

ВАЖИ ЛИ ПРИНЦИПЪТ НА ПРОПОРЦИОНАЛНОСТ В ДАНЪЧНИЯ ПРОЦЕС¹?

Д-р Младен Младенов²

Принципът на пропорционалност като един от фундаменталните принципи на европейските правни системи е намерил своето място в действащото българско право чрез нормата на чл. 6 от Административнопроцесуалния кодекс (АПК), озаглавена от българския законодател „съразмерност“.

Този принцип сам по себе си е „ядрото“ на АПК, защото поставя на качествено нова основа настройката на административните органи по отношение на техните актове и действия. При действието му тези органи не могат да

¹ За краткост в статията данъчно-осигурителният процес (административният процес по смисъла на чл. 9, ал. 1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс) ще бъде наричан „данъчен процес“.

² Младен Младенов е юрист, магистър по публични финанси. Доктор по политология. Преподава в Нов български университет, в Югозападния университет „Неофит Рилски“, в Института по публична администрация и в Института на вътрешните одитори в България. Консултант в публичния сектор. Професионалната му биография е свързана с адвокатурата, съдебната система и държавната администрация.

Review

In this article the author brings out arguments to reach the conclusion that the proportionality principle is applicable in the administrative proceedings under the Tax Insurance Proceedings Code in any case where the authorities of the National Revenue Agency (NRA) act in their operational independence. According to him, it is more than expected by the NRA authorities to justify their acts and actions in accordance with requirements of the Tax Insurance Procedure Code, but also in view of Article 6 of the Administrative Procedure Code. Even if there is not enough case law to assess the actions of the revenue administration also through the proportionality principle, the author of this article points out a specific judicial act which is explicit in this regard – this is a Ruling № 10175 of 26.07.2010 under administrative proceedings № 9315/2010 of the First Division of the Supreme Administrative Court in which the panel made a very clear synthesis, which is the subject of this article.

„черпят правомощия“ само от институционалния си статут и формалното позоваване на законовите норми, а трябва да си дават сметка за резултатите от действията си, както и за възприемането на тези действия от гражданите, бизнеса и обществото.

Заедно с други принципи и норми на АПК, които въвеждат нови изисквания към българските административни органи, принципът на пропорционалност променя българското публично право и го хармонизира с ценностите на европейското правно пространство.

АПК се явява общ процесуален закон за българската администрация. Налице са и други специални процесуални закони, както и специални процесуални норми, по които работят различните администрации с оглед сферата на правомощията им. Един такъв специален процесуален закон се явява Данъчно-осигурителният процесуален кодекс (ДОПК).

При противоречие на норми на специален и общ закон се прилагат нормите на специалния закон. Но какво се случва, когато специалният закон не съдържа в себе си норма, която е задължаваща по общия закон?

Пред такава хипотеза сме изправени по отношение на принципа за пропорционалност, който съществува в АПК, но не е изрично предвиден в ДОПК.

Затова основният аргумент на тезата, че принципът на пропорционалност е *неприложим* в данъчния процес, е, че след като той не е изрично предвиден в специалния закон, то законодателят очевидно не е желал той да бъде основно начало на това особено административно производство.

Против този основен аргумент могат да бъдат изтъкнати няколко контра-аргумента, които обосновават тезата, че принципът на пропорционалност е *приложим* в данъчния процес:

Първо, ДОПК е в сила от 01.01.2006 година, а АПК – от 12.07.2006 година. Макар и времевата разлика да е само в половин календарна година, това е може би най-важният период за българската юриспруденция за цялата ѝ история. След още половин година (на 01.01.2007 година) Република България става пълноправен член на Европейския съюз. Едва ли законодателят не си е давал сметка, че точно тогава трябва да се въведат в българското законодателство всички принципи на европейското правно пространство. Именно чрез АПК законодателят е направил това с абсолютната увереност, че принципът на пропорционалност ще важи за всички административни производства, включително и за тези по ДОПК. Това автоматично става при действието на правния постулат „по-новият закон замества по-стария“.

Второ, ДОПК в чл. 9, ал. 1 сам определя производствата, които урежда като „административни производства“. Административните производства се развиват винаги пред и с участието на административни органи, които имат съответните правомощия. Именно това касае принципът на пропорционалност, визиран в чл. 6 от АПК – по какъв начин административните органи упражняват своите правомощия в административния процес чрез актове и действия.

Трето, само на пръв поглед изглежда, че ДОПК не предвижда принципа на пропорционалност. Напротив, едното му измерение – добросъвестност, е ясно дефинирано в чл.6, ал.1 от същия кодекс. Нещо повече, може да се приеме, че и второто проявление на принципа на пропорционалност – справедливост, може да се изведе от запис на чл.5 от ДОПК *in fine*, където е казано „включително за прилагането на определените в закона облекчения“. Макар и с известна доза уязвимост, може да се приеме, че третият елемент на принципа на пропорционалност (разумен начин) може да бъде изведен от самостоятелността и независимостта на органите на Националната агенция за приходите (чл.4 от ДОПК). Житейска истина е (и би трябвало да се очаква и институционална такава), че когато някому е призната самостоятелност и независимост, необходимо условие за това е да се очаква разумност в действията.

И от трите контрааргумента се оборва основният аргумент на тезата, че след като изрично не е предвиден в ДОПК, принципът на пропорционалност е неприложим в данъчния процес. Напротив, и трите контрааргумента доказват, че той е приложим на пълно основание.

Обаче може да бъде изтъкнат и допълнителен аргумент в подкрепа на тезата, че принципът на пропорционалност е неприложим в данъчния процес, а именно – съразмерността (пропорционалността) на дължимите данъци и осигурителни вноски се преценява от законодателя, с оглед на публичните политики, формулирани в съответните материални данъчни и осигурителни закони. След като веднъж тази пропорционалност е въведена, законодателят е упражнил правото си на законодателна преценка (самостоятелност) и органите на Националната агенция за приходите (НАП) не могат да действат в условията на оперативна самостоятелност (където очевидно се цели чл.6 от АПК), а само в условията на обвързана компетентност. Или, по друг начин казано – органите на НАП са длъжни строго формално да приложат съответните материални норми и при действието на процесуалните норми на ДОПК нямат право да изследват принципа на пропорционалност, защото това вече е направено от законодателя.

Този аргумент също може да бъде оборен. Действително при определянето на дължимите данъци и осигурителни вноски органите на НАП нямат право да преценяват дали те са разумни, справедливи или дали държавата се отнася „добросъвестно“ към задължените субекти. Но всичко друго в процеса на администрирането на тези данъци и осигурителни вноски попада под приложното поле на принципа на пропорционалност. В процеса на администриране по ДОПК органите на НАП често са в условията на оперативна самостоятелност. Примерите за това могат да бъдат много – от различните видове обезпечителни мерки, предприемани от органите на НАП (разумен начин и добросъвестност), през възможните споразумения относно доказателствата с участниците в производствата по ДОПК (добросъвестност и разу-

мен начин), до отсрочването и разсрочването на публичните задължения (разумен начин и справедливост). Едва ли е нужно да се споменава, че принудителното изпълнение само по себе си изисква съразмерност между приходите от него и разходите за извършването му (чл.237, ал.1 от ДОПК) – пълно проявление на принципа на разумен начин на упражняване на правомощията на органите на НАП.

От горното отново се налага изводът, че принципът на пропорционалност е приложим в административния процес по ДОПК винаги когато органите на НАП са в условията на оперативна самостоятелност.

Последен, макар и „затихващ“ аргумент в полза на неприложимостта на принципа на пропорционалност в данъчния процес е, че фискалните интереси са на първостепенна позиция и всичко друго е на втори план. Искрено се надяваме, че ръководството и служителите на НАП са изоставили „чисто фискалния уклон“. Тенденцията е именно такава и трябва категорично да се заяви, че Националната агенция за приходите е една от най-реформирани държавни администрации в България. Повечето от най-добрите национални административни практики са именно в тази институция. Това обаче не оправдава дори и единичните случаи на несъобразяване с правата и законните интереси на участниците в административните производства по ДОПК, с явните или скрити аргументи за „първостепенност на фиска“.

Именно тук се намесва принципът на пропорционалност. В алинея втора на чл. 6 от АПК е дадена заплата от произволно упражняване на власт – административният акт и неговото изпълнение не могат да засягат права и законни интереси в по-голяма степен от най-необходимото за целта, за която актът се издава. Нормата трябва да се тълкува интелигентно – тя не се отнася само формално до актовете на администрацията, а и до нейните действия. Данъчния процес е многократно по-сложен от който и да е друг административен процес. Той се развива и „напред“, и „назад“ във времето. Докато при повечето административни производства лицата очакват акта на администрацията, за да черпят права или да удовлетворят законни интереси (или да им се определят задължения), в данъчния процес тези права и законни интереси (и задължения) са засегнати много преди издаване на ревизионния акт (в процесите на регистрация, административно обслужване, обезпечения и други). А с оглед на приложимостта на данъчния процес по отношение на почти всички лица на територията на страната, от гледна точка на мащаба, дори и добрите практики да са близо до сто процента, остатъкът – превратно упражняване на власт в нарушение на чл. 6, ал. 1 от АПК е статистически толкова сериозна величина, че пряко касае както репутацията на НАП, така и доверието в концепцията за правова държава в Република България.

В допълнение към това трябва да се спомене, че алинея трета на чл. 6 АПК изисква по-благоприятни мерки за гражданите и организациите, когато

и с това се постига целта на закона. Разбира се, че тук става въпрос за измерението „разумен начин“ на принципа на пропорционалност.

В четвъртата алинея на чл. 6 от АПК е налице *истинската нова парадигма на отношението на административните органи към изпълнението на своите правомощия*. Те могат да ги осъществяват по най-икономичния и най-благоприятен за държавата и обществото начин *само* ако вече са приложили най-благоприятните законосъобразни мерки за гражданите. Тоест фискалният уклон може да бъде такъв *само* ако за постигането му са използвани най-благоприятните законосъобразни мерки за задължените лица. Обратно – най-удобните мерки за органите на НАП или „най-икономичните“ мерки за бюджета *са недопустими* на собствено основание, ако са извън най-благоприятните за задължените лица.

Последната бариера срещу произвол от страна на администрацията е алинея пета на чл. 6 от АПК. Тя е категорична – административните органи трябва да се въздържат от актове и действия, които могат да причинят вреди, явно несъизмерими с преследваната цел. Такива биха били принудителни административни мерки – запечатване на обект за определен срок (и съпровождащите ги действия – отнемане в полза на държавата на фискално устройство, забраняване на достъп до обект, отстраняване на стоки от обект и складове). Във всеки конкретен случай трябва да се преценява както срокът на действието на принудителната административна мярка, така и конкретните действия към нея. Последствията от непремерената мярка и несъобразените фактически действия към нея могат да бъдат фатални както за задължения субект, така и за доверието в Националната агенция за приходите. Затова преценката относно принудителните административни мерки трябва да се прави през призмата на принципа на пропорционалност.

Отново бе доказано, че принципът на пропорционалност действа с пълна сила в данъчния процес. Повече от очаквано е от органите на Националната агенция за приходите да мотивират своите актове и действия според изискванията на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, но и през призмата на чл. 6 от Административнопроцесуалния кодекс.

Макар и да няма достатъчно съдебна практика, която да преценява действията на приходната администрация и чрез принципа на пропорционалност, достатъчно е да бъде посочен съдебен акт, който е категоричен в тази насока. Това е определение № 10175 от 26.07.2010 г. по адм. д. № 9315/2010 г., I отд. на ВАС, в което съдебният състав много ясно прави синтеза, който е предмет и на настоящата статия, при следния изказ: „Нормата на чл. 6, ал. 1 от ДОПК задължава участниците в данъчните производства, каквато е и приходната администрация, да упражняват процесуалните си права добросъвестно и съобразно добрите нрави, а нормата на ал. 3 на същия член задължава органите по приходите да осигуряват на участниците в данъчното производство възможност

да упражняват процесуалните си права и правото си на защита. Нормата на чл. 6, ал. 1 от АПК пък задължава административните органи да упражняват правомощията си по разумен начин, добросъвестно и справедливо.“

Като заключение може да се изтъкне, че принципът на пропорционалност, залегнал в чл. 6 от Административнопроцесуалния кодекс, е общ принцип при упражняване на правомощията на всички административни органи в Република България, в това число и на органите на Националната агенция за приходите, които в работата си се ръководят от специалния за тях Данъчно-осигурителен процесуален кодекс.