

РЕЗЮМЕТА

НА

ТРУДОВЕТЕ НА ГЛ. АС. Д-Р КРАСИМИР СИМЕОНОВ
МУТАФОВ, ПРЕДСТАВЕНИ ЗА УЧАСТИЕ В КОНКУРС ЗА
ЗАЕМАНЕ НА АКАДЕМИЧНА ДЛЪЖНОСТ ДОЦЕНТ ПО
«ПРАВО» /ФИНАНСОВО И ДАНЪЧНО ПРАВО/3.6. В
БУРГАСКИ СВОБОДЕН УНИВЕРСИТЕТ, ОБЯВЕН В ДВ,
БРОЙ 64 от 05.08.2014г.

I. МОНОГРАФИЧЕН ТРУД: Актове за установяване на данъчни задължения, Бургас, 2014 г., издателство „Бряг”

1. Обща характеристика

1.1. Трудът съдържа 206 стр. Разработката е първият монографичен труд, посветен на актовете, с които се установяват данъчни задължения, издавани по реда на ДОПК. В нашата правна литература има множество публикации, с които са изследвани някои от актовете за установяване на данъчни задължения, както и отделни аспекти на проблематиката свързана този вид актове имащи епизодичен характер или представляващи част от учебници. За разлика от това монографията представлява цялостна научна разработка, която обхваща всички видове АУДЗ и е основана на исторически и сравнително-правен анализ. Анализирани е богатата съдебна практика по темата на изследването като на критичен анализ освен нормативната уредба са подложени и актовете на административните съдилища, както и на ВАС в това число и неговата тълкувателна дейност.

1.2. В структурно отношение изложението включва увод, три глави и заключение:

- Глава първа – Правна същност на актовете за установяване на данъчни задължения. Условия за действителност;

- Глава втора – Видове актове за установяване на данъчни задължения;

- Глава трета – Прихващането–способ за погасяване на данъчни задължения.

2. Глава първа – Правна същност на актовете за установяване на данъчни задължения. Условия за действителност.

В тази част на труда е изследвана правната същност на АУДЗ и е направен сравнително-правен анализ с индивидуалните административни актове, издавани по реда на АПК. Открити са различията между двата вида индивидуални административни актове като е обоснован извода, че точно в спецификата на предметното съдържание на данъка разглеждан като правоотношение, както и в предмета на правно регулиране, т.е. в кръга обществени отношения регулирани от тези два правни отрасъла трябва да потърсим и обясним различията между ИАА и по реда АПК и АУДЗ.

В параграф втори са разгледани условията за действителност, регламентирани в чл.146 от АПК, които са относими към всички видове индивидуални административни актове. При техния задълбочен анализ е направен опит да се обоснове становището, че особеностите на АУДЗ, както и причините, които ги обуславят оказват своето влияние върху изискванията за законосъобразност в посока на намаляване на степента, нивото на търпимост към отделните пороци водещи до нищожност на АУДЗ. Казано с други думи нарушението, неспазването от страна на специализираната финансова администрация на изискванията за законосъобразност на ИАА регламентирани в нормата на чл.146 от АПК по отношение на АУДЗ би довело до тяхната нищожност, докато за ИАА, издавани по реда на АПК те биха обусловили само тяхната унищожаемост. На следващо, място при изследването на условията за законосъобразност на АУДЗ е направен извода, че те са пряк израз на принципа за законоустановеност на данъците, който задължава администрацията по приходите при определяне на данъчните задължения на лицата да не „излиза” извън фактическия състав на данъчноправната норма. Стремещът на законодателя е по този начин да се създадат достатъчно гаранции, че данъчното задължение ще бъде установено в съответствие със закона, т.е. че ще се спазва принципа за законоустановеност на данъците по отношение на адресата на АУДЗ.

В параграф трети е обърнато внимание на правната сила, влизането в действие и прекратяване на действието на АУДЗ като е акцентирано върху спецификите в нормативната уредба.

3.Глава втора – Видове актове за установяване на данъчни задължения.

В параграф първи са изследвани актовете за установяване на данъчни задължения по данни от подадени данъчни декларации. По този ред се издават два акта – по реда на чл.106 и чл.107 от ДОПК. Последователно са изложени специфичните характеристики на тези два вида АУДЗ и е застъпено становището, че след влизането си в сила те се ползват със стабилитет и не би следвало да бъдат изменяни или отменяни освен по реда на извънредното производство регламентирано в чл.133 от ДОПК. В тази насока на обстоен критичен анализ е подложена практиката на ВАС според, която тези актове не се ползват с формална правна сила като са направени и съответните предложения *de lege ferenda* за промени в сега действащата нормативна уредба.

Параграф втори е посветен на ревизионния акт като един от основните актове, с които се установяват задължения за данъци. Разгледани са двете разновидности на ревизионния акт – този издаден при редовна отчетност и по реда на чл.122 от ДОПК. В тази част от труда е дадено работно определение на понятието данъчен акт като родово такова, което включва в себе си всички видове АУДЗ. Изследвани и анализирани са онези общи правила и механизми, които са в еднаква степен относими и към двата вида акта. Специално място е отредено на ревизионния акт по реда на чл.122 от ДОПК поради широкото му приложение в практиката и съществуващите в данъчноправната теория различни виждания относно наличието на елементи на оперативна самостоятелност в действията на органите по приходите при определяне на данъчните задължения на лицата с този вид акт. В труда са изведени аргументи в подкрепа на тезата на автора, че в тази специфична процедура, органът по приходите действа от позицията на обвързана компетентност, както в случаите когато прилага разпоредбата на чл.122 от ДОПК, така и когато определя данъчната основа по реда на цитираната правна норма.

4.Глава трета – Прихващането-способ за погасяване на данъчни задължения.

Тази част от монографията е посветена на прихващането като един от способите, чрез които се постига погасяване на данъчните задължения на лицата.

В параграф първи е направен кратък сравнително правен анализ между прихващането в частното право и в данъчното право като акцента е насочен към неговите особености намиращи проявление при погасяването на данъчни задължения. Тези особености са предпоставени от властническият характер на правоотношението, възникващо при прихващането, който налага наличието на строго регламентирано производство, което трябва да бъде спазено при неговото осъществяване.

Всичко това обуславя необходимостта от въвеждането в данъчното право на специални правила относно прихващането, които са намерили израз, както в предпоставките, които трябва да са налице за да може то да се извърши, така и в самата процедура по неговото осъществяване.

В хода на изследването е защитено е становището, че през призмата на данъчното право не бихме могли да приемем прихващането като средство за принудително изпълнение. Съгласно, чл.168, т.3 от ДОПК, прихващането е само един от способите за погасяване на публичните вземания, в това число и на данъците. Но да го възприемем като средство или способ за принудително изпълнение на данъчни задължения ще бъде неправилно, най-малко поради това, че не фигурира и не се възприема като такъв в разпоредбата на чл.215 от ДОПК.

Известно уточнение изисква и изразеното в правната литература становище, че прихващането в сферата на данъчното право по същество представлява фиктивно изпълнение, доколкото няма реално плащане.

Ако обърнем внимание на разпоредбата на чл.128, ал.1 от ДОПК на прихващане и възстановяване подлежат недължимо платени или събрани суми за данъци, задължителни осигурителни вноски, включително и наложени от органите по приходите санкции. Съгласно цитираната правна норма, за да може да се приложи това особено производство е необходимо вземането на длъжника, т.е. на данъчния субект да е ефективно постъпило в бюджета, иначе не можем да го определим като недължимо внесено или събрано. Текстът на чл.128, ал.1 от ДОПК е напълно ясен и не се нуждае от

тълкуване или прецизиране. От тази гледна точка, след като вземането на лицето е платено по сметка на бюджета и бъде прихванато за негово задължение трудно може да се приеме, че е налице фиктивно изпълнение. Вярно е, че по това конкретно задължение няма направено изрично плащане, но самият факт, че вземането на лицето, от което то ще се прихване е действително платено ни дава достатъчно да основание да приемем, че сме изправени пред хипотезата на реално изпълнение.

В параграф втори е разгледано производството по осъществяване на прихващането, регламентирано в ДОПК. Тук от теоретична и практическа гледна точка интерес предизвиква най-вече разпоредбата на чл.129, ал.3 от ДОПК/изменението, което е в сила от 19.12.2007г./ и стремежа на ВАС да наложи теоретичната конструкция за неокончателност на акта за прихващане и възстановяване и възможността той да бъде изменян с ревизионен акт издаван не по реда на особеното производство регламентирано в чл.133 от ДОПК. Подобно становище не може да бъде споделено от правната наука, поради което в труда е подложена на критичен анализ практиката на ВАС като са изведени аргументи в полза на твърдението на автора, че актът за прихващане и възстановяване след като влезе в сила се ползва със стабилитет, който може да бъде преодолян само посредством особеното производство за изменение на регламентирано в чл.133 от ДОПК. В тази насока е недопустимо едно задължение веднъж погасено с властнически акт на компетентен за това административен орган, който е влязъл в сила да се счита, че е не се ползва със стабилност и то най-често поради неправомерното или не дотам добросъвестно поведение на същия този орган.

В параграф трети е изследван акта за прихващане и възстановяване като е изразено и обосновано становището за неговият декларативен характер. Необходимостта от доказване на декларативния характер на този вид акт е обусловено от застъпеното в правната доктрина виждане за неговия конститутивен характер. Това според нас е неправилно, тъй като 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 задължения.

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. 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. Или ако се позовем на критерия въз основа, на които разграничаваме различните видове индивидуални административни актове-насочеността на властническото волеизявление на издателя на акта, виждаме, че то 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 който 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 категорично 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 въпроса възможно ли е с този вид актове, издавани от органите на администрацията по приходите да се установяват задължения за данъци.

В тази насока, ще бъде пресилено да се твърди, че с АПВ винаги се определят задължения за данъци. Това налага необходимостта от извеждането 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 задължения 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.

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

В труда на дискуссионна основа е поставен въпросът, 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.1от 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 наличието 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 отчетен 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 според нас 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.

II. СТАТИИ И ДОКЛАДИ

1. „Правна същност на актовете за установяване на данъчни задължения”, публикувана в сп.Правна мисъл бр.3/2013г.

В статията е разгледан въпросът свързан с правната същност на актовете за установяване на данъчни задължения.

Изведени са общите правни характеристика, валидни за всички видове АУДЗ и е направено сравнително правно изследване с индивидуалните административни актове издавани по реда на АПК. В тази насока са разгледани и общите характеристики на споразумението по АПК и на споразумението относно доказателствата по реда на ДОПК.

Достига се до извода, че разграничаването между ИАА по АПК и АУДЗ не може да се търси единствено в метода на правно регулиране възприет в данъчното право, тъй като и двата правни отрасъла използват властническия метод на правно регулиране. Разликата е, че в данъчното право обвързаната компетентност е правило, докато оперативната самостоятелност намира изключително ограничено приложение, а в процедурата по установяване на данъчните задължения на лицата тя просто е изключена. Въз основа на това е формирано становището, че различията между двата вида акта трябва да се търсят в същността на данъка, разглеждан като правоотношение, което възниква между държавата и данъчно задължените лица вследствие на настъпването на предвидения в данъчноправната норма юридически факт. Точно в спецификата на предметното съдържание на данъка като правоотношение, както и в предмета на правно регулиране, т.е. в кръга на обществените

отношения регулирани от административното и данъчното право трябва да потърсят и обяснят различията между ИАА по реда на АПК и АУДЗ.

2. "Ревизионният акт-същност особености", публикувана в сп. Правна мисъл, бр.2/2014г.

Предмет на статията е ревизионният акт/РА/ като един от основните актове, с който се установяват данъчни задължения. В статията е направен опит да се изведе примерно определение за понятието „данъчен акт”, с оглед на изразеното в правната доктрина становище с него да се замени понятието „ревизионен акт”, тъй като то по-точно отразява неговата същност – конкретизиране на размера на дължимите данъци. Според нас от гледна точка на правната теория би трябвало в данъчното право да се възприеме понятието за данъчен акт като родово такова, включващо в себе си всички видове АУДЗ. Това е оправдано, тъй като администрацията по приходите издава и други видове актове, които не бихме могли да определим като данъчни – заповеди за възлагане на ревизии, актове за регистрация и дерегистрация и др. Примерното определение за понятието данъчен акт би могло да бъде следното – данъчни актове са онези актове, издавани от определен по силата на закона административен орган и в предвидената от закона форма и ред, с които данъчното задължение се установява по основание и размер, както и се определя неговия падеж.

В статията са изведени особеностите характерни само за този вид АУДЗ – издават се само след извършена ревизия, издаването се предхожда от съставянето на ревизионен доклад, и наличието на специални процесуални правила при тяхното издаване. Посочени са аргументи в подкрепа на становището на автора за наличието на обезпечителна функция на заповедта за възлагане на ревизията с оглед на разпоредбата на чл.216 от ДОПК, при условие, че е връчена по предвидения в закона ред.

По-нататък са разгледани двете разновидности на този вид АУДЗ – ревизионният акт, издаван при редовна отчетност и ревизионният акт по реда на чл.122 от ДОПК.

В статията е защитено становището че при ревизионния акт по реда на чл.122 от ДОПК, администрацията по приходите действа от позицията на обвързана компетентност. Това е така, тъй като разпоредбата на чл.122 от ДОПК не

предоставя никаква свобода на органа по приходите дали да я приложи или не при условие, че са налице визираните в нея юридически факти – липса на счетоводна отчетност и невъзможност въз основа на съществуващите счетоводни документи/доколкото ги има/да се определи данъчната основа. Освен това в чл.122, ал.2 от ДОПК е регламентирано всяко едно от обстоятелства, което задължително следва да бъде взето предвид от административния орган при определянето на данъчната основа. Органът по приходите не разполага със свободата да избира кое от тях да приложи при определяне на данъчната основа на лицата или да ползва някакви други обстоятелства извън тези посочени в чл.122, ал.2 от ДОПК. Допълнително в подкрепа на тази теза на автора са изложени съображения, че при определяне на данъчната основа по този ред не могат да се ползват правила или механизми различни от тези, посочени в отделните данъчни закони, които са специфични за всеки вид данък.

3.”Доставката като обект на облагане по реда на ЗДДС”, публикуван в „Право, управление и медии през XXI век” юбилеен сборник том I по случай 20 годишнината на Правно-историческия факултет на ЮЗУ гр.Благоевград-2012г.

Предмет на доклада е доставката като един от обектите подлежащи на облагане с ДДС. Разгледани са условията визирани в чл.12 от ЗДДС, които задължително трябва да са налице да бъде една доставка облагаема по смисъла на цитирания нормативен акт. Тези условия са – доставката да е извършена от данъчно задължено по ЗДДС лице и да е с място на изпълнение на територията на страната. По смисъла на ЗДДС качеството на данъчно задължено лице се придобива от всяко местно или чуждестранно физическо или юридическо лице, което извършва независима икономическа дейност. Във връзка с това специфично при облагането с ДДС понятие е разгледана практика на Конституционния съд на Република България /решение № 7 от 23.04.2007г./и на ВАС /ТР № 3 от 06.06.2008г./. Допълнителна предпоставка за да може едно лице да придобие качеството на данъчно задължено по смисъла на ЗДДС е необходимостта то да бъде регистрирано по реда на посочения нормативен акт, след като е извършена общата данъчна регистрация по реда на ДОПК.

Второто условие за да бъде една доставка обект на облагане с ДДС е тя да бъде извършена на територията на страната.

Това изискване е израз на принципа, възприет при изграждане на общата система на ДДС в рамките на ЕС, доставките на стоки и услуги да се облагат там където се потребяват. По този начин държавата запазва в значителна степен фискалния си суверенитет, който с оглед на изискванията за хармонизация на вътрешното законодателство в областта на данъчното облагане на държавите членки с директивите и регламентите на ЕС, търпи ограничение.

4. „Актът за прихващане и възстановяване – същност, издаване” публикуван в сборник „Правото - изкуство за доброто и справедливото” посветен на 20 годишнината на ЮФ на Пловдивския университет „Паисий Хилендарски”-2013г.

Докладът е посветен на акта за прихващане и възстановяване/АПВ/, който е един от най-често издаваните актове от органите на НАП. Направена е обща характеристика на този вид актове като са изведени общите черти, които са присъщи по правило за всички АУДЗ. От тази гледна точка АПВ е декларативен по правната си същност, правните последици, които се пораждат от неговото издаване настъпват в сферата на данъчното право, с него се погасяват и/или прихващат не какви да е парични вземания а задължения за данъци и винаги се издава в писмена форма. Като вид индивидуален административен акт АПВ задължително трябва да отговаря на изискванията за законосъобразност визирани в нормата на чл.146 от АПК.

Издаването на АПВ винаги се предхожда от установителен етап, който може да бъде реализиран чрез една от двете форми на данъчно-осигурителен контрол – проверка или ревизия. Преценката за това, коя от тях ще се приложи към всеки конкретен казус е в правомощията на органа по приходите и това е един от малкото случаи в данъчното право, в които администрацията действа при условията оперативна самостоятелност, която се свежда до избора на формата на данъчен контрол. Целта на този установителен етап е да се изясни дали е предвиденият в данъчноправната норма юридически факт, които да обусловят издаването на АПВ.

В доклада е защитено становището на автора за възможността при определени случаи с АПВ да се установяват задължения за данъци. Такава възможност съществува, когато поне едното от двете насрещни вземания не е определено с влязъл в сила индивидуален административен акт или съдебно

решение. При наличието на подобна хипотеза, когато органът по приходите във фазата на данъчния контрол може да променя правното основание и размера на поне едно от двете насрещни вземания подлежащи на прихващане не подлежи на съмнение факта, че с АПВ могат да се определят задължения за данъци, независимо дали се издават след извършена ревизия или проверка.

5."Някои въпроси относно изискванията за законосъобразност на актовете за установяване на данъчни задължения.", публикуван в сборник статии и доклади „Развитие на публичното право – традиции и съвременност” от международна научна конференция на ЮФ на Пловдивския университет „Паисий Хилендарски” – 2013г.

В доклада са разгледани изискванията за законосъобразност на АУДЗ като вид индивидуални административни актове. Очертани са общите характеристики, които отличават този вид актове от ИАА по АПК. В резултат на техния анализ се достига до извода, че точно тези техни особености оказват влияние върху изискванията за законосъобразност в посока на намаляване на степента, нивото на търпимост към отделните пороци водещи до нищожност на АУДЗ. Това означава, че неспазването от страна на органа по приходите на изискванията за законосъобразност на ИАА, регламентирани в чл.146 от АПК по отношение на АУДЗ в определени случаи би довело до тяхната нищожност, докато при ИАА по АПК същите нарушения биха предположили тяхната унищожаемост. Разбира ще бъде пресилено да се твърди, че тази по-ниска степен на търпимост намира проявление при всички условия за законосъобразност. Подобна особеност се наблюдава най-ясно при две от тези изисквания - за съобразяването на АУДЗ с материалния закон и при спазването на формата.

За да бъде един АУДЗ законосъобразен, той трябва да е съобразен с материалния закон, т.е. да е в съответствие с предвидените в правната норма юридически факти, които водят до възникване на данъчното задължение по основание и размер. Една от особеностите на АУДЗ, е че те винаги се издават от позицията на обвързана компетентност, тъй като всички елементи на данъчното облагане /субект и обект на облагане, данъчна основа, данъчно събитие, данъчна ставка и т.н./ са определени в закона. Всичко това предопределя

невъзможността данъчният закон да се тълкува разширително или по аналогия, освен в случаите когато е налице изрично препращане към съответния нормативен акт.

Формата като едно от условията за законосъобразност на АУДЗ е тази, която определя какво трябва да съдържа един ИАА акт за да бъде законосъобразен. Ограниченият обем на доклада не позволява да са разгледат всички формални изисквания за законосъобразност на АУДЗ, регламентирани в чл.120, ал.1 от ДОПК, поради което вниманието на автора е насочено само към някои от тях – изискването винаги да са в писмена форма по утвърден от изпълнителния директор на НАП образец и задължението да съдържа мотиви. Обоснован е изводът, че неспазването на тези елементи от формата на АУДЗ би довело и до нарушаване на още едно от изискванията за законосъобразност на акта – съответствието с целта на закона. АУДЗ се издават винаги при обвързана компетентност, която според нас съвсем естествено намира израз и при спазване на формата указана от закона при тяхното издаване.

При разглеждането на формата като едно от условията за законсъобразност особено внимание е обърнато на мотивите и влиянието, което те оказват на валидността на АУДЗ. Това както и застъпената от автора теза, че тяхната липса или формалното позоваване на съответната правна норма водят до нищожност на АУДЗ не е непозната на данъчноправната наука. Проф. П.Стоянов също заема категоричното становище, че липсата на мотиви следва да се отнесе към съществените недостатъци на формата на данъчните актове, водеща до тяхната нищожност. Допълнителен аргумент в тази насока може да бъде и липсата на възможност по ДОПК за неговото изменяне или допълване след като вече е издаден.

6.”Компетентността – изискване за законосъобразност на актовете за установяване на данъчни задължения”, публикуван в сборник Том II на научна конференция с международно участие „Знанието – традиции, иновации, перспективи” – 2013г. при БСУ.

Предмет на доклада е компетентността като едно от изискванията за законосъобразност на индивидуалните административни актове през призмата на данъчното право.

В тази насока е направен е сравнително правен анализ на действащия към момента ДОПК с предходната нормативна

уредба – ЗДПр и ДПК. На критичен анализ във връзка с компетентността а подложена нормата на чл.199, ал.2 от ДОПК, съгласно която ревизионният акт /АПВ при условията на ревизия/ следва да се издаде от два органа – от органа възложил ревизията и от ръководителя на ревизията.

Особено внимание е обърнато времевата компетентност, която притежават органите по приходите при издаването на АУДЗ. Този вид компетентност на приходната администрация се определя на първо място от нормата на чл.109 от ДОПК. Визираният в нея пет годишен срок е периода назад във времето, в който административният орган притежава правомощията да установява факти и обстоятелства, които са от значение за определяне на данъчните задължения на лицата по основание и размер.

На второ място, компетентността във времето се определя от органа издаващ заповедта за възлагане на ревизията, с която съгласно чл.113, ал.1, т.4 от ДОПК се определя ревизираният период. Този период през, който ще се ревизира стопанската дейност на лицето задължително трябва да се „вмества” в рамките на срока по чл.109 от ДОПК. Това ни дава основание да приемем, че времевата компетентност определена със заповедта за възлагане на ревизията е вторична. Направени са и предложения „de lege ferenda” за промяна в сега действащата нормативна уредба в посока на ограничаване на възможността за изменение на заповедта за възлагане на ревизията относно ревизирания период и видове данъчни задължения поради възможността от злоупотреби с власт, както и РА да се издава от един, а не от два органа всеки, от които притежава самостоятелна компетентност в процедурата по неговото издаване.

7.”Някои аспекти на принципа за законоустановеност на данъците”, публикуван в сборник „135 години от приемането на Търновската конституция” – научна конференция посветена на 135-та годишнина на Търновската конституция-2014г.

Докладът е посветен на един от основните принципи възприети в данъчното право, този за законоустановеност на дължимите от лицата данъци, регламентиран в разпоредбите на чл.60 във връзка с чл.84, т.3 от Конституцията на Република България. Този принцип е основният върху, който се изгражда и развива данъчното право и намира проявление

още при възникването на данъчното правоотношение. Ако разгледаме данъка не толкова като парично, безвъзмездно и невъзвращаемо плащане, установено едностранно и по общ начин от държавата, а като правоотношение ще установим, че то не може да възникне по друг начин освен вследствие на настъпване на предвидените в правната норма юридически факти. Данъкът разглеждан като правоотношение не може да възникне самостоятелно и независимо от държавата и правото. Държавата като носител на данъчния суверенитет е тази, която по силата на притежаваните от нея властнически правомощия установява онези обществено значими факти, при наличието на които за лицата се поражда задължението за плащане на данъци.

Този основополагащ за данъчното право принцип намира своето приложение и при издаването на АУДЗ. Процедурата по тяхното издаване задължително се предхожда от установителен етап, в който администрацията по приходите трябва в съответствие с предвидената в закона процедура да установи онези факти и обстоятелства визирани в данъчноправната норма, които са от значение за определяне на правното основание и размера на дължимите от лицата данъци. Една от целите на този етап е да се осигури, че издаденият след неговото приключване АУДЗ ще съответства на материалния закон като едно от изискванията за неговата законосъобразност. Поради това изискването АУДЗ да бъдат съобразени с материалния закон може и трябва да се разглежда като проявление на принципа за законоустановеност на данъците. В доклада са посочени и различни хипотези водещи до материална законосъобразност на АУДЗ, както и формите на недействителност.

Обоснован е крайният извод, че като цяло изискванията за законосъобразност на АУДЗ, регламентирани в АПК са пряк израз на принципа за законоустановеност на данъците, който задължава администрацията по приходите при определяне на данъчните задължения на лицата да не „излиза“ извън фактическия състав на данъчноправната норма.

