

АНАЛИЗ НА СПОРНИ ВЪПРОСИ ПРИ ОБЖАЛВАНЕТО НА ДАНЪЧНИ РЕВИЗИОННИ АКТОВЕ В КОНТЕКСТА НА СЪДЕБНАТА ПРАКТИКА

Гл. ас. д-р Мариела Петрова Димитрова
ВТУ „Св. Св. Кирил и Методий“, преподавател
dimitrowamariela13@gmail.com

Резюме: Настоящата публикация се базира на юридически анализ на някои спорни въпроси в данъчната практика, които успешно се апликират и изясняват данъчната материя на стопанските субекти. Ревизионните актове са първата фаза от данъчното производство, които предизвикват активното поведение както на данъчната администрация, която е решаваща в посоченото производство, така и на икономическия субект, чието право да обжалва акта е гарантиран конституционен принцип.

Ключови думи: ревизионен акт, данъчна практика, съдебна практика

JEL: H20

DOI: <https://doi.org/10.58861/tae.di.2024.1.05>

ANALYSIS OF CONTROVERSIAL ISSUES IN THE APPEAL OF TAX REVISION ACTS IN THE CONTEXT OF JUDICIAL PRACTICE

Head Assist.Prof. Mariela Petrova Dimitrova, PhD
VTU "St. St. Cyril and Methodius", lecturer
dimitrowamariela13@gmail.com

Abstract: This publication is based on a legal analysis of some controversial issues in tax practice, which are successfully applied and clarify the tax matter of business entities. Revision acts are the first phase of tax proceedings, which trigger the active behavior of both the tax administration, which is decisive in the said proceedings, and the economic entity, whose right to appeal the act is a guaranteed constitutional principle.

Keywords: audit act, tax practice, court practice

JEL: H20

DOI: <https://doi.org/10.58861/tae.di.2024.1.05>

АНАЛИЗ НА СПОРНИ ВЪПРОСИ ПРИ ОБЖАЛВАНЕТО НА ДАНЪЧНИ РЕВИЗИОННИ АКТОВЕ В КОНТЕКСТА НА СЪДЕБНАТА ПРАКТИКА

**Гл. ас. д-р Мариела Петрова Димитрова
ВТУ „Св. Св. Кирил и Методий“, преподавател
dimitrowamariela13@gmail.com**

Данъчната проблематика е актуална тема и винаги пробужда интереса на данъчните субекти, предвид естеството и характера на материята. Ежедневно възникват разнородни данъчни казуси в практиката, част от които остават на фаза административни преписки при решаващия орган, а други имат своето съдебно развитие. От своя страна, съдебната фаза приключва със съдебни правораздавателни актове, които създават в пълнота практиката по данъчните казуси.

Настоящата публикация има за цел да изследва спорните въпроси при обжалването на данъчните ревизионни актове. Поставените проблеми са имали своето проявление в практиката, като са произтекли от упражнено право на жалба от страна на данъчно ревизираните лица. Именно чрез оспорванията пред съда на ревизионните актове, на основания свързани с нарушения по процедурата или съдържанието им, е доразвито данъчното законодателство и се установява законосъобразна данъчна практика. Приложен е казусният подход, като емпиричните данни са базирани на установената съдебна практика.

Другата цел на публикацията е обобщаване на съдебната практика с извлечени конкретни изводи по фиксираните спорни моменти при издаване и обжалване на ревизионни актове, които могат да бъдат от полза на няколко целеви групи: данъчни субекти; счетоводители; служители, работещи в данъчната администрация. Посредством обобщения ракурс на правораздавателните актове се внася конкретика и практическа добавена стойност към ревизионните производства, с цел изясняване на спорни проблеми и установяване на практически приложими данъчни принципи, които се извличат по тълкувателен път и липсват като ясна дефиниция в данъчното законодателство.

Публикацията е практически приложима спрямо данъчни субекти от всички сектори на стопанската дейност, включително и туристическите предприятия.



Ревизионният доклад

Ревизионният доклад е административен акт със самостоятелно битие, резултат от извършена данъчна ревизия. Ревизиращият орган съставя ревизионен доклад не по-късно от 14 дни след изтичането на срока за извършване на ревизията. Съответно ревизионният доклад има законово определени реквизити (имената и длъжността на органите, които го съставят; номера и датата на доклада; данни за ревизираното лице; обхвата на ревизията и другите обстоятелства от значение за извършването ѝ; извършените процесуални действия и установените факти и обстоятелства и доказателствата за тях; направените фактически и правни изводи и основанията за тях; предприетите

действия за обезпечаване на публичните вземания; предложение за установяване на задълженията; опис на приложените доказателства; подписи на органите по приходите, съставили доклада). Неразделна част от ревизионния доклад са доказателствата, приложени към него. Ревизионният доклад се връчва на ревизираното лице в тридневен срок от съставянето му.

Право на ревизираното лице е възможността да направи възражение против констатациите на ревизионния доклад. Това субективно право е и потестативно (преобразуващо), като може да бъде упражнено в 14-дневен срок от връчването на ревизионния доклад пред органите, извършили ревизията. Когато срокът е недостатъчен, той се удължава по искане на лицето, но с не повече от един месец. В подкрепа на възраженията и твърденията си, ревизираното лице следва да представи доказателства.

По своята същност ревизионният акт е индивидуален административен акт, с който по реда на ДОПК се:

1. установяват, изменят и/или прихващат задължения за данъци и за задължителни осигурителни вноски;
2. възстановяват резултати за данъчен период, подлежащи на възстановяване, когато това е предвидено в закон;
3. възстановяват недължимо платени или събрани суми.

Съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК, ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията и ръководителя на ревизията в 14-дневен срок от подаването на възражение или от изтичането на срока за подаване на възражение. Когато установяването на задължения или отговорности в конкретното производство е недопустимо, производството се прекратява със заповед.

Съдебната практика ни представя спорни практически моменти, които касаят ревизионния доклад. Тъй като ревизионният акт се основава на ревизионния доклад, в настоящата публикация обръщаме внимание на няколко спорни въпроса по темата и тяхното разрешение в съдебната практика.



Дали пороците в съдържанието на ревизионния доклад могат да засегнат валидността на ревизионният акт?

Съгласно *Решение № 886 от 27.01.2016 г. на ВАС по адм. д. № 1171/2015 г., I о.*, докладчик съдията Бисер Цветков, е възприето, че: *подписването на ревизионния доклад от само един от съставилите го органи по приходите и пороците в съдържанието му не засягат валидността на ревизионния акт. Ревизионният доклад е процесуално действие на органите по приходите, част от динамичния фактически състав на ревизията и неразделна част от ревизионния акт. Пороците му не обуславят нищожност на ревизионния акт. Не е налице нищожност на ревизионния акт, ако в ревизионния доклад, който е неразделна част от него, не е спазено изискването на чл. 117, ал. 2, т. 10 ДОПК за полагане на подписи от всички органи по приходите, които са го съставили.*



Концептуален е въпросът, засягащ тематиката за нищожността на административните актове, предвид че нищожността се прогласява

неограничено във времето и нейното действие е ретроактивно т.е. към датата на издаване на акта.

Посоченият въпрос има пряко отношение към нищожността на ревизионните актове като вид административни актове. Съгласно Решение № 1426 от 3.02.2014 г. на ВАС по адм. д. № 4520/2013 г., I о., докладчик съдията Фани Найденова, в законодателството няма легална дефиниция за понятието „нищожен административен акт“, а има законово установени критерии за неговата законосъобразност. Критериите за нищожност на административния акт са изградени както в правната теорията, така и в съдебната практика. Основанията за нищожност са тези по чл. 146, т. 1 и т. 2 АПК, а тези по т. 3 - т. 4 от същия текст обосновават незаконосъобразност на индивидуалните административни актове.

Като критерии за нищожност в правната литература се посочва липсата на компетентност на органа издал оспорения акт, неспазване на установената форма на акта, особено съществени нарушения на административно-производствените правила и нарушения на материалния закон - акт, който е издаден без каквото и да е правно основание, или акт лишен от нормативна основа, основан на друг нищожен административен акт или съдържащ предписание, което е престъпление или не може да бъде изпълнено. Съдебната практика в преобладаващата си част възприема част от изложените доктринарни критерии - липса на компетентност и липса на форма като основания за прогласяване на нищожността на оспорения акт. Изолирани са съдебни актове, които са възприели нищожност на акта, поради толкова съществени нарушения на административно-производствените правила и нарушение на материалния закон, че не могат да породят правни последици.

Компетентността за издаване на акта е основание за неговата валидност, а когато актът е издаден от некомпетентен орган, то резултатът е нищожност на административния акт, в частност ревизионния акт. Поради тази причина е селектирана съдебна практика, която разглежда въпроса за административния орган и длъжностните лица, които имат законовото право да издават ревизионни актове. Така в Решение № 2368 от 5.03.2015 г. на ВАС по адм. д. № 4319/2014 г., VIII о., докладчик съдията Димитър Първанов, е присъдено, че: чл. 119, ал. 2 от ДОПК регламентира задължение за органа, възложил ревизията да определи със заповед компетентния орган по приходите, който да издаде ревизионен акт. Нито в чл. 119 ДОПК, нито в чл. 117 ДОПК, отнасящ се до съставянето на ревизионния доклад, изрично е регламентирана забрана от законодателя едно и също лице да участва в ревизията и да изготви ревизионния доклад и да издаде ревизионния акт. От липсата на изрична забрана следва, че преценката е предоставена на органа, възложил ревизията.



Друг спорен въпрос, който е анализиран в данъчната практика, засяга кръга от административни правоимащи субекти, които могат да издават ревизионни актове.

Кръгът от административни правоимащи субекти, които могат да издават ревизионни актове, е третиран често в съдебната практика и прилагам като пример Решение № 8445 от 30.06.2017 г. на ВАС по адм. д. № 14065/2016 г., I о., докладчик председателят Светлозара Анчева. Правният анализ на

съдебния състав сочи, че в разпоредбата на чл. 119, ал. 2 от ДОПК императивно са посочени лицата, които издават ревизионния акт, като липсва изрично оправомощаване на органа по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, то не е необходима и конкретизацията на длъжностното качество на органите, каквато конкретизация се прави от нормата на чл. 118, ал. 2 от ДОПК. Ако има такава конкретизация, то тя се отнася единствено и само по отношение на лицата от ревизиращия екип, определени със заповедта по чл. 113, ал. 1, т. 2 от ДОПК, но не и по отношение на лицето възложило ревизията, за което има единствено изискване да е орган по приходите по смисъла на чл. 7, ал. 1 от ЗНАП.

За да се стигне до издаване на ревизионен акт, следва да бъде изпълнено условието в тридневен срок от изготвянето на ревизионния доклад органите, извършили ревизията, да уведомяват писмено органа, който я е възложил. При разминаване в позициите и непостигане на съгласие между органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията; 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. Следващата стъпка от процедурата е в 7-дневен срок от издаването, ревизионният акт или заповедта за прекратяване да се връчат на ревизираното лице.



Възможно ли е повторно да се осъществява ревизионно производство и кога се приема, че е налице висящо ревизионно производство?

Отговорът на въпроса е третиран в съдебната практика. Представяме ключови съдебни актове, полезни за ориентир на стопанските субекти.

Интересен казус, видно от съдебната практика, е възможността повторно да се осъществява ревизионно производство. В Решение № 369 от 13.01.2016 г. на ВАС по адм. д. № 15858/2014 г., I о., докладчик съдията Милена Златкова, е достигнато до извода, че с отмяната на ревизионния акт с решение на решаващия орган по чл. 152, ал. 2 ДОПК и връщане на преписката на компетентния орган за нова ревизия се възстановява висящността на ревизионното производство. В потвърждение на това е разпоредбата на чл. 155, ал. 6 ДОПК, според която в този случай производството по издаване на новия ревизионен акт започва от незаконосъобразното действие, което е послужило като основание за отмяната на първия акт.

Друга практически създава се ситуация е разгледана в Решение № 608 от 19.01.2016 г. на ВАС по адм. д. № 5887/2015 г., II о., докладчик съдията Джузепе Роджеро. Съдебният състав е развил тезата, че при административния контрол, при който решаващият орган упражнява правомощието по чл. 155, ал. 4 ДОПК, след отмяната на първоначално издадения ревизионен акт не започва нова ревизия, а се възстановява висящността на производството по издаване на ревизионен акт, започнало с първоначално издадената заповед за възлагане на ревизия. В тези случаи е налице единно ревизионно производство. Заповедта за възлагане на новата ревизия, издадена след отмяната на първоначално издадения акт, не променя факта, че производството е висящо.

Проблемът за пороците на ревизионния акт е предмет на анализ в Решение № 872 от 27.01.2016 г. на ВАС по адм. д. № 661/2015 г., I о., докладчик съдията Милена Славейкова. Присъдено е, че с отмяната на ревизионния акт с решение на решаващия орган по чл. 152, ал. 2 ДОПК и връщане на преписката на ТД на

НАП за нова ревизия, се възстановява висящността на ревизионното производство. Това е приложимото правило независимо от порока, от който е засегнат ревизионният акт, установен от горестоящия административен орган. Повторната ревизия следва да се счита продължение на първата, независимо от основанието за незаконосъобразност на ревизионния акт.



Обобщено становище по ревизионните производства, през призмата на съдебния анализ

Особеностите на ревизионното производство са представени обстойно и анализирани в Решение № 1011 от 27.01.2014 г. на ВАС по адм. д. № 5617/2013 г., I о., докладчик съдията Мадлен Петрова. Съгласно чл. 108 ДОПК данъчните задължения и задълженията за задължителни осигурителни вноски се установяват с ревизионен акт по чл. 118 ДОПК. Нормата на чл. 110, ал. 2 ДОПК дефинира, че ревизията е съвкупност от действия на органите по приходите, насочени към установяване на задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски. По силата на чл. 112, ал. 1 ДОПК ревизията се образува с издаването на заповед за възлагане. Нормата на чл. 113 ДОПК определя като част от съдържанието на тази заповед определянето на видовете ревизирани задължения за данъци и/или задължителни осигурителни вноски. Това е и предметният обхват на ревизията, в рамките на който ревизионният акт произвежда установителното си действие. По силата на чл. 118, ал. 2 във връзка с чл. 119, ал. 2 ДОПК, ревизионният акт се издава от органа по приходите по чл. 7, ал. 1, т. 4 ЗНАП, определен със заповед на органа, възложил ревизията.

Предметният обхват на ревизията съгласно чл. 113, ал. 1, т. 5 ДОПК определя правомощията на ревизиращите органи по приходите да извършват съвкупността от процесуални действия по чл. 110, ал. 2 ДОПК по установяване на задълженията за данъци по смисъла на чл. 108 ДОПК. При липсата на надлежно възлагане на ревизия по отношение на конкретен вид данъчно задължения, за органа по приходите по чл. 118, ал. 2 във връзка с чл. 119, ал. 3 ДОПК не е налице материална компетентност да установи този вид задължения по отношение на ревизираното лице.

От процесуална гледна точка интерес представлява анализът на понятието „висящност на производството“, подробно представен в Решение № 1326 от 9.02.2016 г. на ВАС по адм. д. № 2402/2015 г., I о., докладчик съдията Светлозара Анчева. В ДОПК няма дефиниция на понятието висящност на производството. С оглед общите принципи, важими за административния процес под висящо производство, следва да се разбира онова производство, при което няма издаден акт. Повторната ревизия не представлява нова ревизия, с нея се възобновява висящността на производството по издаване на друг ревизионен акт, без да се издава нова заповед за възлагане.

В заключение: Ревизионният акт е формален административен акт, поради което ДОПК е предвидил наличие на реквизити, посочени в чл. 120 от ДОПК. Ревизионният акт се издава в писмена форма и съдържа:

1. името и длъжността на органите, които го издават;
2. номера и датата на акта;

3. данни за ревизираното лице;
 4. обхвата на ревизията и другите обстоятелства от значение за извършването ѝ;
 5. мотиви за издаване на акта;
 6. разпоредителна част, с която се определят правата, задълженията или отговорностите и начинът и срокът за изпълнението им;
 7. пред кой орган и в какъв срок може да се обжалва актът;
 8. подписи на органите по приходите, издали ревизионния акт.
- Ревизионният акт се издава по образец, утвърден от изпълнителния директор на Националната агенция за приходите. Ревизионният доклад се прилага към ревизионния акт и е неразделна част от него. Органът по приходите е длъжен да обсъди направените срещу ревизионния доклад възражения и представените доказателства.



Фази на обжалване на ревизионния акт по административен ред

Обжалването на ревизионния акт по административен ред е процедура, която предполага наличие на издаден ревизионен акт и несъгласие на ревизираното лице с констатациите по ревизионния акт. Чрез процедурата по обжалване данъчният субект реализира конституционното си право да оспори издадения ревизионен акт и с подаването на жалба се осъществява активно поведение за реализиране на субективно право, предвидено в ДОПК. Обжалването по административен ред на ревизионния акт е правна възможност, от която ревизираното лице може да се възползва или да се откаже да упражни това свое законово право. При обжалването субектът преценява дали изцяло или в отделни части да обжалва ревизионния акт. Оспорването по административен ред е свързано с преклузивни (прекратителни) срокове, предвидени в чл. 152 ДОПК. В 14-дневен срок от връчването на ревизионния акт на проверявания данъчен субект, последният има право да обжалва акта изцяло или отчасти по административен ред.

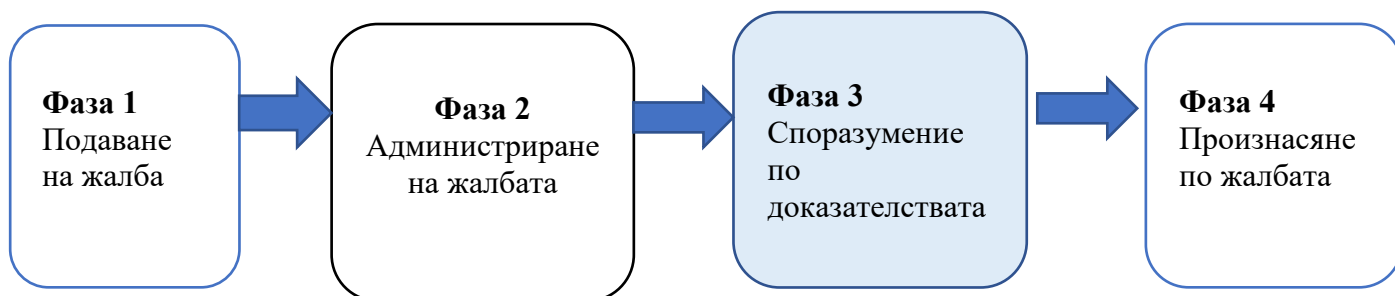
Обжалването на ревизионния акт по административен ред включва следните фази:

Фаза 1: Подаване на жалбата

Фаза 2: Администриране на жалбата

Фаза 3: Споразумение по доказателствата

Фаза 4: Произнасяне по жалбата и постановяване на решение



Фигура 1. Фази на обжалването на ревизионните актове по административен ред, съгласно ДОПК

Източник: Авторът

Фаза 1: Жалбата се подава чрез териториалната дирекция, от която е издаден актът и се адресира до по-горестоящия административен орган т.е. до съответния директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при централното управление на Националната агенция за приходите.

ДОПК е въвел императивни рамки, на които да отговаря съдържанието на жалбата, а именно:

1. наименованието (фирмата или името) на жалбоподателя и адрес за кореспонденция;
2. посочване на акта или действието, против които се подава;
3. всички доказателства, които жалбоподателят иска да бъдат събрани;
4. в какво се състои искането;
5. подпис на подателя.

Когато жалбата се подава от пълномощник, същата следва да съдържа съответно името на пълномощника и задължително се прилага пълномощното. Към жалбата се прилагат и писмените доказателства.



Оспорването на ревизионния акт по административен ред има деволутивен ефект. Неуспешно проведеното административно обжалване на ревизионния акт е абсолютна положителна процесуална предпоставка за правото на съдебното му оспорване. Страната трябва да докаже фактите и обстоятелствата, от които черпи права. Право да оспорват административния акт имат гражданите, чиито права, свободи и законни интереси са нарушени или застрашени от него или за които той поражда задължения.

*Константната съдебна практика (така Решение № 9086 от 20.06.2013 г. на ВАС по адм. д. № 248/2013 г., I о., докладчик съдията Бисер Цветков) приема, че оспорването по административен ред има деволутивен ефект доколкото се отнася до спора пред решаващия орган. Израз на диспозитивното начало в процеса е ограничаването на правомощията на административната юрисдикция да реши спора за законосъобразност на ревизионния акт само до оспорената от адресата му част. **Неуспешно проведеното административно обжалване на ревизионния акт е абсолютна положителна процесуална предпоставка за правото на съдебното му оспорване. Във всички хипотези на чл. 118, ал. 1 ДОПК ревизионният акт е декларативен административен акт, защото установява вече възникнали задължения и права. Когато установява задължения, ревизионният акт е утежняващ административен акт.***

Друго съдебно решение (вж. Решение № 12211 от 20.10.2010 г. на ВАС по адм. д. № 4581/2010 г., I о., докладчик съдията Мирослав Мирчев) въвежда принципното разбиране, че като специално производство, изрично регулирано в ДОПК, при ревизионното производство действа основен принцип, че страната трябва да докаже фактите и обстоятелствата, от които черпи права.

От субективна страна, Решение № 8029 от 12.06.2014 г. на ВАС по адм. д. № 731/2014 г., VII о., докладчик председателят Йовка Дражева, много ясно дефинира кои са правоимащите лица т.е. субектите, които имат право на жалба. Съгласно чл. 147, ал. 1 АПК, приложим на основание § 2 ДР ДОПК, право

да оспорват административния акт имат гражданите, чиито права, свободи и законни интереси са нарушени или застрашени от него или за които той поражда задължения.



Сроковете

При анализ на съдебната практика се достига до извода, че съществуват спорове при тълкуване на законодателното решение за характера на сроковете и връчването на съобщенията.

Определение № 394 от 7.12.2009 г. на АдмС - Велико Търново по адм. д. № 813/2009 г., 3-ти с-в, докладчик председателят Евтим Банев, разглежда въпросите относно мястото на връчване на съобщенията и характера на срока за обжалване на ревизионните актове по административен ред. Според цитирания съдебен акт съобщенията могат да бъдат връчвани и на всяко друго място, когато се получават лично от адресата или от негов представител. Адресът за кореспонденция не е единственото, определено от закона като възможно, място за търсене на получателя.

Срокът за обжалване по чл. 152, ал. 1 от ДОПК е преклузивен и пропускането му погасява правото на обжалване, което се явява предпоставка за допустимостта на жалбата и разглеждането ѝ по същество от компетентния горестоящ орган.

Относно сроковете за процесуални действия, както при обжалването по съдебен ред, така и при обжалването по административен ред, яснота внася Определение № 175 от 3.12.2007 г. на АдмС - Велико Търново по адм. д. № 396/2007 г., IV-ти с-в, докладчик председателят Йорданка Маринова. Приема се, че срокът в административните производства по ДОПК е спазен, когато действието е извършено или документите са подадени пред надлежния орган или са получени от страната преди изтичането на срока, определен по реда на чл. 22 от ДОПК. Чл. 24 от ДОПК установява начините за спазването на срока по чл. 23, което свързва с наличието на поне едно от обстоятелствата, посочени в т. 1 - 5 от същата разпоредба. Ограничението на чл. 133, ал. 1, б. "в" от ГПК, вр. с чл. 144 от АПК, е неприложимо при оспорване истинността на датата на входящия номер на жалба, за което се развива производство по чл. 154 от ГПК. Субсидиарно се прилага правилото на чл. 133, ал. 1, б. „в“ от ГПК, че се забранява установяването на обстоятелства, за които законът изисква писмена форма за доказването им чрез свидетелски показания.

Фаза 2: Администрирането на жалбата се осъществява от органа, чрез който е подадена, като същият е задължен в 7-дневен срок от получаването на жалбата да комплектува преписката и да я изпрати на компетентния за решаването ѝ орган.

Фаза 3: В жалбата може да се посочат изрично доказателствата, за които се предлага постигане на споразумение, което означава че жалбоподателят може да предложи на административния орган по приходите, издал обжалвания акт, да се отделят определени доказателства като безспорни. За целта чл. 154 ДОПК е

предвидил да се подпише споразумение между органа и ревизионния субект относно доказателствата, които ще се смятат за безспорни. В рамките на 14-дневен срок от началото на срока за произнасяне по жалбата, с която е направено предложението за постигане на споразумение, решаващият орган по жалбата писмено с резолюция одобрява споразумението. Преди да изтече посоченият срок, ДОПК вмениява забрана за произнасяне на решаващия орган относно споразумението за доказателствата.

Тази процедура е строго специфична при обжалването на ревизионни актове и не е въведена при други административни производства. Последица от споразумението е, че за доказателствата, за които е постигнато споразумение за безспорност, не се допускат нови доказателства за опровергаването или потвърждаването им в производството по административното и съдебното обжалване. Това означава, че ревизираното лице трябва внимателно да прецени, когато предлага подобно субпроизводство и веднъж проведено, дори и да обжалва по съдебен ред, съдът ще приеме за установено че е постигнато споразумение между страните и конкретните доказателства са безспорни, с валидност за установеност и без спорове, апликирана и в съдебната фаза.

В 7-дневния срок за администриране на жалбата, органът по приходите, издал обжалвания акт, може да посочи писмено пред решаващия орган и жалбоподателя доказателствата, за които предлага постигане на споразумение, независимо дали с жалбата е направено предложение за установяване на безспорни доказателства, приети като такива от жалбоподателя. Изводът е, че споразумение за установяване на безспорност на доказателства може да инициира както жалбоподателят, така и органът по приходите, издал обжалвания акт.

Фаза 4: Последната фаза от обжалването по административен ред е свързана с произнасяне на решаващия орган с решение. Възможните хипотези са:

1. изцяло уважаване на жалбата и отмяна на ревизионния акт;
2. частично уважаване на жалбата;
3. отхвърляне на жалбата и потвърждаване на ревизионния акт.

Последните два възможни изхода са предпоставка недоволният от решението жалбоподател да инициира производство за съдебно оспорване на ревизионния акт и на решението постановено от административния орган.

Преценката на решаващия орган започва от действията по формална проверка на жалбата.

1. Проверка за просрочие;
2. Проверка на реквизитите.

Чл. 147, ал. 1 ДОПК предписва, че когато жалбата е просрочена, тя се оставя без разглеждане от компетентния да я разгледа орган с решение.

Когато подадената жалба не е подписана, не е посочен актът или действието, против които се подава, или не е приложено пълномощно, когато жалбата се подава от пълномощник, решаващият орган уведомява жалбоподателя за отстраняване на нередовностите в 7-дневен срок от получаване на съобщението. Предоставя се възможност на жалбоподателя да коригира пороците на жалбата си, но когато недостатъците на жалбата не са отстранени в срок, производството се прекратява с решение на компетентния да я разгледа орган.

На съдебен контрол подлежат и двете решения – за оставяне на жалбата без разглеждане, когато е просрочена или когато не са отстранени нередовностите. Решението на административния орган може да се обжалва в 7-дневен срок от

връчването му пред административния съд, в чийто съдебен район е постоянният адрес или седалището на жалбоподателя към момента на извършване на първото действие по осъществяване на данъчно-осигурителния контрол от органите по приходите. Съдът се произнася с определение в 30-дневен срок.

Решението на административния орган по жалбата се връчва на жалбоподателя в 7-дневен срок от издаването му т.е. административният орган е обвързан със срок, в който законодателят го е задължил да връчи решението.

Когато жалбата е подадена в срок и отговаря на законовите изисквания, решаващият административен орган е задължен да разгледа жалбата по същество. ДОПК му вменява задължението да се произнесе с мотивирано решение в 60-дневен срок след изтичане на срока, в който е получил жалбата от органа издал ревизионния акт, съответно от отстраняване на нередовностите или от одобряване на споразумението по доказателствата.

Важно правило в ДОПК е, че когато жалбата е подадена чрез лицензиран пощенски оператор, по писмено искане на жалбоподателя се издава удостоверение за датата на постъпването ѝ в съответната дирекция. Решаващият орган може да събира нови доказателства. Ако новите доказателства не са представени от жалбоподателя, копия от тях му се връчват заедно с решението.

В правомощията на решаващият орган се включва:

1. да потвърди,
2. да измени или,
3. да отмени изцяло или частично ревизионния акт в обжалваната част.

С решението ревизионният акт не може да се изменя във вреда на жалбоподателя.

Когато давностният срок е изтекъл в хода на ревизионното производство и е уважено възражение за изтекла давност, решаващият орган се произнася по основанията и размера на задължението, като изрично посочва, че ревизионният акт не подлежи на принудително изпълнение.

Ревизионният акт се отменя изцяло или отчасти и преписката се връща на органа, издал заповедта за възлагане на ревизията, със задължителни указания за издаване на нов ревизионен акт в случаите на:

1. непълнота на доказателствата, когато решаващият орган не може да ги събере в хода на производството по обжалването, или
2. допуснати съществени нарушения на процесуалните правила при извършване на ревизията, които не могат да се отстранят в производството по обжалването.

Производството за издаване на новия акт започва от незаконосъобразното действие, което е послужило като основание за отмяна на акта.

ДОПК забранява повторно връщане на преписката за нова ревизия. Отклонения в процедурата са налице, когато до изтичането на срока за произнасяне по жалбата пред същия решаващ орган са подадени жалби и срещу ревизионни актове за отговорността на други лица за задължения, установени с обжалвания ревизионен акт, решаващият орган може да обедини преписките за общо разглеждане и решаване.



Правилно приложените норми на ДОПК гарантират защита на процесуалните права на жалбоподателите и законосъобразно поведение на административните органи.

Селектирана и представена по-долу е съдебна практика, от която може да се направят изводи за правилно провеждане на процедурите по обжалване по административен ред.

Яснота и анализ на законодателната воля внася Определение № 44 от 7.05.2009 г. на АдмС - София по адм. д. № 813/2009 г., I о., 4-ти с-в, докладчик съдията Весела Павлова. Съгласно цитираната съдебна практика срокът, предвиден за обжалване на ревизионен акт в чл. 156, ал. 1 от ДОПК е преклузивен, както и срокът за обжалване на акта по чл. 156, ал. 5 от ДОПК. При неупражняване на правото на обжалване от страна на данъчния субект в преклузивния срок, последиците са еднакви, независимо дали се касае за изрично или мълчаливо потвърждаване на ревизионния акт. Когато ревизионният акт, който е мълчаливо потвърден по смисъла на чл. 156, ал. 4 от ДОПК не е обжалван пред съда в срока, предвиден в чл. 156, ал. 5 от ДОПК, този ревизионен акт влиза в сила и против него не може да се подава жалба до съда. Началният момент, от който започва да тече срокът за произнасяне по жалбата е посочен ясно в чл. 155, ал.1 от ДОПК, който предвижда, че решаващият орган разглежда жалбата по същество и се произнася с мотивирано решение в 45-дневен срок от постъпването на жалбата по чл. 152, ал.3, съответно от отстраняване на нередовностите по чл. 145 или от одобряване на споразумението по чл. 154. В чл. 152, ал.3 от ДОПК е посочено, че жалбата по административен ред се подава чрез териториалната дирекция, от което следва, че визираният в чл. 155, ал.1 от ДОПК начален момент, от който започва да тече 45-дневният срок за произнасяне на решаващия орган е именно подаването на жалбата в съответната ТД на НАП.

Произнасянето на решаващия орган след срока за произнасяне не води до пораждаване на ново основание за обжалване на ревизионния акт, след като законоустановеният срок за обжалване по чл. 156, ал.5 от ДОПК, който безспорно има преклузивен характер, е изтекъл. В този смисъл са указанията в тълкувателно решение № 7/11.12.2008 г., постановено по тълк. дело № 3/2008г. на ОСК на ВАС.

Интересно е развитието на законодателството чрез съдебната практика по случая за доказателствата. В Решение № 17444 от 27.12.2013 г. на ВАС по адм. д. № 1828/2013 г., I о., докладчик председателят Маруся Димитрова, е постановено че, с възражението против ревизионния доклад ревизираното лице може да представи нови доказателства. Според чл. 120, ал. 2 ДОПК органът по приходите е длъжен да обсъди възраженията срещу ревизионния доклад и представените доказателства. По аргумент от чл. 152, ал. 4 във връзка с чл. 154, ал. 3 ДОПК, при обжалването по административен и съдебен ред е допустимо представянето на нови доказателства, а според чл. 155, ал. 3 ДОПК при обжалването по административен ред решаващият орган може да събира нови доказателства.

Важно значение в административната процедура по оспорване на ревизионните актове по административен ред имат правилата за връчване на съобщения. От анализираната съдебна практика се извлича информацията, че в началото на прилагането на ДОПК са възниквали казуси, за да се стигне до произнасяне на съдебните състави. Съгласно Определение № 149 от 11.04.2008 г. на АдмС - Велико Търново по адм. д. № 240/2008 г., 3-ти с-в, докладчик председателят Евтим Банев, правилата за връчването на съобщения в административното производство по ДОПК намират своята основна уредба в

нормите на чл. 29 и чл. 30 от кодекса, където в текстовете са установени способите за извършване на съобщенията, адресите, на които същите да бъдат връчвани, лицата, които могат да ги приемат, както и начините за удостоверяване на извършеното връчване.

В разпоредбите на чл. 29, ал. 6, 7 и 8 от ДОПК нормативно е определен кръгът от лица, имащи право да получават съобщенията на данъчния субект. Този кръг е сравнително широк, като съобщенията от приходната администрация се считат за валидно връчени при получаването им от адресата на съобщението или акта, от негов представител или пълномощник, пълнолетен член на семейството, член на органа на управление, от служител, определен да получава книжа и съобщения, и т. н. Практически всички срокове за извършване на предписаните в кодекса действия, както от страна на администрацията, така и от задължените лица, имат за свой начален момент връчването на съответния акт или съобщение.

Представителите по пълномощие са определени от закона като лица, получаване на съобщение от които валидно обвързва представявания от тях и дава възможност за по-нататъшното развитие на съответното производство.



Обжалване на ревизионни актове пред първа съдебна инстанция

Общи правила при обжалване на ревизионните актове пред първа инстанция – родова и местна подсъдност, срокове

Данъчното законодателство е предвидило възможността за обжалване на ревизионните актове по съдебен ред, което е проява и на конституционно въведеното в чл. 120 от Конституцията на Република България правило за обжалваемост на административните актове.

В чл. 156 на ДОПК е разписано, че в частта, в която ревизионният акт не е отменен след постановяване на решението от административния орган при обжалването по административен ред, може да се обжалва чрез решаващия орган в 14-дневен срок от получаването на решението. **Родовата подсъдност** на този вид дела е на административния съд, а от гледна точка на **местната подсъдност** – административният съд, в чийто съдебен район е постоянният адрес или седалището на жалбоподателя към момента на извършването на първото действие по осъществяване на данъчно-осигурителния контрол от органите по приходите.

Императивните правила при упражняване на правото за съдебно обжалване са следните:

1. ревизионният акт не може да се обжалва по съдебен ред в частта, в която не е обжалван по административен ред;
2. ревизионният акт не може да се обжалва по съдебен ред в частта, в която жалбата е изцяло уважена с решението.

Правото на оспорване на решението на административния орган възниква не само когато има издадено решение. Законодателят е предвидил възможност ревизираното лице да защити по съдебен ред правата си и когато решаващият орган не се е произнесъл в законово определения 60-дневен срок. Мълчанието и пасивното поведение на решаващия орган, проявени в правния мир чрез непроизнасянето, се смятат за потвърждение на ревизионния акт в обжалваната

част. В тази хипотеза жалбата против ревизионния акт може да се подаде в 30-дневен срок от изтичането на срока за произнасяне чрез решаващия орган пред административния съд, в чийто съдебен район е постоянният адрес или седалището на жалбоподателя към момента на извършване на първото действие по осъществяване на данъчно-осигурителния контрол от органите по приходите. Законодателят е въвел защита на правото на оспорване по съдебен ред, респективно ограничил е правата на административния орган като е забранил решаващият орган да постанови решение след изтичането на срока за изпращане на преписката в съда. Тоест срокът за произнасяне е преклузивен за решаващия орган и той е лишен от възможността да се произнася по жалбата, след като ревизираното лице е упражнило правото си на съдебно обжалване.

Съществува хипотеза, при която срокът за произнасяне по жалбата може да бъде продължен по взаимно писмено съгласие между жалбоподателя и решаващия орган за срок до 3 месеца, в което се посочва срокът на продължаването. При непроизнасяне в този срок се счита, че е налице потвърждение на ревизионния акт в обжалваната част и е на ход процедурата и сроковете, описани в предходният абзац.



Съдебната практика, по примера на Решение № 1741 от 7.02.2014 г. на ВАС по адм. д. № 7036/2013 г., VIII о., докладчик съдията Мира Райчева и Решение № 2131 от 24.02.2016 г. на ВАС по адм. д. № 1867/2015 г., I о., докладчик съдията Милена Славейкова, основана на правоприлагането, съответно и субсидиарно, на закона, е възприела че в производството по реда на чл. 156 и сл. ДОПК намират субсидиарно приложение разпоредбите на АПК и на ГПК, на основание § 2 ДР ДОПК. Съгласно чл. 12 ГПК, съдът преценява всички доказателства по делото и доводите на страните по вътрешно убеждение. Според чл. 235, ал. 2 ГПК съдът основава решението си върху приетите от него за установени обстоятелства по делото и върху закона, а според чл. 236, ал. 2 ГПК към решението си съдът излага мотиви, в които се посочват исканията и възраженията на страните, преценката на доказателствата, фактическите констатации и правните изводи на съда. Именно в мотивите на съдебното решение следва да бъдат изложени фактите и обстоятелствата, които съдът е приел за установени въз основа на преценката на събраните по делото доказателства поотделно и в тяхната съвкупност и по вътрешно убеждение. Съобразно приетите за установени обстоятелства съдът следва да квалифицира фактите и да направи съответните правни изводи, които също следва да бъдат изложени в мотивите на решението. При мотивиране на фактическите и правни изводи на съда, същият следва да се произнесе по фактическите и правни доводи и възражения на страните, както и да обсъди събраните по делото доказателства и обоснове приемането им или изключването от доказателствения материал.

В Тълкувателно решение № 7 от 11.12.2008 г. на ВАС по т. д. № 3/2008 г., докладчик съдията Йордан Константинов е прието, че срокът за произнасяне от решаващия орган по чл. 155, ал. 1 от ДОПК е преклузивен, включително и в случаите на продължаването му по чл. 156, ал. 7 от ДОПК. Споразумение за удължаване на срока за произнасяне по жалбата по чл. 156, ал. 7 от ДОПК може да бъде сключено между жалбоподателя и решаващия орган единствено и само в рамките на 45-дневния срок по чл. 155, ал. 1 от ДОПК.

Уточнявам, че след постановяване на тълкувателното решение, законодателят е изменил срока от 45-дневен на 60-дневен, като останалата част от решението си остава валидна за правоприлагане.

Съгласно чл. 144, ал. 1 ДОПК, по реда за обжалване на ревизионен акт се обжалват и другите актове, издавани от органите по приходите, доколкото в този кодекс не е предвидено друго. Редът за установяване на задължения по декларация е регламентиран в чл. 107, ал. 3 ДОПК, а в ал. 4 е разписано, че обжалването по административен ред се осъществява пред директора на териториалната дирекция. Актовете по Закона за местните данъци и такси се обжалват по реда на ДОПК и правилата за обжалване на ревизионните актове се прилагат съответно и относно задълженията по Закона за местни данъци и такси. Така в Решение № 114 от 6.01.2015 г. на ВАС по адм. д. № 8011/2014 г., VII о., докладчик съдията Калина Арнаудова е посочено, че видно от чл. 9б ЗМДТ, препращащ към чл. 4, ал. 1 - ал. 5 ЗМДТ, при обжалването на АУПОВ, установяващ задължения за заплащане на такса битови отпадъци, е приложим редът по ДОПК. Според чл. 4, ал. 5, предл. 2-ро от ЗМДТ, правомощията на териториален директор на Националната агенция за приходите (НАП) се изпълняват от ръководителя на звеното за местни приходи в съответната община. Разпоредбата на чл. 156, ал. 1 ДОПК предвижда, че на оспорване пред съд подлежи ревизионният акт в частта, която не е отменена при обжалването по административен ред. Това, предвид разпоредбата на чл. 144, ал. 1 ДОПК, означава, че самият АУПОВ подлежи на обжалване пред съда, а не актът на горестоящия административен орган, с който той е потвърден/мълчаливо потвърден. Съгласно чл. 159, ал. 2 ДОПК, регламентиращ специални правила при обжалването пред съд, ответник в съдебното производство е решаващият орган.

Друг е казусът с контрола на акт за установяване на задълженията от местната приходна администрация. В Решение № 369 от 10.01.2013 г. на ВАС по адм. д. № 12992/2012 г., VII о., докладчик съдията Лозан Панов е постановено, че в производството по обжалване на АУЗД за местни данъци (и местни такси, предвид препращащата разпоредба на чл. 9 ЗМДТ), издаден по реда на чл. 107, ал. 3 ДОПК, приложим на основание чл. 4, ал. 1 ЗМДТ, компетентният орган да осъществи задължителния административен контрол е ръководителят на звеното за местни приходи при общината и с неговото произнасяне приключва производството по обжалване на АУЗД по административен ред, а за задълженото лице възниква правото да обжалва АУЗД по съдебен ред по реда и при условията на чл. 156, ал. 1 и следващите от ДОПК.



Важен за правото на обжалване на данъчните субекти е съдебният контрол на актовете за прихващане и възстановяване. Така в Решение № 418 от 14.01.2014 г. на ВАС по адм. д. № 3655/2013 г., I о., докладчик съдията Мадлен Петрова е постановено, че съгласно чл. 129, ал. 7 ДОПК, актовете за прихващане и възстановяване подлежат на обжалване по реда, предвиден за ревизионните актове - чл. 152 ДОПК, респективно чл. 156 ДОПК.

В Определение от 18.11.2008 г. на АдмС - София по адм. д. № 3616/2008 г., I о., 8-ми с-в, докладчик председателят Калина Арнаудова е постановено, че с разпоредбата на чл. 156 от ДОПК са предвидени два различни по начален

момент и по продължителност срока за съдебно обжалване на ревизионен акт, приложими в две самостоятелни, независими една от друга хипотези. Сроктът по чл. 155, ал. 1 от ДОПК е преклузивен и след изтичането му (при липса на валидно продължаване на срока) се погасява правото на горестоящия административен орган да постанови решение. "Мълчаливият отказ" представлява законова фикция, по силата на която непроизнасянето на долустоящ административен орган в законния срок е приравнено на отказ да издаде индивидуален административен акт. "Мълчаливото потвърждаване" (съдържащо се в ДОПК) се формира по повод обжалване по административен ред на един вече издаден административен акт, по силата на който са определени данъчни задължения, а не по повод искане за издаване на такъв. При него непроизнасянето на горестоящ административен орган в законния срок води до потвърждаване на вече издаден административен акт.

Спиране на изпълнението на ревизионният акт от съда

Идентично с обжалването по административен ред е и законното разрешение при обжалване по съдебен ред, автоматично да не се спира изпълнението на ревизионния акт. Изпълнението може да бъде спряно от административния съд по искане на жалбоподателя. Искане за спиране на изпълнението може да се прави само за частта на ревизионния акт, която е обжалвана пред съда. Тоест изводът е, че искането за спиране следва да се осъществи изрично и практически подобно искане е възможно да се посочи в жалбата или с нарочна молба до съда. Към искането се прилагат доказателствата за направеното обезпечение в размер на главницата и лихвите, а когато не е наложено обезпечение, искането трябва да съдържа предложение за обезпечение в същия размер. Съответно приложение намират разпоредбите на чл. 153, ал. 3 - 5 от ДОПК, които се прилагат при спиране на изпълнението от административния орган, когато ревизионният акт се обжалва по административен ред.

Искането за спиране на изпълнението се подава до органа, компетентен да разгледа жалбата и към него се прилагат доказателствата за направеното обезпечение в размера на главницата и лихвите към датата на подаване на искането. Когато не е наложено обезпечение, искането трябва да съдържа предложение за обезпечение в същия размер. Изводът е, че може да се поиска спиране на изпълнението на ревизионния акт, но при условие че се заплати обезпечение в определен от кодекса размер. Паричното обезпечение е гаранция за данъчните органи, че при евентуално потвърждаване на ревизионния акт, фискът ще е гарантиран и данъчно задълженото лице няма да оцети държавната хазна.

Решаващият орган спира изпълнението на ревизионния акт, когато представеното обезпечение е:

1. в пари;
2. безусловна и неотменяема банкова гаранция;
3. държавни ценни книжа.

Когато не се представи описаното по-горе като вид и размер обезпечение от страна на жалбоподателя, то решаващият орган извършва преценка съобразно представеното, съответно предложеното, обезпечение и може да спре изпълнението, като задължи компетентния публичен изпълнител в определен срок да наложи обезпечителни мерки върху предложеното като обезпечение имущество. Спирането на изпълнението има действие от датата на налагане на обезпечителните мерки от публичния изпълнител.

Предвидена е гаранция за правата на данъчния субект и при евентуален отказ да се спре изпълнението. Съдът се произнася в 14-дневен срок от подаването на искането за спиране с определение, което подлежи на обжалване пред Върховния административен съд.

Отчитайки големия размер на санкциите, обикновено в практиката се прилага както възможността за спиране на изпълнението на ревизионния акт при обжалването му по административен ред, така и при съдебното му оспорване. Поради тази причина сме селектирали няколко ключови съдебни решения, касаещи проблемите на спирането на изпълнението на ревизионния акт при съдебно оспорване.



Решение № 3940 от 7.04.2015 г. на ВАС по адм. д. № 8155/2014 г., VIII о., докладчик съдията Василка Шаламанова, постановява, че съгласно разпоредбата на чл. 195, ал. 6 ДОПК обезпеченията се извършват по балансовата стойност на активите, а когато такава няма - по застрахователна стойност.

В Определение от 29.12.2009 г. на АдмС - Велико Търново по адм. д. № 905/2009 г., 3-ти с-в, докладчик председателят Евтим Банев е постановено, че изпълнението на ревизионния акт може да се спре по искане на жалбоподателя, като искането се подава до органа, компетентен да разгледа жалбата, като към него се прилагат доказателства за направеното обезпечение в размера на главницата и лихвите, а в случаите, когато не е наложено обезпечение, искането трябва да съдържа предложение за обезпечение в същия размер.

С Определение № 96 от 6.03.2008 г. на АдмС - Велико Търново по ч. адм. д. № 187/2008 г., II-ри с-в, докладчик съдията Георги Чемширов, съдът анализира реда за извършване на обезпеченията. Обезпеченията се извършват по балансовата стойност на активите, а когато няма такава - в следната последователност: по данъчна оценка; по застрахователна стойност; по придобивна стойност на вещи - собственост на физически лица.

Искане за спиране на изпълнението може да се прави само за частта от ревизионния акт, която е обжалвана пред съда. За да е допустимо за разглеждане подадено до административния съд искане за спиране на изпълнението на един ревизионен акт, то същото се предпоставя от валидно и допустимо обжалване на същия акт, като подлежи на спиране тази част от ревизионния акт, която се обжалва. Към искането се прилагат доказателства за направеното обезпечение в размера на главницата и лихвите, а когато не е наложено обезпечение, искането трябва да съдържа предложение за обезпечение в същия размер.

Друго Определение № 156 от 16.04.2008 г. на АдмС - Велико Търново по адм. д. № 260/2008 г., 2-ри с-в, докладчик съдията Георги Чемширов третира принципно въпросите за спиране на изпълнението. Искане за спиране на изпълнението може да се прави само за частта от ревизионния акт, която е обжалвана пред съда. Към искането се прилагат доказателства за направеното обезпечение в размера на главницата и лихвите, а когато не е наложено обезпечение, искането трябва да съдържа предложение за обезпечение в същия размер.

Процесуални аспекти на разглеждането на жалбата срещу ревизионния акт и решаването на делото

Изложението по този сегмент от дипломната работа обхваща изцяло процесуалния ред и считаме за уместно да бъде описан чрез съдебни актове, възприети за важни при селективния прочит на съдебната практика от дипломанта.

Съдът разглежда жалбата с участие на страните. При разглеждането на жалбата се призовават решаващият орган и жалбоподателят.

Прокурорът може да встъпи в производството, когато намери за необходимо, в защита на държавен или обществен интерес.

Когато в същия съд са образувани дела по жалби срещу ревизионни актове за отговорността на други лица за задължения, установени с обжалвания ревизионен акт, съдът може по своя инициатива или по искане на някоя от страните да ги обедини в едно производство за общо разглеждане и решаване.



Процесуалната легитимация на страните в съдебната фаза е предмет на анализ в Решение № 7917 от 29.06.2015 г. на ВАС по адм. д. № 14809/2014 г., VII о., докладчик съдията Иван Раденков. Надлежността на страните в съдебното административно производство, т.е. процесуалната им легитимация, се определя на основата на твърденията на оспорващия в жалбата, че именно той е носител на правото на оспорване на посочения административен акт. Законодателят изрично е посочил в чл. 159, ал. 2 във вр. с чл. 144, ал. 1 ДОПК, кой е ответник и следователно кой е надлежна страна в съдебното производство по оспорване на акт за установяване на задължение по декларация. Това е решаващият орган. Решаващ орган в производството по установяване на задължения по декларация по Закона за местните данъци и такси е ръководителят на звеното за местни приходи в съответната община - чл. 4, ал. 5 ЗМДТ.

Въпросът за страните е предмет на обсъждане и правни анализи в Решение № 9563 от 18.08.2016 г. на ВАС по адм. д. № 1257/2016 г., VII о., докладчик съдията Соня Янкулова. Съгласно чл. 153, ал. 1 АПК, страни в съдебното производство са оспорващият и органът, издал акта. Само на правния субект, който е сочен за издател на оспорения акт, законът предоставя процесуална правоспособност да докаже пред съда законосъобразността на акта. Законът не поставя никакви други изисквания, за да придобие качеството на ответник правният субект, издал оспорения акт, освен да е издател на акта. Дали издалият оспорения акт правен субект е компетентен да го издаде и дали са спазени изискванията за законосъобразност при издаване на акта, правният субект ще трябва да докаже в рамките на съдебното производство. Законът, чрез предоставянето на процесуална правоспособност на правния субект, издател на оспорения акт, гарантира, че съдебното производство ще бъде проведено спрямо надлежния ответник и следователно ще осигури държавната санкция на нарушилия предоставената му власт орган и чрез това ще защити правата на адресата на акта или ще отхвърли оспорването и ще установи законното упражняване на държавната власт по задължителен за страните по делото начин.

По принцип законодателят може да предвиди възможност за определен вид актове, процесуална правоспособност да има не издателят на акта, а друг (обикновено горестоящ орган, който извършва задължителен административен контрол) орган, но тази възможност следва да е изрично предвидена в закон, защото представлява отклонение от визирания в чл. 153, ал. 1 АПК основен принцип (виж например чл. 159, ал. 2 ДОПК). В Закона за защита на потребителите не е налице изрична разпоредба, която да създава процесуална правоспособност на директора на регионалната дирекция да бъде страна в съдебното производство по обжалване на акт, издаден от орган, който е в структурата, която ръководи.

Участието на страните в процеса и възпрепятстването на упражняване на правото на защита се разглежда в Решение № 6730 от 16.05.2013 г. на ВАС по адм. д. № 4712/2013 г., 5-членен с-в, докладчик съдията Свилена Проданова. Отмяната по реда на чл. 237 и сл. АПК е извънinstancионно средство за контрол върху влезли в сила съдебни решения, както и за защита срещу влезли в сила определения и разпореджания, с които се прегражда развитието на делото. Основанията за отмяна са изчерпателно изброени в чл. 239 от АПК, от т. 1 до т. 6 включително.

*Според чл. 239, т. 5 АПК, актът подлежи на отмяна, когато страната вследствие нарушаване на съответните правила е била лишена от възможност да участва в делото или не е била надлежно представявана, или когато не е могла да се яви лично или чрез повереник по причина на препятствие, което не е могла да отстрани. **Участието на страните в процеса следва да е гарантирано, но не е задължително по смисъла на чл. 159 ДОПК и § 2 ДР ДОПК вр. с чл. 142 ГПК.***

Отмяната на влезли в сила съдебни решения не е фаза, стадий от процеса, а самостоятелно, извънinstancионно производство за защита срещу неправилни решения, когато неправилността се състои в несъответствие между решението и действителното правно положение и се дължи на изчерпателно изброени причини. Решенията на Европейския съд по правата на човека се ползват със сила на присъдено нещо и са относими само досежно страните, участвали в процеса, и не могат да се ползват изобщо от всички страни. Те имат установителен характер за констатираното нарушение на гарантираното от конвенцията право.

С Решение № 9766 от 30.06.2011 г. на ВАС по адм. д. № 3343/2010 г., I о., докладчик съдията Атанаска Дишева се стига до извода относно правилото, че решението не може да се изменя във вреда на жалбоподателя. То се прилага само в рамките на едно производство, т.е. важи при обжалване на един ревизионен акт, но не и в случаите, при които ревизионният акт е отменен по административен ред и преписката е върната за извършване на нова ревизия, тъй като в този случай е издаден нов акт, който подлежи на самостоятелно обжалване.



С постановяване на решение по делото съдът:

- ⇒ може да отмени изцяло или частично ревизионния акт;
- ⇒ може да измени в обжалваната част ревизионния акт;
- ⇒ може да отхвърли жалбата.

Преценката на съда и проверката на ревизионния акт обхващат:

- ⇒ законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт;
- ⇒ дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Когато в хода на ревизионното производство давностният срок е изтекъл и е уважено възражение за изтекла давност, съдът се произнася по основанията и размера на задължението, като изрично посочва, че ревизионният акт не подлежи на принудително изпълнение.

Важи правилото, както и при обжалването по административен ред, че със съдебното решение не може да се изменя актът във вреда на жалбоподателя.



Относно пределите на съдебния контрол, в Решение № 8029 от 12.06.2014 г. на ВАС по адм. д. № 731/2014 г., VII о., докладчик председателят Йовка Дражева, изрично става ясно, че съгласно чл. 156, ал. 1 ДОПК на съдебен контрол пред административния съд подлежи акт за установяване на данъчни задължения в онази част, в която не е отменен от решаващия орган. Следователно не е достатъчно да има обжалване предварително по административен ред, а трябва и да има произнасяне по същество.

Неподаването на жалба до съда по чл. 147, ал. 3 от ДОПК срещу процесуалното решение на решаващия орган има за правна последица влизане в сила на отказа за разглеждане на жалба по административен ред и съответно на липсата на изрично или мълчаливо потвърждаване на акт за установяване на данъчни задължения. Това пречатства правото на жалба пред съда, тъй като не е налице абсолютна процесуална предпоставка по чл. 156 от ДОПК.

Относно сроковете за процесуални действия, както при обжалването по съдебен ред, така и при обжалването по административен ред, яснота внася Определение № 175 от 3.12.2007 г. на АдмС - Велико Търново по адм. д. № 396/2007 г., IV-ти с-в, докладчик председателят Йорданка Маринова. Приема се, че срокът в административните производства по ДОПК е спазен, когато действието е извършено или документите са подадени пред надлежния орган или са получени от страната преди изтичането на срока, определен по реда на чл. 22 от ДОПК. Чл. 24 от ДОПК установява начините за спазването на срока по чл. 23, което свързва с наличието на поне едно от обстоятелствата, посочени в т. 1 - 5 от същата разпоредба. Ограничението на чл. 133, ал. 1, б. „в“ от ГПК, вр. с чл. 144 от АПК е неприложимо при оспорване истинността на датата на входящия номер на жалба, за което се развива производство по чл. 154 от ГПК. Субсидиарно се прилага правилото на чл. 133, ал. 1, б. „в“ от ГПК, че се забранява установяването на обстоятелства, за които законът изисква писмена форма за доказването им чрез свидетелски показания.

Доказателствената тежест ясно е посочена в Решение № 2305 от 4.03.2015 г. на ВАС по адм. д. № 4068/2014 г., VIII о., докладчик съдията Весела Павлова. Съгласно чл. 124, ал. 2 ДОПК, при извършена ревизия по реда на чл. 122 от същия кодекс, фактическите констатации в ревизионния акт се смятат за верни до доказване на противното. Доказателствената тежест в производството по оспорване на ревизионен акт пред съда е за ревизираното лице.

Обжалване на ревизионни актове пред Върховен административен съд

Касационното производство при оспорване на ревизионен акт се развива пред Върховен административен съд. Предмет на касационно оспорване по ДОПК е решението на административния съд, който е първа инстанция. Процесуалният ред, който се прилага е този, предвиден в Административнопроцесуалния кодекс.

Решението на административния съд е окончателно и не се достига до касационно производство по дела, по които:

- ⇒ се обжалват установени с ревизионния акт публични вземания общо в размер до 750 лв., в които не се включват начислените лихви за забава;
- ⇒ когато ревизионният акт е издаден на физически лица, и общо в размер до 4000 лв., в които не се включват начислените лихви за забава;
- ⇒ когато ревизионният акт е издаден на юридически лица и общо в размер до 4000 лв., в които не се включват начислените лихви за забава.

Държавна такса за касационно обжалване се определя по реда на Административнопроцесуалния кодекс върху определяем материален интерес в размер на установеното с ревизионния акт публично вземане.

С касационната жалба подлежи на оспорване изцяло или в отделни негови части първоинстанционното съдебно решение. Касационната жалба е строго формален акт и се подава в писмена форма. При касационно оспорване на първоинстанционно решение по дела, касаещи данъчни производства задължително важи правилото за приподписване на жалбата от адвокат или юрисконсулт, освен когато жалбоподателят или неговият представител има юридическа правоспособност. Към искането се прилага пълномощно за приподписването, а когато жалбоподателят или неговият представител има юридическа правоспособност – удостоверение за юридическа правоспособност.

Жалбата не може да съдържа нецензурни думи, обиди или заплахи.

Касационните основания касаят порок на първоинстанционното съдебно решение, когато то е:

1. нищожно;
2. недопустимо;
3. неправилно поради нарушение на материалния закон, съществено нарушение на съдопроизводствените правила или необоснованост.

АПК предвижда право на касационно оспорване за:

- ⇒ Страните по делото, за които решението на първата инстанция е неблагоприятно;
- ⇒ Лицата, спрямо които решението има сила, имат право да го обжалват, когато то е неблагоприятно за тях, макар и да не са участвали в делото.

Процесуалните права и тяхното упражняване е свързано с фиксирани срокове, които имат преклузивен характер. В тази връзка касационната жалба се подава до Върховния административен съд чрез съда, който е постановил решението, в 14-дневен срок от деня на съобщението, че решението е изготвено. Лицата, спрямо които решението има сила, имат право да го обжалват, когато то е неблагоприятно за тях до момента на влизането му в сила за страните по делото.

Първото действие по администриране на касационната жалба е проверката за редовност и допустимост. То се осъществява от първата инстанция. Съдията-докладчик в първоинстанционния съд извършва проверка на редовността на касационната жалба или протеста и ако не отговарят на изискванията на чл. 212 и 213 от АПК, с разпореждане ги оставя без движение и изпраща съобщение

на оспорващия да отстрани нередовностите в 7-дневен срок от получаването му. Когато нередовностите не се отстранят в срок, първоинстанционният съд връща жалбата или протеста.

Касационната жалба или протест се оставят без разглеждане от първоинстанционния съд, а образуваното касационно производство се прекратява, когато:

1. са подадени от лице или организация, които не са участвали в съдебното производство;
2. решението или обжалваната му част не съществува;
3. са подадени след срока по чл. 211 от АПК;
4. са подадени против решение, което не подлежи на касационно оспорване;
5. бъдат оттеглени или бъде извършен отказ от тях с писмено заявление.

Първоинстанционният съд е задължен да се произнесе по исканията за:

1. възстановяване на срока за касационно оспорване,
2. освобождаване от държавна такса,
3. направените преди изпращане на делото искания за предоставяне на правна помощ по реда на Закона за правната помощ и искания по чл. 166 и 167 от АПК.

Съдът изпраща препис заедно с приложенията на другите страни, когато касационната жалба е редовна. В 14-дневен срок от получаването на преписите от жалбата, страните могат да подадат отговор. Отговорът не може да съдържа нецензурни думи, обиди или заплахи. **Подаването на отговор е възможност, а не задължение. В първото заседание по делото, в частта на процеса след даване на ход на делото страните имат право да изразят становище по жалбата. Делото се изпраща на касационния съд след подаването на отговора или след изтичането на срока за подаване на отговор.**

Председателят на касационния съд или неговите заместници, съответно председателят на отделението осъществяват контрол върху извършената от първоинстанционния съд проверка на редовността и допустимостта на касационната жалба или протест, като:

1. ако бъде установено неизпълнение на задълженията на първата инстанция, оставят без движение касационната жалба или протест или изпращат делото на първоинстанционния съд с конкретни указания;
2. ако не са изпълнени в срок дадени указания за отстраняване на нередовности или бъде установено някое от основанията по чл. 215 от АПК, касационната жалба или протестът се оставят без разглеждане с разпореждане и производството по делото се прекратява; същите правомощия има и съдът при образувано касационно производство.

Касационният жалбоподател може да оттегли или да се откаже изцяло или отчасти от оспорването до приключване на касационното производство. Отказът изцяло или отчасти от оспорването не може да бъде оттеглян. Предварителен отказ от правото на оспорване е недействителен.

Жалбата или протестът се оставят без разглеждане, а образуваното касационно производство се прекратява, когато:

1. са подадени от лице или организация, които не са участвали в съдебното производство;
2. решението или обжалваната му част не съществува;
3. са подадени след срока по чл. 211 АПК;

4. са подадени против решение, което не подлежи на касационно оспорване;

5. бъдат оттеглени или бъде извършен отказ от тях с писмено заявление.

Когато решението е постановено от административен съд, касационното дело се разглежда от тричленен състав на Върховния административен съд.

Касационната проверка обхваща само посочените в жалбата пороци на решението. Служебно съдът следи за валидността, допустимостта и съответствието на решението с материалния закон. По отношение на доказателствата за установяване на касационните основания се допускат писмени доказателства. Не се допускат доказателства за установяване на обстоятелства, несвързани с касационните основания. Върховният административен съд преценява прилагането на материалния закон въз основа на фактите, установени от първоинстанционния съд в обжалваното решение.

Постановяването на решение от страна на Върховния административен съд е крайният акт по оспорването. С решението си ВАС оставя в сила решението или го отменя в оспорваната му част, ако е неправилно. Когато Върховният административен съд остави в сила решението, той го мотивира, като може да препрати и към мотивите на първоинстанционния съд. Когато решението е недопустимо, Върховният административен съд го обезсилва в оспорваната част, като прекратява делото, връща го за ново разглеждане или го препраща на компетентния съд или орган.

В хипотеза, когато административният орган със съгласието на останалите ответници оттегли административния акт Върховният административен съд обезсилва постановеното по този акт или отказ съдебно решение като недопустимо и прекратява делото. Когато решението е нищожно, Върховният административен съд обявява нищожността му изцяло и ако делото не подлежи на прекратяване, го връща на първоинстанционния съд за постановяване на ново решение. Когато пред Върховния административен съд е сключено споразумение, съдът го потвърждава с определение, с което обезсилва съдебното решение и прекратява делото.

При отмяна на решението, Върховният административен съд решава делото по същество. Върховният административен съд връща делото за ново разглеждане от друг състав на първоинстанционния съд, когато:

1. установи съществено нарушение на съдопроизводствените правила;
2. трябва да се установят факти, за които събирането на писмени доказателства не е достатъчно.

Касационното решение е окончателно.

Указанията на Върховния административен съд по тълкуването и прилагането на закона са задължителни при по-нататъшното разглеждане на делото.

Жалбата или протестът срещу повторно постановеното решение се разглежда от друг състав на Върховния административен съд. При ново разглеждане на делото от първоинстанционния съд, последният разглежда делото по общия ред, като производството започва от първото незаконосъобразно процесуално действие, послужило като основание за връщане на делото. При новото разглеждане на делото се допускат само писмени доказателства, които не са могли да бъдат известни на страната, както и доказателства за новооткрити или новонастъпили обстоятелства след първоначалното разглеждане на делото от първоинстанционния съд. Съдът се произнася и по разноските за водене на делото във Върховния административен съд.

Когато решението на първоинстанционния съд бъде отменено повторно, Върховният административен съд не връща делото за ново разглеждане, а го решава по същество. Когато основанийето за отмяна налага това, Върховният административен съд, след като отмени решението, насрочва делото в открито съдебно заседание и ако е необходимо, събира нови доказателства.



Държавни такси

Касационният жалбоподател внася предварително държавна такса в размер на 70 лв. за гражданите, едноличните търговци, държавните и общинските органи и за други лица, осъществяващи публични функции, и организации, предоставящи обществени услуги, и в размер на 370 лв. за организациите. Когато има определяем материален интерес по делото, тези такси не се дължат, а се дължи такса, определена като процент от интереса.

Когато има определяем материален интерес по делото, държавната такса за гражданите, едноличните търговци, организациите, държавните и общинските органи и за други лица, осъществяващи публични функции, и организации, предоставящи обществени услуги, е пропорционална и е в размер 0,8 на сто от материалния интерес, но не повече от 1700 лв., а в случаите, когато материалният интерес е над 10 000 000 лв. – таксата е в размер 4500 лв.



Представянето на доказателства е предмет на правен анализ в Решение № 53 от 6.01.2014 г. на ВАС по адм. д. № 9961/2013 г., VII о., докладчик съдията Таня Вачева. Съгласно чл. 171, ал. 4 АПК съдът е длъжен да укаже на страните, че следва да представят доказателства за всички правнозначими факти и обстоятелства от значение за решаване на делото по силата на служебното начало - чл. 9, ал. 3 и ал. 4 АПК, като даде конкретни указания за разпределението на доказателствената тежест. Само след изпълнение на тези му указания решаващият състав може да стигне до категоричен извод дали оспореният пред него индивидуален административен акт е законосъобразен. Съблюдаването на тези императивни процесуални норми се явява гаранция за правилното установяване на релевантните факти и прилагането на относимата материалноправна уредба.

Действието на съдебния акт се разглежда в Решение № 567 от 16.01.2014 г. на ВАС по адм. д. № 12830/2013 г., 5-членен с-в, докладчик съдията Таня Куцарова. Съгласно разпоредбата на чл. 177, ал. 1 АПК, съдебният акт има сила на пресъдено нещо по отношение на всички. Конститутивното действие на решението за отмяна на административния акт се състои в отпадането с обратна сила на разпоредените с него правни последици и поради това се разпростира не само по отношение на страните по делото, а към всички негови адресати. Аргумент в тази насока е и разпоредбата на чл. 297 ГПК, приложима по силата на препращащата норма на чл. 144 АПК, съгласно която влязлото в сила решение е задължително за съда, който го е постановил и за всички съдилища, учреждения и общини в Република България. Съгласно нормата на чл. 210, ал. 1 АПК, право да обжалват решението имат страните по делото, за които то е неблагоприятно.

Страните, които имат право да обжалват решението на първа инстанция са предмет на анализ в Решение № 3981 от 24.03.2014 г. на ВАС по адм. д. № 16167/2013 г., 5-членен с-в, докладчик съдията Галина Матейска. Съгласно

разпоредбата на чл. 210, ал. 1 АПК, право да обжалват решението имат страните по делото, тоест включително и заинтересованите страни, но само когато за тях решението е неблагоприятно.

Едно съдебно решение е недопустимо, когато не отговаря на изискванията, при които делото може да се реши по същество. За разлика от гражданския процес, където всяка страна е длъжна да докаже своите твърдения, в административния процес административният орган и лицата, за които оспореният административен акт е благоприятен, трябва да установят съществуването на фактическите основания, посочени в него, и изпълнението на законовите изисквания при издаването му (чл. 170, ал. 1 АПК). Само когато се оспорва отказ за издаване на административен акт, оспорващият трябва да установи, че са били налице условията за издаването му (чл. 170, ал. 2 АПК). Отделно от това, съгласно чл. 163, ал. 3 АПК, съдът е длъжен да укаже на страните необходимостта от събиране на доказателства извън тези, които се съдържат в административната преписка, когато това е необходимо за изясняване на правния спор. Принципът на служебното начало в административния процес включва и указание на съда, че за някои обстоятелства от значение за решаване на делото те не сочат доказателства - чл. 9, ал. 3 АПК, което е в пряка връзка с чл. 171, ал. 4 АПК за задължението на съда да указва на страните, че за някои обстоятелства от значение за делото те не сочат доказателства.

Редът, по който жалбата може да се изпрати е анализиран в Определение № 13 от 13.02.2012 г. на АдмС - Кюстендил по ч. к. а. н. д. № 62/2012 г., докладчик съдията Милена Стоилова. Нормата на чл. 62, ал. 2 от ГПК не съдържа изрично изброяване на техническите възможности за изпращане на жалбата, а акцентира върху обстоятелството, че за срочността на процесуалното действие е без значение моментът на пристигане на документа, като е важен моментът на изпращането му. Понятието „изпращане по пощата“ е родово такова на всеки технически начин, чрез който могат да се изпратят документи, като се удостовери датата на изпращане. Тук се включват възможностите на фирмите, извършващи пощенски услуги, куриерски служби, телекс, факс, електронна поща.

Компетентен да извърши проверка по чл. 215 от АПК е административният съд. Районният съд има задължение да администрира касационната жалба при нейното придвижване до административния съд, но не и да изземва правомощията на последния.

Значението на указанията на Върховния административен съд по тълкуването и прилагането на закона са задължителни при по-нататъшното разглеждане на делото. Така е постановено в Решение № 15207 от 15.12.2014 г. на ВАС по адм. д. № 2792/2014 г., I о., докладчик председателят Йордан Константинов. Вярно е, че съгласно чл. 160, ал. 1 о ДОПК съдът решава делото по същество, от което следва, че може да изложи и други аргументи и да пререши спора. Но на това право кореспондира и задължение на съда да укаже на страната, че следва да ангажира доказателства във връзка с това ново правно основание /по аргумент от чл. 171, ал. 4 АПК във § 2 ДР ДОПК/.

Обхвата на проверка от касационната инстанция е представен в Решение № 7030 от 26.05.2014 г. на ВАС по адм. д. № 11252/2013 г., VII о., докладчик съдията Соня Янкулова. Съгласно чл. 218, ал. 1 АПК, касационният съд се произнася само по посочените в жалбата отменителни основания, но съгласно алинея 2 на същата разпоредба за валидността, допустимостта и

съответствието на решението с материалния закон съдът следи и служебно. Тъй като невалидното и недопустимо съдебно решение лишава от предмет касационната проверка за правилност на оспореното решение, касационният съд е длъжен най-напред да извърши проверка за валидност и допустимост на обжалваното решение.

Законодателят изрично е посочил в чл. 159, ал. 2 във вр. с чл. 144, ал. 1 ДОПК, кой е ответник и следователно кой е надлежна страна в съдебното производство по оспорване на акт за установяване на задължение по декларация. Това е решаващият орган. Решаващ орган в производството по установяване на задължения по декларация по Закона за местните данъци и такси е ръководителят на звеното за местни приходи в съответната община - чл. 4, ал. 5 ЗМДТ. Не на общината или на отдела, а на органа по приходите законодателят е предоставил правомощията по установяване на задължения по декларация, както и не на общината или на отдела, а на ръководителя на звеното за местни приходи законодателят изрично е предоставил процесуалната легитимация да бъде страна в съдебното производство по оспорване на акт за установяване на задължение по декларация.

Данъчно-ревизионните производства са интензивен сектор, който е способ за контрол и установяване на данъчни задължения, чрез които се кумулира приходната част на държавния бюджет. От друга страна стоят интересите на стопанските субекти, които са особено чувствителни по отношение на действията на приходната администрация. Именно поради тази причина, настоящата публикация представи и анализира множество спорни въпроси по данъчно-ревизионните производства, като същите са селектирани с оглед процесния подход и отклоненията в администрирането и правораздаването.

Използвани източници:

Административнопроцесуален кодекс (Обн., ДВ, бр. 30 от 11.04.2006 г., в сила от 12.07.2006 г.)

Данъчно-осигурителен процесуален кодекс (Обн., ДВ, бр. 105 от 29.12.2005 г., в сила от 1.01.2006 г.);

Тълкувателно решение № 7/11.12.2008 г., постановено по тълк. дело №3/2008 г. на ОСК на ВАС;

Решение № 1741 от 7.02.2014 г. на ВАС по адм. д. № 7036/2013 г., VIII о., докладчик съдията Мира Райчева;

Решение № 114 от 6.01.2015 г. на ВАС по адм. д. № 8011/2014 г., VII о., докладчик съдията Калина Арнаудова;

Решение № 9766 от 30.06.2011 г. на ВАС по адм. д. № 3343/2010 г., I о., докладчик съдията Атанаска Дишева;

Решение № 369 от 10.01.2013 г. на ВАС по адм. д. № 12992/2012 г., VII о., докладчик съдията Лозан Панов;

Решение № 53 от 6.01.2014 г. на ВАС по адм. д. № 9961/2013 г., VII о., докладчик съдията Таня Вачева;

Решение № 567 от 16.01.2014 г. на ВАС по адм. д. № 12830/2013 г., 5-членен с-в, докладчик съдията Таня Куцарова;

Решение № 3981 от 24.03.2014 г. на ВАС по адм. д. № 16167/2013 г., 5-членен с-в, докладчик съдията Галина Матейска;

Решение № 15207 от 15.12.2014 г. на ВАС по адм. д. № 2792/2014 г., I о., докладчик председателят Йордан Константинов;

Решение № 2305 от 4.03.2015 г. на ВАС по адм. д. № 4068/2014 г., VIII о., докладчик съдията Весела Павлова;

Решение № 418 от 14.01.2014 г. на ВАС по адм. д. № 3655/2013 г., I о., докладчик съдията Мадлен Петрова;

Решение № 3940 от 7.04.2015 г. на ВАС по адм. д. № 8155/2014 г., VIII о., докладчик съдията Василка Шаламанова;

Решение № 17444 от 27.12.2013 г. на ВАС по адм. д. № 1828/2013 г., I о., докладчик председателят Маруся Димитрова;

Решение № 9086 от 20.06.2013 г. на ВАС по адм. д. № 248/2013 г., I о., докладчик съдията Бисер Цветков;

Решение № 12211 от 20.10.2010 г. на ВАС по адм. д. № 4581/2010 г., I о., докладчик съдията Мирослав Мирчев;

Решение № 2131 от 24.02.2016 г. на ВАС по адм. д. № 1867/2015 г., I о., докладчик съдията Милена Славейкова;

Решение № 886 от 27.01.2016 г. на ВАС по адм. д. № 1171/2015 г., I о., докладчик съдията Бисер Цветков;

Решение № 1426 от 3.02.2014 г. на ВАС по адм. д. № 4520/2013 г., I о., докладчик съдията Фани Найденова;

Решение № 2368 от 5.03.2015 г. на ВАС по адм. д. № 4319/2014 г., VIII о., докладчик съдията Димитър Първанов;

Решение № 8445 от 30.06.2017 г. на ВАС по адм. д. № 14065/2016 г., I о., докладчик председателят Светлозара Анчева;

Решение № 369 от 13.01.2016 г. на ВАС по адм. д. № 15858/2014 г., I о., докладчик съдията Милена Златкова;

Решение № 608 от 19.01.2016 г. на ВАС по адм. д. № 5887/2015 г., II о., докладчик съдията Джузепе Роджери;

Решение № 872 от 27.01.2016 г. на ВАС по адм. д. № 661/2015 г., I о., докладчик съдията Милена Славейкова;

Решение № 1011 от 27.01.2014 г. на ВАС по адм. д. № 5617/2013 г., I о., докладчик съдията Мадлен Петрова;

Решение № 1326 от 9.02.2016 г. на ВАС по адм. д. № 2402/2015 г., I о., докладчик съдията Светлозара Анчева;

Решение № 7917 от 29.06.2015 г. на ВАС по адм. д. № 14809/2014 г., VII о., докладчик съдията Иван Раденков;

Решение № 9563 от 18.08.2016 г. на ВАС по адм. д. № 1257/2016 г., VII о., докладчик съдията Соня Янкулова;

Решение № 6730 от 16.05.2013 г. на ВАС по адм. д. № 4712/2013 г., 5-членен с-в, докладчик съдията Свилена Проданова;

Решение № 7030 от 26.05.2014 г. на ВАС по адм. д. № 11252/2013 г., VII о., докладчик съдията Соня Янкулова;

Определение № 44 от 7.05.2009 г. на АдмС - София по адм. д. № 813/2009 г., I о., 4-ти с-в, докладчик съдията Весела Павлова;

Определение № 13 от 13.02.2012 г. на АдмС - Кюстендил по ч. к. а. н. д. № 62/2012 г., докладчик съдията Милена Стоилова;

Определение № 156 от 16.04.2008 г. на АдмС - Велико Търново по адм. д. № 260/2008 г., 2-ри с-в, докладчик съдията Георги Чемширов;

Определение № 96 от 6.03.2008 г. на АдмС - Велико Търново по ч. адм. д. № 187/2008 г., II-ри с-в, докладчик съдията Георги Чемширов;

Определение от 29.12.2009 г. на АдмС - Велико Търново по адм. д. № 905/2009 г., 3-ти с-в, докладчик председателят Евтим Банев;

Определение от 18.11.2008 г. на АдмС - София по адм. д. № 3616/2008 г., I о., 8-ми с-в, докладчик председателят Калина Арнаудова;

Определение № 31 от 19.01.2010 г. на АдмС - Велико Търново по адм. д. № 15/2010 г., 2-ри с-в, докладчик съдията Георги Чемширов;

Определение № 175 от 3.12.2007 г. на АдмС - Велико Търново по адм. д. № 396/2007 г., IV-ти с-в, докладчик председателят Йорданка Маринова;

Определение № 394 от 7.12.2009 г. на АдмС - Велико Търново по адм. д. № 813/2009 г., 3-ти с-в, докладчик председателят Евтим Банев;

Определение № 149 от 11.04.2008 г. на АдмС - Велико Търново по адм. д. № 240/2008 г., 3-ти с-в, докладчик председателят Евтим Банев.

