

Особено мнение на съдията Стефанка Стоянова

по к.д. № 2/ 2000 година

Особеното ми мнение се отнася до частта от решението, с която е отхвърлено искането за обявяване противоконституционността на чл. 71 и 118, ал.2 от Данъчния процесуален кодекс /ДПК/. Несъгласието ми с тази част на решението и съображенията, които според мен обосновават противоречието с Конституцията на посочените две разпоредби, се свеждат до следното:

По чл. 71 ДПК

С чл. 71 ДПК е изключена възможността за обжалване на актовете и отказите на данъчните органи за възлагане, отлагане, спиране и възобновяване на данъчна ревизия. Както е конкретизирано и в решението, предмет на делото не е цялата разпоредба, а само текстът от нея, който предвижда, че не подлежат на обжалване актовете за отлагане, спиране и възобновяване на данъчна ревизия. Произнасяйки се по искането досежно този текст, съдът не е установил да е налице противоконституционност. Извода си за липса на несъответствие с Конституцията е направил, като е приел от една страна за достатъчно "обезпечено" правото на защита на засегнатите чрез въвеждането на съдебен контрол спрямо данъчния ревизионен акт и от друга страна за допустимо използването на конституционната възможност по чл. 120, ал.2, а именно на възможността за ограничаване кръга на съдебно обжалваемите административни актове, с оглед осигуряване изпълнението на задължението за заплащане на дължимите данъци.

Не споделям мотивите в указания смисъл, тъй като:

A/ Актовете, с които се отлага, спира или възобновява една данъчна ревизия, нямат отношение към правилността на данъчния ревизионен акт. Процесуалните действия, чието осъществяване тези актове удостоверяват, не са свързани с установяване на фактите, имащи значение за определяне на данъчното задължение или за решаване на другите въпроси по чл. 107, ал.2 ДПК. Такива действия могат да се окажат извършени в нарушение примерно на чл. 70 ДПК, въпреки че направените констатации са обосновани, а правата или задълженията и начинът и срокът за изпълнението са определени законосъобразно. Поради това същите актове няма да бъдат проверявани, когато се обжалва данъчният ревизионен акт. Следователно те са извън обхвата на съдебния контрол, чието уреждане в чл. 121-136 ДПК не създава средство за правна защита срещу тях и по никакъв начин не

“обезпечава” правото на защита на засегнатите от неоснователното отлагане, спиране или възобновяване на ревизията.

Б/ Вярно е, че чл. 120, ал.2 от Конституцията позволява със закон да се предвиди необжалваемост на определени административни актове. Вярно е също така, че тази предоставена на законодателя възможност може да се използва, когато чрез нея не се накърняват конституционно признати основни права и свободи на гражданите или когато трябва да бъде приоритетно защитена друга по-висша и изрично конституционно прогласена ценност /решение № 5/1997 г. по к.д. № 25/1996 г./. Но при използване на посочената възможност с оглед защитата на друга конституционна ценност е необходимо между тях да съществува връзка и то такава че ограничението да представлява средство за постигане на желаната цел. По-точно, като се има предвид приетото с решението в тази насока, в случая е необходимо предвиждането на необжалваемост на актовете за спиране, отлагане и възобновяване на данъчната ревизия да допринася за изпълнение на задължението по чл. 60, ал.1 от Конституцията и оттук за изпълнение на държавния бюджет. Тази връзка обаче не е налице.

Конституционното задължение по чл. 60, ал.1 възниква след установяване по надлежния ред на данъчното задължение. Актовете за спиране, отлагане и възобновяване на данъчната ревизия не създават условия и предпоставки за изпълнението или неизпълнението на това задължение и не могат да забавят или да ускорят събирането на вземанията от данъци, тъй като тяхното издаване е възможно само в хода на данъчната ревизия и то винаги предхожда определянето на дължимия данък, а оттук и пораждането на отбелязаното задължение. Ето защо посредством изключването на тези актове от кръга на съдебното обжалваемите административни актове не може да се осигури имащото “изключителна важност за държавния бюджет” изпълнение на конституционното задължение по чл. 60, ал.1. Или предвидената необжалваемост не е средство за закрила на друга конституционна ценност.

Независимо от изложеното следва да се отбележи, че по начало правната защита срещу актовете за спиране и отлагане на данъчна ревизия чрез обжалването им не може да има за последица забавяне на производството по издаване на данъчни ревизионни актове. Обратно – възраженията срещу такива процесуални действия, когато те са извършени в нарушение на съответните разпоредби от Данъчния процесуален кодекс, може само да ускори приключването на данъчната ревизия и определянето на данъчните задължения.

Освен това считам, че в нарушение на чл. 120, ал.2 от Конституцията актовете за спиране, отлагане и възобновяване на

данъчна ревизия са изключени от кръга на съдебно обжалваемите административни актове.

Конституционният съд е имал случай да тълкува нормативното съдържание на чл. 120, ал.2 от Конституцията. При тълкуването е приел, че тази разпоредба урежда правото на съдебна защита на гражданите и юридическите лица срещу административни актове, които ги засягат /решение № 21/1995 г. по к.д. № 18/1995 г./. Приел е също, че към изключване на съдебния контрол върху административните актове, който контрол представлява всъщност конститутивен елемент на правовата държава, може да се пристъпи само при спазване на общите конституционни принципи и защитата на основните права на гражданите /решение № 13/1993 г. по к.д. № 13/1993 г./.

Ограничението, на което следва да бъде подчинено изключването на съдебния контрол върху административните актове, в случая не е спазено.

Република България съгласно чл. 4, ал.1 от Конституцията е правова държава. Правовата държава не допуска саморазправата, самоуправните действия. Неин принцип, произтичащ от чл. 117, ал.1 от Конституцията, е съдебната защита при нарушение на правата и законните интереси, като кръгът от правни субекти, на които се предоставя използването ѝ, е широк и включва всички граждани и юридически лица. Предвидената необжалваемост на посочените актове накърнява този конституционен принцип. Тя затваря достъпа до правосъдие за данъчните субекти, които са засегнати от такива актове и ги лишава от възможността да поискат и получат съдебна защита срещу неправилно спиране, отлагане и възобновяване на данъчна ревизия. При това, както вече се отбеляза, така не се постига закрилата на друга конституционна ценност, поради което няма основание за обсъждане и преценяване на въпроса дали с оспорената част от чл. 71 ДПК се въвежда ограничителна мярка, която е необходима.

С член 56 от Конституцията се установява едно от основните права на гражданите – правото на защита. Изключването на актовете за спиране, отлагане и възобновяване на данъчна ревизия от тези, които подлежат на обжалване пред съда, има за последица нарушаването на това право. Изброените актове несъмнено са от значение за времетраенето на данъчната ревизия. Нейната по-голяма продължителност, дължаща се на неправилно спиране или отлагане, особено когато в хода на извършването ѝ са взети някои от обезпечителните мерки по чл. 77 ДПК, може да доведе до затруднение в стопанската дейност на проверявания и така да накърни или застраши негови права или законни интереси. До същия краен резултат би могло да се стигне и при възобновяване на данъчна ревизия, без действително

да са налице предпоставките за това. С предвидената необжалваемост обаче на данъчния субект е отнета възможността да се защити срещу такива актове. Ето защо, като се има предвид и изтъкнатото за отсъствието на съдебен контрол върху тях в по-нататъшното производство по чл. 121-136 ДПК, следва да се приеме според мен, че при нормативната уредба на данъчния процес вместо да бъде осигурена определена процесуална форма за защита срещу неправилно спиране, отлагане и възобновяване на данъчна ревизия, в противоречие с чл. 56 от Конституцията е въведена забрана за използването на съдебна защита в тези случаи.

По чл. 118, ал.2 ДПК

Жалбата срещу данъчния ревизионен акт няма суспензивно действие. Независимо дали е отправена до съответния регионален данъчен директор или до съответния окръжен съд, подаването ѝ не спира изпълнението на този акт. Възможно е обаче спиране на изпълнението да се постанови по искане на данъчния субект-жалбоподател. Когато е направено, такова искане може да бъде уважено, ако от жалбоподателя се представи обезпечение във вида и размера, който е определен в чл. 118, ал.2 ДПК и се равнява на главницата и лихвите.

Абсолютно определената обезпечителна мярка накърнява конституционното право на защита по чл. 56.

Като установява правото на защита за основно право, чл. 56 от Конституцията изисква едновременно с това и нормативното предвиждане на процесуален ред за неговото упражняване. Регламентираният контрол върху данъчния ревизионен акт при обжалването му /административен по чл. 117-120 ДПК и съдебен по чл. 121 и следващите ДПК/ несъмнено е такъв процесуален ред. Посочената обезпечителна мярка обаче би могла да попречи чрез използването на този ред да се постигне действителна защита на данъчния субект. Извод в указания смисъл се налага от отбелязаното обстоятелство за абсолютната ѝ определеност. Нейното представяне, и то именно в размер на главницата и лихвите и в имуществото, представляващо пари, банкова гаранция или държавни ценни книги, е всякога необходимо условие за прилагането на чл. 118, ал.2 ДПК. Тя трябва да е налице, за да може търсецът закрила данъчен субект да избегне предварителното принудително изпълнение на данъчния ревизионен акт, чиято проверка по административен или съдебен ред предстои. Наличието ѝ не се поставя в зависимост от обезпечителната нужда. Каквито и да са конкретните фактически данни за съществуването или отсъствието на опасност да бъде осуетено събирането на вземането, както и за възможността да се осигури бъдещето събиране на вземането чрез други мерки, те не подлежат на

обсъждане и преценяване при решаване на въпроса по чл. 118, ал.2 ДПК. Това е така, защото обезпечителната защита се свежда само до една обезпечителна мярка, която е в размер на главницата и лихвите. И тогава, когато представянето на обезпечението с оглед на размера му се окаже непосилно за данъчния субект, той няма да може да се възползва от спирането по чл. 118, ал.2 ДПК и да се защити от предварителното принудително изпълнение на данъчния ревизионен акт, последица от което би било накърняване на правото му по чл. 56 от Конституцията.

Друг и различен извод от изложения не следва от обстоятелството за отговорността на държавата за вреди, причинени от незаконни актове. Отговорността, без да измества или ограничава основните права на гражданите, има значение на гаранция за тези права. Затова уреждането ѝ в чл. 7 от Конституцията не освобождава законодателя от задължението, произтичащо от конституционното право на защита по чл. 56, да създаде процесуален ред за защита на правата и законните интереси на гражданите.

Стефанка Стоянова