

Tax legal relations

Elina A. Marinova

Данъчни правоотношения

Елина Маринова

Abstract: *This report examines the essence of tax legal relations as a kind of public relations and their specificity. With the social development tax legal relations are also changing. An attempt for presentation of some new perspectives and for explanation of tax relations through the principles of communicative interaction has been made.*

Key words: *tax, legal relation, integration, cooperation, agreement, dialogue*

Правоотношението като категория на правната наука има основополагащо значение, първо защото дава израз на смисъла и действието на правото като социален регулатор и после защото обединява в себе си други важни правни понятия като юридически факт, правни субекти, обект, субективни права, правни задължения, правомощия. Предмет на правна уредба винаги са човешки взаимодействия (отношения) и правото „работи“ давайки практически израз на тази уредба, т.е., както отбелязва В. Георгиев, първото равнище на правоотношението се разкрива при движението на мисълта от социума към нормата, второто – от нормата към социума.⁵⁴ Публичните правоотношения, част от които са и данъчните, са израз на една създадена чрез правото организация на публичното (държавното) управление. Те винаги са правно творение, а не заварена действителност. Затова развитието им става по изричен, предварително зададен законов алгоритъм. Данъчните правоотношения представляват зона на взаимодействие на данъчноправните субекти (разбирани в широк смисъл), в динамиката на която те реализират своите законови права, задължения и правомощия. Като вид правно отношение те могат да бъдат разгледани в своя генезис, същност, структура и особености.

Социалният ред се изгражда въз основа на нужди и ценности, някои от които се променят заедно с историческата епоха. Нуждата от данъци, осигуряващи материална основа за действие на публичната власт и постигане на обществени цели, съпътства политически организираното общество от древността до днес. Променя се обаче характера и ценностното осмисляне на следващото данъка задължение, а оттук и на данъчното правоотношение – от едно в значителна степен свободно, колективно дарение към задължително и принудително плащане,⁵⁵ от даване в полза на владетеля към плащане в интерес на общността, от задължение само на определен кръг лица към всеобщо задължение, от израз на наложен ред (външен, фактически, следващ по силата Божията воля или традицията) към еманация на създаден ред (теорията за общественния договор, рационално постигнато по демократичен път съгласие). Разбирането за данъка пряко следва разбирането за публичното (държавното) управление, тъй като данъчните отношения са съществена част от него.

⁵⁴ Вж. В. Георгиев, Публични правоотношения, С., 1998, с.7.

⁵⁵ За възникването и развитието на данъка, вж. Стоянов, В., Основи на финансите, С., 2003, с. 166 и сл.

Днес процесът на държавно управление идейно и нормативно е закрепен като публичен, а оттук и демократично контролируем. Идеята е да се създават общи и задължителни за всички правила за поведение след публична дискусия, в която са представени и интегрирани всички по-значими социални групови интереси. Въз основа на тази концептуална основа М. Белов определя бюджета като исторически еволюиращ цивилизационен „код за свързване и включване на всички значими елементи на общността и данъците като инструмент за финансиране на обществено полезни и значими публични политики“.⁵⁶ Идейно съвременните данъчни задължения се основават на принципите на съгласие, универсалност, взаимност, предварителна и изрична законоустановеност и това обуславя и обхващащите ги данъчни отношения.

Данъчните правоотношения можем да разглеждаме в два плана. Първо като израз на политическата обвързаност между публичното тяло и гражданите (генерираща права, но и задължения), и второ – като взаимодействия между изпълнителни органи и гражданите във връзка с установените законово данъци. Като форма на политическа зависимост, данъчните задължения възниква без да е необходимо насрещно волеизявление на данъчно задължените лица, т.е. установяват се едностранно (което важи и за останалите законови правила). Това доминантно положение на публичното тяло по първичното данъчно правоотношение, неоправдано се пренася и в разбирането на вторичните данъчни правоотношения. Последните представляват правна връзка между приходен орган (представляващ публичния интерес) и данъчнозадължено лице, възникваща по силата на данъчно правна норма, при осъществяване на заложените в нея юридически факти. Вторичните данъчни правоотношения следва да се разбират като взаимодействия на субекти с еднакво значими правни позиции и роля. В този смисъл господстващата в доктрината теория за данъчните правоотношения като отношения на власт и подчинение следва да бъде преосмислена.

Тезата, че администрацията като властови субект винаги може да налага волята си, е отживелица. Както подчертава още Петко Стоянов, „данъчната власт...има да осъществява един интерес, който обаче е изрично и напълно определен, създаден чрез специално правило. От това правно правило данъчната власт е овластена да действа. Обаче със същото правно правило тя е и ограничена: нищо друго не може да търси, никакво друго действие не може да извърши, освен изрично установеното с правното правило на данъчния закон.“⁵⁷ Ако говорим за власт на органите по приходите в данъчните правоотношения, тя трябва да се разглежда в чисто функционален аспект като разпределени от закона правомощия между правните субекти.

Всъщност, по своя първичен смисъл, правото е право-мощие, овластяване. „Правото - пише М. Михайлова - изгражда властна позиция, която за един е изгодна (оправдан е да получи благото), а за друг – неизгодна (длъжен е да даде или направо нещо в полза на правоимащия; лишен е от възможност за самоопределение, подчинен е на чужда воля).“⁵⁸ Така установените властни позиции са обвързващи и

⁵⁶ Белов, М., Финансов конституционализъм, С., 2015, с. 71, с.109 и сл.

⁵⁷ Стоянов, П., Данъчно право, С., 1994, с. 468.

⁵⁸ М. Михайлова, Теория на правото, С.,1996, с. 15.

могат да бъдат защитени принудително, като това важи както в публичните, така и в частните правоотношения.⁵⁹

Овластявайки, правото е неутрално по отношение на адресатите си - без значение е дали става въпрос за частно или длъжностно лице. Във вторичните (процесуалните) данъчните правоотношения са предвидени възможности за активно поведение и на двете страни. На установените за органите по приходите правомощия да извършват проверки и ревизии, да установяват административни нарушения и налагат наказания, съответства задължението, но заедно с това и възможността на данъчно задължените лица за съдействие при установяването на действителното правно положение. При това обсъждането на възраженията и обясненията на заинтересованите граждани и организации, които пряко касаят решавания въпрос е не възможност, а задължение на административния орган. Неспазването му представлява съществено нарушение на административно-производствените правила и е самостоятелно основание за отмяна на обжалвания акт (вж. т.2 от Тълкувателно решение № 4 от 22.04.2004 г. на Общото събрание на съдиите от ВАС). С процесуалните права на данъчно задължените лица, очертани общо от чл.17 ДОПК, тяхната позиция в значителна степен се изравнява с тази на органите по приходите. Двете страни се превръщат в участници в диалог, с равни възможности за въздействие върху крайния резултат, с оглед на който се установява правоотношението. Диалогът подходящо изразява позициите на участниците в случая, защото представлява винаги субект-субектна релация, означава признаване на страните като значими участници, нито един от които не е сведен до прост обект на въздействие.⁶⁰ В този смисъл данъчните правоотношения могат да се разглеждат и като комуникативна, диалогична зона на взаимодействия на данъчноправните субекти (разбирани в широк смисъл - приходните органи и данъчно задължените лица), в динамиката на която те реализират своите законови правомощия, права и задължения.

Целта на вторичните данъчни правоотношения (регламентирани в ДОПК, материалните данъчни закони, ЗНАП) е да се гарантира законосъобразното установяване и изпълнение на основните данъчните задължения, въведени с материалните данъчни закони и изразяващи политическа зависимост от публичното тяло. Ако съдържанието на първичното данъчно правоотношение включва само парични задължения за едната страна (гражданите и организациите им) и права за другата (право на парично вземане за публичното тяло), то във всички вторични правоотношения са предвидени равни възможности и за двете страни за отстояване на съответна правна позиция (чл. 6, ал.2 ДОПК).

Тъй като приходните органи, участващи в правоотношението в качеството на държавен орган, могат непосредствено да прибегнат към правна принуда (лицата -

⁵⁹ Действително в публичното правоотношение административният орган може да прибегне към правна принуда непосредствено. Но и при частноправните отношения субектите имат има тази възможност, макар и опосредствано - след обръщане към съда. Както още Келзен подчертава, отхвърляйки разграничението между публично и частно право, тази разлика не е съществена, защото и в двата случая принудата изхожда от държавата като правов ред.

⁶⁰ Относно теорията за юридическия дискурс като търсене на смисъла на правото в модела на диалога, вж. Л. Дачев, Юридически дискурс, Русе, 2004 и Е. Маринова, Публичното право и теорията за юридическия дискурс, Научни трудове на Русенския университет, 2010, том 49, серия 7, с.180, <http://conf.uni-ruse.bg/bg/docs/cp10/7/7-33.pdf>.

физически и юридически - само опосредствано, чрез съда), действията и актовете им подлежат на контрол - административен и съдебен, и изискванията за тяхната законосъобразност са подчертано рестриктивни. Утвърдено е разбирането, че приходните органи като цяло действат в условията на обвързана компетентност. Това се обуславя от факта, че данъчните задължения представляват сериозна интервенция в иначе неприкосновената по Конституция имуществена сфера на лицата и не би следвало да се допуска какъвто и да е административен произвол във връзка с тяхното установяване и събиране. Правомощията на приходните органи, за разлика от правата на гражданите, представляват едновременно право и задължение, тъй като държавните органи са винаги е изразител на обществения интерес. Те нито могат да бъдат избегнати (неглижирани), нито разширени по обхват и следва да осъществяват единствено закрепеното вече в закона. Като възможност за предизвикване на правни последици в чужда правна сфера, по опции и обхват тези правомощия са винаги изрично и изчерпателно регламентирани. Подчинението, което дължи данъкоплатецът, не е йерархично (подобно на служебните правоотношения), а следва пряко законовата разпоредба. Това е в крайна сметка подчинение на правото като форма на ред, скрепен с принуда. Принудата не е определяща за същността на правото, а евентуална гаранция за протичане на обществените отношения в съответствие с правните изисквания. Тя не може да има цел, различна от тази.

Друга важна особеност на данъчните правоотношения е, че органите по приходите, като изразител на публичния интерес, следва да осъществяват правомерна дейност както в полза на фиска, така и в полза на данъкоплатеца. В тази връзка са принципите на обективност и служебно начало, прогласени в чл.3, чл.5 и чл.37, ал.1 ДОПК, които изискват приходните органи безпристрастно и по своя инициатива да установяват фактите и обстоятелствата, от значение за правата, задълженията и отговорността на задължените лица в данъчните производства. Тези начала пряко касаят и производството по установяване наличието и обхвата на данъчните задължения, където следва да се търси *действителното данъчно-правно положение* в конкретния случай и въз основа на това може се обоснове финансова претенция, но и съответно финансово задължение на държавата (ревизионният акт не е задължително утежняващ акт; чл. 118, ал.1 ДОПК гласи, че с него могат да 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).

Наред със субектите, участници в определено качество, другите важни елементи от структурата на всяко правоотношение са неговите предмет (основанието, поводът, с оглед на които се установява) и съдържание (юридическо - включващо правомощия, права и задължения и материално - фактическото поведение, чрез които се осъществяват горните). Всяко правоотношение възниква, изменя се и се прекратява въз основа на определени юридически факти и условия, предвидени в хипотезата на правната норма. При вторичните данъчни правоотношения сезирането е типичен правопораждащ факт, като то се осъществява в три форми – по заповед на висшестоящия орган, по искане на заинтересованата

страна или по пътя на самосезирането.⁶¹ Вторичните данъчни правоотношения имат различен предмет, съдържание и обуславящи ги юридически факти в зависимост от това, от кое по предвидените в ДОПК производства са част - по данъчна регистрация (чл.80-87 ДОПК), административно обслужване (чл.88-97 ДОПК), данъчно деклариране (чл. 98-104 ДОПК), установяване на данъчни задължения (чл.105-127 ДОПК), контрол на порочните действия и актове на органите по приходите (чл. 91-97 ДОПК – за документите по административно обслужване; чл. 144-161 ДОПК – за ревизионните актове и другите актове на приходните органи, за които е предвиден този ред; чл.266-269 ДОПК - защита срещу принудително изпълнение); по събиране на публичните вземания (чл. 162-269 ДОПК); по налагане на обезпечителни мерки (чл.195-208 ДОПК); по установяване на данъчни нарушения и налагане на наказания (чл.270-280 ДОПК); особените производства (чл.128-142 ДОПК - прихващане, възстановяване, изменение на данъчни задължения, прилагане на спогодбите за избягване на международното двойно данъчно и пр.). Специална уредба по отношение на регистрирането, декларирането, плащането (авансово и окончателно) на данъчни задължения и санкциониране на неправомерното поведение предвиждат отделните материални данъчни закони. Уредба на дейността и взаимодействията между органите по приходите дава и ЗНАП. В зависимост от различния си предмет и последователност на осъществяване, данъчните правоотношения могат да се групират в няколко правни реда – охранителен (данъчна регистрация, налагане на обезпечителни мерки), регулативен (административно обслужване, данъчно деклариране, установяване, прихващане, възстановяване, изменение на данъчни задължения), защитен (контрол върху действията и актове на органите по приходите), санкционен (установяване на данъчни нарушения и налагане на наказания).⁶²

Данъчните задължения са важна част от конституционния статус на гражданина. Модерният уклон да се акцентира върху правата и свободите, без те да се разглеждат в съвкупност със съответстващите им задължения и отговорности, неоправдано изкривява разбирането за правната система в неизменната ѝ двойственост, без която правото би било декларативно пожелание. От друга страна, по традиция и аксиоматично, в публичните правоотношения, включително и данъчните, изпълнителните органи продължават да се разбират като страна с надмощно, доминантно положение. Още според проф. Любомир Владикин обаче, „анахронизъм е да се твърди, че в публичното право човекът заема второстепенно значение“.⁶³ В още по-голяма степен това е важно днес. Общественото развитие води до все по-засилваща се роля на гражданското общество като коректив на държавните органи при упражняване на правомощията им. Такъв е духът на цялостната уредба на данъчните правоотношения, уредени в ДОПК, както се опитаме да обосновем по-горе. Дори самото правораздаване като начин за

⁶¹ В. Георгиев отбелязва, че сезирането в неговите форми е правопораждащ факт в публичното право въобще. Вж. В. Георгиев, Публични правоотношения, С., 1998, с. 151.

⁶² Според Л. Дачев правото урежда обществените взаимодействия в тяхната съвкупност като социални явления и затова му е присъщ и модел на последователност на нормативните редове. Според авторът правното регулиране следва обективната вариантност на протичане на обществените отношения и включва четири вида правни редове: охранителен, регулативен, санкционен и защитен. В своята цялост те дават модела на нормативното правно явление. За отделните видове правни редове – вж. Л. Дачев, Юридически дискурс, Русе, 2004, с.263 и сл.

⁶³ Владикин, Л., Общо учение за държавата, С., 2007, с.66.

разрешаване на правни спорове постепенно престава да бъде монопол на държавната власт. Днес все повече се утвърждават алтернативните способи за решаване на правни спорове, включително административни, които по същината си са институти на гражданското общество, създадени и функциониращи към неправителствени (граждански, недържавни) организации.⁶⁴ Либерализацията на отношенията на лицата с административните органи намира израз и в нови юридически форми – например споразуменията по чл. 20 АПК и синхронно – споразумението по чл.154 ДОПК, възможността – по чл.156, ал. 7 ДОПК. Световният и европейският опит в последните години показва, че активното участие на гражданите в административните правоотношения, споразумяването и алтернативните методи за разрешаване на спорове с администрацията все по-силно ще се утвърждават и в данъчния процес, аналогично на закрепването им като част от обществените и правни ценности.⁶⁵

ЛИТЕРАТУРА:

- [1.] Белов, М., Финансов конституционализъм, С., 2015.
- [2.] Владикин, Л., Общо учение за държавата, С., 2007.
- [3.] Георгиев, В., Публични правоотношения, С., 1998.
- [4.] Дачев, Л., Юридически дискурс, Русе, 2004.
- [5.] Марев, М., Извънсъдебни способи за разрешаване на административни спорове, С., 2016.
- [6.] Маринова, Е., Публичното право и теорията за юридическия дискурс, Научни трудове на Русенския университет, 2010, том 49, серия 7, <http://conf.uni-ruse.bg/bg/docs/cp10/7/7-33.pdf>.
- [7.] Михайлова, М., Теория на правото, С., 1996.
- [8.] Младенов, М., Управление на конфликти. Методи за алтернативно разрешаване на спорове в данъчния процес (в контекста на приходната администрация), <http://eprints.nbu.bg/408/>.
- [9.] Стоянов, В., Основи на финансите, С., 2003.
- [10.] Стоянов, П., Данъчно право, С., 1994.

За контакти:

Гл. ас. д-р Елина Атанасова Маринова, Юридически факултет, РУ „Ангел Кънчев”, e-mail: elina_marinova@abv.bg

⁶⁴ Алтернативните способи за решаване на правни спорове първоначално са предмет на регулация в актовете на Съвета на Европа, а отскоро и в законодателството на Европейския съюз. Първият международен акт, специално посветен на извънсъдебните способи за разрешаване на административни спорове, е Препоръка номер R (2001) 9 на Съвета на Европа за алтернативите на съдебния спор между административните органи и частни лица. У нас пряка последица от действието на Препоръката е приемането на Закона за медиацията, който в чл. 3 установява, че *предмет на медиация могат да бъдат и административни спорове*. Повече за алтернативните способи в административното правораздаване вж. М. Марев, Извънсъдебни способи за разрешаване на административни спорове, С., 2016.

⁶⁵ На цялостно изследване на въпроса е посветен дисертационният труд на М. Младенов, Управление на конфликти. Методи за алтернативно разрешаване на спорове в данъчния процес (в контекста на приходната администрация), <http://eprints.nbu.bg/408/>.