

Особености в производствата по ДОПК, свързани с доказателствената тежест, събирането и анализа на доказателства в производството

Доказателствена тежест

Процесът на доказване е основата на административното производство. Той включва както събирането на доказателствата, така и тяхната преценка и анализ. Прилагат се основните принципи на процеса – обективност и служебно начало, регламентирани от чл.3 и чл.5 от ДОПК. **Тежестта на доказване в административното производство лежи върху органа по приходите.** Съгласно чл.37, ал.1 от ДОПК, доказателствата в административното производство се събират служебно от него. Инициатива за събиране на доказателства има и субекта, но това не променя тежестта на доказване. В ДОПК няма презумпция, че установеното с ревизионния акт се счита за вярно до доказване на противното (по аргумент на противното от чл. 124, ал. 2 от ДОПК), ето защо всяко едно твърдение и констатация следва да са подкрепени с доказателства по начин, който да не бъде предпоставка за оборването им.

Непредставянето на изискани по реда на ДОПК доказателства, води до правната възможност органът по приходите да приеме, че те не съществуват и да прецени само събраните в производството доказателства (чл. 37, ал.4 от ДОПК).

Изключения за тежестта на доказване - тя пада върху задълженото лице в случаите, предвидени в чл. 116 от ДОПК, когато в хода на ревизия следва да се установят факти и обстоятелства извън територията на страната. Тежестта на доказване обаче се носи от задълженото лице, само когато отношенията или сделките са между свързани лица, в случаите на трансфери между място на стопанска дейност на чуждестранно лице в България и други части на същото предприятие в чужбина, като се приема, че ревизираното лице е имало възможност да представи доказателства. Когато ревизираното лице извършва сделка със свързани лица, то е длъжно да докаже съответствието ѝ с пазарната цена и причините за отклоняване от нея, включително чрез представяне на всички относими доказателства за факти, възникнали в чужбина. Понятието “свързани лица” следва да се тълкува съобразно § 1, т.3 от Допълнителните разпоредби на ДОПК.

Доказателства, допустими по реда на ДОПК

Допустими са всякакви доказателства, които са относими към предмета на производството, стига да са събрани по реда и със средствата, предвидени от ДОПК.

Видове

а. писмени доказателства

Писмените доказателства са основните доказателства в производствата по ДОПК. От правната теория основното и най-важно деление на писмените доказателства, което има значение в хода на самото доказване, е делението им на официални и частни документи.

Документи могат да се представят и на чужд език (освен на български), но съгласно чл. 55 от ДОПК, при поискване от орган по приходите субектът е длъжен да представи точен превод на български език, извършен от заклет преводач. В ДОПК е възприет принцип, различен от този в ГПК (чл. 185), че преводът на документ от чужд език е задължителен, за да се приеме той като доказателство в производството.

Като писмено доказателство се приема и възпроизведен на хартия препис, заверен от страната електронен документ, съставен съгласно чл.3, ал.2 от Закона за електронния документ и електронния подпис. Електронният документ, когато отговаря на изискванията за електронен документ, е писмен документ и се разглежда като такъв (чл. 184, ал.1 от ГПК, приложим субсидиарно на основание § 2 от ДР на ДОПК).

Официални документи

Съгласно чл.179 от ГПК, официалният документ е документ, издаден от длъжностно лице в кръга на службата му по установените форма и ред. Официално заверени преписи или извлечения от официални документи имат същата доказателствена сила, както и оригиналите. Официалният документ съставлява доказателство за изявленията пред него и за извършените от него и пред него действия, т.е ползва се с материална доказателствена сила.

Такъв характер има и документ, съставен от длъжностно лице от друга страна. Прилага се ратифицираната от България Хагска конвенция № 12/05.10.1961 г. за премахване изискването за легализация на чуждестранни публични актове. Съгласно чл.40, ал.2, изр. второ от АПК, когато към документа е приложимо чуждо право, то се доказва от страната, която го предоставя.

Един от основните официални документи, използвани в производствата по ДОПК, е протоколът, съставян от орган по приходите. Съгласно чл. 50, ал.1 от ДОПК, протоколът, съставен по установения ред и форма от орган по приходите или служител при изпълнение на правомощията му, е доказателство за извършените от и пред него действия и установените факти и обстоятелства. Чрез протоколи се обективират установените фактически констатации от органите по приходите.

Често в практиката на органите по приходите за целите на данъчното облагане (и особено по реда на чл. 122 от ДОПК) се приема, че посочената в нотариални актове цена, не е действителната цена на сделката. Нотариалният акт обаче е официален документ. Съгласно чл. 580, т.4 от ГПК, в нотариалния акт задължително се изписва „съдържание”, а цената, като задължителен елемент от един договор, е част от съдържанието на акта. Т.е. цената, посочена в нотариален акт, се счита за такава до доказване на противното, което обаче се извършва единствено и само по общия исков ред, а не чрез оспорване в рамките на административно производство.

В подобни хипотези, за да бъде спазен общият принцип, въведен с чл.5 от ДОПК, респективно – чл.99, ал.2 и чл.36, ал.1 от АПК, следва да се съберат онези доказателства, които са единствените в случая, чрез които може да се установи обективната истина, а именно – назначаване на експертиза, която да даде заключение по Наредба № Н-9 от 14.08.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени.

Истинността на документ може да бъде оспорена по реда на чл.193 от ГПК, когато актът се обжалва пред съд или естествено – чрез сезиране на прокуратурата. Органите по приходите нямат правомощия да се произнасят по неистинност на съдържанието на документ, още повече – на официален такъв. Съгласно чл.580, т.4 от ГПК, в нотариалния акт задължително се изписва „съдържание”, а цената, като задължителен елемент от един договор, е част от съдържанието на акта. Изцяло в този смисъл е налице еднаква и непротиворечива практика на Върховния административен съд – примерно: Решение № 12931 от 21.12.2006 г. на ВАС по адм. д. № 10088/2006 г., IV отд.; Решение № 1732 от 19.02.2007 г. на ВАС по адм. д. № 11987/2006 г., IV отд.; Решение № 10928 от 7.12.2005 г. на ВАС по адм. д. № 7901/2005 г., IV отд.; Решение № 10928 от 7.12.2005 г. на ВАС по адм. д. № 7901/2005 г., IV о.тд - „Представените нотариални актове, като

официални документи, издадени по съответния ред, са задължителни както за административния орган, така също и за съда, докато не бъдат отменени по съответния исков ред”.

частни документи

Частните документи, подписани от лицата, които са ги издали, съставляват доказателство, че изявленията, които се съдържат в тях, са направени от тези лица, но нямат удостоверителна сила за съдържанието на документа. Материална доказателствена сила те имат единствено, когато удостоверяват неизгодни за издателя факти.

Органът по приходите следва да прецени и каква е достоверната дата на частния документ. Съгласно чл. 181, ал.1 от ГПК, частният документ има достоверна дата за трети лица от деня, в който е заверен, или от деня на смъртта, или от настъпилата физическа невъзможност за подписване на лицето, което е подписало документа, или от деня, в който съдържанието на документа е възпроизведено в официален документ, или от деня, в който настъпи друг факт, установяващ по безсъмнен начин предхождащото го съставяне на документа. **Ако липсва достоверна дата, установена по този ред, достоверна дата ще е датата на представянето му пред органа по приходите.** Това означава, че във всички случаи, когато документите удостоверяват изгодни за лицето факти, които противоречат на другите доказателства в производството, те могат да бъдат отхвърлени като антидатирани и създадени с цел да ползват лицето по конкретното производство.

Също в случай, че органът по приходите е изискал определени документи от лицето и то не ги е представило и ги представя едва при възражението срещу ревизионния доклад или представя документи, които променят смисъла и съдържанието на вече представени от него документи в изгодна за него посока, следва представените доказателства да се преценят, както с оглед тяхната достоверна дата, така и с оглед на съдържанието им.

Най-често допусканата грешка, е че както в ревизионните актове, така и в решенията си Директорите на Дирекции ”ОУИ” просто записват: „представените допълнително доказателства към жалбата са неистински, с невярно съдържание, новосъставени и т.н., поради което не ги кредитира и взема предвид”. Оспорване на доказателства е допустимо при наличие на състезателност на процеса и естествено - на две страни. В административното производство състезателност няма. **Ако органът по приходите иска да установи неистинност на документ, той следва да уведоми за това страната, като ѝ укаже, че не дава вяра на съдържанието на определен документ.** По този начин няма да се наруши правото на защита на страната в производството. В противен случай тя узнава преценката на административния орган едва с връчването на самия акт и се ограничава възможността ѝ да представи и други доказателства, които са съществували и преди датата на издаване на административния акт, а както и да поиска възлагане на експертизи, чрез които да установи - примерно положителния факт, че една доставка е реално извършена.

В следващата - съдебната фаза - всяка от страните доказва твърденията си, които представляват положителни юридически факти и чрез които се установяват обстоятелства в неин интерес. **Отричането на доказателствената стойност на документ от административния орган има за последица допустимост на други процесуални способи, което следва по аргумент от чл. 193, ал.1 от ГПК (решение № 418/10.01.2009 г. на ВАС, V-то отд.).**

Оспорване на доказателства от страна на административния орган по реда на чл. 193 от ГПК във връзка с чл. 144 от АПК следва да се извършва при приемането им в съдебно заседание. Ако такова оспорване не е извършено, а само в административния акт е записано, че документите са неистински, съдът изгражда правните си изводи и се позовава в мотивите си и върху неоспорените

доказателствата, независимо от мотивите на административния орган в обжалвания акт (решение № 720/16.01.2009 г., ВАС, 5-чл.).

Частни документи са:

- писмените обяснения

Писмените обяснения се дават пред органа по приходите, който води производството - както от задълженото лице, така и от трети лица.

Чрез писмени обяснения могат да се установяват всякакви факти от значение за производството, освен осигурителен доход.

Писмени обяснения могат да се вземат и от трети лица, които са от значение за ревизията. За разлика обаче от писмените обяснения на ревизираното/проверявано, лице, писмени обяснения от трети лица се допускат само за установяване на определени факти, изброени изчерпателно в чл. 57, ал.2 от ДОПК. Случаите, в които може да се направи отказ за даване на обяснения, са регламентирани в чл. 58 от ДОПК.

- вписвания в счетоводни книги

Те се преценяват според редовността им и воденето съгласно изискванията на Закона за счетоводството, но във връзка с другите доказателства в производството. Счита се, че когато се представят извлечения от счетоводни регистри и книги, подписът върху тях следва да бъде на лицето по чл. 11 от Закона за счетоводството – това, което носи отговорността за съставянето им (съответният счетоводител, като се удостовери и това му качество към датата на съставянето на документите, а не на копията и извлеченията от тях). Подобен подход е възприет изцяло в практиката на всички административни съдилища в България при разглеждането на жалби срещу ревизионни актове.

- документи, издавани от автоматични устройства или системи

Това са документи, издавани от автоматични устройства или системи при условия и по ред, определени в нормативен акт.

Б.3 Данни от технически носители

Това са три групи доказателства:

1. Заверени от орган по приходите разпечатки на данни, подадени въз основа на закона на технически носители или по електронен път по установения ред. Това може да са както случаите, когато се изпълнява конкретно законово задължение, така и когато са подадени на основание искане от страна на органа по приходите.

2. заверени от субекта или от трето лице разпечатки на данни от технически носители. Касае се за доброволно предоставени от субекта или третото лице разпечатки.

3. разпечатки на данни от технически носители, ако се установи, че са създадени или ползвани от субекта или от лице, което е или е било негов съконтрагент.

Съгласно чл.54, ал.5 от ДОПК, като доказателства се допускат и разпечатки на данни, заверени от органа по приходите, получени на технически носители или по електронен път по реда на чл. 37, ал. 5 и 6 от ДОПК, както и получените по установен с нормативен акт ред за събиране и предоставяне на информация от други лица, държавни и общински органи.

Б.4 Писмена декларация

Обръщаме внимание на това писмено доказателство, доколкото възможността за неговото използване е въведена с АПК и не е предвидена в ДОПК. Съгласно чл.43 от АПК, субидиарно приложение на основание §2 от ДР на ДОПК, административният орган не може да откаже приемане на писмена декларация, с която се установяват факти и обстоятелства, за които специален закон не предвижда доказване по определен начин или с определени средства. Той може да приеме и писмена декларация, с която се установяват факти и обстоятелства, за които специален закон предвижда доказване с официален документ, когато такъв не е издаден на страната в определения за това срок, освен ако нормативен акт предвижда друго за определени видове документи.

тя ще се преценява съобразно с останалите събрани доказателства.

Б.5 Експертно заключение

Експертизата е подробно уредена в ДОПК. Повечето от нормите касаят процесуалния ред за извършване на експертиза. Експертиза се възлага по инициатива на органа по приходите или по искане на субекта, когато за изясняване на някои възникнали в производството въпроси са нужни специални знания, каквито органът по приходите няма. Експертното заключение се преценява от органа по приходите заедно с другите доказателства, събрани в хода на производството, т.е. и експертното заключение няма материална доказателствена сила, както и другите частни документи. Поради това когато не е съгласен със заключението на експерта, органът по приходите е длъжен да се мотивира. По аргумент на противното, това означава, че ако органът по приходите е съгласен с изводите, обективирани в експертното заключение, то може да основе административния акт на него, след извършване на преценка заедно с другите доказателства по производството.

➤ **Следва ли в хода на ревизия във всички случаи на възникнала необходимост от определяне на пазарна оценка на имот да се пристъпва към възлагане на експертиза или органът по приходи има възможността, ползвайки официални документи, събрани в производството да определи сам пазарната оценка на имот?**

Считам, че е допустимо да не се възлага експертиза. Но, давам ти пример с последния си акт (случай от Бургас) са спретнали средни пазарни цени по данни от Агенцията по вписванията като са използвали за съпоставка имоти в региона. Така не е правилно – да се търси съпоставимост между имоти в съседен парцел, същото изложение, инфраструктура, квадратура, на кой етаж и т.н., а не да се сравняват първа и трета линия. Средни пазарни цени (като средно аритметично) също не е правилно. Може да се вземе и справка или удостоверение от Общината по местонахождение на имота за данъчните оценки. Следва да се съобразява и годината на построяване и какъв е вида на строителя – по-големите като „Никми”, „Главбулгарстрой” и др. като големи фирми формират различна себестойност и могат да си позволят да продават на по-ниски цени.

Личното ми мнение е, че е твърде сложно за орган по приходите да съобрази по официални документи всички тези фактори и затова е по-добре да се назначи експертиза.

➤ **Липсата на мотиви в РА от органа по приходи при невъзприемане на експертното заключение съставлява ли съществено процесуално нарушение?**

Липсата на мотиви, независимо за коя част от констатациите се отнасят те, представлява нарушение на чл. 59, ал.2, т.4 от АПК (по същество е нарушение на формата за валидност) и прави акта незаконосъобразен в тази част, но не е процесуално нарушение. Във всички случаи, тъй като се прилага субсидиарно и чл. 202 от АПК, заключението може да не се кредитира, като се съпостави с всички останали доказателства, събрани в производството. Това обаче по своя характер си е излагане на мотиви.

да се приобщят като доказателства в производството всички документи, които вещото лице е използвало за съставяне на експертизата. Така няма да ти направя възражение за непълнота на доказателствата и излагане на изводи въз основа на липсващи по преписката документи.

Б.5 Други

Това са всички други частни документи съставяни от лицата. Някои от тях са отразени в ДОПК – справките, съставяни от лицата, съгласно чл.53 от ДОПК и счетоводните документи. фактури, договори, товарителници, стокови разписки и всякакви други, издавани от участниците в тези правоотношения – като в случая това

са както документи, издавани от задълженото лице, така и документи, издавани от трети лица, които обективират факти и обстоятелства от значение за определянето на задълженията за данъци и задължителни осигурителни вноски на лицето, спрямо което се осъществява производството.

Доколкото изследването на особеностите на способите за събиране на доказателства не е предмет на настоящия анализ, се ограничавам само до изброяване на някои от тях. Самата уредба в ДОПК е разпокъсана и неизчерпателна. Въпреки това могат да се групират четири категории способности за събиране на доказателства.

1. Проверки – проверка от органа, на когото е възложено по съответния ред провеждане на производство, насрещна проверка, проверка по делегация и проверка за установяване на факти и обстоятелства. Последният вид проверка не е изрично уреден в Глава осма „Доказателства и доказателствени средства” от ДОПК като способ за събиране на доказателства. Но това са всички случаи на проверка, която не представлява нито насрещна проверка, нито проверка по делегация (примерно: проверка за установяване на складови наличности).

2. Искане за предоставяне на информация или съдействие – отправя се искане за предоставяне на информация или съдействие до задълженото лице (чл.37, ал.2 от ДОПК), като в чл.37, ал.6 от ДОПК са уредени и специфичните случаи на получаване на информация от трети лица (на основание чл. 12, ал. 1, т. 12 от ДОПК се вменява задължение на лицата по ал. 5 да разкрият съответната служебна, банкова или застрахователна тайна, но по установения за това ред). На основание чл. 47 от ДОПК, при извършването на ревизия или проверка органът по приходите, който я извършва, може да поиска писмено от други контролни органи извършването на действия с оглед събиране на доказателства за установяване на задължения или административно-наказателна отговорност. Нормата касае всякакви държавни органи, които имат контролни функции.

3. Оглед - огледът като способ за събиране на доказателства е уреден от чл.37, ал.7 от ДОПК. Практически се използва много рядко. Би могъл да има самостоятелно значение, когато фактите и обстоятелствата, които следва да се изяснят по повод осъществяването на производство са от такъв характер, че е достатъчен оглед, за да се констатират тези факти примерно: при проверка на място, за да се провери дали дадена вещ, предмет на доставка, е реално съществуваща и да се индивидуализира и съпостави с описаното по писмените доказателства. Допустимо е както органът по приходите служебно, така и по искане на лицето, да се извърши оглед, за който се съставя протокол по реда на чл. 50 от ДОПК.

4. Достъп до счетоводна информация на технически носител

Уредбата е дадена в чл. 39 от ДОПК. По същество това представлява проверка. Ревизираните или проверяваните лица са длъжни да осигурят на органите по приходите достъп до автоматизираните си информационни системи, продукти или архиви, когато събирането, съхраняването и обработката на информацията по чл. 38 от ДОПК се извършва по този начин. Това са счетоводната и търговската информация, както и всички други сведения и документи от значение за данъчното облагане и определянето на задължителните осигурителни вноски.

5. Приобщаване на налични доказателства към преписката - посредством включването им в описа на доказателствата и описването им в констативната част на административния акт, както и отразяване по какъв начин са получени. Те могат да се намират в досието на задълженото лице и да са събрани по повод изпълнение от негова страна на негови законоустановени задължения или по повод осъществени спрямо него предходни производства.