



**ПЛОВДИВСКИ УНИВЕРСИТЕТ „ПАИСИЙ
ХИЛЕНДАРСКИ“
ЮРИДИЧЕСКИ ФАКУЛТЕТ • КАТЕДРА
„ПУБЛИЧНОПРАВНИ НАУКИ“**

Недялка Иванова Петрова
задочен докторант

**АКТУАЛЕН АДМИНИСТРАТИВНОПРАВЕН
РЕЖИМ НА ДАНЪЧНАТА РЕВИЗИЯ
(АНАЛИЗ НА АДМИНИСТРАТИВНАТА И
СЪДЕБНА ПРАКТИКА)**

АВТОРЕФЕРАТ

**на дисертационен труд за придобиване на образователната и научна
степен „доктор“**

Област на висше образование: 3. Социални, стопански и правни науки,

Професионално направление: 3.6 Право,

Докторска програма: Административно право и административен процес

НАУЧЕН РЪКОВОДИТЕЛ: ПРОФ. Д-Р ИВАН СТОЯНОВ

Пловдив, 2020

Дисертационният труд е обсъден на 30.10.2020 г. и насочен от катедра „Публичноправни науки“ на Юридическия факултет на Пловдивския университет „Паисий Хилендарски“ за открито заключително заседание.

Откритото заключително заседание ще се състои на 01 март 2021 г. от 17.00 ч., онлайн - <https://meet.google.com/qaw-grem-owd>.

Научното жури е назначено със Заповед № Р33-5713/26.11.2020 г. на Ректора на ПУ „Паисий Хилендарски“, в състав:

Проф. д-р Иван Тодоров Тодоров - председател
Проф. д-р Ганета Минкова Минкова - рецензент
Проф. д-р Христина Тодорова Балабанова
Доц. д-р Юрий Страшимиров Кучев - рецензент
Доц. д-р Валентина Александрова Голева

Резервни членове:

Проф. д-р Иван Георгиев Стоянов
Доц. д-р Евелина Димитрова Стоева-Димитрова

Дисертационният труд и материалите по защитата са на разположение в библиотеката на Пловдивския университет „Паисий Хилендарски“, гр. Пловдив, ул. Цар Асен № 24.

СЪДЪРЖАНИЕ

I. Обща характеристика на дисертационния труд.....	4
1. Значимост и актуалност на изследването.....	4
2. Предмет, цел, задачи и методи на изследването.....	4
3. Обем и структура на дисертационния труд.....	5
4. Научна новост и предложения de lege ferenda.....	6
5. Практическа приложимост.....	8
 II. Кратко съдържание на дисертационния труд.....	8
1. Увод.....	8
2.Глава първа „Правна характеристика на данъчната ревизия. Сравнение на данъчната ревизия с други производства по ДОПК.“	8
3. Глава втора „Данъчно производство-принципи и основни понятия“..	15
4. Глава трета „Образуване и провеждане на ревизионното производство. Анализ на административната и съдебна практика.“.....	21
5. Глава четвърта „Приключване на данъчната ревизия. Анализ на административната и съдебна практика.“	27
6.Глава пета „Особени производства по ДОПК и специфични особености при някои ревизии. Анализ на административната и съдебна практика“	31
7. Заключение.....	36
 III. Списък на публикациите.....	38

I. ОБЩА ХАРАКТЕРИСТИКА НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

1. Значимост и актуалност на изследването.

Темата на дисертацията е повлияна от необходимостта от актуален, цялостен и задълбочен анализ на административноправния режим на данъчната ревизия. Изследванията, предмет на този труд са с подчертана практическа значимост и актуалност. В условията на бързоразвиващи се технологии, динамика в бизнес отношенията, стремеж за повишаване на данъчната култура на обществото и предизвиканата от коронавируса финансова и социална криза, значението на законосъобразността на извършените данъчните ревизии все повече расте.

С основание в данъчната литература се отбелязва, че данъците „са най-деликатната работа в управлението на съвременната държава“.¹ Те са основният приход в бюджета, поради което и данъчната ревизия, като основна форма за данъчен последващ контрол за спазването на данъчното и осигурително законодателство, играе изключителна роля за развитието на икономиката. Фактът, че правният режим на данъчната ревизия е уреден в специален нормативен акт, още повече повишава научния интерес от това изследване.

Темата, касаеща правния режим на данъчната ревизия и на ревизионния акт, като основна категория юридически факт в данъчното право, е винаги актуална, и предвид все по-разширяващия се обхват на обектите на данъците, развитие на дигиталната търговия, борбата с данъчните измами и укриването на данъци.

2. Предмет, цел, задачи и методи на изследването.

Предмет на изследването е анализ на административноправния режим на данъчната ревизия, като целта на дисертацията е съставянето на актуално, пълно и практически значимо юридическо изследване по темата. С оглед формулировката на темата, **обектът** на изследването включва всички въпроси, касаещи правната уредба, протичането, приключването и законосъобразността на данъчната ревизия².

За да се повиши практическото значение на настоящото изследване, са подложени на задълбочен анализ нормативните актове, съдебната и административна практика, указанията и писмата на органите по приходите,

¹ Виж Стоянов, Ив., Н. Калистратов, Ст. Гешев, Издаване, обжалване и изпълнение на ревизионните актове по ДОПК, София, Сиела Норма, 2014, с.13.

² Поради така зададената тема, изследването не включва обжалването и изпълнението на ревизионните актове, но с оглед обширния анализ на съдебната практика, в определени казуси индиректно се засягат и въпросите касаещи обжалването.

както и практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС) по въпроси, относно прилагането на общностното право в областта на данъчното облагане. Точно това прави дисертацията уникална, поради това, че изводите в нея се илюстрират с множество примери от писма и указания на НАП, решения на административните съдилища, Върховния административен съд и на Съда на Европейския съюз (СЕС). Анализът на административната практика включва както установената *практика на директорите на дирекции ОДОП при ЦУ на НАП* по повод обжалване на РА по административен ред, така и *указанията на изпълнителния директор на НАП³, наръчниците и становищата и отговорите⁴*, издавани от органите по приходите.

С оглед на изложеното, с настоящия дисертационен труд е поставена **цел** да се разгледа колкото се може по-всеобхватно изследваната материя и да се състави актуално, пълно и практически значимо изследване на административноправното положение на данъчната ревизия.

За реализиране на тази цел изпълнени следните **задачи**, свързани с темата на дисертацията:

- анализирани са относимите материалноправни и процесуалноправни норми на института;
- разгледани са спецификите на данъчната ревизия, сравнена с общия административноправен режим;
- направен е анализ и са обобщени изводите на административната и съдебна практика;
- идентифицирани са значими правни проблеми, които възникват поради слабости в нормативната уредба или противоречия в административната и/или съдебна практика и са направени предложения *de lege ferenda* за усъвършенстване на законодателството.

3. Обем и структура на дисертационния труд.

Дисертационният труд е изготвен в обем от 305 страници, включително начална страница, съдържание и библиография (списък на използваната литература). В работата са направени 782 препратки, много от които са към съдебна и административна практика. Използвана е българска и чуждестранна литература, чийто списък обхваща 110 заглавия, от които 102 на български, 8 на чуждестранни автори. Административната практика на НАП (указания, становища, писма и наръчници) е достъпна на официалния сайт на НАП.

Дисертационният труд съдържа заглавна страница, съдържание, използвани съкращения, увод, пет глави и заключение.

³ Издавани на основание чл.10, ал.1, т.4 и 5 от ЗНАП

⁴ Издавани от органите по приходите на осн. чл.17, ал.1, т. 2 и т. 5 от ДОПК.

Всяка глава включва раздели, параграфи и подточки, в които са разгледани отделни аспекти на темата.

4. Научна новост и предложения *de lege ferenda*

В правната литература има изследвания на правния режим на данъчната ревизия или свързаните с тази тема въпроси⁵, но въпреки голямата научна ценност, която притежават тези изследвания, същите разглеждат част от проблематиката, обект на изследване от настоящата дисертация. Постоянната динамика в промените в данъчното законодателство, хармонизацията на националното данъчно право с правото на Европейския съюз, все по-многобройната практика на СЕС по преюдициални запитвания води до промяна и в съдебната практика на административните съдилища и неминуемо до промяна и на практиката на органите по приходите. В тази връзка, научната ценност, която притежава настоящият труд е свързана с актуалния, всеобхватен и критичен анализ на административната и съдебна практика.

- В изследването са разгледани общите характеристики на данъчния процес, част от който е данъчната ревизия. Изяснени са специфичните особености на данъчната ревизия като особен вид административно производство. В тази връзка е извършена съпоставка на данъчното производство с административното производство, като са изложени подробно съществените различия между тях.

- Направено е разграничение между понятията данъчен процес - данъчно производство - данъчна ревизия.

- Особен интерес представлява направената съпоставка на данъчното производство с други производства по ДОПК - данъчната проверка, производството по прихващане и възстановяване по чл.129 от ДОПК и производствата по издаване на актове за установяване на задължения по чл.106 и чл.107 от ДОПК.

- Разгледани са предварителните обезпечителни мерки и е направен анализ на съдебната практика относно причините за отмяна на наложените мерки.

- *Особена изследователска ценност* има анализът на темата за събиране на доказателства *след изтичане срока* на извършване на ревизия и тяхното кредитиране от органите по приходите и от съда.

- В отделна глава подробно е обърнато внимание на приключването на данъчната ревизия – съставянето на ревизионния доклад (РД) и издаването на

⁵ Караниколов, Л., **Данъчният облагателен акт**: Същност, Издаване, Обжалване и изпълнение, С., изд. „Информа-Интелект“ЕООД, 1995; Кучев, С., **Данъчен ревизионен акт** съставен при редовна отчетност, книга първа, С., Изд. „ЛиСтра“, 2000; Стоянов, Ив., Н. Калистратов, Ст. Гешев, **Издаване, обжалване и изпълнение на ревизионните актове по ДОПК**, София, Сиела Норма, 2014; Чилова, Н., **Правен режим на данъчната ревизия**, С., Нова звезда, 2013.

ревизионния акт (РА). В тази връзка е направена *съпоставка между индивидуалните административни актове по АПК и ревизионният акт*. Изяснени са правните характеристики на РД и РА. Разгледани са подробно изискванията за действителност на РА и съдебната практика за тяхното проявление при РА.

- За първи път в данъчноправната литература се разработва и темата за *повторните ревизии*, обхващаща и относимия анализ на съдебната практика и практиката на НАП.

- Интерес представляват разгледаните особени производства по ДОПК - производството по чл.128 и сл. от ДОПК и по изменение на задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски по чл.133 от ДОПК.

- В дисертацията намират място и въпросите за отговорността за чужд данъчен дълг и солидарната отговорност в данъчното право и реализирането на отговорността по чл.19 от ДОПК и чл.177 от ЗДДС. Систематизирани са най-важните аргументи в съдебната практика за отмяна на РА, с които се установява отговорността по чл. 177 от ЗДДС и по чл.19 от ДОПК.

- Не на последно място, интерес по много въпроси предизвиква темата за провеждане на ревизии по особения ред на чл.122 от ДОПК, като подробно са разгледани едни от най-честите основания за провежданите ревизии по чл.122, ал.1, т.2 и т.7 от ДОПК, като е анализирана съдебната практика и практиката на НАП.

В съответните части на изследването са направени предложения **de lege ferenda**, които засилват практическата значимост и научна новост на дисертационния труд, а именно:

- да се предвиди в ДОПК извършена вече проверка да е процесуална пречка за извършване *на нова такава със същия обхват*;

- второто изречение на чл.25 от ДОПК за бъде променено по следния начин: „Продължаването на срока не може да надхвърля размера на първоначално определения от органа по приходите“ ;

- да се промени чл.112, ал.1 от ДОПК в следния смисъл „Ревизионното производство се образува **от момента на връчване на заповедта за възлагане на ревизия.**“

- максималният срок за приключване на ревизия по **чл. 114, ал.4 от ДОПК**, който е удължен със заповед на изпълнителния директор на НАП, издадена въз основа на мотивирано предложение на териториалния директор, да бъде намален.

- да бъде отменена **ал.2 на чл. 124 от ДОПК**, т.е. да отпадне прехвърлянето на доказателствената тежест изцяло върху ревизираното лице в производството по обжалването на ревизионния акт при извършена ревизия по реда на чл. 122 от ДОПК.

- да бъдат изменени **чл. 114, ал.1 от ЗДДС и чл.6, ал.1 от Закона за счетоводството**, като за задължителен реквизит на фактурите да бъде посочен и подписа на получателя по фактурата.

- във връзка със допустимостта за събиране на доказателства след изтичане срока за извършване на ревизията, с оглед сигурността на задължените лица следва да се даде по-богата правна регламентация в разпоредбите на ДОПК, касаещи допустимостта на събиране/приобщаване на доказателства, представени във връзка с възражението срещу РД или събрани от органите по приходите във връзка с това възражение доказателства.

- с оглед сигурността на задължените лица следва да се даде по-богата правна регламентация в разпоредбите на ДОПК във връзка с възлагането и протичането на повторните ревизии, предварителните обезпечителни мерки и т.н.

5. Практическа приложимост

Разглежданата тематика в дисертационния труд има теоретическо и практическо значение. Изводите и предложенията *de lege ferenda* могат да послужат за усъвършенстване на административноправната уредба на данъчната ревизия и свързаните с нея въпроси. Изложените практически проблеми могат да доведат до подобряване работата на органите по приходите и на съда. Настоящият труд би бил интересен и полезен и на студентите при изучаване на дисциплините финансово и данъчно право и би бил основа и предизвикателство за бъдещи разработки и изследвания.

II. Кратко съдържание на дисертационния труд

1. Увод

В увода се посочват предмета, целта и задачите на дисертационния труд. Накратко са описани специфичните особености на темата, актуалност, новост и значимост на изследването.

2. Глава първа „Правна характеристика на данъчната ревизия. Сравнение с други производства по ДОПК“

Раздел I „Правна характеристика на данъчната ревизия“

✓ В параграф 1 се разглежда понятието за данъчна ревизия.

Отбелязва се, че данъчната ревизия е един от основните способи за осъществяване на последващ данъчен контрол от органите по приходите за

спазване на данъчното и осигурително законодателство, осъществяван при строго спазване на законоустановения ред, уреден в специален нормативен акт.

В действащото законодателство има определение за ревизия в чл.110, ал.2 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК), съгласно която разпоредба **ревизията е съвкупност от действия на органите по приходите, насочени към установяване на задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски.**

Във връзка с това определение, се отчита, че ДОПК включва в обсега на задълженията, които се установяват с данъчната ревизия, освен данъците, и задължителните осигурителни вноски (ЗОВ). Това законодателно решение е подложено на критика в Раздел II от глава първа от настоящата дисертация при историческия преглед на законодателните промени, касаещи правния режим данъчната ревизия. Аргументирано е защитено становището, че с оглед различието в материалноправната природа и спецификата на двата вида публични вземания, не е добър подходът за еднакъв процесуален ред за установяване, обезпечаване и събиране на двата вида публични вземания от един и същи орган.

За да се изяснят правните характеристики на данъчната ревизия, **в подточка 1.1.** първо са разгледани общите характеристики на данъчния процес, част от който е данъчната ревизия.

Подкрепена е тезата, че данъчният процес е административен процес. Казаното намира опора и в чл.9 от ДОПК, но е отчетено, че данъчният процес **в специфичен особен вид административен процес.** В тази връзка са изяснени специфичните особености на данъчното производство и са разкрити **някои от съществените различия** от административното производство.

Развити са съображения, че по принцип данъчноревизионният контрол притежава някои от характеристиките на финансовия контрол, но трябва да се обърне внимание на спецификите на данъчното производство и на изложеното становище, че данъчното право е обособено като самостоятелен отрасъл. Отбелязано е, че поддръжниците на тезата, че данъчноревизионният контрол е типичен финансов контрол не отчитат достатъчно административната същност на данъчния контрол и изложената теза по-горе за това, че данъчният процес е един специфичен, особен вид административен процес.⁶

⁶ В тази насока е становището на проф. Л. Караниколов в коментара на тезата за правната същност на данъчния ревизионен акт (ДРА), според който поддръжниците на тезата, че ДРА са финансови актове, като цяло като че ли не оценяват в достатъчна степен административноправната същност на ДРА – Вж. Караниколов, Л., Въпроси на законотворчеството, произтичащи от ДОПК, сп. „Общество и право“, бр.5, 2016 г., С, Съюза на юристите в България, с.33.

В подточка 1.2. е разгледано съотношението данъчен процес - данъчно производство - данъчна ревизия.

Анализирани са понятията **данъчен процес** в **широк** и **в тесен** смисъл на думата. Изрично се посочва, че в данъчноправната литература се възприема, че широкото понятие „процес“ не изключва теоретическата правомерност и практическото удобство за едновременната употреба на „производство“ и „процес“ като синоними.⁷

Производството по извършване на данъчни ревизии и проверки е уреден в ДОПК като **производство, като част от данъчния процес**. Данъчната ревизия е една от формите на **данъчно-осигурителния контрол**. В ДОПК няма определение за понятието „**данъчно производство**“. Изразено е становище, че и сега може да се приеме определението за данъчно производство, дадено в чл. 37, ал. 1 от ДПК (отм.), съгласно който данъчното производство обхваща действията по издаването, обжалването и изпълнението на актовете на данъчната администрация.

Много често в правната литература се използва терминът данъчноревизионен контрол /или данъчноревизионно производство/ като синоним на данъчна ревизия. Отбелязано е, че това не е много точно и че употребата на „данъчноревизионен контрол“ е по-близо до понятието „ревизионно производство“. В тази връзка е подложена на критика тезата, че данъчноревизионното производство може да се схваща като данъчен процес в широк смисъл на думата. Изразено е становище, че данъчноревизионното производство може да се схваща като производство по издаване на РА, което е част от данъчното производство, респ. част от данъчния процес.

Посочена е и съдебна практика, съгласно която не следва да се смесват **понятията ревизионно производство и ревизия**, които по ДОПК са различни.

За да се изясни правната същност на данъчната ревизия **в подточка 1.3.** са разгледани **данъчноправните норми**, които уреждат данъчната ревизия и **правоотношенията**, които възникват в ревизионното производство.

Споделено е изразеното в правната литература становище, че нормите, уреждащи данъчната ревизия и проверка, могат да бъдат определени като **процесуални норми** от системата на данъчното право.

Подложени са на подробен анализ и деление множеството правоотношения, които възникват в данъчното производство.

⁷ Лазаров, К., Административен процес, 2001 г., с. 11; Лазаров, К., Въпроси на административния процес, С., БАН, 1978 г., с. 20; Караниколов, Л., Акт за начет, С., Наука и изкуство, 1969, с.10-11, цит по Костов, Д., Д. Хрусанов, Административен процес на Република България, С., Сиби, 2011, с. 18.

• **Подточка 1.4.** е посветена на **правната характеристика на данъчната ревизия:**

- Данъчната ревизия е един от **основните способности** за осъществяване на данъчен контрол, осъществяван от компетентните органи по приходите, уреден от ДОПК като част от данъчния процес.
- Ревизията е съвкупност, верига от последователно развиващи се законоустановени процесуални действия на органите по приходите, строго регламентирани в ДОПК, насочени към определена цел - **установяване** и доказване на факти и обстоятелства, които имат значение за определяне на **задълженията за данъци и ЗОВ** на данъчния субект за **изтекъл отчетен период**.
- Наличието на строго регламентирана законова процедура, по която се провежда ревизията, както и поради това, че с нея се удостоверяват и доказват правнозначими факти, означава, че тази дейност е **юридическа по своята същност**.
- Ревизионното производство има **контролен и установителен характер** - съпоставяне на фактически извършеното с действащото законодателство. Този контрол е **последващ контрол на дейността на ревизираното лице**, осъществяван от органите по приходите.
- Ревизионният контрол има характеристиките на **външноведомствен контрол**.
- Ревизионното производство е **сложен динамичен юридически състав, при който** процесуалните действия се реализират в нормативно установен порядък, верижно и последователно, за да се достигне до крайната цел - издаването на РА. Този фактически състав е **многоличен**, защото за да се развие е необходимо участието най-малко на две лица – органът по приходите и ревизираното лице, които не могат да бъдат едно и също лице.
- Ревизионното производство е **едностранно, затворено производство**, тъй като при нейното извършване е налице един водещ производството субект, какъвто се явява органът по приходите и не съществуват страни по правна спор. Във фазата по издаване на акта, административният орган е само страна по административно-процесуалното отношение, без да е страна по производството. *Отбелязано е, че макар и общоприето, становището, че ревизионното производство е едностранно, същото не е много прецизно, поради факта, че в хода на извършване на данъчната ревизия данъчната администрация, действаща чрез органите по приходите, не е страна в производството.*

- Ревизионното производство е **безспорно**, тъй като то не съдържа в себе си правен спор. Евентуалната поява на този спор е свързана с обжалването на издадения РА, когато неговият адресат счита, че е незаконосъобразен.

✓ **В параграф 2** е обърнато внимание на **видовете данъчни ревизии**.

Освен общоприетото деление, което се използва в данъчноправната литература - *с оглед: на обхвата на ревизията; на ревизираните данъчни субекти; на регулярността на извършване на ревизиите; на промяната на правното положение на ревизираното лице, са посочени и други критерии за деление като:*

- с оглед **на предпоставките за извършване на ревизия** - *ревизия по общия ред и по особения ред за извършване/;*
- с оглед **на ревизиращите органи** - *ревизия от органите по приходите на НАП; от митническите органи; от местните органи на приходната администрация в общините и многостранни ревизии/;*
- съгласно **вида отговорност** - *за установяване на данъчни задължения и задълженията за задължителни осигурителни вноски на лицата, задължени да удържат и внасят данъци или задължителни осигурителни вноски; за установяване на отговорност за задължения на трети лица, в т.ч. установяване на отговорност по реда на чл. 19 от ДОПК и установяване на отговорност по реда на чл. 177 от ЗДДС;*
- в зависимост от това дали ревизията се възлага **първоначално** или във връзка с решение на директора на дирекция ОДОП при ЦУ на НАП, с което на осн. **чл. 155, ал. 4** от ДОПК **ревизионното производство е върнато** за издаване на нов ревизионен акт - *първоначални ревизии и повторни ревизии;*
- с оглед **мястото за извършване на ревизия**- ревизии, извършвани по местонахождение на данъчнозадълженото лице и такива, които се извършват в офисите на приходната администрация.

В Раздел II „Правна уредба на данъчната ревизия“

✓ **В параграф 1** са разгледани **нормативните източници на националното право:**

- Конституция – подробно са коментирани и конституционните принципи, приложими в ревизионното производство.
- Данъчните закони – направен е исторически преглед на нормативната уредба на данъчната ревизия и е изразено становище за необходимост от кодификация в данъчното право.
- Подзаконови нормативни актове – обърнато е внимание на Наредба № Н-18 от 13.12.2006 г. за регистриране и отчитане чрез фискални устройства на

продажбите в търговските обекти и нормативните актове на общинските съвети.

- Международните договори – отбелязано е, че чрез спогодбите за избягване на двойно данъчно облагане не може да се създават нови, несъществуващи в нито една от договарящите се страни данъчни задължения.

- Актове на Европейския съюз в сферата на данъчното право

- Ненормативни източници - Обърнато е особено внимание на издаваните от органите по приходите указания и становища. **Отбелязано е, че въпреки** незадължителния характер на указанията и становищата и незасягане непосредствено на права и интереси на задължените лица, в практиката има множество случаи, в които издадени указания и становища на НАП, тълкуват доста разширително определени норми от данъчното законодателство и често водят до спорове и нужда от изчерпателна промяна в законодателството. Същите реално индиректно засягат правата и законните интереси на задължените лица, като задължителни за приложение от органите по приходите. В същото време задължените лица нямат право да ги обжалват, освен да търсят отговорност на осн. чл.17, ал.3 от ДОПК. Гореизложените разсъждения не водят до извод, че указанията, становищата и отговорите на органите по приходите са източник на данъчното право. Още по-малко може да се приеме, че с тях може да се тълкуват разширително определени норми от данъчното законодателство.

Раздел III „Данъчна проверка – същност и видове. Предварително установяване на задължения по декларация. Сравнение на данъчната ревизия с други производства по ДОПК“

✓ В **параграф 1** е разгледана същността на данъчната проверка и са посочени видовете проверки. Отчетени са основните **прилики и разлики** между проверката и ревизията, подкрепени с мотиви от съдебната и административна практика. Кой способ да избере органът по приходите при осъществяване на данъчно-осигурителния контрол – проверка или ревизия е въпрос на оперативна самостоятелност.

В съдебната практика и данъчноправната литература е общоприето становището, че с проверка не се установяват задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски на проверяваното лице. Подкрепена е тезата, изразена в данъчноправната литература, че при някои случаи по изключение при проверката е възможно да се установят задължения за данъци и ЗОВ.

Следва да се има предвид, че с приемането на новата ал.5 от чл.110 от ДОПК (обн. ДВ, бр. 94 от 2015 г., в сила от 01.01.2016 г.) изрично се определи

сроку, че срокът за извършване на проверките не може да бъде по-дълъг от 6 месеца *от датата на първото процесуално действие*, което се удостоверява с протокол или връчено искане по чл. 37, ал. 3. Ако 6-месечният срок се окаже недостатъчен, той може да бъде продължен до 6 месеца с резолюция на органа, възложил проверката. Но от друга страна, никъде в ДОПК, не е предвидена процесуална пречка да бъде възложена отново нова проверка със същия обхват, като вече приключилата. В този смисъл обосновано се прави предложение **de lege ferenda** да се предвиди в ДОПК извършена вече проверка да е процесуална пречка за извършване на нова такава със същия обхват.

✓ **В параграф 2** е направен анализ на предпоставките за приложение на служебната корекция по чл. 106, ал.1 от ДОПК и за издаване на актовете за установяване на задължения чл.107 от ДОПК.

Изразено е несъгласие с тезата, че изразът „коригира декларацията“, използван в чл.106, ал.1 от ДОПК, би следвало да се разбира в смисъл, че е налице процедура по установяване на правно основание и размера на данъка, които се *различават от тези, посочени от лицето в данъчната декларация*. Изводът е мотивиран и със посочване на константна съдебната практика, че по реда на чл. 106, ал. 1 от ДОПК с АУЗД могат да се извършат служебни корекции само върху декларираните от лицето обстоятелства. В тези случаи, предвид съдебната практика, данъчното задължение подлежи на установяване с ревизионен акт.

Отбелязано е, че не е прецизна разпоредбата на чл.106, ал.1, изр. второ от ДОПК, съгласно която актът се съобщава на задълженото лице в срока по чл. 109 и е прието, че най-вероятно законодателят е имал предвид, че обхватът на този вид акт трябва да бъде съобразен със срока по чл.109 от ДОПК.

Изразено е съгласие, че за разлика от актовете по чл.106 от ДОПК, с АУЗД по чл.107, ал. 3 от ДОПК не може да се извърши прихващане или възстановяване, т.к. с тях не се извършва корекция на вече деклариран данък.

✓ Особен интерес представлява направената **в параграф 2 и параграф 3** съпоставка на данъчното производство с производството по прихващане и възстановяване по чл.129 от ДОПК и производствата по издаване на актове за установяване на задължения по чл.106 и чл.107 от ДОПК.

2. Глава втора „Данъчно производство-принципи и основни понятия“

Раздел I „Принципи на данъчната ревизия“

ДОПК урежда изрично в чл.2-чл.6 принципите на данъчния процес, които са най-близко до принципите на административния процес, но това не означава, че това изброяване е изчерпателно. Застъпено е виждането, че ревизионното производство се подчинява и на принципите, характерни за цялата ни правна система. Поради тази причина в правната теория, при разглеждане на принципите, които касаят данъчната ревизия, се споменават не само принципите, залегнали в чл.2 - чл.6 ДОПК. Спецификата на данъчната ревизия може да доведе до специфични отражения на отделни принципи. Много често в правната теория едни и същи принципи са назовани по различен начин. В дадена правна норма може да има отражение на няколко принципа. Отбелязано е, че в множество съдебни решения съдът приема, че с допускането на дадено процесуално нарушение от страна на органите по приходите, е налице нарушение на няколко принципа едновременно.

✓ В **параграф 1** е коментиран основният **принцип за законността**, съответстващ на фундаменталния принцип за законоустановеност на законите, залегнал в чл.60, ал.1 и ал.2 от Конституцията. Посочени са проявленията в данъчното производство.

Изразено е съгласие със становището, че принципът на законоустановеност на данъците има своите юридически граници - законът задължително регламентира: данъчният обект, данъчният субект, връзката между обект и субект, облагаемата основа, данъчната ставка, случаите на данъчни облекчения и утежнения, задължението за подаване на данъчна декларация и задължението за внасяне на данъка. Но само на законово ниво не е възможно да се регламентира цялата материя, свързана с данъчното облагане, поради което някои въпроси, свързани с данъчното облагане, имат такъв характер, че могат да се регламентират и с подзаконов нормативен акт.

✓ В **параграф 2** е разгледан **принципът на обективност**. Отчетена е изключителната важност на този принцип при извършаването на данъчните ревизии, като са посочени конкретните проявления и норми в ДОПК и АПК, в които намира отражение същият.

✓ Принципът на **самостоятелността и независимостта на органите по приходите**, разгледан в **параграф 3** има много важно практическо значение. Изразено е съгласие със становището на проф. Станимир Кучев, според който

самостоятелността на данъчната администрация не може да бъде безгранична, като са посочени примери за това.

✓ Аргументирано е разбирането, че **принципът на служебното начало**, разгледан в **параграф 4** е свързан най-вече с принципа на обективността и с принципа за законоустановеност на данъците.

✓ В **параграф 5** са разгледани проявленията в ревизионното производство на принципа на **добросъвестност и право на защита**.

✓ **Други принципи, неуредени в ДОПК**, са обсъдени в **параграф 6**. Обърнато е внимание на принципа на: равенство и всеобщност на облагането; съразмерността; неутралност; определеност на данъчното облагане; минимално необходимото ограничаване на правата на субектите на данъчното право и принципът на бързина и процесуална икономия.

Раздел II „Основни понятия“

✓ В **параграф 1** са разгледани участниците, субектите, страните в данъчния процес и задължените лица.

Аргументирано е разбирането, че най-широкото понятие в процеса и най-голямата група правни субекти в данъчната ревизия, които играят някаква процесуална роля са **участниците** – това са органите по приходите, ревизираните физически или юридически лица, вещите лица, оценителите, третите лица, от които се изисква информация и др.

На следващо място като обхват е понятието **субекти** на процеса. В данъчната ревизия това са органът по приходите и всяко физическо или юридическо лице, срещу което е образувано ревизионното производство. Без тях производството изобщо не може да се развие. Органът по приходите има правомощията да извършва действия, свързани със започването, протичането и приключване на данъчната ревизия. В ревизионното производство ревизираното лице е пасивният субект, а органът по приходите е активният.

Най-тясно е понятието **„страна“**. В данъчната ревизия страна е само ревизираното лице, защото във фазата по издаване на ревизионния акт органът по приходите не е страна в производството, т.к. е решаващ, водещ производството.

В дисертацията е разгледан и терминът **„данъчно задължени лица“**, използван от материалните данъчни закони – например чл.3, ал.1 от ЗДДС, чл.2 от ЗКПО, чл.11 от ЗМДТ, чл.3 от ЗДДФЛ.

Споделено е становището в данъчноправната литература, че категорията **„данъчно задължени лица“** е с по-широко съдържание от категорията данъчни субекти. В тази връзка е направен анализ на понятието съгласно чл.14 от ДОПК, съгласно който **„задължени лица“** - това са физическите и юридическите лица: 1. носители на задължението за данъци или задължителни

осигурителни вноски; 2. са задължени да удържат и внасят данъци или задължителни осигурителни вноски; 3. отговарят за задължението на лицата по т. 1 и 2.

✓ **Параграф 2.** разглежда **правосубектността, правоспособността и усложнения в субективния състав в данъчното производство.**

Подточка 2.1. е посветена на данъчната правосубектност и правоспособност.

Аргументира се становището, че *правосубектността на органите по приходите*, т.е. признатата от закона възможност да бъдат участници във властническо правно отношение и да реализират правомощия, дадени им от закона, се припокрива с компетентността на приходните органи. Компетентността на държавния орган е израз на неговата правоспособност. Анализирана е съдебна практика, съгласно която тази компетентност се упражнява от физическото лице, назначено на съответната длъжност, но принадлежи на органа и не следва физическото лице при освобождаването му от длъжност или при наличие на доказателства за заместване.

Данъчното право не разполага със собствени понятия за правосубектност на данъчните длъжници. Защитено е становището в данъчноправната литература, че данъчната правосубектност на задължените лица е самостоятелно понятие и се определя от изричните правни норми, като може да се различава от общата гражданска правосубектност. Като пример за това може да се даде чл.4 от ЗДДФЛ, който определя критериите, на които трябва да отговаря едно физическо лице, за да се определи дали е местно или чуждестранно за целите на данъчния закон, които критерии не съвпадат и се различават съществено от тези по гражданското право. Обръща се внимание и на тезата, че освен обща и отраслова правосубектност, има и специална правосубектност - способността на лицето да бъде субект само в определен кръг правоотношения в рамките на даден правен отрасъл.

Разгледани са подробно **правоспособност и дееспособност на физическите лица** като проява на правосубектността. Поддържа се становището, че по принцип финансовата правосубектност е вторична реализация на гражданската правоспособност, но могат да се открият разпоредби в данъчното законодателство, които дават специална правна уредба на данъчната правосубектност на физическите лица.

По отношение на **гражданската правосубектност на ЮЛ** се отбелязва, че данъчното право не създава модификация на гражданската им правосубектност, т.е. тя съвпада с данъчната им правосубектност. От друга страна е направено разсъждение относно фигурата на ЕТ, която в търговското право се разглежда като нещо неотделимо от ФЛ, но в правната литература основателно се отбелязва, че това не може да бъде пренасяно механично и в

данъчното право. Като пример за това може да се даде чл.27 от ЗДДФЛ, съгласно който физическо лице-собственик на предприятието на едноличния търговец, може да включи в имуществото на едноличния търговец придобити от него движими и недвижими вещи при точно определен ред. Следователно в случая, за целите на материалния данъчен закон, се прави разлика между имуществото за данъчни цели на ЕТ и на ФЛ.

В **подточка 2.2.** се обръща внимание на **усложненията в субективния състав.** На първо място се разглежда **представителството** в данъчния процес. Обръща се внимание на **съдебна практика**, съгласно която **пълномощникът** не е страна, а е участник в ревизионното производство.

Правоприемството /универсално и частно/ е намерило място в **подточка 2.2.2.** на дисертацията. На първо място като универсално правоприемство е разгледано **наследяването**, при което наследниците заместват своя наследодател във вече възникнало данъчно задължение.

Интерес представляват разгледаните различни хипотези на извършване на данъчна ревизия при заличаване или смърт на физическото лице ЕТ. Обръща се внимание, че при наследяване на търговското предприятие на физическо лице-едноличен търговец е налице универсално правоприемство, при което приобретателят на предприятието поема освен правата и фактическите отношения, и всички данъчни задължения, за периодите от преди наследяването.

Разгледан е предметът на ревизионен контрол в образувана ревизия срещу правоприемниците на починалото задължено лице. ДОПК дава възможност на правоприемниците да поискат от свое име издаването на съответния акт. Ако се налага срещу правоприемниците да се проведе производство, това ще стане в друго ново производство, с нови страни, при което производство ще се преценяват основанията от издаване на акта спрямо правоприемника, а не спрямо праводателя. Предмет на ревизионен контрол в образувана ревизия срещу правоприемниците на починалото задължено лице могат да бъдат всички видове задължения за данъци и /или задължителни осигурителни вноски, както лични, така и такива, които са в резултат на търговската дейност на ЗЛ, в качеството му на ЕТ. Следва да се има предвид, че ревизията срещу правоприемниците на починалото лице не е продължение на ревизията срещу наследодателя, която е прекратена /в случай, че ревизията е започнала преди смъртта на ЗЛ/, а е нововъзложена ревизия срещу правоприемниците на ЗЛ. В този случай съгласно административната практика при възлагането ѝ, по преценка на органа, който възлага ревизията, могат да се включат и задължения, които не са били предмет на контрол в ревизията срещу починалото ЗЛ. Но ревизията, образувана срещу правоприемниците на починалото ЗЛ, в това им качество, следва да обхваща само задължения на

техния праводател, с оглед приключването на данъчно-осигурителната сметка на починалото ЗЛ, съгласно разпоредбата на чл. 87, ал. 4 от ДОПК.⁸

Във връзка с универсалното правоприемство в данъчния дълг при **преобразуване на ЮЛ** е разгледана разпоредбата на чл.116 от ЗКПО, а във връзка с **прехвърлянето на предприятие** /когато е прехвърлена част от неговата дейност, като прехвърлянето на цялото предприятие в данъчно отношение е приравнено от законодателя на преобразуване/ е обърнато внимание на чл.124, ал.1 и ал.2 от ЗКПО, където е въведена от законодателя солидарна отговорност при преобразуването и прехвърлянето на предприятие.

Особена практическа и научна стойност има разглеждането в тази част на особеностите на започване на данъчна ревизия на физическо лице след заличаването на ЕТ. Аргументирано със съдебна практика е разбирането, че **заличаването на едноличния търговец** не освобождава физическото лице от отговорността за данъчните задължения на заличения търговец, от което следва, че отговорността се носи от съответното физическо лице.

Относно **частното правоприемство** е коментирано становището, че за да има значение правоприемството относно поемането на данъчни задължения, трябва да има изрична правна норма, а не договорни отношения между задълженото лице и трето лице.

✓ **Параграф 3** разглежда правилата в чл.8 от ДОПК за определяне на **компетентна териториална дирекция за извършване на ревизионното производство.**

Раздел III „Срокове. Връчване на документи и книжа в хода на ревизионното производство.“

✓ В **параграф 1** е разгледана правната същност на срока, като в точка 1 е направена класификация на **видовете срокове** в административните производства по ДОПК:

- В зависимост от това как се определя срокът - общ срок; определен от органа по приходите срок; определени срокове в закона.
- В зависимост от последиците, които настъпват при неспазване на сроковете са – преклузивни, инструктивни и давностни.

Дадени са примери за всеки вид срок, като е посочена и съдебна практика във връзка с темата.

Отчита се, че е противоречива практиката относно това дали изтичането на абсолютната давност по чл. 171, ал. 2 от ДОПК по време на съдебното производство по оспорване на РА е основание за отмяна на РА на това основание. Взема се становище, *че не е допустимо при направено*

⁸ Писмо с изх. № 24-15-414/05.10.2010 г. на НАП

основателно възражение за изтекла погасителна давност в съдебното производство, РА да се потвърди като законосъобразен, установяващ погасени по давност задължения.

В **точки 2 и 3** се коментира как се изчисляват сроковете и как се установява дали са спазени сроковете.

В **точка 4** във връзка с продължаването на сроковете се аргументира разбирането, че в ДОПК не е дадено определение на понятието "уважителни причини", но съдебната практика приема, че това следва да са всички причини, които обективно биха могли да възпрепятстват лицето да упражни правото си.

Прави впечатление, че разпоредбата на чл.25 от ДОПК допуска продължаване на срока **само, когато се касае за срокове, които се определят от органа по приходите**, но не и за законово определените срокове. Но в същото време съгласно чл. 25, изр. 2 от ДОПК продължаването на срока не може да надхвърля размера на съответния срок, **определен в закона**. Прави се извод, че има противоречие между първото и второто изречение на чл.25, поради което се предлага ***de lege ferenda*** второто изречение на чл.25 от ДОПК за бъде променено по следния начин: „Продължаването на срока не може да надхвърля размера на първоначално определения от органа по приходите“.

✓ В **параграф 2** се разглеждат **основанията за спиране, възобновяване, прекратяване на данъчното производство съгласно чл.34-36 от ДОПК**.

Особен практически интерес представлява *анализа на съдебната практика относно основанията за отмяна на заповедите за спиране на ревизионното производство*.

Заслужават внимание и разгледаните съгласно чл.119, ал. 2 ал. 3 от ДОПК още две основания за прекратяване на ревизионното производство:

- **Когато установяването на задължения или отговорности в конкретното производство е недопустимо** - тук попадат основанията и посочени в чл. 36, ал.1 от ДОПК ;

- **Когато органите по ал. 2** (органът, възложил ревизията, и ръководителят на ревизията) **не могат да постигнат съгласие**, ревизионният акт, съответно **заповедта за прекратяване се издава от друг орган** по приходите, определен от териториалния директор или от оправомощено от него лице, въз основа на писмено уведомление от органа, възложил ревизията.

Отчетено е, че в теорията и съдебната практика е спорен въпросът дали в ДОПК са уредени изчерпателно основанията за прекратяване на ревизионното производство. Аргументирано е подкрепена тезата, че предвидените в чл. 27, ал. 2 АПК основания са приложими и при прекратяване на ревизионното производство, но с уточнението, че такива на практика могат да са основанията, посочени в т.1, 2 и 4 на чл.27, ал. 2 от АПК.

✓ В параграф 3 се разглежда един много важен въпрос **връчването на документи и книжа в хода на ревизионното производство**. Систематично, имайки предвид съдебната и административна практика, се анализират въпросите относно: адреса за кореспонденция; същност и значение на връчването; компетентните лица за връчване; лицата, на които може да се връчват книжа; способите за връчване на съобщения; доказване на връчването; връчване на документи по електронен път; връчване чрез прилагане към досието съгласно чл.32 от ДОПК и връчване на актове и документи, които са издадени от органите по приходите, по реда на чл. 143м от ДОПК на лица, намиращи се на територията на друга държава-членка.

Прави се анализ на съдебната практика относно валидността на извършеното връчване.

4. Глава трета „Образуване и провеждане на ревизионното производство. Анализ на административната и съдебна практика.“

Раздел I „Образуване на ревизионното производство“

✓ **Параграф първи** е посветен на предварителната подготовка и планиране на ревизията, издаване на заповедта за възлагане на ревизия и срокът по чл.109 от ДОПК.

В т.1 преди да се разгледа същинското провеждане на данъчната ревизия, е обърнато внимание на **предварителната подготовка и планиране на ревизията** като изключително важен подготвителен етап, от който зависи бързото, ефективно и качествено протичане на ревизионното производство. Тези действия не са уредени в ДОПК, но се регламентирани във вътрешни процедури или методически указания.

В т.2 е посветена на изключително важните въпроси относно издаването на заповедта за възлагане на ревизия (**ЗВР**) и образуване на ревизионното производство. Точното определяне на началния момент на ревизионното производство е изключително важно, защото спрямо него се определят приложимият процесуален ред за извършване на ревизията, компетентността на участващите в производството органи по приходите и спазването на срока по чл.109 от ДОПК.

Съгласно чл.112, ал.1 от ДОПК ревизионното производство се **образува с издаване на заповедта за възлагане на ревизия**. В същото време чл.114, ал.1 от ДОПК предвижда, че срокът за извършване на ревизия е до три месеца и **започва да тече от датата на връчване на ЗВР**. Предвид така посочените разпоредби, е отбелязано, че в съдебната практика е спорен въпросът от кой

момент се образува ревизионното производство - от момента на издаване на ЗВР или от момента на нейното връчване.

Преобладаващата съдебна практика приема, че ревизионното производство се образува от момента на връчване на заповедта за възлагане на ревизията, а не от датата на нейното издаване. *Същата е коректив на порочната практика на данъчната администрация заповедта за възлагане на ревизия да се издава в последните дни на петгодишния период, а да се връчва след изтичането му.* Налице е обаче и практика на ВАС, в която се приема, че ревизионното производство се образува с издаването на ЗВР.

Изразено е категорично становище, че с оглед защитата на законните интереси на задълженото лице е правилно да се приеме, че от момента на връчването на ЗВР възниква основното контролно правоотношение между ревизиращите органи и ревизирувания субект, от което следва, че ревизионното производство се образува от момента на връчване на ЗВР, а не от датата на нейното издаване. С оглед на това, е направено предложение **de lege ferenda** да се промени цитираната норма на **чл.112, ал.1 от ДОПК** в смисъл, че ревизионното производство се образува от момента на връчване на заповедта за възлагане на ревизия.

Срокът по чл.109 от ДОПК е обсъден в т.3 на този раздел.

Съгласно **чл.109, ал.1 от ДОПК** не се образува производство за установяване на задължения за данъци по този кодекс, когато са изтекли 5 години от изтичането на годината, в която е подадена декларация или е следвало да бъде подадена декларация, или от изтичането на годината, в която са постъпили данни, получени от трети лица и организации, в случаите, когато по този закон не е предвидено подаването на декларация.

Тази разпоредба регламентира срок за образуване на ревизионно производство за установяване на задължения за данъци, чието изтичане препятства възможността за органите по приходите да установят тези задължения. С оглед на тази му характеристика, **срокът е преклузивен**, като се прилага служебно от органите по приходите и от съда.

Обсъден е дискуссионният въпросът дали неспазаването на този срок води до нищожност или унищожаемост. Изразено е критично отношение към установената съдебна практика на ВАС, съгласно която в случай, че срокът по чл.109 от ДОПК е изтекъл към момента на връчването на първоначалната заповед за възлагане на ревизия, следва, че оспореният РА е унищожаем като издаден при съществено процесуално нарушение и в противоречие с материалния закон, но не и да доведе до прогласяване на издадения ревизионен акт за нищожен.

Обсъден е и въпросът дали разпоредбата на чл. 109 от ДОПК следва да намери приложение при ревизии по чл. 19 от ДОПК, като е разгледана

противоречива съдебна практика. Изразено е становище, че нормата на чл. 109 от ДОПК е обща такава и намира приложение и при ревизии по чл. 19 от ДОПК.

Обърнато е особено внимание на това, че въпросът от кой момент се образува ревизионното производство е тясно свързан с прилагането на чл.109, ал.1 от ДОПК, защото спазването на преклузивния срок за образуване на данъчното производство се преценява към момента на започване на ревизията. За по-голяма яснота и практическа приложимост този извод е онагледен с пример.

✓ **В параграф 2 са посочени органите, които могат да възлагат ревизията: 1. органът по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция; 2. изпълнителният директор на НАП или определен от него заместник-изпълнителен директор може да възлага ревизии за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски; 3. териториалния директор на компетентната ТД в случаите на възлагане на ревизия по реда и условията на чл.133 от ДОПК.**

✓ **В параграф 3 е направен подробен анализ на съдържанието на ЗВР съгласно чл.113, ал.1 от ДОПК, връчването и изменението на ЗВР.**

Анализирано е проследена промяната в чл.113, ал.1, т. 2 (доп. - ДВ, бр. 82 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г.) от ДОПК. Съгласно старата редакция на чл.119, ал.2 от ДОПК след получаване на уведомлението за изготвен ревизионен доклад, органът, възложил ревизията, определяше със заповед компетентния да издаде ревизионния акт орган по приходите. След получаване на уведомлението органът, възложил ревизията, определя със заповед компетентния да издаде ревизионния акт орган по приходите. При старата редакция определянето на конкретния орган, компетентен да издаде РА, се случваше в края на процедурата, а според сега действащата редакция това се определя в самото начало. И при предишната, и при сега действащата редакция на чл. 119, ал. 2 ДОПК, органът по приходите възложил ревизията, определя издателя на ревизионния акт.⁹ Във връзка с това изменение е посочена съдебна практика на ВАС по възникнали спорове в случаите, когато ревизиите са образувани със ЗВР, издадена до 31.12.2012 г., но във връзка с отменително решение на директора на дирекция ОДОП на основание чл. 155, ал. 4 от ДОПК, но са продължени със ЗВР, издадена след 1 януари 2013 г. В тези случаи ВАС счел, че повторната ревизия следва да се счита продължение на първата, независимо от основанията за незаконосъобразност на РА.

⁹ Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. по тълк. д. № 10 / 2016 г. на ВАС

Заповедта по ал. 1 на чл.113 от ДОПК задължително следва да бъде връчена на ревизираното лице. Тя може да бъде изменяна от органа, възложил ревизията, с нова заповед за възлагане, която отново се връчва на ревизираното лице. Изменението се смята за извършено от датата на издаване на новата заповед. Изменението може да засяга всяка една от изброените точки в законоустановеното съдържание, включително и ревизиращите органи по приходите и ръководителя на ревизията.

Споделено е мнението на проф. Зиновиева, че тук не можем да говорим за делегиране от възлагащия ревизията орган върху данъчния орган, тъй като той не прехвърля компетентност, която има само той. По-скоро тук данъчният орган придобива своята компетентност по нормативен път, а персоналната му компетентност се определя от възлагащия ревизията орган.¹⁰ На следващо място е подкрепено становище, че *неспазването от страна на органите по приходите на задължението за връчване и на изменящите ЗВР представлява съществено нарушение на административнопроизводствените правила, нарушаващо правото на участие и защита на ревизираното лице в производството и при последващ административен или съдебен контрол може да доведе до обявяване на нищожността на издадения ревизионен акт.*

✓ **В параграф 4 е обсъдено мястото за провеждане на ревизията** и е отчетено, че за в бъдеще при извършване на ревизии все по-често ще се използва вариантът с изпращане на документи по електронен път чрез официалния електронен адрес на Агенцията, както и чрез Системата за сигурно електронно връчване.

✓ **Срок за извършване на ревизията** е коментиран в параграф 5.

В общия случай правилото е, че срокът за извършване на ревизията е до **три месеца** и започва да тече от датата на връчването на заповедта за възлагане. Ако тримесечният срок по ал. 1 се окаже недостатъчен, той може да бъде продължен **до два месеца**. Кой е компетентен за това удължаване? На осн. чл.114, ал.3 от ДОПК това е **органът, възложил ревизията със заповед за удължаване на срока**, която отново трябва да се връчи на задълженото лице.

Когато и петмесечният срок се окаже недостатъчен поради особена фактическа сложност на конкретния случай, срокът може да бъде продължен общо до **не повече от три години** със заповед за удължаване на срока на **изпълнителния директор**, издадена въз основа на мотивирано предложение на териториалния директор.¹¹

Прави впечатление възможността за изключително дълъг срок /до три години/ за удължаване на извършване на ревизията от страна на

¹⁰ Зиновиева, Д., Компетентност на административните органи, С., Сиела-Софт енд паблишинг, 2000, с. 54.

¹¹ Чл. 114, ал.4 от ДОПК (Изм. - ДВ, бр. 105 от 2006 г.; предишна ал. 3, бр. 108 от 2007 г., в сила от 19.12.2007г.)

изпълнителния директор. Законът изисква „особена фактическа сложност на конкретния случай“ и заповедта да е издадена въз основа на мотивирано предложение на териториалния директор. Никъде в практиката и в теорията няма разяснение на понятието „особена фактическа сложност“, поради невъзможност то да се дефинира универсално за всеки един случай.

Изразено е мнение, че този срок е прекалено завишен и би поставил ревизираното лице в тежко и несигурно положение, с оглед на наложените обезпечителни мерки. Пет месеца данъчна ревизия няма да е достатъчна за ревизии на големи предприятия, но тези предприятия са много малък процент в сравнение с голямата част малки и средни предприятия. Можем да си представим какви вреди може да понесе едно дружество, което ще трябва да продължи да прави бизнес със заповорирано и възбранено имущество, и то със застрашен авторитет в обществото. Трябва да се намери баланса между интересите на дължавата и интересите на данъкоплатците. Поради изложеното е направено предложение **de lege ferenda** *максималният срок за приключване на ревизия по чл. 114, ал.4 от ДОПК със заповед за удължаване на срока на изпълнителния директор, издадена въз основа на мотивирано предложение на териториалния директор, да бъде намален.*

✓ В параграф 6 са анализирани **предварителните обезпечителни мерки /ПОМ/**. Обърнато е внимание на обезпечителното производство като комплекс от процесуални действия, уредени в ДОПК, с цел обезпечаване на публично вземане от страна на държавата. С чл.121 от ДОПК се въвежда изключение от това правилото, че обезпечителните мерки се налагат върху установени и изискуми вземания.

Изяснени са: условията, които трябва да са налице, за да може публичният изпълнител да наложи ПОМ; реда; задължителните реквизите на постановлението на публичния изпълнител и действието на предварителните обезпечителни мерки.

Особена практическа стойност има направения анализ на съдебната практика относно причините за отмяна на наложени ПОМ.

Раздел II

✓ Параграф 1 е посветен на „Доказване, доказателства и доказателствени средства в ревизионното производство“

В точка 1 се разглежда **доказването, тежестта на доказване, правата и задължения на участниците в ревизионното производство.**

Органите по приходите развиват дейността си с цел установяване на обективната истина. В ревизионното производство същността на доказването е да бъдат установени и доказани обективно съществуващите относими факти и констатациите във връзка с тях да бъдат отразени правилно в ревизионните

актове. Отбелязано е, че за разлика от административния процес, в данъчното производство, фактите и обстоятелствата, които са от значение за издаване на правилен и законосъобразен РА, обикновено са налице в миналото.

Съгласно чл. 37, ал.1 от ДОПК доказателствата в административното производство се събират служебно от органа по приходите или по инициатива на субекта. От тук може да се заключи, че **в данъчната ревизия тежестта на доказване по принцип лежи изцяло върху органа по приходите**. Само в определени в закона случаи тази тежест е прехвърлена върху ревизираното лице /чл.116 и чл.124, ал. 2 от ДОПК/.

Вече в съдебното производство, съдът приема, че доказателствената тежест не е равнозначна на задължение да се представят доказателства. Принципите на обективната истина и служебното начало в съдебния административен процес, налагат съдът да основе констатациите си за всеки факт върху наличните доказателства, без да има значение, дали те са представени от страната, която носи доказателствената тежест относно този факт, от противната страна по административния спор или пък са издирени служебно от съда. При това положение, въпросът за доказателствената тежест се свежда до последиците от недоказването.

Направен е обстоен анализ на задължението на задълженото лице, уредено в **чл. 37, ал. 2-4 от ДОПК**, да представи всички данни, сведения, документи и книжа, носители на информация и други доказателства, отнасящи се до неговите права и задължения, до фактите и обстоятелствата, подлежащи на установяване в съответното производство и последиците от неизпълнението на това задължение.

Разгледано е споразумението **по чл. 154, ал. 1 от ДОПК** като единствената уредена в ДОПК възможност за споразумение между органа по приходите, издал обжалвания акт, и ревизирия субект.

✓ **Доказателствата и доказателствени средства в данъчната ревизия** намират място в **параграф 2**. Разгледана е класификацията на доказателствата в ревизионното производство, като се отчита, че писмените доказателства са най-често използваните доказателства в ревизионното производство. Анализирани са всички допустими писмени доказателства и доказателствени средства в данъчната ревизия.

Обосновано е обърнато внимание на доказателствената стойност на частните документи /договора за заем и разписката за предаването на заемната сума от заемотателя/ и нотариалният акт като официален свидетелстващ документ.

В тази част е разгледан и **електронният документ** във връзка с утвърдената практика на органите по приходите да връчват по електронен път

всички актове актове в ревизионното производство, издадени и подписани от ревизиращите органи с квалифициран електронен подпис.

Тук е отделено и място за **способите за събиране и проверка на доказателствата.**

✓ Следващият **параграф 3** е посветен на **проверката, оценката и обезпечаването на доказателствата.** Отделено е внимание и на спецификите за извършване на *насрецините проверки и на проверките по делегация.*

✓ *Особена изследователска ценност* представлява направения в **параграф 4** за първи път в данъчноправната литература анализ на темата за **събиране на доказателства след изтичане срока на извършване на ревизия** и тяхното кредитиране от органите по приходите и от съда.

Разгледани са различните хипотези на допустимостта за събиране на доказателства извън срока за извършване на ревизия като е посочена и съдебна и административна практика във връзка с темата.

5. Глава четвърта „Приключване на данъчната ревизия. Административна и съдебна практика.“

Раздел I

✓ **Параграф 1 „Съставяне на ревизионен доклад (РД). Правна характеристика на ревизионния доклад.“**

Систематично е разгледан реда за съставяне на **ревизионния доклад** и задължителните реквизити съгласно чл. 113, ал. 1, т. 2 от ДОПК.

*Интерес представлява критичният анализ на Тълкувателно решение № 5/22.06.2015 г. по тълк. д. № 4/2014 г на Върховният административен съд, където ВАС . От това тълкувателно решение са направени изводи за **правната същност и функциите на ревизионния доклад** и са подложени много от изводите в решението на основателна критика, в следните насоки:*

- **Първо** изводът, че „при депозирани писмени възражения от ревизирувания субект срещу формираните с ревизионния доклад фактически и правни изводи издателят на ревизионния акт не само че **не е обвързан** с тях, а е длъжен да ги **обсъди, ведно с представените доказателства**“ съдържа вътрешно смислово противоречие.

- **На второ място** е изразено несъгласие с извода, че *ДОПК не придава на ревизионния доклад функцията на мотиви за издаването на ревизионния акт.*

- Макар и верни като крайна констатация в извода си, че РД е **процесуален акт** по смисъла на **чл. 21**, Върховният административен съд допуска противоречия в мотивите на решението в тази част.

Тук е мотивирано несъгласие относно изразеното в данъчноправната литература предложение *de lege ferenda* за отпадане изискването за съставяне на такъв акт преди издаването на РА с доводи, че именно връчването на РД дава възможност на ревизираното лице да се запознае със събраните доказателства, констатациите на органите по приходите и да прави възражения. Така се дава възможност на органите по приходите да се запознаят обективно и всеобхватно с реалната фактическа обстановка, и съответно да издадат законосъобразен РА, съответно улеснява административния и съдебния контрол.

Най-остра е критиката относно основния извод в Тълкувателно решение № 5/22.06.2015 г. по тълк. д. № 4/2014 г., че дори РД да не е подписан от всички участващи в ревизията органи по приходите, то това не може да обуслови нищожност на издадения РА.

✓ **Параграф 2 „Правна характеристика на ревизионния акт. Производство по издаване на ревизионен акт.“**

В т.1 е направена правна характеристика на ревизионния акт.

При направен исторически преглед е отбелязано, че с развитието на нормативната уредба са се променяли и термините в законите и данъчноправната доктрина, използвани за назоваване на актовете, с които се определят задълженията за данъци. Изразено е принципно съгласие с предложението в правната литература терминът **„ревизионен акт“** да се замени със **„данъчен акт“**, което отразява неговата същност. Но в същото време се отчита, че не трябва да се пропуска една важна подробност, а именно, че с актовете за установяване на задължения /с ревизионния акт; в определени случаи, както съм коментирала в настоящата дисертация - с АПВ и с акта по чл.106 от ДОПК/ се установяват, освен задължения за данъци, и задължения за задължителни осигурителни вноски. Следователно и терминът **„данъчен акт“** няма да е достатъчно коректен. В този ред на мисли, се счита, че терминът **„данъчно-осигурителен акт“** би отразявал по-точно и изчерпателно правната същност на актовете за установяване на задължения за данъци и ЗОВ.

Аргументира се становището, че несъмнено **ревизионните актове са индивидуални административни актове**, издаден в рамките на данъчното производство от компетентния орган по приходите в приложение на съответните норми от данъчното законодателство, **притежаващи своите специфични особености**. Те са: декларативни индивидуални административни актове, издавани в условията на обвързана компетентност административен, правещи задължението ликвидно и изискуемо, играят ролята на изпълнителен титул. Те са акт-решение, от категорията на утежняващите актове, но се прави една уговорка, че в случаите, в които с РА

се възстановяват резултати за данъчен период, с оглед на характера на съдържащото се в акта предписание, можем да приемем, че актът има и частично облагодетелстващ характер.

Производство по издаване на ревизионния акт е разгледано в т.2.

Обстойно са разгледани особените процесуални правила за издаването на РА, както е обсъдено и законоустановеното съдържание на тези актове съгласно чл.120 от ДОПК.

Изразено е съгласие със съдебната практика на ВАС, че мотивите на РД, когато са възприети от компетентните органи, се явяват и такива на приключващия ревизията акт, при което, при липса на възражение, фактическите основания и правни изводи от РД представляват мотиви и за издаване на РА.

Разгледана е възможността съгласно чл.119, ал.3-4 от ДОПК ревизионното производство да **се прекрати със заповед**, когато установяването на задължения или отговорности в конкретното производство е недопустимо. Когато органите по ал. 2 не могат да постигнат съгласие, ревизионният акт, съответно заповедта за прекратяване се издава от друг орган по приходите, определен от териториалния директор или от оправомощено от него лице, въз основа на писмено уведомление от органа, възложил ревизията.

Изразено е съгласие относно изразените критични доводи в данъчноправната литература, с оглед настоящия ред за издаване на РА, че един от органите, издали РД е и ръководителят на ревизията, който след това участва в издаването на РА. Това според проф. Иван Стоянов е предпоставка за липса на обективност при разглеждане на направените по доклада възражения. Разбира се, тук може да се отбележе, че органът, който възлага ревизията има възможност съгласно сегашната уредба да не е съгласен с така направените констатации, което на практика обаче рядко се случва.

✓ Параграф 2 разглежда повторните ревизии.

За първи път в данъчноправната литература се разработва и темата за *повторните ревизии*, обхващаща и относимия анализ на съдебната практика и практиката на НАП. Един изключително важен въпрос от практическо значение, поради често срещаните случаи на повторни ревизии и оскъдната, бих казала липсваща нормативна уредба.

С оглед множеството казуси в практиката, свързани с извършването на повторните данъчни ревизии по ДОПК, за някои от които е видно, че има противоречие между практиката на органите по приходите и съдебната практика, ***de lege ferenda е предложено***, с оглед сигурността на задължените лица да се даде по-богата правна регламентация в разпоредбите на ДОПК във

връзка с възлагането и протичането на повторните ревизии, предварителните обезпечителни мерки и т.н.

Раздел II „Изисквания за действителност на ревизионния акт“

✓ В Параграф 1 са разгледани общите бележки за недействителност на ревизионните актове. Поддържа се становището, че условията за редовно действие на ревизионния акт са уредени в чл.160, ал.2 от ДОПК. В разпоредбата на 160, ал.2 от ДОПК липсва изискването РА да е съобразен с целта на закона, но е изразено съгласие със становището на проф. Иван Стоянов, че не е нужна промяна в 160, ал.2 от ДОПК, защото на първо място на ще е приложим чл.146 от АПК във вр. с параграф 2 от ДР на ДОПК и на следващо място ако РА не е съобразен с целта на данъчния закон, той би бил вече друг административен акт.

✓ В параграф 2 подробно са обсъдени изисквания за законосъобразност и тяхното проявление при РА, които изводи са подкрепени и с относима съдебна практика.

Обърнато е особено внимание на порока липса на компетентност, като порок, който винаги води до нищожност.

В тази точка са намерили място и изключително важни въпроси като компетентност, видове компетентност, възникване и определяне, делегиране на правомощия, заместване, упълномощаване и т.н.

По отношение на правните последици на проявлението на другите пороци, се прави извод, че съдебната практика не е така непротиворечива, както при порока некомпетентност. Различна е преценката на съда за степента на нарушение, която обуславя нищожност и унищожаемост. В повечето случаи съдът след констатиране на другите пороци, освен липса на компетентност, отменя обжалвания РА като незаконосъобразен.

Раздел III „ Издаване на РА от митнически органи и от органи на местното самоуправление“

✓ В параграф 1 и параграф 2 от този раздел, с оглед изчерпателността на темата, са разгледани и другите органи, които не са в системата на НАП, които имат правомощия да издават РА.

Митническите органи имат правомощията на органи по приходите, във връзка с установяване на данъчни задължения за акциз и ДДС на задължените лица, а митническите служители, определени със заповед на директора на Агенция „Митници“, имат компетентност да издават актове.

Съгласно чл.4, ал.1 от ЗМДТ установяването, обезпечаването и събирането на местните данъци се извършват от служители на общинската администрация по реда на ДОПК, като в тези производства служителите на общинската администрация, определени с изрична заповед на кметът на общината, имат правата и задълженията на **органи по приходите**, а в производствата по обезпечаване на данъчни задължения - на публични изпълнители.

6. Глава пета „Особени производства по ДОПК и специфични особености при някои ревизии. Анализ на административната и съдебна практика.“

Раздел I „Особени производства по ДОПК“

✓ **Параграф 1 „Процедура по прихващане и възстановяване по ДОПК. Акт за прихващане и възстановяване (АПВ)“**

Прихващането е един от способите за погасяване на публичното вземане, посочен в чл.168, т.2 от ДОПК и се извършва по реда на **чл. 129 – 130 от ДОПК**. В тази част е коментирана процедурата по **прихващане или възстановяване** по чл.129 от ДОПК, като се отчита, че разпоредбите на ЗЗД, касаещи прихващането се прилагат субсидиарно за неуредените случаи от ДОПК, но между режимът на прихващане по ДОПК и този по ЗЗД има някои различия с оглед специфичните особености на данъчните правоотношения, които са повод за анализ.

Последователно се разглеждат подлежащите на прихващане суми, процедурата по прихващане и възстановяване и относимата административна и съдебна практика. Аргументира се съгласие относно критиката на промяната в чл.129, ал.3 от ДОПК, с мотив, че е недопустимо да не се зачита стабилността влязъл в сила данъчен акт, какъвто е АПВ, с който веднъж е установено едно задължение.

Взема се отношение по спора относно правната същност на АПВ, като се поддържа тезата, че същите са декларативни индивидуални административни актове.

✓ В параграф 2 се разглежда производството по изменение на задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски по **чл.133 от ДОПК**, съгласно която задължение за данъци или задължителни осигурителни вноски, определено с влязъл в сила ревизионен акт, който не е бил обжалван по съдебен ред, може да бъде **изменено по инициатива на органа по приходите или по молба на ревизираното лице**.

Прието е в теорията и практиката, че това производство представлява извънреден способ за изменение на задължения, определени с влязъл в сила ревизионен акт, който се прилага по изключение и при строго регламентирана процедура. По този начин се засяга стабилитетът на влезлите в законна сила индивидуални административни актове, каквито са данъчните актове, които вече са породили правните си последици.

Поради противоречивата административна и съдебна практика е подложен на анализ въпросът дали този ред не може да се приложи и при останалите актове за установяване на данъчни задължения – АУЗД по чл.106 и чл.107 от ДОПК и АПВ. Изразено е мнение, че не можем да тълкуваме разширително нормата на чл.133, ал.1 от ДОПК. За да се даде такава възможност за приложение на производството по чл.133-134 от ДОПК и за другите актове за установяване на задължение, освен РА, е нужна законова промяна.

Раздел II

СПЕЦИФИЧНИ ОСОБЕНОСТИ ПРИ НЯКОИ РЕВИЗИИ

✓ **Параграф 1 „Отговорност за чужд данъчен дълг и солидарна отговорност. Данъчна ревизия по чл.177 от ЗДДС и чл.19 от ДОПК.“**

В подточка 1.1. се прави обща характеристика на отговорността за чужд данъчен дълг и солидарната отговорност и се очертават разликите между двете понятия. Поддържа се становището, че данъчните задължения са лични, те не могат да бъдат прехвърляни и при тях не може да намери приложение общоприетото в гражданското право заместването в дълг. В практиката на ВАС и в теорията се приема, че отговорността за чужд данъчен дълг на третото лице възниква на самостоятелно правно основание.

Подкрепя се тезата, защитавана от много юристи, че във финансовото, респ. данъчното право, солидарната отговорност е напълно неприемлива и се систематизират доводите в тази насока.

Реализирането на отговорността по чл.177 от ЗДДС е разгледана в подточка 1.2. Видно от разпоредбите на чл. 177 от ЗДДС, трябва да са изпълнени няколко условия, за да се приложи институтът на солидарната отговорност: наличие на облагаема доставка, невнесен данък от доставчика, приспаднат данъчен кредит от получателя, идентичност на стоките и презумпция за знание на купувача.

Един от основните приоритети на НАП е управлението на риска от неспазване на законодателството и от данъчни измами, респ. намаляването на размера на неплатените вследствие на данъчни злоупотреби ДДС - като един от данъците с най-голям дял от общите данъчни приходи в бюджета.

Разгледани са както редица указания и становища на НАП, коментиращи приложението на чл.177 от ЗДДС, така и практика на СЕС. Съгласно практиката на НАП и съдебната практика с чл.177 от ЗДДС е въведена особен вид солидарна отговорност за лица регистрирани по ЗДДС в случаите на злоупотреби.

В тази връзка се изразява позиция, че хипотезата, при която получателят е бил длъжен да знае, че данъкът няма да бъде внесен е доста трудна доказуема и недостатъчно правно издържана.

Изяснени са особеностите на ревизионното производство по чл.177 от ЗДДС, като се анализира административната и съдебна практика.

Особена практическа стойност има извършеният анализ на съдебната практика с цитиране на **аргументи за отмяна на РА за установяване на отговорността по чл. 177 от ЗДДС:**

На следващо място в подточка 1.3. е разгледано реализирането на отговорността по чл.19 от ДОПК. В теорията и в съдебната практика е прието, че с разпоредбата на чл.19 от ДОПК е създаден особен случай на лична имуществена субсидиарна отговорност на трети лица за непогасените задължения за данъци и/или задължителни осигурителни вноски на задължените лица по чл. 14, т. 1 и т. 2 от ДОПК.

Посочена е административна и съдебна практика, относно възникването, размерът и реализирането на тази отговорност.

Изразено е мнение, че последните промени в чл.19 от ДОПК предизвикаха множество основателни критики относно юридически необоснованото и неправомерно разширяване обхвата на отговорните лица. В допълнение на това, при преглед на съдебната практика се забелязва и изключително голям брой отменени РА, касаещи отговорността по чл.19 от ДОПК, *преди последните промени. В тази точка са систематизирани най-важните аргументи на съда за отмяна на тези РА.*

✓ **Параграф 2 „Извършване на ревизии по чл.122 от ДОПК“**

2.1. Особеният ред по чл.122 от ДОПК – основания и особености

Интерес по много въпроси предизвиква темата, разработена в дисертацията, за провеждане на ревизии по особения ред на чл.122 от ДОПК.

ДОПК урежда както извършването на ревизии по общия ред, така и на ревизия при особени случаи, при наличие на точно определени обстоятелства за това, посочени в чл.122 от ДОПК. Съгласно нормата на чл. 122 от ДОПК органът по приходите **може да приложи** установения от съответния закон размер на данъка към определена от него по реда на ал. 2 основа, когато е налице едно от изброените в същата разпоредба от т.1 - т.8 обстоятелства.

Изследването на **основанията и особеностите на ревизиите по чл.122 от ДОПК** има голяма теоретична и практическа стойност. Подробно са разгледани и обсъдени следните важни въпроси:

- основанията за извършване на тези ревизии – коментирани са подробно обстоятелствата, посочени в чл.122, ал.1, т. 1-8 от ДОПК, при наличието на които органът по приходите може да премине към извършване на ревизия по този ред.

- подробно е разгледано тълкувателно решение № 1/18.05.2016 г. по тълк. дело № 3/2015 г. на ВАС, съгласно което “Разпоредбите на чл. 122 - 124 ДОПК относно установяване на дължимост на задължителни осигурителни вноски са неприложими за периода преди създаването на чл. 124а ДОПК – ДВ, бр. 14/2011 г., в сила от 15.02.2011 г.“. Отчетено е, че всички ревизионни актове, по които съдебните производства са били висящи, са отменени в частта, с която са били установявани задължения за ЗОВ за периоди преди 15.02.2016 г. Но много други подобни вече са били влезли в сила!

- разгледани са действията на органа по приходите, когато установи наличие на обстоятелства по чл. 122, ал. 1 от ДОПК за провеждане на ревизията.

- обсъден е спорът дали в условията на оперативна самостоятелност или при обвързана компетентност действат органите при прилагане на особения ред за извършаване на ревизия по чл.122 от ДОПК. Поддържа се становището, че органът по приходите действа винаги в условията на обвързана компетентност и е длъжен да премине към определяне на данъчната основа по този ред, при наличие на обстоятелствата, посочени в разпоредбите на чл.122, ал.1 от ДОПК, защото това е в резултат на неправомерното поведение на задълженото лице. Във връзка с това не е прието и изразяваното от някои автори становище, които поставят под съмнение конституционно-съобразността на чл.122 от ДОПК.

- **доказателствената тежест** в тези производства – мотивирано е защитена позицията, че *действието на разпоредбата на чл. 124, ал. 2 ДОПК, който урежда доказателствената тежест в производствата по ревизии при особени случаи в тежест на ревизираното лице, не следва да се абсолютизира в смисъл, че да доведе до дерогирание на основни правила на данъчния процес.* Ако във фактическите констатации са описвани факти и обстоятелства, които не са подкрепени от събраните в производствата доказателства, то фактически констатации всъщност липсват. На практика това ще представляват предположения и твърдения на органа по приходите за някакви хипотетично случили се събития, които не могат да се ползват от презумпцията на чл. 124, ал. 2 ДОПК. Съгласно съдебната практика в производството по съдебно

обжалване на РА, в тежест на приходните органи е да установят наличието на основание за облагане по аналог, а в тежест на жалбоподателя е да установи при условията на пълно и насрещно доказване твърдените от него факти и обстоятелства, с които се опровергават фактическите констатации в акта. В тази връзка е направено предложение **de lege ferenda** да бъде отменена ал.2 на чл. 124 от ДОПК, която прехвърля доказателствената тежест на ревизираното лице.

В **подточка 2.2.** за първи път в данъчната литература се прави анализ на съдебната практика и практиката на НАП на едни от **най-често прилаганите основания за преминаване към извършване на ревизии по чл.122 от ДОПК.**

На първо място в подточка 2.2.1. са разгледани неосчетоводените фактури като основание за извършване на ревизия по реда на чл.122, ал.1, т.2 от ДОПК, като е обърнато внимание на следните моменти :

- доказателствата и доказателствените средства в ревизиите по чл.122, ал.1, т.2 от ДОПК;
- определяне данъчната основа, търговската надценка, респ. дължимите задължения за данъци и осигуровки;
- защитната теза на ревизираното лице в административното и съдебното производство по тези ревизии;
- анализ на съдебната практика и практиката на НАП.

Във връзка с анализираната съдебна и административна практика и практика на СЕС, е направен следният **извод**, че за да възникне задължение за отчитане на приходи, които формират данъчна основа за облагане с пряк данък при извършване на ревизия по реда на чл.122, ал.1, т.2 от ДОПК в случаите на неосчетоводени от ревизираното лице фактури, е необходимо органите по приходите да ангажират доказателства, установяващи осъществяването на този положителен факт - извършени реални доставки на стоки. Доказването на това твърдение следва да става чрез ангажиране на доказателства, установяващи, осъществяването на този положителен факт.

Отчетен е и един много важен проблем във връзка с това, че в чл. 114, ал.1 от ЗДДС и чл.6, ал.1 от Закона за счетоводството липсва като задължителен реквизит във фактурата подпис на получателя, въпреки константната съдебна практика, че този реквизит се явява от съществено значение за доказване действителността на сделката и фактурирането, в случаите, в които липсват други съпровождащи доставката на стока документи. Ето защо е направено още едно предложение **de lege ferenda** чл. 114, ал.1 от ЗДДС и чл.6, ал.1 от Закона за счетоводството да бъдат изменени, като за задължителен реквизит на фактурите да бъде посочен и подписа на получателя по фактурата.

На следващо място в подточка **т.2.2.2.** са разгледани **укритите приходи/доходи като основание за провеждане на ревизия по чл. 122, ал.1, т.7 от ДОПК.** При тези ревизии органите по приходите констатира, че ревизираното лице не е разполагало с деклариран и обложени приходи/приходи, които да покриват като размер извършените от него разходи за съответния данъчен период, поради което констатира наличието на предпоставките на чл.122 ал.1 т.7 от ДОПК, а именно, че „декларираните и/или получените приходи, доходи, източници на формиране на собствения капитал или на безвъзмездно финансиране на стопанската дейност на ревизираното лице не съответстват на имущественото и финансовото му състояние за ревизирания период“. Поради изложените констатации органите по приходите приемат, че надвишението е с недоказан произход и представлява недеклариран доход, който следва да се включи в данъчната основа за облагане за съответната година. Тук е обърнато внимание на следните въпроси:

- метода за изчисляване на несъответствието между деклариран/получени приходи, доходи и имущественото финансово състояние на ревизираното лице;
- определяне на начално салдо за ревизираните периоди;
- определяне на разходи и приходи на съпрузите и прилагане на нормите на Семейния кодекс;
- определения на допълнителни задължения за годишни изравнителни осигурителни вноски при ревизиите на осн. чл.122, ал.1, т.7 от ДОПК.

✓ **В параграф 3** е отделено внимание и на многостранните ревизии.

Обстоятелствата, които следва да са налице за извършване на тези ревизии обикновено се установяват в хода на ревизия или проверка по ДОПК, при извършване на текуща селекция, както и в процеси идентифициране и анализиране на случай на измама.

Направена е констатация, че глобализацията и разрастването на цифровата икономика поставят пред държавите-членки, респ. органите по приходите множество предизвикателства, както в областта на прякото данъчно облагане, така и в областта на косвеното данъчно облагане. Поради което данъчните администрации трябва да засилят сътрудничеството, да задълбочат обмена на информацията, което от своя страна ще наложи провеждането на все повече многостранни ревизии, свързани с избрани области на търговията, бизнеса и данъчното облагане.

6. Заключение

В заключението систематично са обобщени направените изводи в дисертационния труд и изпълнението на поставените цели и задачи.

Днешната действителност, предвид световната зараза с коронавирус и свързаната с нея глобална икономическа криза, поставя всички държави пред огромни предизвикателства, поради което са нужни промени в законодателството, свързани както с начина и реда за извършването на данъчните ревизии /електронен данъчен контрол/, така и с необходимостта от спешни действия в кризисни ситуации, водещи до спиране на срокове за подаване на данъчни декларации и за налагане на обезпечителни мерки, за отсрочаване и разсрочване на задължения за публични държавни или общински вземания и т.н. Защото най-засегнати от днешната криза са малките и средни търговци, които са основните данъкоплатци в държавата и административната и данъчна тежест в такива моменти трябва да бъде прецизно намалена и преосмислена чрез приемане на пакет от мерки, които да подпомогнат бизнеса както на национално, така и на местно ниво.

СПИСЪК НА ПУБЛИКАЦИИТЕ

1. **„Нищожност на ревизионните актове“**, публикувана в **"Научни трудове на Института за държавата и правото"**, том XIII, 2015 г., С: Българска академия на науките, Институт за държавата и правото, 2015, стр. 87-92, ISSN 1314-6459.

2. **"Проблемите свързани с прилагането на чл.124а от ДОПК в светлината на Тълкувателно решение №1/18.05.2016 г. по т.д. №3/2005 г. ОСС от I и II колегия на ВАС"**, публикувана в списание **"Studia Iuris"**, бр. 1 от 2016 г. (достъпна на <http://studiaiuris.com>), ISSN 2367-5314.

3. Публикация на статия на тема **"Събиране на доказателства извън срока за извършване на ревизия"**, публикувана в списание **"Studia Iuris"**, бр. 1 от 2019 г. (достъпна на <http://studiaiuris.com>), стр. 43-54, ISSN 2367-5314.

4. **"Неосчетоводените фактури като основание за извършване на ревизия по чл.122 от ДОПК"**, публикувана в **"Сборник от Научни четения, посветени на 140-годишнината от приемането на Търновската конституция"**, С: Сиела Норма, 2019, стр.192-207, ISBN 978-954-28-3043-6.

5. **„Повторните ревизии по Данъчно-осигурителния процесуален кодекс“**, приета за печат в Сборник **„Пролетни правни дни“**.