

ПРОТОКОЛЪТ ПО ЧЛ. 50 ОТ ДОПК

г-л. ас. д-р Недялко Петров

Пловдивски университет, България

Резюме: Докладът разглежда ролята на протокола по чл. 50 от ДОПК при доказването в данъчния процес. Изследвани са отделните реквизити на протокола и тяхното значение за доказването на факти и обстоятелства в процеса. Извършен е анализ на доказателствената сила на протокола, като са разгледани изискванията към съставянето му и липсата на определени реквизити. Обръща се внимание и на съставянето на протокол при събиране на данни от технически носители. Разглежда се и съставянето на протокол при обезпечаването на доказателства.

Ключови думи: данъчно право, протоколът по чл. 50 от ДОПК, обезпечаване на доказателства, доказване, доказателствена сила, данъчен процес

PROTOCOL UNDER ARTICLE 50 OF THE TAX AND SOCIAL INSURANCE PROCEDURE CODE

Assist. Prof. Nedyalko Petrov, PhD

University of Plovdiv, Bulgaria

Abstract: This report examines the role of the protocol under Article 50 of the Tax and Social Insurance Procedure Code in proving facts in tax proceedings. It analyzes the individual elements of the protocol and their significance for establishing facts and circumstances in the process. An analysis of the evidential strength of the protocol is conducted, taking into account the requirements for its preparation and the implications of missing elements. Attention is also given to the drafting of a protocol when collecting data from technical media. Additionally, the preparation of a protocol for securing evidence is discussed.

Key words: tax law, protocol under Article 50 of the Tax and Social Insurance Procedure Code, securing evidence, proving, evidential strength, tax proceedings.

1. Според чл. 50, ал. 1 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 през него действия и изявления и установените факти и обстоятелства. Почти

идентична бе уредбата и в отменения ДПК, като чл. 104 предвиждаше, че протоколите, съставени при условията и по реда, предвидени в ДПК, са доказателствено средство за извършване на съответните действия за реда, по които са извършени, и за събраните доказателства.

Съобразно чл. 50, ал. 1 ДОПК протоколът е официален свидетелстващ документ¹. Т.е. документ, който материализира удостоверително изявление на своя издател, с което той свидетелства за извършени от него или пред него действия и съществуването или несъществуването на определени факти. Видно от цитираната разпоредба, протоколът притежава и материална доказателствена сила за удостоверените в него факти, действия или изявления. Материалната доказателствена сила се разпростира върху това, което органът по приходите или служителят твърди, че е извършил лично, това, което твърди, че е изявено или извършено пред него и за установените от органа по приходите или служителя факти и обстоятелства. Важно е тук да се отбележи, че доказателствената сила за изявленията на субекта или третите лица обхваща само факта, че лицето е направило съответното изявление, но не и че същото изявление е вярно². Например при посещение на адрес е съставен протокол, в който е вписано изявление на портиера на сградата, че търсеното лице не се намира на посочения адрес. Доказателствената сила ще се отнася до това, че портиерът е направил такова изявление, но не и че това изявление е вярно.

За да се ползва от материалната доказателствена сила, протоколът следва да е съставен от орган по приходите в кръга на възложените му правомощия и съобразно изискванията на чл. 50 ДОПК, като удостоверяването на действията, изявленията, фактите и обстоятелствата трябва да бъде обективизирано в писмена форма и да съдържа необходимите реквизити, предвидени в чл. 50, ал. 2 ДОПК. Реквизитите на протокола не са предвидени от законодателя, за да гарантира, че протоколът ще има красива и прилежна бланка. Напротив – с тях законодателят гарантира доказателствената сила, която е придал на протокола. Предвиденото от законодателя производство е гаранция за съответствието между удостоверителното изявление и действителността³.

¹ Мутафов, К., Обезпечителните производства по Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, С., Нова звезда (Mutafov, K., Obezpechitelnite proizvodstva po Danachno-osiguritelnia protsesualen kodeks, S., Nova zvezda), 2023, с. 87.

² Венедиков, П., Писмени доказателства и свидетелски показания в гражданския процес, С., Сиби (Venedikov, P., Pismeni dokazatelstva i svidetelski pokazania v grazhdanskia protses, S., Sibi), 1994, с. 24 – 25.

³ Сталев, Ж., А. Минцова, О. Стамболиев, В. Попова, Р. Иванова, Българско гражданско процесуално право, Осмо допълнено и преработено издание, С., Сиела

В този смисъл изискването за необходимите реквизити, които протоколът по чл. 50 ДОПК трябва да съдържа, не следва да бъде разбрано като необходимост в документа да бъдат обективирани точно определени думи или изрази с някакво сакрално значение, а представлява отнапред установено в нормативен акт изискване относно минимално необходим обем от данни, които един официален удостоверятелен документ трябва да съдържа, за да се зачете неговата доказателствена сила относно заявените в него факти, действия или изявления. Иначе казано, те обезпечават надлежното съставяне на протокола от компетентни органи или служители, които са положили минимално необходимата според законодателя грижа при събиране на доказателствата и удостоверяване на извършените от и пред тях действия и изявления. Реквизитите гарантират, че няма да се допусне произвол или некомпетентно събиране на информация. От изложеното е видно, че ако протоколът не съдържа реквизитите предвидени в чл. 50, ал. 2 от ДОПК или не е съставен в писмена форма от компетентен орган по приходите или служител, то той няма и не следва да се ползва от материалната доказателствена сила⁴.

2. На първо място в протокола трябва да са посочени **номерът и датата на съставянето му** (чл. 50, ал. 2, т. 1 ДОПК). От една страна, номерът и датата на съставяне индивидуализират протокола като документ, а от друга – дават информация за момента, към който са удостоверени

(Stalev Zh., A. Mingova, O. Stamboliev, V. Popova, R. Ivanova, Balgarsko grazhdansko protsesualno pravo, Osmo dopalнено i preraboteno izdanie, S. Siela), 2006, с. 290.

⁴ В този смисъл: Решение № 3956 от 21.03.2013 г. по агм. г. № 12852/2012 на Върховния административен съд: „Настоящият съдебен състав споделя изцяло изводите на първостепенния съд за последиците от опущенията при допускането и събирането на доказателствените средства в извънсъдебната фаза на производството. Физическото присъствие на документи в административната преписка, без процесуалното действие на административния орган по допускането и събирането им да е обективирано във формата на протокол (вж. чл. 50, ал. 1 и ал. 2, т. 7 от ДОПК), не им придава качеството доказателствено средство (арг. и от чл. 37, ал. 1 от ДОПК)“. Решение № 641 от 15.01.2013 г. по агм. г. № 5676/2012 на Върховния административен съд: „Административният съд, след като е извършил анализ на реда, по който е съставено приложението от 16.08.11 г. към протокола от 04.07.11 г. и неговата форма, е приел, че протоколът и в тази си част е издаден при спазване на законоустановения ред. Преценката на неговата форма обаче сочи, че досежно оспореният положителен факт на заплащане в брой на сумата от 37 лв., в приложението към протокола не са посочени събраните доказателства, въз основа на които той е удостоверен. В тази си част протоколът не е съобразен с изискванията за форма съгласно чл. 50, ал. 2, т. 9 от ДОПК, поради което и не се ползва с обвързваща сила материална доказателствена сила относно удостоверения в него факт на плащане.“.

обективирани в него данни. Това позволява да се установи дали протоколът е съставен към момента на извършване на съответните действия и удостоверяването на факти, или след това, както и да се провери компетентността на органа по приходите към този момент.

Следващото изискване е в протокола да са посочени **името и длъжността на органа, който го е съставил, и на органите, които са извършили действията** (чл. 50, ал. 2, т. 2 от ДОПК). Тези данни гарантират възможността да се удостовери материалната, функционалната и местната компетентност на органите по приходите или служителите и конкретно предоставените им правомощия да извършват действията и съответно да удостоверят фактите и обстоятелствата, описани в протокола.

На следващо място в протокола трябва да бъдат посочени **имената, адресите и качеството на лицата, които не са органи по приходите и са участвали или присъствали при извършване на действията** (чл. 50, ал. 2 т. 3 от ДОПК). Тези данни позволяват извършването на проверка относно истинността на отразените в протокола факти и обстоятелства. Възможността тези лица да бъдат впоследствие разпитани в хода на евентуален съдебен процес е гаранция за удостоверяване на извършените от органите по приходите действия, които не могат да бъдат проверени освен чрез свидетелски показания на трети незаинтересовани лица, присъствали или участвали при извършване на тези действия. Още повече ролята на тези лица може да не се ограничи само и единствено с присъствие при извършване на действията на органите по приходите, а да включва и участие в самите действия, включително и получаването на информация от тези лица (например данни от портierer, че в сграда на даден адрес не се намира обект на ДЗЛ). В тази връзка трябва да се обърне внимание, че цифровизацията на все повече аспекти на обществените и стопанските отношения налага при осъществяването на контрол от приходната администрация да се извършват действия по отношение на (да се извлече информация от) специфични софтуерни и хардуерни системи. За надлежното осъществяване на контрол в тези случаи са необходими специфични знания и умения. При това положение, ако в протокола се съдържат данни от такива системи и тези данни са събрани с помощта на лице, което не е посочено в протокола, то няма как да се удостовери, че това лице разполага с необходимата квалификация да борави с такава система, нито способите и/или уредите, които е използвало за събиране на тези данни⁵. Няма как

⁵ В този смисъл: Решение № 2297 от 15.12.2023 г. по адм. г. № 1526 / 2022 г. на ХХІХ състав на Административен съд – Пловдив: „Вярно е обаче, че неговите имена и длъжност не са отразени в протокола от извършената проверка от 30.03.2022 г.,

да се установи дали действията на това лице не са довели до генерирането на невярна или непълна информация, или са засегнали съответните софтуерни и хардуерни системи по начин, който да доведе до генерирането на невярна информация. Идентично – ако тези данни са събрани от друг контролен орган, участвал при извършване на действията (например с участието на контролен орган от Български институт по метрология при извършване на проверка на измервателни уреди), то тези данни следва също да бъдат включени в протокола.

Протоколът следва да съдържа **индивидуализиращите данни за проверяваното лице** (чл. 50, ал. 2, т. 4 ДОПК). Тези данни са необходими, за да е несъмнен адресатът, по отношение на когото са удостоверени действията, изявленията, фактите и обстоятелствата.

На следващо място в протокола е необходимо да са посочени **гатата и мястото на действията, както и времето, когато са започнали и завършили действията** (чл. 50, ал. 2, т. 5 и т. 6 ДОПК). Тази информация е необходима за времевата и териториалната индивидуализация на действията с оглед определяне компетентността и правомощията на осъществилия ги орган по приходите за изчисляване при необходимост на съответните срокове, включително и давностни такива. Така например според постоянната съдебна практика на Върховния административен съд процесуалните действия на органите по приходите, извършени след изтичането на срока по чл. 114, ал. 1 ДОПК, не следва да се вземат предвид, което включва и действията по събиране на доказателства. Посочената практика явно противоречи на разбирането, че срокът по чл. 114, ал. 1 ДОПК е преклузивен. Макар ВАС да приема, че срокът по чл. 114, ал. 1 ДОПК е инструктивен, приема, също така, че действията, извършени след изтичането му, са извършени при нарушение на процесуалните правила, водещи до изключването им⁶. Считаме, че ВАС погрешно определя срока по

което принципно е нарушение по чл. 50, ал. 2, т. 3 от ДОПК, доколкото въпросното лице би могло, ако бе посочено, да свидетелства за конкретни обстоятелства, които са от значение за делото. В рамките на протокола не е било отразено и дали е установено от въпросния сервизен техник, съдействал за снемане на данните от електронните броячи, каква е била причината за установеното разминаване в данните, както и в крайна сметка, кои са действително достоверните такива.“.

⁶ В този смисъл: Решение № 12835 от 01.10.2019 г. по адм. г. № 3002/2019 на Върховния административен съд: „Въпреки че не е лишено от аргументи възражението за липса на компетентност по време на издателя на РА при просрочване сроковете по чл. 114 ДОПК в свои решения № 4899/14.04.2010 г. по адм.г. № 15120/2009 г., № 12284/16.10.2014 г. по адм.г. № 283/2014 г., № 8802/25.06.2014 г. по адм.г. № 918/2014 г., № 13763/09.11.2018 г. по адм.г. № 3139/2018 г. и № 5017/04.04.2019 г. по адм.г. № 13646/2018 г., ВАС мотивира извод, че липсата на извършено удължаване на срока на ревизията съобразно нормата на чл. 114, ал. 4 ДОПК не опорочава крайния акт

чл. 114, ал. 1 ДОПК като инструктивен, а не като преклузивен, но същото не е предмет на настоящия доклад. Все пак, ако се приеме, че срокът по чл. 114, ал. 1 ДОПК е преклузивен, то действия, предприети след неговото изтичане, ще са предприети при изтекла времева компетентност за органа и следователно преустановено правомощие да участва в административното производство, включително да събира и приобщава доказателства по административната преписка.

Точка седем на чл. 50, ал. 2 ДОПК изисква в протокола да бъдат точно **описани извършените действия**. Установяването на факти и обстоятелства е последица от извършването на определени действия от или през органите по приходите. За да се заключи, че даден факт или обстоятелство се е проявил или не, следва да се събере достатъчно непротиворечива информация, обосноваваща неговото проявление. Тази информация се събира именно посредством действия на органите по приходите. Точното описание на извършените от тях действия е необходимо за конкретна преценка за съответствието им с материалния и процесуалния закон. Принципът за обективност изрично изисква истината за фактите да се установява по реда и със средствата, предвидени в ДОПК (чл. 3, ал. 3 ДОПК). Така например при проверки, свързани с прилагането на ЗАДС⁷ на обекти за търговия с горива, почти винаги се налага вземането на проби от резервоарите, в които тези горива се съхраняват. Пробовземането следва да се извърши по реда, предписан в Европейското ръководство за вземане на проби от митническите и данъчните органи (SAMANCTA),

на ревизията и не следва да се вземат предвид процесуалните действия на ревизиращите органи, извършени след сроковете за извършване на ревизията по чл. 114, ал. 1 и ал. 2 ДОПК. Следователно в настоящия случай не следва да бъдат взети предвид всички действия по събиране на доказателства в ревизионното производство, извършени след 23.08.2015 г., включително тези, извършени в хода на продължителното ревизионно производство след решение № 126/20.06.2016 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ – Варна, представляващи приобщаване на доказателства от отговори от международен обмен с Република Румъния. Така допуснатото процесуално нарушение води до изключване на доказателствата, аргументиращи тезата на органите по приходите, споделена от първоинстанционния съд, относно оборване на доказателствената сила на представените от ревизираното лице доказателства за осъществяване на спорните ВОД“.

⁷ Съгласно 103, ал. 2 от ЗАДС събирането, обезпечаването, преценката и връщането на доказателствата при контрола, свързан с акцизното облагане, се извършват по реда на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс. Според изречение първо на чл. 104 от ЗАДС за извършване на проверките и за производствата по установяване, обезпечаване и събиране на задължения за акциз се прилага Данъчно-осигурителният процесуален кодекс, доколкото в ЗАДС не е предвидено друго.

което разписва различни процедури според обекта, от който се взема проба, и вида на продукта, от който се вземат пробите, включително и за запечатване и съхранение на тези проби. Единственият начин да се удостовери, че пробите са взети по надлежния ред, е подробно описание в протокола на извършените действия от контролните органи.

Тук отново следва да се съобрази и изложената по-горе досежно работа със (извличане на информация от) специфични софтуерни и хардуерни системи. В тази връзка, при посочване на конкретни данни, извлечени от специализирана система, протоколът следва да съдържа информация не само за извлечените данни, но и за това от каква система са извлечени данните и по какъв начин се е случило това. Последното ще е необходимо, за да се установи, че при работа със система са спазени специфичните изисквания на тази система, което е довело до генериране на достоверна информация.

От друга страна, точното описание на извършените действия е необходимо за провеждането на анализ дали въобще е възможно извършените действия да доведат до установяването на посочените в протокола факти и обстоятелства. Така например, ако в протокола е посочено, че ДЗЛ не е открито на посочения в Търговския регистър и регистър на юридическите лица с нестопанска цел адрес, то следва от описаниите в протокола действия да се установява, че органите по приходите действително са извършили адекватни действия за установяването на това лице на посочения адрес (най-малкото – посещение на адреса). Констатацията, че на съответния адрес не е намерено ДЗЛ сама по себе си, без да е посочено как се е стигнало до нея, не е достатъчна, за да се приеме, че този факт е установен. Повече от ясно е, че такава констатация не може да се ползва с материална доказателствена сила⁸.

При съставяне на протокола следва да бъдат отразени всички извършени действия, а не само тези, довели до установяването на факти и обстоятелства, които органите по приходите са преценили за относими.

⁸ В този смисъл Решение № 15231 от 09.12.2020 г. по адм. г. № 7713 / 2020 г. на Върховен административен съд: „Напротив, в протоколите се съдържат извод/съждение за ненамирането на дружеството. Като в единия, така и във втория протокол е посочено само общо, че след разговор с портиера няма никой на адреса. В тази връзка АССГ правилно е посочил, че протоколите не отговарят на изискванията на чл. 50, ал. 2, т. 8 от ДОПК. Само в първия от тях са описани конкретни обстоятелства и въпреки това липсва ясна информация извършена ли е конкретна проверка на обекта и от кое трето лице органът по приходите черпи информация, че на отразения в тях адрес не се намира процесното дружество.“.

Следващият реквизит е **точно описание на установените факти и обстоятелства** (чл. 50, ал. 2, т. 8 ДОПК). Органите по приходите, или служителите, следва ясно и недвусмислено да посочат какво точно са установили. Това ще позволи извършването на проверка за релевантността на установените факти и обстоятелства при разрешаването на съответния административен въпрос. За да бъде това възможно обаче, установените факти и обстоятелства трябва да са ясно и недвусмислено описани. Както бе посочено по-горе, установяването на факти и обстоятелства е последица на извършените от или пред органите по приходите действия и/или събраните доказателства. Именно поради това от протокола следва да е възможно да се заключи кои действия са довели до установяване на посочените факти и обстоятелства и кои са доказателствата, които ги подкрепят. Ако протоколът съдържа само и единствено описание на установени факти и обстоятелства, то той няма да се ползва с материална доказателствена сила.

С оглед на принципите за обективност (чл. 3 ДОПК) и служебно начало (чл. 5 ДОПК), при съставяне на протокола органите по приходите са задължени да опишат всички установени факти и обстоятелства, а не само тези, които обосновават установяването на задължения за данъци и/или задължителни осигурителни вноски.

Точка девет на чл. 50, ал. 2 ДОПК изисква в протокола да бъдат посочени **събраните доказателства**. Както вече бе посочено, принципът за обективност налага истината за фактите да се установява по реда и със средствата, предвидени в ДОПК (чл. 3, ал. 3 ДОПК). Последното изисква да е ясно как са събрани доказателствата, приложени към преписка в съответното производство.

От друга страна, събраните доказателства следва да обосновават заключенията за установяване на даден факт и/или обстоятелство. Съображенията в тази насока са идентични с тези по отношение на изискването за точно описание на извършените действия (чл. 50, ал. 2, т. 7 ДОПК). Ако в протокола е посочен като установен факт или обстоятелство, за констатирането на който следва да бъдат събрани доказателства, а такива не са събрани, то по отношение на този факт или обстоятелство няма да е налице обвързващата доказателствена сила на протокола⁹.

⁹ В този смисъл – Решение № 641 от 15.01.2013 г. по адм. г. № 5676 / 2012 г. на Върховен административен съд: *„Преценката на неговата форма обаче сочи, че досежно оспореният положителен факт на заплащане в брой на сумата от 37 лв., в приложението към протокола не са посочени събраните доказателства, въз основа на който той е удостоверен. В тази си част протоколът не е съобразен с изискванията за форма съгласно чл. 50, ал. 2, т. 9 от ДОПК, поради*

На следващо място, в протокола трябва да бъдат вписани **направените искания, бележки и възражения, ако има такива** (чл. 50, ал. 2, т. 10 от ДОПК). В повечето случаи, при които се съставя протокол, съответното лице няма възможност, на този етап от производството, да оспори законосъобразността на извършените действия и истинността на удостоверените в протокола обстоятелства. Именно поради това законодателят е предвидил възможност за проверяваното лице да направи искания, бележки или възражения, които да бъдат вписани в протокола. По този начин е съхранено правото на лицето на участие и защита в административното производство, включително и на този етап от неговото развитие. Наличието на направени искания, бележки и възражения би позволило евентуално да се установи дали органът по приходите е предприел действията си съобразно установения за това ред и дали удостоверителното му волеизявление е истинно.

Последният реквизит на протокола е вписването **пред кой орган и в какъв срок могат да се обжалват действията, ако това е допустимо** (чл. 50, ал. 2, т. 11 ДОПК). В случаите, в които извършените действия подлежат на обжалване, в протокола следва да е посочено пред кой орган и в какъв срок могат да се обжалват. Пример за това са протоколите, с които се предприемат действия за обезпечаване на доказателства. Същите представляват индивидуални административни актове¹⁰, които подлежат на обжалване. Правото на жалба охранява интересите на проверяваното лице. Ако в протокол, обективиращ действия, подлежащи на обжалване, не е посочено, че същите подлежат на обжалване, то следва на основание § 2 от ДР на ДОПК да се приложи чл. 140, ал. 2 АПК. Ако в протокола не е указано пред кой орган и в какъв срок може да се подаде жалба, то следва да се приложи чл. 140, ал. 1 АПК. Ако все пак е посочено, че същите подлежат на обжалване и е указан органът, пред който следва да се подаде жалбата, но е посочен по-дълъг или по-кратък срок, то ще се приложи чл. 27, ал. 1 или ал. 2 ДОПК. Неспазването на изискването на чл. 50, ал. 2, т. 11 ДОПК няма отношение към материалната доказателствена сила на протокола.

В един протокол могат да бъдат удостоверени повече от едно извършени от и/или пред органа по приходите действия и изявления, както и да са установени множество различни факти и обстоятелства. При тези случаи реквизитите на протокола следва да се преценяват поотделно за всяко отделно действие или установен факт или обстоятелство. Напълно е възможно за определени факти и обстоятелства протоколът да съдържа

което и не се ползва с обвързваща съда материална доказателствена сила относно удостоверения в него факт на плащане.

¹⁰ Мутафов, К. Цит. съч., 77 – 105.

Всички необходими реквизити и да се ползва от материална доказателствена сила, а за други – не. Така например при извършена проверка на обект за продажба на течни горива, ако протоколът удостоверява извършена контролна покупка, при която не е издаден фискален бон и по отношение на този факт са налице всички относими реквизити, то в тази си част протоколът ще се ползва с материална доказателствена сила. Ако в същия протокол е вписано, че е налице разминаване между данните за проточено гориво и данните за извършени продажби, без да е описано как се е стигнало до това заключение и на какви доказателства се основава то, в тази си част протоколът няма да се ползва от обвързващата материална доказателствена сила. Последното налага да се извършва преценка дали протоколът ще се ползва с материална доказателствена сила по отношение всяко отделно действие и изявление и установените в него отделни факти и обстоятелства.

На следващо място, чл. 50, ал. 3 ДОПК изисква протоколът да бъде **подписан от органа, който го е съставил, и от проверяваното лице**, съответно от неговия представител или пълномощник, член на орган на управление, работник или служител, като се отбелязва в какво качество го подписва. Протоколът представлява писмено обективизирано волеизявление на орган по приходите, поради което то следва да бъде удостоверено посредством подписването на документа от лицето, което го е съставило. Доколкото заявените в протокола действия, изявления, факти и обстоятелства са от значение за правата, задълженията и правно защитените интереси на проверяваното лице, то той следва да бъде подписан от същото това проверявано лице, съответно от неговия представител или пълномощник, член на орган на управление, работник или служител. Разпоредбата предвижда и **незабавно предоставяне на екземпляр от протокола на проверяваното лице или неговия представител**. Подписването на протокола от проверяваното лице или негов представител и незабавното предоставяне на екземпляр от същия на това лице осигуряват ефективна охрана на правата и законно установените интереси на проверяваното лице. Така законодателят гарантира, от една страна, възможността на лицето да се запознае със съдържанието на протокола, а от друга, че в последствие в протокола няма да бъдат направени поправки и допълнителни вписвания. Предявяването на протокола на проверяваното лице или негов представител за подпис му дава възможност да се запознае с неговото съдържание и обезпечават възможността за вписване на искания, бележки или възражения. Ако проверяваното лице или неговият представител откаже да подпише протокола, то отказът следва да се удостовери от поне един незаинтересован свидетел, присъствал на

отказа, като в протокола трябва да се отбележат името и адресът му. Последното задължава органите по приходите да поканят проверяваното лице да подпише протокола. В случай, че лицето откаже, то именно този отказ следва да се удостовери от незаинтересовано лице, което е присъствало на отказа. Освен да е присъствало на отказа, законодателят изисква това лице да е и незаинтересовано, т.е. това не може да е лице, заинтересовано от изхода на производството, или лице, което е участвало при извършване на съответните действия, удостоверени от протокола. В чл. 102, ал. 3 от отменения ДПК се предвиждаше свидетелят на отказа да не е ганъчен служител. Това правило бе една допълнителна гаранция за истинността на обективизираното в протокола удостоверително волеизявление, свързано с мястото, времето и начина на съставянето и подписването на протокола и изключваше възможността протоколът да бъде съставен в администрацията, без да се предприемат описаните в него действия и удостоверени факти, свързани с посещение на конкретно място или административен адрес. От гледна точка на законодателната техника трябва да се каже, че новата нормативна уредба, установена в ДОПК, би трябвало да е развитие на предходната, при което пък следва да се приеме, че в качеството на свидетел на отказа на проверяваното лице да подпише протокола вече би могъл да бъде и орган по приходите.

Вписването на името и адресът на лицето, удостоверяващо отказа, обезпечават възможността при нужда то да бъде разпитано при евентуално съдебно производство.

Отказът на проверяваното лице да подпише протокола не освобождава органа по приходите от задължението да му предостави незабавно екземпляр от протокола.

Когато в протокола са удостоверени факти и обстоятелства, установени единствено въз основа на документи, които се намират при органа по приходите, не е необходимо неговото подписване от проверяваното лице. В този случай протоколът просто възпроизвежда данни от документи. След като тези документи вече се намират при органа по приходите, се предполага, че те законосъобразно са постъпили при него (обикновено са подадени в изпълнение на нормативно установено задължение или са събрани от него в друго производство). В тези случаи в протокола следва да се съдържа посочване как са постъпили същите документи при органа по приходите (например приобщаване от друга проверка или ревизия или са подадени от лицето СД по ЗДДС). В тази насока следва да се отбележи, че ако тези документи не са събрани при спазване на изискванията на съответното производство, то този порок ще се пренесе и в производство, в което са

приобщени. Така например, ако бъде приобщен протокол за извършена проверка в друго производство, който протокол не съдържа необходимите реквизити, то той няма да се ползва от обвързваща материална доказателствена сила и в производството, по което е приобщен.

В кодекса не е въведено задължение протоколът да бъде подписан от лицата, които не са органи по приходите, но са участвали или присъствали при извършване на действията. Удостоверяването на участието на такива лица в действията, вписани в протокола, и тяхната конкретна роля става с подписа на органа по приходите. Така възприетото законодателно решение не държи сметка за случаите, в които лицето, което не е орган по приходите, но е участвало при извършване на конкретните действия, не е съгласно с това, което органът по приходите е вписал в протокола. Считам, че е удачно законодателят да предвиди тези лица също да подписват протокола, особено когато констатациите на органите по приходите почиват на техни действия (например в случаите, в които такова лице участва в ролята на експерт за извеждане на информация от специфична електронна система).

В случай, че в протокола трябва да се извърши поправка, то същата следва да бъде извършена във всички екземпляри на протокола и удостоверена от всички лица, участвали при съставянето¹¹.

3. В хода на съдебното производство съдът е длъжен да зачете материалната доказателствена сила на протокола. Преди да се позове на протокол по чл. 50 ДОПК обаче съдът следва да прецени дали протоколът е съставен от компетентен орган и в предписаната от ДОПК форма. Това съдът следва да стори служебно, дори и да няма възражение в тази насока от жалбоподателя. Последното е необходимо, тъй като за да постанови решение, съдът следва да извърши преценка на всички редовно събрани доказателства и доводи от значение за случая и въз основа на тях да реши кои факти ще приеме за настъпили (доказани) и кои – не. За да може да се позове на данните, удостоверени в протокол по чл. 50 от ДОПК, съдът трябва да е изследвал дали същият е съставен от компетентен орган по реда и във формата, предписана от ДОПК.

Ако протоколът е редовно съставен, то в хода на съдебното производство обвързващата доказателствена сила на протокола може да бъде оборена в производство по оспорване на неговата автентичност и истинност. В мотивите на Тълкувателно решение № 5 от 14.11.2012 г. по тълк. д. № 5 / 2012 г. на Върховен касационен съд ОСГТК се приема, че с установяване на неистинността или съответно с потвърждаване истинността на документа в резултат на оспорването по чл. 193 ГПК

¹¹ Чилова, Н. Правен режим на данъчната ревизия, С., Нова звезда (Chilova, N. Praven rezhim na danachnata revizia, S., Nova zvezda), 2013, с. 129.

се решава със сила на пресъдено нещо спорът относно неговата истинност. Оспорването истинността на документ по чл. 193, ал. 1 ГПК представлява по същността си предявяване на инцидентен установителен иск за установяване неистинност на документ.

Оспорването следва да бъде осъществено по правилата, установени в чл. 193 и чл. 194 ГПК във връзка с § 2 от ДР на ДОПК. Производството по оспорване се открива по искане на страната, оспорваща истинността или автентичността на документа. Съгласно чл. 193, ал. 1 от ДОПК оспорването може да бъде направено най-късно с отговора на съдопроизводственото действие, с което той е представен, а когато документът е представен в съдебно заседание, оспорването може да бъде направено най-късно до края на заседанието. Доколкото в съдебните производства по обжалване на актове, свързани с данъчно-осигурителния контрол, преписка по издаване на съответния акт се представя в съда от административния орган заедно с жалбата, то оспорването следва да бъде заявено най-късно в първото по делото заседание (ако протоколът, чиято истинност се оспорва е част от преписката). Разбира се, ако протоколът не е представен заедно с преписката, то оспорването ще следва да се заяви до приключване на съдебното заседание, в което той е представен.

Съгласно чл. 193, ал. 2 ГПК производството по оспорване на документа се открива от съда, ако другата страна заяви, че ще се ползва от него. Тъй като протоколът е официален документ, то тежестта за доказване на неговата неистинност е върху страната, която го оспорва. В тази насока, при постановяване да се извърши проверка на истинността на документа, съдът следва да укаже на оспорващата страна, че тя носи доказателствена тежест.

В производството по оспорване истинността на протокола ограничението по чл. 158, ал. 1 ДОПК относно допускането на свидетелски показания само в случаите на чл. 57, ал. 2 от кодекска ще бъде преодоляно, съответно ще бъде преодоляно и ограничението по чл. 161, ал.1, т. 2 ГПК във връзка с §2 от ДР на ДОПК, като проверката ще е възможно да бъде осъществена чрез разпит на свидетели; чрез вещи лица; посредством сравняване с други безспорни документи и други допустими доказателствени средства¹².

¹² Така в Решение № 16009 от 3.12.2013 г. на ВАС по адм. г. № 7869/2013 г. е посочено „...По аргумент от чл. 50, ал. 1 от ДОПК протоколът, съставен по установения ред и форма от орган по приходите при изпълнение на правомощията му, е доказателство за извършените от него и пред него действия и изявления и установените факти и обстоятелства. В качеството си на официален свидетелстващ документ той се ползва с обвързваща съда материална

Съгласно чл. 194, ал. 2 ГПК след проверката съдът с определение признава или че оспорването не е доказано, или че документът е неистински. В последния случай той го изключва от доказателствата като го изпраща на прокурора заедно със своето определение. Според чл. 194, ал. 3 ГПК съдът може да се произнесе по оспорването на документа и с решението по делото. В този случай документът, заедно с препис от решението, се изпраща на прокурора.

Съобразно посочените разпоредби, ако оспорването не бъде доказано, то съдът ще разгледа протокола наред с другите събрани по делото доказателства като ще е обвързан от материалната му доказателствена сила. Ако оспорването бъде доказано, то съдът ще изключи оспорения протокол от доказателствата.

доказателствена сила относно неговата вярност, а опровергаването ѝ предпоставя изричното му оспорване и доказване на неистинността му. Съгласно чл. 193, ал. 3 от ГПК вр. с § 2 от ЗР на ДОПК доказателствената тежест за това се носи от страната, която го оспорва с конкретно изявление за това и в срока по чл. 193, ал. 1 от ГПК.