

РЕЦЕНЗИЯ

От: доц.д-р. Веселина Канатова – Бучкова

Правно-исторически факултет на ЮЗУ“ Неофит Рилски“, гр.Благоевград
Катедра „Публичноправни науки“
Административно право и административен процес

Относно: дисертационен труд за присъждане на образователна и научна степен **„доктор“** по „административно право и административен процес“ в ЮЗУ“Неофит Рилски“, гр.Благоевград

Основание за представяне на рецензията: участие в състава на научното жури по защита на дисертационния труд съгласно заповед № 1471 / 23.06.2017 г. на ректора на ЮЗУ „Неофит Рилски“ – Благоевград

Автор на дисертационния труд: Анастасия Георгиева Дюлгерова
Тема на дисертационния труд: „Оспорване на индивидуални финансови актове“

Научен ръководител: гл.ас.д-р. Маргарита Чешмеджиева
Научен консултант: доц.д-р. Валентина Александрова

I. Информация за дисертанта.

Дисертантът се е обучавал по докторска програма към катедра „Публичноправни науки“, Правно – исторически факултет „ Неофит Рилски“- Благоевград по научната специалност „административно право и административен процес“ за периода 31.01.2014 г. – 31.01.2017 г. – редовна, тригодишна форма на обучение.

Дисертантката е родена на 26.10.1997 г. в гр.Свищов. Завършила е юридическото си образование през 2001 г. в Юридическия факултет на СУ“Св.Климент Охридски“. Работи от 2003 г. като адвокат.

Участвала е в научна сесия на тема „Правото на недискриминация – частноправни и публичноправни аспекти“, организирана от катедра „Публичноправни науки и публичен мениджмънт“ на ПИФ през 2014 г. и в трета международна научна практическа конференция на тема „Научни въпроси на модерността“, състояла се в Дубай, ОАЕ, 27.04.2015 г., като е публикувала в сборника на конференцията публикация на тема „Влиянието на правната наука върху решенията на Европейския съд по правата на човека в областта на данъците“. Владее английски и руски езици.

За периода на докторантурата е изпълнила всички изисквания, които са заложили в индивидуалния план – положила е всички изпити и има общо 3 публикации по темата на дисертационния труд.

II. Обща характеристика на представения дисертационен труд.

Трудът е съобразен с изискванията на чл. 27 от ППЗРАСРБ. Структуриран е в три глави, с общ обем на дисертацията – 217 страници, включително с увода, съдържанието 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.

Първа глава е посветена на правната същност на общото понятие за „индивидуален финансов акт“ (ИФА), като е направен опит, на първо място, да се отговори на въпроса как отделните видове финансови актове, които авторът определя като – финансов правен акт, данъчен акт, ревизионен акт, единен административен документ, данъчно-облагателен акт, акт за установяване на данъчни задължения и задължения по декларация се отнасят към понятието (стр. 17), а на следващо, той да бъде разграничен с индивидуалния административен акт. Добре е развита тезата за характера на ревизионния акт и изводът, че той по своята същност съставлява финансово - правен акт, като нормите на чл. 118, ал.1, т.1 от ДОПК и чл. 120, ал.1, т. 6 от ДОПК не дават основание за установяване на разграничение между различни по вид и съдържание финансово – правни актове (стр.18). Обосновано по-нататък се прави извод, че актовете на органите по приходите следва да се определят с общо понятие „приходни актове“.

На стр. 24 се посочва, че данъчно-облагателния акт е обект на цялостно изследване от проф.д-р. Л. Караниколов по отменения ЗДП (отм.), но изводът, че той, като понятие е по-общо от РА по ДОПК следва да се допълни, както и да се посочи конкретно какво е становището на автора. Не става ясно и следва да се конкретизира защо се приема, че РА, ДА, ДОА, АУДЗ са актове с по-тясно съдържание от понятието ИФА в тесен смисъл, от понятието ИФА в широк смисъл на думата – стр. 25, 26, 27.

Изследването в темата на отделните видове посочени актове е схематично, като не следват определени критерии, които да служат за разграничения. Посочва се понятието „данъчно-облагателен акт“, което не е актуално, тъй като е въведено с отменения ДПК (отм.), като не е обоснована тезата, че данъчно-облагателния акт по ДПК е по-общо понятие от ревизионния акт по ДОПК (сега действащ) (стр.24) и не е посочено какъв е критерият за разграничение или причината за подобен извод. Прави впечатление, че авторът споделя предложения за изменение в законодателството на цитирани от него автори, а не посочва собствени виждания, в тази насока. Добре е да се развие идеята за общо понятие на актовете, издавани от органите по приходите и както се посочва от автора : „...другите органи в рамките на финансовите и данъчните правоотношения“, като се има предвид, че органите по приходите по ДОПК,

митническите органи, както и другите административни органи, които по силата на изрична законова норма са приравнени на органи по приходите, са **административни органи** със специална компетентност. Следва, в случай, че се посочват отделни понятия за актове, било то данъчни или финансови или облагателни, да се обосноват различията на възприети от автора критерии, които да дадат основание за разграничение или обобщение. Това не е сторено.

Добре е развито, на следващо място, виждането, което споделям, че индивидуалният финансов акт е индивидуален административен акт. Много добре е направено разграничението между индивидуалния финансов акт и индивидуалния административен акт. Не споделям обаче посочването, че с индивидуалния финансов акт се засягат защитени от правото интереси и свободи на лица, които не са негови адресати. Посочването, в тази връзка, и включването на това действие на индивидуалния административен акт в определението за индивидуален финансов акт НЕ съответства на изводите в темата, че индивидуалният финансов акт е с оглед на конкретната личност (стр.35). Ето защо частта от даденото на стр. 41 определение на индивидуален финансов акт в широк смисъл на думата, а именно, че това е акт, с който 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* противоречи на даденото разграничение между ИФА и ИАА. Нещо повече, в темата на няколко места се споменават и актовете на митническите органи. Не става ясно каква е причината авторът да ги изключи от понятието и да говори единствено за установяване на задължения за данъци, задължителни осигурителни вноски и такси – Дали в понятието „такси“ се включват митническите такси или не, не става ясно.

Напълно споделям посочването, че решението на ЕСПЧ с произнасяне за нарушаване на КЗПЧОС е неприложима хипотеза по чл. 133 от ДОПК за изменение на издаден индивидуален финансов акт. По аналогичен начин тази хипотеза е неприложима в производството по възобновяване на производството по издаване на индивидуални и общи административни актове по чл. 99 от АПК. Въпросът обаче само е маркиран. Добре е да се развие, като се направи аналогия именно с производството по възобновяване по чл. 99 от АПК, а не с правото на отзив (стр. 35).

В темата, като специфична особеност на индивидуалния финансов акт се изтъква неговата изпълнителна сила, като се посочва, че именно изпълнителната сила съществено го отличава от индивидуалния административен акт (стр.40). Остава се с впечатлението, че индивидуалните административни актове нямат изпълнителна сила, което не е вярно. Различието е свързано с предварителното изпълнение на ревизионните актове, независимо от оспорването им. Индивидуалните административни актове, от своя страна, също подлежат на предварително изпълнение по силата на изрична законова норма или при наличието на предпоставките на АПК за предварително изпълнение и включването на нарочно разпореждане от административния орган за това. Налице е и противоречие в изложението относно

изпълнителната сила на индивидуалните финансови актове, свързано със споделяне от дисертантката на виждането на проф. И.Стоянов, че *обжалването и изпълнението* на индивидуалните финансови актове не са част от правните характеристики на същите, тъй като: „... за да се пристъпи към тях е необходимо да има вече издаден акт“. – Как тогава изпълнителната сила, съответно изпълнението на индивидуалния финансов акт е най-важната му характеристика?

Не споделям посочването, че ревизионният доклад не се ползва с презумпция за истинност (стр.44). При ревизиите по особения ред по чл. 122 от ДОПК, ревизионният доклад се ползва с материална доказателствена сила относно констатациите в него и именно те следва да бъдат оборени по пътя на пълното и пряко доказване от ревизираното лице. Добре е този въпрос да изследва по-подробно, а и да се изследва и въпросът за особеностите на двата вида ревизионни актове, като индивидуални финансови актове /ако се приемат за такива/.

На стр. 45 от темата се посочва, че в българската теория е дискуссионен въпросът относно декларативния характер на ревизионния акт, издаван при особени случаи. Не става ясно обаче каква е дискусията в теорията, доколкото се твърди, че тази теза /т.е. тезата за декларативния характер на акта/ се застъпва от проф. С.Кучев, докато проф. И.Стоянов и проф. Г. Петканов поддържат, цитирам: „...че ревизионният акт, издаван при особени случаи има декларативен характер Следва да бъде споделено становище за декларативен характер на ревизионния акт по чл. 122 от ДОПК“.

В глава първа се разглеждат подробно и особеностите на индивидуалните финансови актове по чл. 106 и чл. 107 от ДОПК, а така и на актовете за установяване на публични държавни и общински вземания по чл. 166 от ДОПК, изискванията за форма и съдържание, като са направени предложения за усъвършенстване на законодателството *de lege ferenda*. Навярно на стр. 52 е допусната техническа грешка, като е отбелязано, че актовете за установяване на публични вземания са и единствените финансови актове жалбата срещу които *няма суспензивен ефект* /би следвало жалбата да има такъв, предвид цитата на чл. 165 от ДОПК, че влезлите в сила актове подлежат на изпълнение/.

Разглеждат се и основните изисквания за законосъобразност на административните актове, като в тази част има терминологични неточности, свързани с посочването, че издаването на индивидуалния финансов акт при спазване на разписаното в закона *производство* е предпоставка за неговата *процесуална законосъобразност* – подобно изискване за законосъобразност АПК не поставя (изискването е издаване на административния акт при спазване на установените административнопроизводствени правила), а също така и няма изискване *целенасоченост по закон* (стр. 62, стр. 63). Не е обосновано посочването, че материална незаконосъобразност на индивидуалния финансов акт ще е налице, когато те са издадени в нарушения на указания на директора на ОДОП – указанията на директора на ОДОП не съставляват законови изисквания, които да предпоставят материалната законосъобразност на актовете. Добре е да се доразвие тезата, като се посочат и доводи защо съобразяването със задължителната съдебна практика съставлява изискване за

материална законосъобразност на ИФА. В случай, че се поддържа това виждане е добре да се обоснове по-подробно, като авторът даде собствени аргументи и обоснове изводи в тази насока.

В т. 2 от първа глава е направен опит да се определи понятието „оспорване“ на индивидуалните финансови актове, като е посочено, че оспорването има две състояния – пасивно и активно. Пасивното състояние съставлява право на адресата на индивидуалния финансов акт да оспори неговата законосъобразност, като до реализацията му е правна възможност, а след реализацията възниква активното състояние на оспорването чрез подаване на жалба. Направено е предложение терминът „обжалване“ да се замени в ДОПК с оспорване, като на стр. 72 вероятно отново е допусната техническа грешка в текста на предложението за изменение на чл. 129, ал.7 от ДОПК, тъй като използваният термин отново е обжалване.

Разгледани са принципите на административния процес при оспорването на индивидуалните финансови актове, като е посочено, че на общо основание принципите на АПК са приложими, като е направено изключение за някои от специалните принципи на административния процес. Не споделям, в тази връзка, виждането, че принципът на чл. 6 от АПК не се прилага в данъчните производства (стр.82). Напротив, принципите на ал. 1, ал.2 и ал.3 от АПК за разумно, добросъвестно и справедливо упражняване на правомощия, прилагането на по-благоприятните мерки, както и засягането на права или законни интереси в необходима степен, не са присъщи за оперативната самостоятелност и на общо основание се прилагат в данъчния процес.

В глава първа, раздел II е направен и сравнителен анализ на системите за оспорване на индивидуалните финансови актове в чужди държави, който е изчерпателен, като изведените принципни положения съставляват принос на изследването.

Втора глава е посветена на оспорването на индивидуалните финансови актове по административен ред пред по-горестоящия административен орган. За индивидуалните финансови актове обжалването по административен ред е задължително, за разлика от оспорването на индивидуалните административни актове по АПК. Очертани са различни контролни административни органи, компетентни да разгледат жалбите срещу индивидуалните финансови актове по административен ред. Направено е предложение за усъвършенстване на данъчното законодателство индивидуалните финансови актове – ревизионните актове, актове за възстановяване и прихващане, актове за установяване на задължения по декларация по чл. 106 и чл. 107 от ДОПК на органите по приходите да се оспорват по административен ред пред един и същи решаващ орган, а именно – директор – дирекция ОДОП (стр. 98). Разгледан е въпросът за правния интерес от гледна точка на оспорването на индивидуалния финансов акт като абсолютна процесуална предпоставка за упражняване правото на жалба.

Приносен момент е изясняването на понятията субект на публично вземане и задължено лице в материалноправоотношение, както и как тези категории се съотнасят към адресатите на индивидуалния финансов акт (стр. 101 и сл.). Направен е извод, 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 и именно адресатите на индивидуалните финансови актове имат правен интерес от оспорване.

Изложението за субституцията в публичния дълг препоръчвам да се доразвие, като се посочат конкретни хипотези на субституция и се изясни въпроса дали е възможна субституция във вземането, така както не е възможна субституция в задължението. Добре е развит въпросът за правоприемството в хода на издаване и оспорване на индивидуалния финансов акт и изводът, че правилата на ДОПК в глава пета „Принудително изпълнение“ следва да се прилагат по аналогия (стр.106). За правото на отзив правилно е посочено, че е свързано с наличие на жалба, като следва да се уточни, че тази жалба трябва да е подадена чрез органа, издал акта, за да може то да възникне.

Има съществено противоречие в темата, което следва да се отстрани, относно мълчаливото произнасяне при индивидуалните финансови актове. На стр. 33, в рамките на изложението за специфичните особености на индивидуалния финансов акт и разграничението му от индивидуалния административен акт, е посочено, че индивидуалните финансови актове се издават само в писмена форма, като е недопустимо с мълчалив отказ да се управляват публичните финанси, и писмената форма е форма за действителност. Следва да се отбележи, в тази връзка, че писмената форма не е форма за действителност на административните актове и обстоятелството, че АПК, ДОПК или другите специални закони предвиждат реквизити за административните актове, не води до подобен извод. На стр. 112 от темата се твърди, че при индивидуалните финансови актове, *при които е възможен мълчалив отказ*, жалбата се подава в 14 дневен срок от изтичане на срока за произнасяне. Следователно мълчаливото произнасяне /мълчалив отказ/ е напълно допустимо и възможно при индивидуалния финансов акт.

На следващо място, не е точно твърдението, че установените в ДОПК или чл. 85 и чл. 86 от АПК реквизити на жалбата в цялост, са изисквания за нейната редовност. Непредставяне на доказателства към жалбата, например, не води до нередовността ѝ. Не е правилно и посочването, че жалбоподателят е длъжен да изчерпи, респективно изложи, в жалбата си всички основания за незаконосъобразността на индивидуалния административен акт (стр. 115). Бланкетна жалба срещу индивидуален административен акт също може да сезира горестоящия административен орган или съда, тъй като административният съд в първата инстанция е длъжен да изследва всички изисквания за законосъобразност на оспорвания пред административен акт, независимо от посоченото в жалбата (арг. чл. 168 АПК). Ето защо, не е обосновано разграничението в съдържанието на жалбата по ДОПК и АПК и посочването, че жалбата по чл. 85 от АПК срещу индивидуалния административен акт, за да е редовна, трябва да съдържа всички възражения на жалбоподателя и тяхното основание. По АПК също може да бъде подадена бланкетна жалба, с която надлежно да бъде сезиран горестоящия административен орган.

При въпроса за спиране суспензивния ефект на жалбата – стр. 120 и сл. от темата, следва да се направи уточнение и отстрани противоречието – посочва се, че искането за спиране на изпълнението се прави до решаващия орган, който действа в

условия на обвързана компетентност или оперативна самостоятелност по чл. 153, ал.5 от ДОПК. След това се говори за публични изпълнители, на които е предоставена възможност да налагат само предвидените от закона обезпечителни мерки. На стр. 122 отново – се говори за публичен изпълнител и веднага след това се посочва, че решаващият орган е инстанция по същество и като такъв е длъжен служебно да събира доказателства. Посочва се също така, че при допуснато спиране жалбоподателят следва *сам* да следи за валидността на представеното обезпечение. Да, обаче, това не е във всички случаи, тъй като по-нататък се развива само една хипотеза на обезпечение – предоставяне на банкова гаранция.

На стр. 124 е направено цитиране под линия, препращащо към литература, която не е посочена. **Не съм съгласна и считам за необосновано твърдението, че „споразумението за доказателствата може да се определи като „алтернативен способ за решаване на правни спорове в публичноправен отрасъл.“. Подобен характер няма и не може да има и споразумението с административния орган по АПК.** В административното право, респективно данъчното право, като публичноправни отрасли, не е приложима и допустима арбитражната институция, тъй като арбитражът, съответно арбитражната клауза, е ДОГОВОР между две равнопоставени страни, по силата на който те се споразумяват да отведат бъдещия гражданскоправен спор до независим орган, различен от гражданския съд. Арбитражната клауза, в тази връзка, може да се тълкува и като клауза, с която страните по едно гражданско правоотношение изменят подведомствеността и подсъдността на гражданския съд, нещо, което в административното право е НЕДОПУСТИМО. (стр. 126).

Следва да се отстрани неточното посочване на стр. 130 от темата, че ръководно-решаващия орган – административния орган в производството издаване и обжалване на административни актове, не е участник в административния процес. Понятието „участник“ в административния, съответно данъчния процес, е най-широкото понятие, което не изключва качествата субект и страна на процеса. Субект е решаващият орган - административният орган в производствата по издаване и оспорване на административния акт по административен ред и съдът в съдебната фаза, като административният орган става страна в процеса в съдебната фаза. Както субектите, така и страните са участници в процеса, ето защо не споделям посочването, че : „Отдавна */откога/* е прието, че при контрола по административен ред, органът, издал административния акт не е участник, нито страна в това производство.“.

На стр. 137 има неточности в изложението относно сроковете за обжалване и произнасяне на решаващия орган, които водят до неяснота. Посочва, че : „*Макар срока за изпращане на жалбата от ТД да е инструктивен на жалбоподателя не следва да може да се противопостави срок по-дълъг от установения със закон. Жалбоподателя не бива и не следва да предвижда срокове за действие на администрацията, различни от предвидените в закона.*“.

Неизяснен остава въпросът при отмяна на акта от горестоящия административен органи връщане на преписката. На стр. 141 са посочени две противоречащи се твърдения – не е допустимо повторно връщане на преписката за нова ревизия и на

следващо място, възможността за връщане на преписката за извършване на нова ревизия е ограничена само до един път, който не се посочва.

В глава трета се разглежда оспорването на индивидуалните финансови актове по съдебен ред. Посочени са субектите на оспорване, както и предпоставките за съдебно оспорване, свързани с невъзможността индивидуалния финансов акт да се обжалва по съдебен ред, в частта, с която не е бил оспорен по административен ред или в частта, с която жалбата е уважена с решението на директора на дирекция ОДОП. Направени са предложения *de lege ferenda* за облекчаване работата на административните съдилища, с оглед подсъдността при делата по обжалване на ревизионни актове. Споделено е мнението, че увеличаването размера на дължимата държавна такса чрез въвеждане на пропорционална такса, която се изчислява въз основа на материалния интерес или задължението, установено в ревизионния акт, би поставило в опасност интересите на адресатите и довело до невъзможността им да оспорват.

Не допринася на изследването посочването, а и е извън процеса, че органът по приходите, издал индивидуалния финансов акт, който е отменен изцяло или отчасти от решаващия орган, няма право да оспорва неговото решение (стр. 154).

Добре е изложението за съдебно оспорване, като освен посочване на общите положения на ДОПК и АПК, препоръчвам да се изследва по-задълбочено, като се разграничат спецификите на двата процеса – дали има такива, или не, в каква насока се различията. Например, при искането за спиране изпълнението на РА – има различия в основанията за спиране по АПК и ДОПК, като се изясни въпроса може ли да се иска спиране по ДОПК, с твърдението за възможност от настъпване на непоправими вреди от изпълнението на акта, както и дали основанията по ДОПК имат изричен характер, или е допустимо приложението и на посочените в АПК основания за спиране.

Въпросът за тежестта на доказване следва да се доразвие, тъй като в данъчния процес тя е разместена, с оглед спецификата на издадения акт. Схематично са посочени разпоредбите от АПК относно тежестта на доказване, а за ДОПК, в частност ревизията при особени случаи, нищо не се споменава. Не става ясно, в тази връзка, защо се приема, че тежестта на доказване зависи от реда за оспорване на индивидуалния финансов (стр. 158). Тезата не е аргументирана. От една страна, се посочва, че при оспорване на ревизионни актове, жалбоподателят следва да докаже реалност на доставката (Това са актове по ЗДДС, при които констатациите в акта следва да бъдат оборени именно от жалбоподателя). От друга се посочва, че когато става въпрос за данъци и задължителни осигурителни вноски в тежест на органа по приходите е да докаже правомерното развитие на установителната фаза и наличието на предпоставките и елементи на облагане.

Няма място на стр. 160 отново изречението, че оспорването по *административен ред на индивидуалния финансов акт е способ за цялостна проверка на законосъобразността на оспорения акт или на оспорената негова част.*

В глава трета са развити и въпросите за правомощията на административния съд, като инстанция по същество. Изразено е виждането, че при нищожност на индивидуалния финансов акт, съдът няма правомощия да върне преписката на органа, издал акта, така както има такива правомощия по АПК при нищожност на

индивидуалния административен акт. Разгледани са и темите за касационното производство по оспорване на решението на административния съд, като не става ясно защо се приема, че наред със съдебното решение, в касационната инстанция на контрол подлежи и законосъобразността на оспорения индивидуален финансов акт (стр. 163). Има и неясни изречения на стр. 165. Посочени са пороците на съдебните решения, съставляващи касационни основания за обезсилването им, респективно тяхната отмяна, правомощията на Върховния административен съд, в зависимост от порока на оспорвания съдебен акт, както и основанията за отмяна на влезли в сила съдебни актове по АПК.

В трета глава е отделено и място на оспорването на индивидуалните финансови актове и защитата на основните човешки права, установени в ЕКЗПЧОС, от гледна точка на правото на справедлив съдебен процес и защитата на собствеността в практиката на Европейския съд по правата на човека.

В заключение: Темата е актуална. Структурирана е в съответствие с предмета на изследване. Въпросите са добре развити и анализирани, като предложенията de lege ferenda сочат за приносни моменти на изследването. Приносни моменти на темата са и изведените принципи на оспорване на индивидуалните финансови актове, в резултат на сравнителния анализ, разграничението на стр. 101 между субектите на публично вземане и задължени лица, както и правоприемството на данъчни задължения стр. 106 и сл.

Заключение: Направените бележки и препоръки не омаловажават стойността на представения труд. Съдържанието на дисертацията отговаря на чл. 6, ал.3 от Закона за развитие на академичния състав в Република България и на чл. 27, ал.2 от ППЗРАСРБ. С оглед на горното, предлагам на научното жури да бъде присъдена образователна и научна степен „доктор“ по научната специалност 3.6 „Право“ на Анастасия Георгиева Дюлгерова, докторант в катедра „Публичноправни науки“ на ПИФ в ЮЗУ „Неофит Рилски“ – Благоевград.

18.09.2017 г.

Подпис:

/доц.д-р. В. Бучкова/