

ЮГОЗАПАДЕН УНИВЕРСИТЕТ „НЕОФИТ РИЛСКИ“

ПРАВНО-ИСТОРИЧЕСКИ ФАКУЛТЕТ

КАТЕДРА „ПУБЛИЧНОПРАВНИ НАУКИ“

АНАСТАСИЯ ГЕОРГИЕВА ДЮЛГЕРОВА

ОСПОРВАНЕ НА ИНДИВИДУАЛНИ ФИНАНСОВИ АКТОВЕ

АВТОРЕФЕРАТ

на дисертационен труд за присъждане на образователна и научна степен

„доктор“ по професионално направление „право“

докторска програма „Административно право и административен
процес“

Научен ръководител:

Гл. ас. д-р Маргарита Чешмеджиева

Консултант:

Доц. д-р Валентина Александрова

Благоевград 2017

СЪДЪРЖАНИЕ

I. Обща характеристика на дисертационния труд

1. Актуалност на изследването.....	3
2. Обект и предмет на изследването.....	4
3. Цели задачи на изследването.....	6
4. Методологическа основа на изследването.....	7
5. Нормативна основа на изследването.....	10
6. Обем и структура на дисертационния труд.....	11

II. Съдържание на дисертационния труд

1. Увод.....	12
2. Глава първа.....	12
3. Глава втора.....	16
4. Глава трета.....	19
5. Заключение.....	21

III. Практическо значение на по-важни приноси на дисертационния труд.....

	22
--	----

IV. Публикации.....

	27
--	----

I. Обща характеристика на дисертационния труд

1. Актуалност на изследването

Едно от достоянията на съвременно общество е създаването на *механизми за гарантиране* законосъобразността и целесъобразността на изпълнителната дейност на държавата. Оспорването на индивидуалните финансови актове придобива особено значение в наши дни поради обществените отношения, които то засяга. Именно във финансовите отношения и отношенията по събиране на постъпленията в държавната хазна противопоставянето между държавата като субект на власт и отделните граждани и организации на граждани е най-ярко изразено. Създадените в областта на данъчните отношения са едни от най-чувствителните за гражданите, както във материално, така и в правно отношение. Същата висока степен на чувствителност обаче имат тези отношения и за държавата, тъй като именно чрез данъка тя осъществява акумулирането на парични средства, с които се посрещат публичните разходи.

Правните характеристики на оспорването на индивидуалните финансови актове го определят като юридически контрол за законосъобразност. Той е част от административния контрол за законосъобразност, правораздавателния надзор и надзора на прокуратурата в цялостната система на контрол върху актовете и действията на изпълнителната власт.

Пътищата на осъществяване на защитата срещу незаконосъобразните индивидуални финансови актове са различни в зависимост от законодателството на страната, от системата на данъците и от напредъка на културата на личните права. В съвременния свят на глобализация и интегритет, насочен и към гарантиране основните права и свободи, в това число и законните права и интереси на гражданите и организациите на граждани се наблюдава приемственост, съвпадане и

стремеж към защита на „по-слабата“ независимо от господстващото положение на държавата във финансовите правоотношения. Всяка държава намира собствен път за постигането на тези цели.

2. Обект и предмет на изследването

Обект на изследване е оспорването на индивидуалните финансови актове и по-конкретно обществените отношения, които се развиват по повод това оспорване. Оспорването на индивидуалните финансови актове е само един от способите за гарантиране на законосъобразност на изпълнителната дейност на държавата. Този способ за контрол има за предмет оспорването само на един вид административен акт – индивидуалният, като и с едни ограничен кръг обществени отношения – финансовите. Системата на оспорване на индивидуалните финансови актове е многопластова, състои се от редовни и извънредни способности и обхваща: административен контрол, съдебен контрол, надзор на прокуратурата, производства по отмяна на влезли в сила съдебни решения.

Дисертационния труд има за цел не само да разгледа оспорването на индивидуалните финансови актове като част от способите за обезпечаване на законосъобразност на актовете и действията на администрацията, но и като самостоятелно значима система за контрол, продукт, който сам по себе си е от изключително значение за гарантирането на законосъобразността на изпълнителната дейност с оглед отношенията, които засяга.

Предмет на изследването е исторически, сравнителен и правен анализ на отношенията по оспорването на индивидуалните финансови актове и на отделните производства, развиващи се в неговите рамки. Предметът на изследване включва и анализ на действащата нормативна уредба на оспорването на индивидуалните финансови актове. Подробно са разгледани в тяхната последователност административното и

съдебното производство по оспорване на индивидуалните финансови актове, производството по отмяна на влезли в сила съдебни решения и надзора на прокуратурата като редовни и извънредни способности за контрол на индивидуалните финансови актове. Направена е обща характеристика на всеки един от способите. Разгледани са в тяхната последователност приложимостта на способите за контрол за законосъобразност на индивидуалните финансови актове, образуването производствата, право на оспорване и правния интерес от оспорването на индивидуалните финансови актове, основания за оспорване на индивидуалните финансови актове, правно-техническите средства за оспорване на индивидуалните финансови актове, срокове за оспорване, правните последици от подаването на жалба, правомощията на решаващите органи в различните фази, характера на постановяваните от тях актове. При изследването на националното право изследването съобразява и прякото влияние Европейската конвенция за защита правата на човека.

На следващо място, с цел правилното разбиране същността на проблема и даването на предложения за усъвършенстване на процедурите по оспорване на индивидуалните финансови актове, са направени анализ и оценката на способите за контрол върху законосъобразността на индивидуалните финансови актове, възприети в различни чужди държави.

При изследването е взета предвид и особената значимост на неговия предмет, отразена във формулираните напоследък нови теории за разделението на властите. Тези теории, възприемат и въвеждат като четвърта власт - *финансовата власт*, освен вече възприетото разделение на властта на законодателна, изпълнителна и съдебна¹. Те приемат като основен критерий за отграничаване на финансовата власт от изпълнителната е съдържателният, базиран на онази съдържателна

¹ В този смисъл вж. *Белов, М.*, Институциите на изпълнителната власт в континенталноевропейския конституционализъм. Част I. София, Сиби, 2013 г., . с. 45 и сл.

автономия, с която разполагат финансовата, бюджетната и данъчната политики“.

3. Цели задачи на изследването

Първата основна цел на дисертационния труд е чрез анализ на действащото законодателство, съдебната практика, практиката на приходната администрация и достиженията на съвременната правна наука да се изследват същността, системата, основните институти, етапите и принципите на оспорването на индивидуалните финансови актове, както и отделните производства развиващи се в рамките на това оспорване по административен и съдебен ред.

Втората основна цел на дисертационния труд е чрез сравнително-правен анализ на законодателствата на отделни държави да се изследват способите за контрол за законосъобразност на индивидуалните финансови актове и по-конкретно регламентираните в тях системи за оспорване на индивидуалните финансови актове. Критериите, използвани за избора на отделните държави са: 1. Представители на континенталната или англосаксонската правни системи; 2. Федеративни и унитарни държави; 3. Държави с единна, смесена и разделна система на оспорване на индивидуалните финансови актове; 4. Държави със сложни и прости системи на оспорване; 5. Държави, при които оспорването е пред общи съдилища и държави, при които оспорването на индивидуалните финансови актове се извършва пред специализирани административни юрисдикции или съдилища – данъчни трибунали и данъчни съдилища; 6. Държави от различните икономически пространства, държави- членки на ЕС, държави част от икономическото пространство на ЕС, развиващи се и развити държави; 7. Държави, които през последните години са провеждали реформи в административното си съдопроизводство и/или в производствата по оспорване на индивидуалните финансови актове. 8. Държави, чието законодателство в областта на оспорването на

индивидуалните финансови актове не е било обект на научно изследване, като Доминиканска Република, Лихтенщайн и др.

Трета основна цел на дисертационния труд е оспорването на индивидуалните финансови актове да бъде изследвано при отчитане прякото влияние на Европейската конвенция за защита правата на човека.

Настоящото изследване си поставя две основни *задачи*, а именно:

1) теоретико-практически анализ на оспорването на индивидуалните финансови актове като система, институт и съвкупност от производства и процесуални норми, който да разкрие основните характеристики, преимущества, слабости и съответствие с развитието на съвременното позитивно право и юриспруденция, и 2) да се формулират предложения *de lege ferenda* за подобряване и усъвършенстване на законодателството, регулиращо системата на оспорване на индивидуалните финансови актове и отделните производства чрез които то се осъществява.

4. Методологическа основа на изследването

Методологията на изследването почива на предварително изградена система от аналитични критерии. Критериите са: приложимостта на способите за контрол за законосъобразност на индивидуалните финансови актове, образуването на производства, право на оспорване и правния интерес от оспорването на индивидуалните финансови актове, основания за оспорване на индивидуалните финансови актове, правно-техническите средства за оспорване на индивидуалните финансови актове, срокове за оспорване, правните последици от подаването на жалба, правомощията на решаващите органи в различните фази, характера на постановяваните от тях актове.

При изследването и изучаването на проблемите на оспорването на индивидуалните финансови актове са използвани различни *методи на научно познание* – диалектически, логически, анализ и синтез, индукция и дедукция, аналогия и моделиране, комплексен, статистически, системен

анализ, формално-юридически, нормативно-аналитичен, догматичен, сравнително-исторически, сравнително-правен и т.н.

Използването на *метода на индукцията* позволява придобиването на една цялостна представа за развитието и състоянието на процедурите по оспорване на индивидуалните финансови актове, както в Република България, така и в отделните държави, да се реконструира настоящата система, да се извлекат достойнствата и положителния опит на конкретните процедури, както и на процеса като цяло. С помощта на *дедукцията* става възможно да се отделят, определят и дефинират основните теоретични понятия, процедури и, фази на оспорването на индивидуалните финансови актове.

В настоящото изследване особено значение има *сравнително-правния метод*, защото изследването на една процедура, на съвкупността от процедури, на процесуалните норми на националното законодателство следва задължително да си дава сметка за съществуващите в световен план по-бързи, по-съвършени, по-добри в обезпечаването интересите и правата на държавата и адресатите на индивидуалните финансови актове производства. С прилагането на този метод се цели подобряване на националното позитивно право и използването на положителния опит чрез сравнителния анализ. Сравнително-правната част на настоящото изследване се фокусира върху анализа на нормативната уредба и начините на оспорване на индивидуалните финансови актове в различни държави, системите създадени за гарантиране законосъобразността на този вид административни актове. Извършен е анализ на оспорването на индивидуалните финансови актове в 16 държави, групирани според посочените по-горе критерии за избор. В резултата на избрания подход сравнителния анализ се извършва на *Общо ниво или ниво на съпоставка* – извършва се съпоставка между отделните системи, като те се групират по техните особени признаци. Спрямо системата на оспорване са обособени: Системи при федеративните и унитарните държави, които са уеднаквени (единни), разделни и смесени; Сложни и прости системи по оспорване на

индивидуалните финансови актове. При административната фаза на оспорване са открити системи, разкриващи специфики при момент на започване на контрола върху индивидуалните финансови актове, правно-техническо средство за сезиране; системи, предвиждащи оспорване пред повече административни инстанции; системи без административна фаза на оспорване и системи със специализирани административни юрисдикции. Разграничения спрямо съдебната фаза включват системи, при които оспорването на индивидуалните финансови актове се разглежда от общите съдилища и системи, при които оспорването на индивидуалните финансови актове се разглежда от административни съдилища; системи, при които оспорването на индивидуалните финансови актове се разглежда от данъчни (финансови) съдилища. Място е отделено и на системи, при които контрола върху индивидуалните финансови актове се инициира от лица, различни от неговите адресати.

Формално-юридическият метод дава възможност да се осъществи връзката и съпоставката на нормативната уредба на института в отделните юриспруденции.

Сравнително-историческият метод на изследване предполага времеви подход при анализа и оценката на развитието на понятието за индивидуалните финансови актове и на процедурите по неговото оспорване. Не може да се пренебрегнат и множеството изменения в административното, финансовото и данъчното законодателство, реформите извършвани в съвременното право, промените, продиктувани от членството на Република България в Европейския съюз и т.н

Методиката на изследването включва следните етапи:

Първо, обхваща изясняването на основните теоретични постановки на въпроса и изясняването на понятията за индивидуалните финансови актове и оспорване, както и принципите, и общите белези на системата на оспорване на индивидуалните финансови актове.

Вторият етап от изследването обхваща първо - анализ на различни системи за оспорването на индивидуалните финансови актове

Тези два етапа последователно са предмет на първата глава на дисертационния труд.

Третият етап обхваща сравнително-правен и теоретичен анализ на съвременната нормативна уредба на оспорването на индивидуалните финансови актове. Той обхваща всички способи за контрол законосъобразността на индивидуалните финансови актове – оспорване по административен ред, оспорване по съдебен ред, производство по отмяна на влезли в сила съдебни решения и надзор на прокуратурата, решенията на Европейския съд по правата на човека.

Този етап на изследване е предмет на глави втора и трета от дисертацията.

Четвъртият етап е формулиране на предложения *de lege ferenda* за промяна и усъвършенстване на нормативната уредба на оспорването на индивидуалните финансови актове.

5. Нормативна основа на изследването

Нормативна основа на изследването са Конституцията на Република България, нормативните актове регулиращи, оспорването на индивидуалните финансови актове, пряко приложимите норми на правото на ЕС, решенията на Конституционния съд и международните договори.

Основата на теоретичното изследване са български и чуждестранни научни трудове от общата теория на правото, конституционното право, административното право и процес, финансовото право, данъчното право, европейското право и защитата на правата на човека.

6. Обем и структура на дисертационния труд

Обемът на дисертацията е 217 страници, включително съдържание и списък на използваната литература. Съдържа 171 бележки под линия. Библиографията включва 255 научни публикации, от които 177 на български език и 48 на чужд език: 27 на английски език и 21 на руски език.

Използвани са също сборници с нормативни актове, съдебна практика, решения на Европейския съд по правата на човека и др.

Използвани са достъпните в интернет чуждестранни конституции и закони, като са изследвани законодателствата на: Великобритания, Ирландия, Австралия, САЩ, Канада, Япония, Швейцария, Австрия, Финландия, Лихтенщайн, Люксембург, Испания, Доминиканска република, Гърция и Унгария.

Анализирана е практиката на Европейския съд по правата на човека и практиката на българските административни съдилища и Върховния административен съд.

В структурно отношение дисертационният труд се състои от увод, изложение, развито в три глави и заключение. Главите съдържат от 2 до 6 параграфа, в които отделните въпроси от изследването са обособени тематично в заглавия, означени с арабски цифри. След заключението е посочена използваната литература. В началото на труда след съдържанието е представен и списък с най-често използваните съкращения.

II. Съдържание на дисертационния труд

1. Увод

В уводната част е са посочени *значимостта* и *актуалността* на въпроса за оспорването на индивидуалните финансови актове. Обоснована е *необходимостта* от самостоятелно научно изследване на оспорването на индивидуалните финансови актове във всички негови аспекти и фази на развитие. Посочени са *обекта* и *предмета* на изследване, *целите* и *задачите* и използваните *методи*. На кратко е очертана последователността на отделните *етапи* на изследването.

2. Глава първа

Правна същност на оспорването на индивидуалните финансови актове и сравнително-правен анализ на системите за оспорване в различни чужди държави

Глава първа е посветена на правната същност на системата на оспорване на индивидуалните финансови актове, нейните белези и основни характеристики, както и на извършения сравнително-правен анализ на системите на оспорване на индивидуалните финансови актове в различни чужди държави. Тя е разделена на два отделни параграфа.

Параграф е посветен на понятието, същността и основните белези на оспорването на индивидуалните финансови актове. Последователно са разгледани въпросите за: понятието, характеристиките и условията за законосъобразно действие на индивидуалните финансови актове; понятието за оспорване, неговата и същност, както и правната уредба, принципите и система на оспорване на индивидуалните финансови актове в Република България.

Анализът на **понятието** за индивидуален финансов акт започва с отговор на въпроса: как отлените актове, разгледани в правната теория –

финансов правен акт, данъчен акт, ревизионен акт, единен административен документ, данъчен облагателен акт, акт за установяване на данъчни задължения и актове за установяване на задължения по декларация, се съотнасят към понятието за индивидуален финансов акт. На следващо място е определен е подхода за изясняване на понятието индивидуален финансов акт.

Направена съпоставка между индивидуалните финансови актове и *индивидуалните административни и актове*. Последователно са разгледани основните различия между тези актове като: особената функция, която изпълняват индивидуалните финансови актове, паричният им характер, издаването им само в условията на обвързана компетентност, допустимостта само на писмена форма за тяхното издаване, особеностите при тяхното издаване свързани със финансовия автоматизъм и особения установителен етап, характера им на актове *intuito personae*, липсата на право на отзив, невъзможността му да бъде заместен от споразумение.

Дадени са определения за индивидуален финансов акт в *широк* и *тесен* смисъл. Въведено е понятието за „*акт по приходите*“ и му е дадено определение. На индивидуалните финансови актове в широк е дадено следното определение – *индивидуален административен акт, издаван, за да регулира сферата на финансовите отношения, с които се установяват парични задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски и такси, или непосредствено се засягат права, свободи или законни интереси на конкретни граждани или организации*. На индивидуалните финансови актове в тесен смисъл и на актът по приходите е дадено следното определение – *декларативен индивидуален административен акт с паричен характер и изпълнителна сила, издаван с оглед личността и установяващ парични задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски и такси, възстановяващ или прихващащ недължимо платени или събрани суми за данъци, задължителни осигурителни вноски, или установяващ публични държавни или общински вземания, издаван само в условията на обвързана*

компетентност в предписаната от закона форма по установена бланка и след приключването на специфичен установителен етап от органите, изрично посочени в закона.

Посочени са основните *характеристики* на индивидуалните финансови актове, а именно: декларативния им характер, паричния им характер, изпълнителната сила, извършването с тях на установяване на парични задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски и такси, форма, реквизити на формата и банки, в които се издават актовете, института на мълчаливия отказ, органите, които ги издават и т.н.

Разгледани са отделните видове индивидуалните финансови актове – ревизионен акт, актове за установяване на данъчни задължения по декларация, актове за прихващане и възстановяване, актове за установяване на публични вземания. Актовете за установяване на публични вземания са определени като същински и несъщински такива.

Разгледани са *условията за законосъобразно действие* на индивидуалните финансови актове: особеностите във връзка с компетентността на органите, които ги издават и как заповедта за възлагане на проверка и ревизия се отразява на тази компетентност, разгледано съвместното издаване на ревизионните актове, производството по издаване, материална законосъобразност, целенасочеността им по закон и формата.

Направени са предложения *de lege ferenda* за уеднаквяване на терминологията в законодателството по отношение на актовете, издавани от органите по приходите и за улесняване на издаването на ревизионните актове.

Оспорването на индивидуалните финансови актове е разгледано в две си състояния *пасивно* и *активно*, т.е като правна възможност на адресата на индивидуалния финансов акт да го оспори и като реализацията на правото на оспорване по надлежен ред. Дадена дефиниция на оспорването, като претенция за незаконосъобразността на

индивидуалния финансов акт поради несъответствието му с условията за законосъобразно действие на индивидуалните административни актове, заявена с жалба на задължените лица пред компетентен решаващ орган или съда и в предвидените от закона случаи, с която претенция се цели преодоляването и премахването на последиците от действието на унищожаемия индивидуален финансов акт и прогласяване липсата на правни последици на нищожния индивидуален финансов акт. Направено е предложението *de lege ferenda* в ДОПК „обжалване“ да се замести „оспорване“ с цел терминологично уеднаквяване на българското законодателство. Разгледан е *спорът* като основен белег на оспорването на индивидуалните финансови актове, като производство и форма на контрол за законосъобразност.

Разгледана е **правната уредба** на оспорването на индивидуалните финансови актове като същност съвкупност от онези правни източници, които уреждат процесуалните правила по административния и съдебния контрол за законосъобразност на отделните видове актове.

Разгледани са общите характеристики на **системата на оспорване** на индивидуалните финансови актове като институционално-организационни основи на оспорването на индивидуалните финансови актове, т.е системата от компетентните административни органи, административните съдилища и производствата, развиващи се пред тях. Особено място е отделено на *принципа законоустановеност на данъците* и *принципите* на оспорване на индивидуалните финансови актове.

Параграф 2 е извършен сравнително-правен анализ на различни системи на оспорване на индивидуалните финансови актове в света. Сравнително-правния анализ в настоящото изследване се свързва с различните системи на оспорване на индивидуални финансови актове в света. Въз основа на сравнителния анализ са групирани няколко основни групи системи на оспорване с оглед тяхната достъпност, бързина, ефективност. Разгледаните системи, касаят оспорването на актове, с които се установяват задължения за данъци – индивидуални финансови актове.

Спрямо *системата на оспорване* са обособени: 1. Системи при федеративните и унитарните държави, които са уеднаквени (единни), разделни и смесени; 2. Сложни и прости системи по оспорване на индивидуалните финансови актове.

При *административната фаза* на оспорване са открити 1. системи, разкриващи специфики при момент на започване на контрола върху индивидуалните финансови актове и правно-техническо средство за сезиране; 2. системи, предвиждащи оспорване пред повече административни инстанции; 3. системи без административна фаза на оспорване и 4. системи със специализирани административни юрисдикции.

Разграничения спрямо *съдебната фаза* включват 1. системи, при които оспорването на индивидуални финансови актове се разглежда от общите съдилища и 2. системи, при които оспорването на индивидуални финансови актове се разглежда от административни съдилища; 3. системи, при които оспорването на индивидуални финансови актове се разглежда от данъчни (финансови) съдилища.

Място е отделено и на системи, при които контрола върху индивидуални финансови актове се инициира от лица, различни от неговите адресати, както и системи приели фигурата на данъчния омбудсман.

3. Глава втора

Оспорване на индивидуалните финансови актове по административен ред

Параграф 1 е посветен на *особеностите* на оспорването на индивидуалните финансови актове по административен ред. То е определено като редовен способ за контрол на законосъобразността на индивидуалните финансови актове. На първо място е даден отговор на въпроса какъв е *редът* за оспорване на отделните видове индивидуални

финансови актове, *компетентни органи* и *приложим закон*, както и за кои индивидуални финансови актове административната фаза на оспорване е *задължителна* и за кои – не. Направено е предложение *de lege ferenda* индивидуалните финансови актове, издавани като ревизионен акт, акт за прихващане и възстановяване, актове за установяване на задължения по декларация, издавани по реда на чл. 106 и 107 от ДОПК да се оспорват пред един и същ решаващ орган – директора дирекция ОДОП.

Специално място е отделено на въпроса за *правния интерес* от оспорването на индивидуалния финансов акт. С цел изясняване на въпроса е разгледана и разликата между *субект на публичното вземане* и *задължено лице* в материалното правоотношение, както и как тези категории се съотнасят към *адресатите* на индивидуалните финансови актове. Направен е извода, че *адресатът на индивидуалния финансов акт винаги съвпада със задълженото лице*, независимо от това дали задълженото лице и субекта на публичното вземане са едно и също лице. За пълнота са изследвани въпросите за субституция в публичен дълг, множество задължени лица и правоприемството, както и солидарността в публичния (данъчния) дълг и солидарността в публичното вземане.

Разгледан е въпросът за неприложимостта на *право на отзив* по чл. 91 от АПК на органа издал индивидуалния финансов акт.

Параграф 2 е посветен на образуването и хода на производството. Последователно са разгледани въпросите за: субекта на образуване на производството, липсата на суспензивен ефект на жалбата. Индивидуалните финансови актове, при които суспензивен ефект на жалбата липса – актовете за установяване на публични вземания. Направено е предложение *de lege ferenda* за изменение на чл. 165 от ДОПК, което да предвиди изискването за влизане в сила на акта за установяване на публични вземания като условие за предприемане на действия по принудително изпълнение да отпадне.

Разгледани са въпросите чрез кого се подава жалбата, за редовност и допустимост ѝ при отделните производства и разликата в изискванията за жалбата при сезирането по ДОПК и АПК, изразяващо в липса в ДОПК на изискване за посочване на конкретни оплаквания срещу оспорения акт. Направен е извода, че преценката за редовност и допустимост следва да се извършват едновременно. Посочено е кой извършва тази преценка при различния ред за оспорване. Обърнато е внимание на характера на срока за оспорване и възможността за неговото възстановяване.

Отделено е внимание на спирането на изпълнението на индивидуалните финансови актове в тази фаза, като са разгледани двете хипотези – спиране в условията на обвързана компетентност и с спиране в условията на оперативна самостоятелност. Изяснено какви са последиците от спирането и задълженията на жалбоподателя и решаващия орган в тази връзка.

Разгледан е подробно въпросът за споразумението относно доказателствата по чл. 154 от ДОПК, като е отделено внимание на всички спорни въпроси в тази връзка, а именно: допустимо ли е споразумението по АПК досежно индивидуалните финансови актове, какъв е характера на споразумението относно доказателствата, има ли ограничение за неговия предмет, включително и по отношение презумпцията за истинност на ревизионния акт, какво е мястото на органа по приходите, издал акта, възможен ли е контрол върху споразумението и от кого следва да се извършва той.

Обърнато е специално внимание на проблемите свързани с броенето на срока за произнасяне на решаващия орган и проблемите, произтичащи от неговото броене. Направени са предложения за разрешаване на тези проблеми.

Параграф 3 е посветен произнасянето по жалбата, като е обърнато специално внимание на правомощията на решаващия орган, на спора относно това дали при връщането с указания за издаване на нов

ревизионен акт се касае за нова ревизия или за продължаване на старото ревизионно производство, на забраната за промяна на индивидуалния финансов акт във вреда на жалбоподателя, на различните правни последици на решението в зависимост от неговото съдържание.

4. Глава трета

Оспорване на индивидуалните финансови актове по съдебен ред

Параграф 1 е посветен на особеностите на оспорването на индивидуалните финансови актове по съдебен ред. Изяснени са въпросите за: редът за оспорване на отделните видове индивидуалните финансови актове, приложимия закон, суспензивния ефект на жалбата, абсолютните процесуални предпоставки за допустимост на това оспорване.

В този параграф е обърнато внимание отделено и на правоприемството настъпило в срока за оспорване и след подаването на жалбата до съда.

Параграф 2 разглежда образуването, хода на производството и позанасянето на първата съдебна инстанция, като разглежда: образуването и хода на производството, субекта на образуване на производството, липсата на суспензивен ефект на жалбата, редовността и допустимостта на жалбата. Подробно са обсъдени въпросите за доказателствата и тежестта на доказване, като са очертани особеностите при оспорването на различните индивидуални финансови актове. Анализирани са специалните разпоредби в ДОПК относно процеса на доказване, включително е изяснен въпросът за допустимостта на извънсъдебните свидетелски показания, дадени в установителното производство и производство по оспорване по административен ред. Разгледано е спирането на изпълнението на индивидуалните финансови актове от съда и неговите правомощия в тази връзка.

Специално внимание е отделено на правомощията на съда, кога съда действа като инстанция по същество и кога като контролно-отменителна инстанция, различните правни последици на решението в зависимост от неговото съдържание и т.н..

Параграф 3 е посветен на образуването, хода на производството и произнасянето на касационната съдебна инстанция. Разгледани са въпросите за характерните белези на касационното производство като контролно-отменително производство и като производство по същество. Обосновано е становището, че наред с контрола върху първоинстанционното решение ВАС извършва и контрол за законосъобразност на индивидуалния финансов акт. Разгледани са въпросите за редовност и допустимост на касационната жалба, касационните основания, служебната проверка на касационния съд, доказването в касационната инстанция, силата на пресъдено нещо.

Параграф 4 е посветен на отмяната на влезлите в сила съдебни актове като извънреден способ за контрол върху съдебните решения. Разгледани са основанията за отмяна. Особеността на отмяната по чл. 239, т. 6 от АПК когато с решение на Европейския съд по правата на човека е установено нарушение на Конвенцията. Отговорено е на въпроса - защо данъчно задълженото лице не може да се позове на решение на Европейската конвенция за защита правата на човека и основните свободи, касаещо друго лице. Изяснено е защо трети лица не могат да подават молба за отмяна на влезли в сила съдебни решения, постановени по оспорване проверка законосъобразността на индивидуалните финансови актове.

Параграф 5 е разгледано мястото на прокуратурата в производствата по оспорване на индивидуалните финансови актове. Разгледани са формите на участие на прокурора и неговото процесуално качество в производствата по оспорване на индивидуалните финансови актове. Отговорено е на въпроса: защо прокурора няма право на протест

срещу индивидуалните финансови актове. Направен е извод, че участието на прокурора в производствата по оспорване на индивидуалните финансови актове е изключително ограничено.

Параграф 6 е посветен на оспорването на индивидуалните финансови актове и защитата на основните човешки права. Разгледано е оспорването на индивидуалните финансови актове и правото на справедлив съдебен процес, както и оспорването на индивидуалните финансови актове и защитата на собствеността. Достигнато е до извода, че за Европейския съд по правата на човека делата, свързани установяването на данъчните задължения все още остават извън неговите прерогативи, независимо от разширяването на разглежданите от него случаи в тази материя.

5. Заключение

Дисертационния труд завършва със заключение, в което в синтезиран вид са изведени най-важните изводи за възприетата в България система за оспорване на индивидуалните финансови актове. Изведени да положителните и отрицателните страни на тази система и са неправни предложенията *de lege ferenda* за нейното усъвършенстване.

III. Практическо значение и по-важни приноси на дисертационния труд

Практическото значение на дисертационния труд е в сферата на законодателното уреждане на оспорването на индивидуалните финансови актове. Извършен е анализ на редовните способности за оспорване на индивидуалните финансови актове. Разгледана е приложимостта на извънредния способ – отмяна на влезли в сила съдебни решения. Извършен е анализ на мястото на прокуратурата в производствата по оспорване на индивидуалните финансови актове. Въз основа на прегледа на действащата правна уредба на оспорването са формулирани са 15 предложения *de lege ferenda* за усъвършенстване на процедурите по оспорване на индивидуалните финансови актове. Предложенията имат за цел гарантиране на по-бързо и ефективно саниране на незаконосъобразните индивидуалните финансови актове.

В дисертационния труд е изследвана и систематизирана голяма част от съществуващата към момента българска правна литература, в която се разглежда въпросът за оспорването на индивидуалните административни актове и в частност на индивидуалните финансови актове.

Извършен е и анализ на съотнасянето на производството по оспорване на индивидуалните финансови актове и защитата на основните човешки права.

Направен е сравнително-правен анализ на оспорването на индивидуалните финансови актове в 16 държави. Извършената съпоставка с възприетите от тях системи на оспорване на индивидуалните финансови актове дава възможност да формулиране на предложения *de lege ferenda*.

Сравнително-правият и исторически анализ на производството, като и с направеният анализ на прилагането и на тълкуването на действащите процесуални норми по оспорването на индивидуалните

финансови актове, биха били от полза, както за практикуващите юристи и студентите по право, така и за подпомагане по-ефективната защита на лицата в производството по оспорване на незаконосъобразни индивидуалните финансови актове.

При изследването на понятието за индивидуален финансов акт се направи разграничение между индивидуалните финансови актове в *широк смисъл* и индивидуални финансови актове в *тесен смисъл*, за които бяха дадени и определения. Обособи се и се обясни понятието „*акт по приходите*“, на който също бе дадено определение. Извърши се съпоставка между индивидуалните финансови актове и актовете по приходите. Разгледаха се и всички относими в правната теория, позитивното право и юриспруденцията видове индивидуални финансови актове – ревизионен акт, актове за установяване на данъчни задължения, актове за установяване на задължения по декларации, актове за прихващане и възстановяване, единен административен документ, акт за установяване на публични вземания. Направи се съпоставка между индивидуалния финансов акт и понятия като „данъчен акт“, „данъчен облагателен акт“, „данъчен ревизионен акт“ и др.

Извършена бе съпоставка между индивидуалните финансови актове и индивидуалните административни актове. За изясняване правната природа на индивидуалните финансови актове бяха разгледани техните характеристики и условията за тяхното законосъобразно действие.

Направи се анализ на различните редовни и извънредни способи за оспорването на индивидуалните финансови актове, както и анализ на влиянието на защитата на основните човешки права върху оспорването им. Извърши се подробен сравнително-правен и теоретичен анализ на съвременната нормативна уредба на оспорването на индивидуалните финансови актове. Формулираха се предложения *de lege ferenda* за промяна и усъвършенстване на нормативната уредба.

Независимо от преимущества на системата на оспорване на индивидуалните финансови актове същата може да бъде подобрена. Предложенията *de lege ferenda* за усъвършенстване на законодателството в тази посока са:

1. Предложение *de lege ferenda* за уеднаквяване на понятията, използвани в законодателството като логично е общото законово понятие и терминология, използвана за тях да бъде „*актове по приходите*“. Както и да се въведе понятието акт по приходите, като по-общо понятие обхващащо всички видове актове за установяване на задължения по ДОПК.

2. Споделяне на предложение *de lege ferenda* за прецизиране на текстът на чл. 108, ал. 1 от ДОПК, като бъде вписано, че задълженията за данъци и задължителни осигурителни вноски се установяват и с актовете по чл. 106 и 107 от ДОПК.

3. Предложение *de lege ferenda* текстът на чл. 133 от ДОПК да обхване и случаите, в които данъчно задълженото лице е било лишено от възможността не само да участва в установителното производство – ревизия, въз основа на което е издаден индивидуален финансов акт, но и в последствие не е могло да реализира правото си на оспорване досежно същия акт.

4. Предложение *de lege ferenda* текстът на чл. 99, ал. 1, т. 6 да отпадне като неприложим.

5. Предложение *de lege ferenda* за изменение на ДОПК с цел изрично предвиждане на реквизитите на индивидуалните финансови актове, издавани от органите по приходите по реда на чл. 106, 107, 129 и 166 от ДОПК.

6. Предложение *de lege ferenda* за промяна на разпоредбата на чл. 119, ал. 2 от ДОПК с предвиждане ревизионният акт да се издава само от един орган, като този орган е органът по приходите, извършил ревизията.

7. Предложение *de lege ferenda* в ДОПК „обжалване“ да се замени „оспорване“ с цел терминологично уеднаквяване на българското законодателство. Удачно е и допълването на текста на АПК с една легална дефиниция на понятието „оспорване“. Това допълване е само за яснота. Липсата на легална дефиниция на понятието „оспорване“ не се отразява и не нарушава реализацията на това право, тъй като и правната доктрина и практиката са единодушни в разбирането си обхвата на оспорването като право и възможностите за неговата реализация.

8. В административните съдилища да се обособят отделни *отделения*, на които да се възлагат споровете за законосъобразност на актовете по приходите.

9. Предложение данъчните дела да се разглеждат от всички административни съдилища на територията на страната, като местната подсъдност се определя на база постоянния адрес за физическите лица, респ. седалището за юридическите лица.

10. Да се създаде възможност жалбите срещу индивидуалните финансови актове да се подават по електронен път.

11. Въвеждането на Бланка за жалба.

12. Предложение *de lege ferenda* индивидуалните финансови актове, издавани като ревизионен акт, акт за прихващане и възстановяване, актове за установяване на задължения по декларации по чл. 106 и 107 от ДОПК от органите по приходите, да се оспорват пред един и същи решаващ орган. Логично е този орган да бъде директора дирекция ОДОП, доколкото неговата основна функция е именно уеднаквяване и контрол за законосъобразност на данъчно-осигурителната практика на ораните по приходите.

13. Предложение *de lege ferenda* за промяна на чл. 165 от ДОПК, като изискването за влизане в сила на актовете за установяване на публични вземания като условие за предприемане на действия по принудително изпълнение, да отпадне.

14. Предложение *de lege ferenda* за косвен контрол върху споразумението по чл. 154 от ДОПК в производството по оспорване на индивидуалните финансови актове по съдебен ред иницирано от прокуратурата.

15. Предложение *de lege ferenda*, независимо от започването, спирането и изтичането на сроковете по чл. 146, 145 и 154 от ДОПК решаващия орган се произнася в срок не по-късно от 70 дни от датата на постъпване на жалбата в териториалната дирекция на НАП.

IV. Публикации

1. *Дюлгерова А., Александрова В. , Чеимеджиева М. ,* Казуси по публичноправни науки, Сборник, „Нова звезда”, София, 2014г. ISBN 978-619-1980-055
2. *Дюлгерова, А.* Непряка дискриминация // Право, политика и администрация, Том 2/Брой 2/2015 г. стр. 54-63, ISSN 2367-4601
3. *Дюлгерова А., Александрова В. , Чеимеджиева М.,* Общинско право, Нова звезда София, 2016 ISBN 978-954-893-3803
4. *Dyulgerova, A.,* The Impact of the Legal Science on the Issues of Taxation in Judgments of the European Court of Human Rights, WORLD Science, April, 2017 Conference, “WORLD SCIENCE” № 5(21), Vol.4, May 2017 ISBN 2413-1032
5. *Дюлгерова, А.,* Приложимост на споразумението в производството по оспорване на индивидуалните финансови актове // // Право, политика и администрация, под печат Том 4/Брой 3/2017 г., ISSN 2367-4601