обосновано твърдението, че този принцип има най-широко приложение в исковия граждански процес, тъй като се явява непосредствена последица от действието на състезател-

ното начало (Сталев и др., 2012, с. 92-93). С оглед на различните цели, които преследват данъчният и административният процес, обосновано е, че проявлението на този принцип има различно измерение.

Законодателят в чл. 6, ал. 2 от ДОПК е посочил, че всички лица, които са заинтересовани от изхода на производствата, имат равни процесуални възможности да участват в тях за защита на своите права и законни интереси. Равните процесуални възможности винаги предпоставят наличие на спор или състезание между страните. За неговото решение на тях са им предоставени равни процесуални възможности да влияят върху него например: да сочат доказателства, да правят възражения, да обжалват крайния акт на производството. Следователно конкретни проявления на този принцип са разпоредбите, свързани с административното и съдебно обжалване на: ревизионните актове, постановлението за принудително изпълнение, налагането на обезпечителни мерки, както и обжалването на наказателните постановления по повод установените административни нарушения. Трябва да подчертаем, че този принцип в ревизионното производство намира ограничено проявление, тъй като по своята правна характеристика то е едностранно и безспорно производство. Проявление на този принцип е предоставената правна възможност на ревизираното лице да прави писмени възражения и да сочи доказателства по връчания му ревизионен доклад – чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

В правната литература е застъпено мнението, че когато говорим за принципи като основни ръководни положения, трябва да мислим не само за принципите, които са присъщи за самия процес, а за всички прин-

ципи, върху които той е устроен (Сталев и др., 2012, с. 87). Защото неговата пълна характеристика става възможна само чрез тяхната съвкупност (Сталев и др., 2012, с. 87). Поради обстоятелството, че правните отрасли имат свои специфичен предмет и метод на правно регулиране, принципите в правото са в отношение на системност, йерархичност и отнасяне на общото към специалното (Маринова, 2011, с. 34).

Подкрепяйки горното, интересен е въпросът, дали освен разгледаните вече принципи в данъчния процес не намират приложение и други принципи, които са уредени в АПК, но отсъстват в ДОПК. Във връзка с това е интересен въпросът дали **принципите на съразмерност-пропорционалност** (чл. 6 от АПК), **както и на последователност и предвидимост** (чл. 13 от АПК), които се смятат за общи принципи на правото на Европейската общност¹⁸, прилаган от Европейския съд, не намират приложение и в ревизионното производство?

В нашата литература е обосновано виждането, че изискването за **съразмерност** в еднаква степен важи както, когато административният орган действа в условията на оперативна самостоятелност, така и при условията на обвързана компетентност (Лазаров, Тодоров, 2009, с. 46; Лазаров, Къндева, Еленков, 2007, с. 14). В този смисъл би следвало той да намира приложение и в производствата включени в данъчния процес, независимо от обстоятелството, че за разлика от административния процес при него органите по приходите по принцип действат при условията на обвързана компетентност¹⁹, а само в редки случаи те разполагат с дискреционна власт (например при селекция за подгле-

¹⁸ Вж. law Tax, Cases and Materials, Paul Graig and Grainne de Burca, Oxford University Press 2008t., p 544-557.

¹⁹ Този извод следва от специфичното съдържание на данъчните отношения, които принципно изключват оперативната самостоятелност.

Статии

жаци на ревизия ганъчни субекти или при искане за налагане на обезпечителни мерки – чл.121).

Съгласно разпоредбата на чл. 6 от АПК административните органи упражняват правомощията си по разумен начин, добросъвестно и справедливо. Тълкуването на тази разпоредба показва припокриване със съдържанието на принципа за добросъвестност, установен в чл. 6 от ДОПК и вече разгледан. Фактът, че чрез ганъчното облагане съществено се засягат личната и стопанската сфера на ревизираните лица, обуславя и необходимостта от наличие на законодателни гаранции, които трябва да гарантират ганъчната справедливост в производството. Пример за такива нормативни решения можем да открием в обезпечителното производство. Съгласно разпоредбата на чл. 195, ал. 7 от ДОПК обезпеченията трябва да съответстват на вземанията на държава или общините, установени по реда на ал. 5. Това предполага органът по приходите при определяне на обезпечителната мярка да подходи добросъвестно и справедливо, като наложи онази мярка на ганъчния субект, която съответства на обезпечителната нужда в производството. Противното би означавало прекомерно обременяване на правното положение на лицето, което предпоставя и нарушаване на визирания принцип. На следващо място пак в посока на гаранции можем да посочим и нормата на чл. 199 от ДОПК, съгласно която законодателят е предоставил възможност за замяна на обезпечителните мерки. Замянето на обезпечителна мярка предпоставя първоначално или следващо несъответствие между наложената мярка и обезпечителната нужда (Петканов, 1996, с. 191).

Такова несъответствие може да възникне на различно основание. Възможно е то да се дължи на неправилна преценка на компетентния орган още при първоначал-

ното ѝ налагане или пък в хода на ганъчната ревизия да се установи, че размерът на ганъчното задължение е по-голям от първоначално предполагаемото. Във всички случаи, обаче възможността една обезпечителна мярка да бъде заменена с друга е оправдано, като се държи сметка за обезпечителната нужда и на спазването на принципа на съразмерност в производството.

Съгласно чл. 6, ал. 2 от АПК административният акт и неговото изпълнение не могат да засягат права и законни интереси в по-голяма степен от най-необходимата за целта, за която актът се издава.

В литературата е застъпено виждането, че издаването на административния акт не е самоцел, а той е средство за въздействие върху "хода на общественото развитие" (Лазаров, 1999, с. 60, 61). В този смисъл конкретната цел на административния акт е поставеният от законодателя резултат, който трябва да се постигне чрез изпълнението на съдържашото се в този административен акт волеизявление (Лазаров, 1999, с. 66). Следователно актовете, които издават органите по приходите, трябва да бъдат съобразени с целта на ганъчния закон. А целта на ганъчния закон е да се осъществи ганъчно облагане с оглед на постъпления на приходи в бюджета (Петканов, 1996, с. 62). В противен случай правомощието, предоставено на органа по приходите за издаване на конкретния акт, съответно да определи ганъчното задължение на ганъчния субект, ще се използва не за целта, посочена в закона, а за постигането на друга цел, без значение каква е (Петканов, 1996, с. 62). Тази хипотеза ще доведе до опорочаване на акта или до така наречения в литературата порок "превратно упражняване на власт". Той е налице, когато едно правомощие, предвидено по закон за постигане на една цел, се използва за друга цел (Стайнов, 1952, с. 173). Възможността, за административно

и съдебно обжалване на тези актове е нарочна гаранция, която обуславя извода, че принципът за пропорционалност намира приложение и в данъчния процес. Горното се подкрепя и от Определение №10175 от 26.07.2010, I отг. на ВАС, в което съдебният състав ясно заявява, „че нормата на чл.6, ал.1 от ДОПК задължава участниците в данъчните производства, каквато е и приходната администрация, да упражняват процесуалните си права добросъвестно и съобразно добрите нрави, а нормата на ал. 3 на същия член задължава органите на приходите да осигуряват на участниците в данъчното производство възможност да упражняват процесуалните си права и правото си на защита. Нормата на чл. 6, ал. 1 от АПК пък задължава административните органи да упражняват правомощията си по разумен начин, добросъвестно и справедливо“.

Друг принцип, който законодателят е използвал като инструмент за ограничаване на дискреционната власт на административните органи, е **принципът за последователност и предвидимост на действията на административните органи**, установен в чл. 13 от АПК²⁰. Този принцип е посочен и в общия Закон за администрацията (ЗА). Съгласно чл. 2, ал. 1, т. 2 и т. 6 от ЗА административните органи осъществяват своята дейност при спазване на принципите на откритост, достъпност и предвидимост.

Обстоятелството, че органите по приходите са административни органи, както и предвид субсидиарното приложение на АПК (пар. 2 от ДР на ДОПК), налага

изводът, че той също трябва да намери приложение в данъчния процес. Този принцип изрично е застъпен и в основния програмен документ на НАП „Стратегическа цел”, който очертава визията за работата на приходната администрация, целите и принципите, които тя преследва и на които се подчинява при осъществяване на своята дейност.

По принцип органите по приходите при реализиране на своите контролни правомощия действат в условията на обвързана компетентност, но при упражняване на правомощията, свързани със селекция на ревизираните лица, те действат при условията на оперативна самостоятелност. Анализът на данъчното законодателство показва наличие на норма, която да говори за присъствието на такъв принцип. Съгласно чл. 17, ал. 4 от ДОПК указанията за единното прилагане на законодателството, които са задължителни за органите по приходите, както и всички отговори или становища с общ методологичен характер относно данъците се публикуват. Публикуването се прави на интернет страницата на съответната администрация или в пресата или по друг общодостъпен за задължените лица начин. Практическото приложение на тази норма обаче показва, че присъствието на този принцип в някои данъчни производства е ограничено. В своята дейност приходната администрация публично огласява системата от критерии, на базата на които данъчнозадължените лица се класифицират на големи, средни и джуги.²¹ Според мен е необходимо този модел на поведение на

²⁰ Съгласно цитираната норма административните органи своевременно огласяват публично критериите, вътрешните правила и установената практика при упражняване на своята оперативна самостоятелност по прилагане на закона за постигане на целите му.

²¹ Тази селекция е направена със заповед на изпълнителния директор на НАП на основание чл. 8 от ДОПК. Съгласно заповедта данъчно задължените лица са деференцирани на големи, средни и джуги. Тази класификация е извършена на базата на системата от критерии, включващи следните показатели: приходи от продажби, среден списъчен брой на персонала, платени данъци и осигурителни вноски за предходни години и възстановени данъци.

Статии

приходната администрация да бъде разширен и по отношение на въвеждане на публичност на системата от обективни критерии, на базата на които органите по приходите извършват селекция относно това, кои лица трябва да бъдат ревизирувани, както и ежегодно да се планира ревизионната дейност. По този начин законодателят, от една страна, ще намали риска от злоупотреба с предоставената им дискреционна власт при техния избор, а от друга, ще създаде обективен индикатор за оценка на ефикасността от контролната им дейност. Създаването на законови гаранции за прозрачност и последователност в дейността на приходната агенция ще я направи в оправдани и разумни граници предвидима за данъкоплатците, което поведение е реален индикатор за модерна и ефективна приходна администрация²².

Заключение

От изложеното можем да направим извода, че в данъчния процес намират приложение не само установените принципи в ДОПК, но и тези в ЗА и АПК. Предизвикателство е за законодателя да премахне по нормативен път посочените в изложението несъвършенства. Подобно решение ще премахне усещането, че правните принципи са само теоретични положения, изразяващи необходимост от определени способности на правно регулиране. Подобни виждания отнемат на правните принципи качеството им да бъдат съставка на действащия правен ред, израз на законодателна воля. Принципите са основополагащи за всяка правова държава и необходимостта от юридически гаранции за тяхното прилагане е елемент от стабилността на правната ни система.

Литература

1. Зартов, Я., За противоречията между Закона за отговорността на държавата за вреди причинени на гражданите и Конституцията, 2003. сп. "Съвременно право", С. Костов, М., 1979. Компетентността като правосубектност на държавен орган, сп. „Правна мисъл“ №3, С.
2. Лазаров, К., 1999. Изисквания за законсъобразност на Административните актове, С.
3. Лазаров, К., И., Тодоров, 2009. Административен процес, С.
4. Лазаров, К., Е. Къндева, А. Еленков, Коментар на Административнопроцесуалния кодекс, 2007. С.
5. Маринова, С., 2011. Принципите в правото, С.
6. Минкова, г., 1997. Данъчно право, С.
7. Петканов, г., 1996. Данъчен процес, С.
8. Пенчев, К., ИВ. Тодоров, г. Ангелов, Б. Йорданов, 2006. Коментар на Административнопроцесуален кодекс, С.
9. Славова, М., 2002. Принципи на административното право, С.
10. Сталев, Ж., А. Мингова, О. Стамболиев, В. Попова, Р. Иванова, 2012. Българско гражданско процесуално право, Девето преработено издание, С.
11. Стайнов, П., 1952. Административни актове в правната система на НРБ, С., БАН.
12. law Tax, Cases and Materials, Paul Graig and Grainne de Burca, Oxford University Press 2008t.
13. Paul Graig and Grainne de Burca. law Tax, Cases and Materials, Oxford University Press 2008t.

²² Тези цели са заложи в Стратегическия план на НАП, 2011-2015.