

ОБЖАЛВАНЕ НА РЕВИЗИОННИТЕ АКТОВЕ ПО ДАНЪЧНО-ОСИГУРИТЕЛНИЯ ПРОЦЕСУАЛЕН КОДЕКС ПО АДМИНИСТРАТИВЕН РЕД

доц. д-р Сапо Пенев

1. Законността при данъчнооблагателната дейност на органите по приходите при Националната агенция по приходите се обезпечава от уредения в Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК) задължителен административния контрол върху ревизионните актове. Контролът, осъществяван от директора на дирекция “Обжалване и изпълнение на управлението” при Централното управление на НАП, не съдържа белезите на особена юрисдикция. Поради това решението на директора, наречен в ДОПК решаващ орган, е израз на административен, а не правораздавателен акт.

Ревизионните актове са индивидуални административни актове и притежават всички техни белези, което следва от §2 от ПЗР на ДОПК, който препраща към АПК, от правомощията на съда при обжалването им по съдебен ред – чл. 160 ал. 2 от ДОПК и приложимостта на АПК във фазата на касационното обжалване – 160, ал. 6 от ДОПК. Те са индивидуални актове, издавани от органи по приходите.

В чл. 118, ал. 1 от ДОПК са посочени правните последици от тези актове. По своята правна същност ревизионният акт е декларативен акт, т. е. с него се признава едно съществуващо право (а не се поражда такова). Това е правото на държавата да получи едно данъчно вземане, респ. задължението на данъчния субект да го заплати и/или правото на данъчния субект на прихващане или възстановяване на суми – чл. 128 от ДОПК. Това е акт по прилагане на диспозицията на данъчноправната норма. Предназначението на акта е да определи конкретното данъчно задължение или право на конкретния длъжник, като го направи ликвидно и изискуемо, а това означава – да се посочат правното основание, размерът и срокът, в който то се дължи.

Ревизионният акт е акт-решение, защото има декларативно действие. С оглед на това, дали той създава за данъчния субект само задължения или права, актът се причислява към категорията на утежняващите или благоприятстващи. Актовете, с които се коригират, прихващат или възстановяват

данъчни задължения, могат да бъдат и облагодетелствуващи.

Право да обжалва ревизионния акт има задълженото лице и неговите правоприменници. Без значение е дали то е участвало активно в производството по данъчна ревизия и дали е излагало на възражение срещу ревизионния доклад. Правният интерес от обжалване се обуславя от факта, че неизползването на този способ за защита води до неблагоприятни за жалбоподателя правни последици – изразяващи се в установяването на ликвидно и изискуемо данъчно задължение. От значение за правния интерес е разпоредителната част на акта, а не и на мотивите, които не подлежат на самостоятелно обжалване. Правният интерес трябва да съществува, както при подаване на жалбата, така и при произнасяне на контролната инстанция и е без значение факта, ако лицето плати установеното данъчно задължение в сроковете за доброволно изпълнение. Ревизионният акт обуславя прекия правен интерес на лицето от обжалването, защото чрез него, а не с друг акт се определят задължения на лицето. Затова именно ревизионните доклади, като констативни актове, съставени от органите по приходите по време на ревизии, не подлежат на самостоятелно обжалване, тъй като правният интерес все още не е налице.

Макар че в ДОПК не е изрично посочено, няма съмнение, че при ревизионните актове може да се обжалва само тяхната законосъобразност, а не и целесъобразността им. Това се подкрепя и посочените в чл. 160, ал. 2 от ДОПК основания за законосъобразност на акта, които се преценяват от административния съд. И теорията, и практиката са единодушни, че при облагателната дейност органите по приходите действат при условията на обвързана компетентност.

Жалбата трябва да съдържа определени реквизити в чл. 145 от ДОПК: наименованието на жалбоподателя (пълномощника) и адрес за кореспонденция; актът, който се обжалва; исканията на жалбоподателя, подпис на подателя. Обикновено в жалбите се обосновават искания за отмяна изцяло

на ревизионния акт или негови части или да се намали размерът на установените данъчни задължения. Дори и в жалбата исканията да не са подробно обосновани, това не оказва влияние върху нейната редовност.

Към жалбата могат да бъдат приложени писмени доказателства – чл. 145, ал. 2, т. 1 от ДОПК и няма пречка да се иска назначаване на вещи лица.

Срокът за подаване на жалбата е 14-дневен от връчването на акта – чл. 152, ал. 1 от ДОПК. Срокът е преклузивен и с изтичането му се погасява правото на жалба. От момента на връчването му, актът придобива действие и обвързва органите по приходите и данъчнозадължените лица. Той може да бъде изпълнен и обжалван. Просрочената жалба се оставя без разглеждане с решение на решаващия орган – чл. 147, ал. 1 ДОПК. Решението може да се обжалва пред административния съд по местонахождението на решаващия орган, който се произнася с определение в 30-дневен срок – чл. 147 ал. 3 от ДОПК. ДОПК в чл. 26 препращайки към АПК дава възможност за възстановяване на срока, ако пропускането му се дължи на особени непредвидени обстоятелства. Такива са обстоятелствата, които са лишили обективно страната от възможността в срок да упражни процесуалното си право да обжалва. Прието е, че връщането на една просрочена жалба може да бъде обжалвано по същия ред, както и самият обжалван акт, за да се гарантира избягването на преграждане на контрола над ревизионния акт от орган на администрацията.

Ако подадената жалба не е подписана, не е посочен актът или действието, против които се подава, или не е приложено пълномощно, решаващият орган уведомява жалбоподателя за отстраняване на недостатъците в 7-дневен срок от получаване на съобщението – чл. 147, ал. 1 от ДОПК. От изчерпателното изброяване на основанията може да се направи изводът, че непълното обосноваване на искането, не води до нередовност на жалбата, стига от волеизявлението в него да е ясно, че се иска отмяна на акта. Когато недостатъците на жалбата не се отстранят в срок, производството се прекратява с решение на директора. И това решение може да се обжалва в 7-дневен срок от връчването му пред административния съд, който се произнася с определение.

Жалбата срещу ревизионния акт се подава чрез териториалната дирекция, чийто орган е издал ревизионния акт в писмена форма, тъй като той трябва да окомплектова преписката за контролната инстанция. Това е посочено изрично в ДОПК – чл.

146 и чл. 152, ал. 3, но следва и от общия принцип на АПК, че жалбата се подава, чрез органа, издал акта, а и той може да направи предложение за споразумение относно доказателствата – чл. 152, ал. 5 от ДОПК. Той обаче няма право на отзив, обратно на чл. 91 от АПК. След постъпване на жалбата срещу акта същата се отразява в деловодния регистър на дирекцията. Преписката съдържа жалбата, обжалвания акт и всички приложения към него. В случай, че жалбата е изпратена чрез пощенски оператор или куриерска служба, към преписката се прилагат и всички пощенски пликове с разписки и/или други документи, удостоверяващи датата на подаването им при пощенския оператор или куриерската служба.

Органът по приходите извършва проверка за постъпило заедно с жалбата предложение за споразумение по реда на чл. 154 от ДОПК относно безспорните факти и обстоятелства, както и дали са налице основания за споразумение. Той изготвя становище по него или, ако е изцяло съгласен с предложението, подписва предложеното споразумението. В чл. 154 е уредено споразумението относно доказателствата. Това споразумение може да се постигне в срока за издаване на решението по жалбата. Искането за споразумение може да се направи от жалбоподателя – чл. 152, ал. 4 или от органа издал акта при окомплектоването на преписката – чл. 152, ал. 4. Страни по споразумението са жалбоподателят и органът, издал акта. Предмет на споразумението са доказателствата, които ще се смятат за безспорни. За доказателствата, за които е постигнато споразумение не се допускат нови доказателства за опровергаването им или потвърждаването им в производството по административно и съдебно обжалване. Постигайки споразумението, страните се отказват от възможността да се ползват от нови доказателства за същите факти. Споразумението се одобрява писмено с резолюция на решаващия орган по жалбата.

Териториалният директор изпраща преписката, в 7-дневен срок от постъпване на жалбата на съответния директор “Обжалване и изпълнение на управлението” при НАП. Ако не направи това, важат правилата на АПК – чл. 92, ал. 2 АПК, а именно – данъчно задълженото лице може да изпрати препис от жалбата направо до директора или да го уведоми за допуснатото забавяне. Последният изисква преписката служебно. В чл. 144, ал. 3 от ДОПК се дава възможност и да се подаде жалба за бавност. Освен това може да намери приложение и разпоредбата на чл. 278 от ДОПК, който предвижда глоба за нарушаване разпоредбите на закона.

Обжалването на акта не спира изпълнението. С жалбата срещу ревизионния акт или след подаването ѝ, може да се подаде и искане за спиране на изпълнението на ревизионния акт в частта, в която е обжалван – чл. 153 ДОПК. Прилагат се доказателства за: наличието на валидно извършено обезпечение в пари, държавни ценни книжа в размер на главницата и лихвите към датата на подаване на искането; наличието на друго извършено обезпечение в размер на главницата и лихвите към датата на подаване на искането и финансово-икономически анализ относно целесъобразността на спирането на изпълнението; предложено обезпечение в размер на главницата и лихвите към датата на подаване на искането и финансово-икономически анализ относно целесъобразността на спирането на изпълнението. Видът на обезпечението е от значение за упражняване на правомощията на решаващия орган при спирането. Той е длъжен да спре изпълнението при предоставено обезпечение в пари, безусловна и неотменяема банкова гаранция или държавни ценни книжа, а в останалите случаи има право на преценка – чл. 153, ал. 4 и ал. 5 от ДОПК. Обикновено при приложени доказателства за направено обезпечение в размер на главницата и лихвата по реда на чл. 121 от ДОПК изпълнението се спира. Решаващият орган може да задължи компетентния публичен изпълнител да наложи обезпечителна мярка върху предложеното като обезпечение имущество. Решаващият орган се произнася по искането с решение. Отказът да се спре изпълнението може да се обжалва пред административния съд, компетентен да разгледа жалбата срещу ревизионния акт, който се произнася с определение.

Органите по приходи в “Дирекция обжалване и управление на изпълнението” извършват проверка за допустимостта и редовността на жалбата. При установяване на допустимостта и редовността на жалбата, съответно след отстраняване на нередовностите или получаване на определение от административния съд за отмяна на решението за оставяне на жалбата без разглеждане или прекратяване на производството, жалбата се разглежда по същество.

Според чл. 155 от ДОПК решаващият орган разглежда жалбата по същество и се произнася с мотивирано решение в 45-дневен срок от подаването ѝ в териториалната дирекция, за разлика от режима по отменения ДПК, който предвиждаше срокът да тече от получаването на жалбата. Ако жалбата е върната като нередовна, срокът започва да тече от получаването на поправената жалба. Ако е открита процедура за споразумение относно доказателствата по чл. 154, срокът започва да тече от одобряването на споразумението.

С решението, той може да потвърди, да измени или да отмени изцяло или частично акта в обжалваната част – чл. 155, ал. 2 от ДОПК. В случаите, когато актът бъде отменен или изменен, се прекратява изцяло неговото действие и то от момента на издаването му. Изрично е предвидено – чл. 155, ал. 8 от ДОПК, че с решението ревизионният акт не може да се изменя във вреда на жалбоподателя, т.е. не може да се определят по-високи или други данъчни задължения от тези в ревизионния акт. В противен случай жалбоподателят ще се лиши от една инстанция за обжалване, а решаващият орган ще иземе компетентност. Решаващият орган е ограничен от пределите на жалбата. Жалбата определя предмета и пределите на дължимото от решаващия орган произнасяне.

В чл. 155, ал. 4 от ДОПК е предвидено правомощието на решаващия орган да отмени изцяло или отчасти ревизионния акт и да върне преписката на органа издал заповедта за възлагане на ревизията за издаване на нов ревизионен акт със задължителни указания, само в две хипотези: непълнота на доказателствата, когато решаващият орган не може да ги събере в хода на производството по обжалване; допуснати съществени нарушения на процесуалните правила при извършване на ревизията, които не могат да се отстранят в производството по обжалване. От анализа на двете хипотези следва, че преписката се връща не във фазата между ревизионния доклад и издаването на ревизионния акт, а във фазата на извършване на ревизия. Според ал. 6 на чл. 155, производството за издаване на новия акт започва от незаконосъобразното действие, което е послужило като основание за отмяна на акта. Не се допуска повторно връщане на преписката за нова ревизия. В случаите, когато ревизионният акт се отменя и преписката се връща със задължителни указания за издаване на нов ревизионен акт, екземпляр от решението се изпраща и на органа, издал заповедта за възлагане на ревизия.

Във всички случаи преди да постанови решение, каквото и да е то, решаващият орган трябва да обсъди възраженията и посочените или събрани към ревизионния акт или от него доказателства. Макар, че в ДОПК не е посочен предметът на проверката на решаващия орган, той следва да провери законосъобразността на акта изцяло, без да се ограничава от основанията, посочени в жалбата. Той преценява всички основания предвидени в чл. 146 на АПК. Това е принцип, важащ при всяко обжалване, за всеки второинстанционен орган.

Изрично в чл. 155, ал. 3 от ДОПК е предвидено, че решаващият орган може да събира нови

доказателства. Такива могат да бъдат представени от жалбоподателя или поискани да се съберат по негова инициатива или да се съберат служебно от решаващия орган – чл. 37 ДОПК. Няма пречка според мен жалбоподателят да поиска събиране на доказателства и по повод на новосъбраните да поиска споразумение – чл. 37, чл. 152, ал. 4 и ал. 5, чл. 153, ал. 3.

Решението се връчва на жалбоподателя в 7-дневен срок от издаването му. С неговото постановяване се изчерпва установеният от ДОПК задължителен административен контрол за законосъобразност на ревизионния акт.

Усложнения при обжалването по административен ред могат да настъпят при положение, че решаващият орган не се произнесе в законоустановения срок. Мълчанието не е мълчалив отказ, а отрицателно волеизявление, т.е. мълчаливо отхвърляне на жалбата и потвърждаване на ревизионния акт – чл. 156, ал. 4 от ДОПК. Доколкото е изчерпана възможността за обжалване по административен ред, жалбата може да бъде изпратена направо до съда чрез решаващия орган. В случаите на непроизнасяне в срок, жалбата може да се подаде в 30-дневен срок от изтичане на срока за произнасяне, чрез решаващия орган до съда – чл. 156, ал. 5. Според чл. 156, ал. 6 решаващият орган не може да постанови решение след изтичане на срока за изпращане в съда на жалбата.

Срокът за произнасяне по жалбата може да бъде продължен по взаимно писмено съгласие между жалбоподателя и решаващия орган за срок до 3 месеца, в което се посочва срокът на продължаването – чл. 156, ал. 7.

2. Във връзка със сроковете за произнасяне по жалбата от решаващия орган бе издадено Тълкувателно решение №7 от 11.12.2008г. по тълкувателно дело № 3 от 2008 г. на ВАС по следните въпроси:

– Какъв е характерът на срока по чл. 155, ал. 1 от ДОПК (включително и в случаите на продължаването му по чл. 156, ал. 7) – преклузивен или инструктивен. В случаите на непроизнасяне по чл. 156, ал. 4 до кой момент и при какви предпоставки решаващият орган може да постанови решение по жалбата.

– До кой момент може да се приложи разпоредбата на чл. 156, ал. 7 от ДОПК – в рамките на 45-дневния срок по чл. 155, ал. 1 от ДОПК или и след изтичането му.

В решението е прието, че:

“Срокът за произнасяне от решаващия орган по чл. 155, ал. 1 от ДОПК е преклузивен, включително и в случаите на продължаването му по чл.

156, ал. 7 от ДОПК. В случаите на т.нар. „мълчаливо потвърждаване” на ревизионния акт по чл. 156, ал. 4 от ДОПК решаващият орган може да постанови решение само в случай на подаване на жалба от данъчно задълженото лице при условията на чл. 156, ал. 5 от кодекса. Срокът за постановяване на такова решение е ограничен в рамките на седем дни и започва да тече от момента на подаване на жалбата до съда. След изтичането на този срок правото на решаващия орган да постанови решение се преклудира.

Споразумение за удължаване на срока за произнасяне по жалбата по чл. 156, ал. 7 от ДОПК може да бъде сключено между жалбоподателя и решаващия орган единствено и само в рамките на 45-дневния срок по чл. 155, ал. 1 от ДОПК.”

Тълкувателното решение е подписано с особено мнение от някои от върховните съдии.

Решението може да бъде подложено на следната научна критика.

По първия въпрос:

За да се отговори на поставените въпроси според мен трябва да се анализират: предвиденият в ДОПК задължителен административен ред за обжалване на ревизионните актове, относимите принципи на данъчния процес, специални норми на ДОПК относно изчисляването на сроковете.

Безспорно е, че административното обжалване на ревизионните актове е задължителна фаза преди съдебното обжалване – чл. 156, ал. 2 от ДОПК.

В чл. 155, ал. 1 от ДОПК е предвиден 45-дневен срок за произнасяне директора на дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” (решаващ орган) с мотивирано решение по жалбата срещу ревизионен акт. Този срок започва да тече от различни моменти, изрично посочени в закона. При първата хипотеза под израза “постъпване по чл. 152, ал. 3” според мен би трябвало да се разбира моментът на постъпване на жалбата в териториалната дирекция. По този начин данъчнозадълженото лице може лесно да преброи 45-дневния срок, без да е обвързано от последващи действия на органите по приходите, като препращане на жалбата в 7-дневния инструктивен срок по чл. 146 от териториалния директор, получаване на жалбата и т.н. При неспазване на срока от териториалния директор при отдалечени териториални дирекции, жалбата може да постъпи при решаващия орган със значителна забава или след 45-дневния срок и той да не може да спазва 45-дневния срок. При втората хипотеза, 45-дневният срок започва да тече от изправянето на нередовностите по чл. 143 във връзка с чл. 147, ал. 2. При тази хипотеза, преценката за нередовност на жал-

бата е предоставена на решаващия орган и той би могъл да твърди, че е налице порок, водещ до нередовност на жалбата. В чл. 147, ал. 2 не е посочен срок, в който решаващият орган уведомява жалбоподателя за отстраняване на нередовностите със съобщение. Ако той направи това на 45-тия ден за произнасяне, ще започне да тече нов срок за произнасяне. При третата хипотеза, 45-дневният срок започва да тече от датата на одобряване на споразумението по чл. 154 от ДОПК. При тази хипотеза, ако споразумението се постигне на 45-тия ден, ще започнат да текат нови 45 дни за произнасяне. Съществува обаче и четвърта хипотеза, предвидена по чл. 156, ал. 7 от ДОПК, допускаща всеки от сроковете за произнасяне по жалбата да бъде удължен със взаимно писмено съгласие за срок от три месеца.

Нов момент в ДОПК е нормата на чл. 143, ал. 3 която изрично допуска решаващият орган да събира доказателства. Събирането на доказателства може да не се осъществи пълноценно в рамките на 45-дневния срок. Възможно е жалбата да бъде подадена директно до решаващият орган, а той следва да я изпрати за комплектоване или да изисква такова от териториалния директор и 45-дневния срок да се окаже също недостатъчен.

Изводът е чл. 155, ал. 1 от ДОПК урежда различни срокове. От изброените хипотези става ясно, че в зависимост от процесуалното поведение на органите по приходите принципният 45-дневен срок от постъпване на жалбата в териториалната дирекция, може да не бъде спазен.

Основен е въпросът дали неспазването на посочените срокове от органите по приходите, може да ограничи правото на защита на данъчнозадълженото лице, доколкото това е принцип следващ от чл. 56 и чл. 120, ал. 1 от Конституцията и изрично посочен в чл. 6 от ДОПК. В тази връзка е Решение №2 на Конституционния съд по к.д. № 2 от 2000 г. (ДВ, бр. 29 от 2000 г.).

Отговорът на този въпрос преминава през анализа на чл. 156, ал. 4 от ДОПК. Според него “непроизнасянето на решаващия орган в срока по чл. 155, ал. 1 (всички срокове – бел. моя) се смята за потвърждение на ревизионния акт в обжалваната част”. Така се стига до мълчаливо потвърждаване на акта. А според нормата на чл. 156, ал. 5 при хипотезата на чл. 156, ал. 4 жалбата против ревизионния акт може да се подаде в 30-дневен срок от изтичане на срока за произнасяне на решаващия орган. Правната възможност на лицето да подаде жалба при непроизнасяне в срок, е ограничена с преклузивен срок от 30-дни. При наличие на мълчаливо потвърждаване на акта на данъчнозадълженото лице се

осигурява възможност да подаде жалба направо до съда, с оглед неблагоприятните последици от това потвърждаване – потвърждаване на установените с РА данъчни задължения. При тази хипотеза обаче, се дава възможност по чл. 156, ал. 6 на решаващия орган до препращането на жалбата към съда да се произнесе с решение. Това вече решение може да бъде всякакво – потвърдително, отменително или изменително, но трябва да бъде издадено в седемдневния срок за препращането на жалбата до съда и не по-късно. Очевидно целта е и при хипотезата на мълчаливо потвърждаване да се даде възможност още веднъж на решаващият орган да се произнесе с изрично решение, за да изрази своята воля като административна инстанция по правния спор. Разпоредбите на чл. 156, ал. 4, 5 и 6 от ДОПК уреждат отделна самостоятелна хипотеза – мълчаливо потвърждаване на ревизионния акт и възможност жалбата да се подаде направо до съда. Те са изключение от общите разпоредбите на чл. 156, ал. 1, ал. 2 и ал. 3 от ДОПК и са създадени, за да осигурят правната възможност на лицето да избере бързото решаване на спора по съдебен ред. Ако се приемат като особени правила, то те не могат да изключат общото правило на ал. 1 на чл. 156, че жалбата се подава в 14-дневен срок от потвърждаващото решение. Използването на тази възможност зависи изцяло от данъчно задълженото лице. То може да очаква отменително решение на решаващия орган или решение за връщане за нова ревизия и да предпочете изричното произнасяне на решаващия орган.

Според мен с разпоредбите на чл. 156, ал. 4 – ал. 6 от ДОПК е дадена алтернативна възможност за обжалване на РА при хипотезата на непроизнасяне в срок от решаващия орган, което се приравнява на потвърждаване на РА. Този извод се налага от избора от законодателя израз, “жалба против данъчния ревизионен акт може да се подаде”. Обикновено в законодателната техника този израз се обозначава като правна възможност. В случаите, когато правилото е императивно се използват изразите “ жалбата се подава в съответния срок” или “актът подлежи на обжалване в съответния срок”. С тази алтернативна възможност допълнително се гарантира правото на защита на данъчните субекти срещу актове на органите по приходите. В чл. 156 няма изрична забрана решаващият орган да се произнесе и след установени в чл. 155 срокове, след като чл. 156, ал. 6 допуска да се произнесе в срока за препращане на жалбата до съда.

Нормите на чл. 156, ал. 1 и ал. 5 не биха могли да се тълкуват изолирано от други норми на ДОПК и по специално нормата на чл. 27, ал. 1 от ДОПК,

която изрично предвижда, че когато орган по приходите определи по-дълъг срок от установения в закона, извършеното след законния срок, но преди изтичането на определения от данъчен орган срок действие не се счита за просрочено. Тази норма се отнася за всички актове, издавани от данъчните органи, вкл. и решенията на решаващия орган, в които е посочено, че решението подлежи на обжалване в 14 дневен срок по чл. 156, ал. 1. Възможно е, докато тече срокът за обжалване при непроизнасянето, жалбоподателят да е получил изрично, писмено, мотивирано решение за потвърждаване на РА, в което се указва и срок за обжалване или пък обжалваният акт да бъде отменен. Възможно е и след 30-дневния срок да се получи решение, в което да бъде указан срок за обжалване в съответствие с чл. 156, ал. 1. Смятам, че постановеното в Постановление № 4 от 1976 г. на Пленума на ВС правило, че пропускането на срока за обжалване на мълчалив отказ, не е пречка за обжалване на изричния отказ на административния орган, ако такъв е последвал след съответните срокове, би могло да се разшири като се приеме, че пропускането на срока за обжалване на РА при непроизнасянето на решаващия орган, което се смята за потвърждение на РА, не е пречка за обжалване на РА, когато е последвало изрично решение за потвърждаването на РА. Едва ли целта на закона е за всеки случай данъчният субект да подава две жалби – веднъж срещу непроизнасянето приравнено на потвърждаване на РА и втори път след получаване на изрично решение. Правото на защита на данъчния субект би било пълно гарантирано, ако му се даде възможност да обжалва както мълчаливото, така и изричното потвърждаване на ревизионния акт.

ДОПК задължава данъчните субекти да обжалват ревизионните актове по административен ред с жалба подадена чрез териториалния директор пред съответния решаващ орган – чл. 156, ал. 2 от ДОПК във връзка с чл. 152, ал. 1. АПК дава възможност административният акт да се обжалва и по съдебен ред, ако решаващият орган мълчи. В ДОПК административната фаза е задължителна, т.е. чрез особените правила на чл. 156, ал. 4-6 се обезпечава и ускорява административната фаза на обжалване, за да може данъчнозадълженото лице да реализира правото си на защита по съдебен ред. Тези особени правила обаче не изключват общото правило на обжалване на ревизионните актове, предвидено в чл. 156, ал. 1.

Упражняването на правото на защита на данъчнозадълженото лице не бива да се ограничава от факта, кога решаващият орган се е произнесъл по преписката. Ако се приеме, че той е нарушил

сроковете, не би могло неупражняването на времевата компетентност на органа да ограничи правото на защита. Едно правонарушение на решаващия орган не може да има като правна последица ограничаване на правото на защита. На жалбоподателя фактът на произнасяне на решаващият орган става известен едва с връчването на решението. От този момент ще започне да тече и срокът за обжалване. В противен случай жалбоподателят рискува да подаде жалба, която ще се окаже недопустима, тъй като е подадена преди постановяване на решението и изчерпване на административния ред за обжалване. Правото на защита на данъчния субект, което е и конституционно установено, би било твърде ограничено, ако възможността му да подава жалби е поставена в зависимост от действия на органите на приходната администрация. От териториалния директор зависи, кога ще препрати преписката на решаващия орган, а решаващия орган зависи, кога ще се произнесе по преписката. При евентуално неправомерно поведение от страна на тези органи – покъсно изпращане на преписката от териториалния директор и непроизнасянето в срок от решаващия орган се стига до неблагоприятни правни последици за данъчно задълженото лице – преклузиване на правото му на защита. Според мен това не може да бъде целта на нормите, гарантиращи правото на защита срещу актове на органите по приходите.

К. Пенчев, И. Тодоров, Г. Ангелов, Б. Йорданов, в “Административнопроцесуален кодекс, Коментар”, С., 2006 г., с. 223 приемат, че сроковете за произнасяне на по-горестоящия орган са инструктивни, тъй като ако не бъдат спазени, изтичането им не погасява правото и задължението за разглеждане на оспорването.

Ако се приеме, че сроковете по чл. 155, ал. 1 са преклузивни, това ще даде възможност на решаващия орган при невъзможност да се произнесе в срок, да прибегне към алтернативни хипотези и да удължи сроковете си за произнасяне. В административнонаказателните разпоредби няма предвидена санкция за нарушаване на срока за произнасяне от решаващия орган за разлика от неспазване на срока на ревизията – чл. 274 от ДОПК. От друга страна, решаващият орган осъществява не правораздавателна, а административна дейност. Той има правомощия, упражняването на които е негово правозадължение.

Струва ми се, че с оглед гарантиране на правото на защита на данъчнозадължените лица срокове по чл. 155, ал. 1 трябва да се смятат за инструктивни. Същото се отнася и до удължения по чл. 156, ал. 7 тримесечен срок.

Ако разпоредбите на чл. 156, ал. 4–6 се приемат като особени би трябвало, само при хипотезата на мълчаливо потвърждаване на РА и подадена жалба срещу него, решаващият орган да има възможност да се произнесе в седемдневния срок за преращане на жалбата в съда. Правилото на ал. 6 на чл. 156 е относимо само към жалбите, подадени по ал. 5.

По втория въпрос.

В чл. 156, ал. 7 не е предвиден конкретно определен нито начален, нито краен момент, в който да се подпише споразумението. Ако срокът за произнасяне е инструктивен, то няма пречка, той да бъде удължен и със споразумение, подписано след това, за да може лицето да се ползва от правната възможност на чл. 156, ал. 4 и ал. 5. Това изрично е предвидено във второто изречение.

Нормата на чл. 156, ал. 7 от ДОПК има за цел още веднъж да даде възможност при непроизнасяне в срок, той да се удължи и отново да се даде възможност за прилагане на чл. 156, ал. 5 и 6. Ако жалбоподателят не получи предложение за споразумение и решението бъде постановено след 45-дневния срок или решаващият орган не изпрати предло-

жение за споразумение или пропусне или откаже да подпише такова и постави дата на решението по своя преценка към момента на изготвянето или подписването му, то жалбоподателят, би могъл да бъде подведен, а след това да се окаже, че жалбата му е просрочена.

Тълкувателното решение е факт и то се прилага от съдилищата, вследствие на което редица преписки по административни дела от данъчен характер бяха прекратени.

В заключение, вследствие на тълкувателното решение е възможно органите, имащи законодателна инициатива, да предложат изменения в ДОПК и удължат сроковете за произнасяне на директора на дирекция “Обжалване и управление на изпълнението”. Това обаче не бива да ограничи възможността, при мълчаливото потвърждаване на ревизионния акт след изтичане на 45-дневен срок, данъчно задълженото лице да подаде жалба директно пред административния съд. В противен случай административното производство ще се забави, което засяга интересите на онези лица, които търсят ускорена съдебна защита.