

ПРОИЗВОДСТВО ПО ИЗДАВАНЕ НА РЕВИЗИОНЕН АКТ

доц. д-р Красимир Мутафов¹
Бургаски свободен университет

PROCEEDING FOR ISSUE OF DEED OF REVISION

Assoc. Prof. dr. Krasimir Mutafov
Burgas Free University

Резюме: Докладът е посветен на производството по издаване на ревизионен акт, регламентирано в ДОПК, като не претендира за изчерпателност. В доклада е извършен кратък историко-правен преглед на процедурата по издаване на този вид актове за установяване на данъчни задължения с предходната нормативна уредба от гледна точка на органите, които ги издават и тяхната компетентност. Направени са и някои предложения *de lege ferenda* за усъвършенстване на действащата към момента нормативна уредба.

Abstract: The report is dedicated to the proceeding for issue of deed of revision, regulated in Tax-Insurance Procedure Code as does not claim to be comprehensive. In the report made is a short historical and legal review of the procedure for issue of this types of deeds for establishing tax obligations with the previous normative regulations with review of authorities, issuing them and their competence. Made are several suggestions *de lege ferenda* for perfecting the effective normative regulations.

Key words: tax, proceeding, revision, TIPC

Отмененият Закон за данъчното производство/ЗДП/ в разпоредбата на чл.15, ал.2 регламентираше, че началникът на съответната данъчна служба е единственият орган, който притежава компетентността да издава данъчни облагателни актове². Неговата персонална компетентност, произтичаше от закона и по никакъв начин не можеше да бъде делегирана /преотстъпена/ или изземвана, като този принцип беше скрепен в чл.4, ал.2 от ЗДП, съгласно който данъчен орган от по-висока степен нямаше правомощията да иземе за решаване въпрос от орган, който е овластен за това. В своята практика ВС, на когото тогава бяха подсъдни като касационна инстанция данъчните дела заемаше категоричното становище, че законът е определил кой е органът компетентен да издаде данъчния облагателен акт /решение 1120-93 г.о./³. Изключение от това правило беше въведено с чл.15, ал.2 отЗДП, съгласно който се допускаше акта да се издаде от длъжностно лице, определено от със заповед на началника на главно управление на данъчната администрация, когато началника на данъчната

¹ Авторът е доктор по право, доцент по финансово и данъчно право в ЦЮН на БСУ.

² Обн, ДВ, бр. 61 от 1993, в сила до 31.12.1999 г.

³ По-подробно, както и анализ на съдебната практика по този въпрос вж. Петканов Г. Данъчен процес, С.1996, с.56

служба отсъстваше. В случая обаче не може да става въпрос за изземване на компетентност, а за официално заместване⁴.

С развитието на нормативната уредба, този принцип беше изоставен и с приетият Данъчен процесуален кодекс/ДПК/, който отмени ЗДП се възприе друг режим на издаване на актовете за установяване на данъчни задължения /АУДЗ/⁵. В чл. 63, ал.3 от кодекса беше регламентирано, че с акта за възлагане на ревизията, органът който я е възложил определя:

- ревизирия данъчен субект;
- ревизиращите данъчни органи;
- данъчния орган от тях, който издава ревизионния акт;
- вида на ревизираните данъчни задължения.

В ал.4 от същата норма е визирано, че актът за възлагане на ревизията може да бъде изменян от органа, който я е възложил с издаването на нов акт за възлагане. Внимателния прочит на цитираната разпоредба навежда на логичния извод, че няма пречка с новия акт за възлагане да бъде променени всички реквизити на предходния, включително и данъчният орган определен да издаде ревизионния акт. От посочените разпоредби е видно, че органът издаващ акта придобива своята персонална, лична компетентност въз основа на акта за възлагане на ревизията, което е и една от особеностите в това специфично производство. С оглед на това основателно може да се постави въпросът дали тази компетентност се придобива по делегация или данъчният орган има своя компетентност, която е определена с нормативен акт и с акта за възлагане на ревизията само се конкретизира субектът, който ще издаде ревизионния акт?

По този въпрос в правната доктрина има изразено становище, според което в конкретния случай не може да се говори за придобиване на компетентност по делегиране от страна органа издаващ ДРА/данъчния ревизионен акт/, тъй като органът издаващ акта за възлагане на ревизията не прехвърля компетентност, която има само той⁶.

Според нас подобно становище не би могло да се възприеме безкритично.

По своята правна същност делегирането е специфичен юридически способ за възлагане на правомощия, които са от компетентността на един административен орган за временно изпълнение от друг подчинен на него орган. Неговото прилагане по правило е във връзка с компетентността на по-долустоящия в административната йерархия орган и реализирането на делегираните правомощия се извършва с неговите юридически, организационни и технически средства⁷. За да бъде то допустимо и актът издаден по този начин да е законосъобразен е необходимо такава възможност да е предвидена в съответния нормативен акт, като самото делегиране трябва да бъде направено изрично и писмено⁸. Тук трябва да обърнем внимание, че органът, на когото е делегирано едно или друго правомощие не може да се счита за представител по пълномощие на делегиращия орган. Не е допустимо делегирането на правомощия, които са от изричната компетентност на съответния административен орган. Това означава, че административният орган няма право да прехвърля другиму правомощия, които по силата на закона може да упражнява само той. От този установен в административноправната теория принцип, чл.235, ал.2 от ДПК, допускаше отклонение, т.е.

⁴ Пак там с.57

⁵ Обн., ДВ бр.103 от 1999г. в сила от 01.01.2000г. до 31.12.2005г.

⁶ Вж., Зинovieва Д. Компетентност на административните органи, С., 2000, с.54.

⁷ Вж., Къндева Е, Административно правосъдие, С.2006, с.149.

⁸ Вж., Лазаров К, Изисквания за законосъобразност на административните актове, С., 1999, с.14.

на практика беше предвидена възможността, определена категория органи на данъчната администрация да могат да оправомощават със заповед свои заместници или други длъжностни лица да упражняват техните правомощия. В това отношение ДПК отиде още по-напред като допускаше дори възможността орган, на когото са делегирани определени правомощия, на свой ред да ги пределегира на друг по-долу стоящ орган в системата на данъчната администрация. Така например съгласно чл.240, ал.1, т.4 от ДПК в правомощията на териториалния директор влизаше възлагането на данъчни проверки и ревизии и определянето на конкретни размери на данъчните задължения. Очевидно е, че правомощието да се определят конкретни размери на данъчните задължения не може да се осъществи по друг начин освен с издаването на данъчен акт. Това свое правомощие, както и всички останали по реда на чл.240, ал.1 и ал.2, териториалният директор можеше да възлага на определени от него длъжностни лица от състава на съответната териториална дирекция, на която той е административен ръководител. От гледна точка на правната си същност това възлагане на правомощия не е нищо друго освен делегиране на персонална и повременна компетентност във връзка с издаването на данъчен акт от страна на висшестоящ към по-долу стоящ административен орган, които притежава същата материална компетентност. За да може това делегиране да породи желаните правни последици то трябва да се извърши писмено, израз на което от една страна беше заповедта по реда на чл.68, ал.1, т.1 от ДПК, с която териториалният директор оправомощаваше определен от него орган да възлага данъчни ревизии. А от друга това е самият акт за възлагане на ревизията, с които оправомощеният от него орган определяше данъчния орган, които ще издаде данъчния ревизионен акт/ДРА/. Разбира се такъв акт за възлагане може да издаде и самият териториален директор, но в този случай по наше мнение няма да сме изправени пред хипотезата на пределегиране. Независимо, кой точно орган ще издаде акта за възлагане на ревизията, съгласно чл.240, ал.1, т.4 от ДПК според нас няма законова пречка това да бъде и териториалния директор.

За да защитим по-убедително едно такова становище е необходимо да припомним, че компетентността може да бъде няколко вида – материална, териториална, персонална и повременна. Като изключим материалната няма пречка всяка една от останалите видове компетентност, стига разбира се закона да го допуска да може да бъде възлагана, т.е. делегирана от висшестоящ на по-долу стоящ административен орган. От гледна точка на изследваната материя е безспорно, е че съгласно чл.241, ал.1, т.1 от ДПК органът извършващ данъчната ревизия притежава материалната компетентност да определя данъчни задължения, но както вече казахме това става само с издаването на данъчен акт. За да издаде този акт, данъчният орган извършващ ревизията трябва да притежава териториална, персонална и повременна компетентност, които се придобиват единствено въз основа на акта за възлагане на ревизията. Освен това трябва да обърнем внимание и на това, че материалната компетентност да се определят данъчни задължения се конкретизира точно чрез акта за възлагане на ревизията, тъй като с него се определя какви точно данъчни задължения могат да бъдат ревизирани, респ. определени с ДРА⁹. До момента на издаването на акта за възлагане на ревизията компетентността на данъчния орган е „латентна“, тя не може да бъде проявена по никакъв начин в процедурата по издаване на ДРА.

Извода, който можем да направим е, че в разглежданата процедура именно териториалният директор е този данъчен орган, които притежава изключителното право-

⁹ Решение № 11421/30.10.2008 г. по АХД № 8096/2008 г. на ВАС – I А отд.

мощие да възлага данъчни ревизии и определя конкретните размери на данъчните задължения чрез издаване на данъчен акт и това свое правомощие, той може да упражни лично или да го делегира на друг данъчен орган в съответната териториална дирекция. Когато казваме, че той има правото да възлага данъчна ревизия, не бива да забравяме, че именно от този акт възниква не само персоналната, материалната и повременната, но и процесуалната компетентност на данъчния орган, на който беше възложено издаването на ДРА.

При разглеждането на компетентността като едно от изискванията за законосъобразност при издаването на ДРА на този етап от развитието на данъчното законодателство не можем да не обърнем внимание, че подобно „широко“ делегиране на правомощия едва ли е най-удачното законодателно решение най-малко поради две причини.

Първата е, че горестоящият административен орган може да делегира всички свои правомощия на по-долустоящи в административната йерархия данъчни органи, което води до своеобразно „размиване“ на отговорността за незаконосъобразни действия.

Втората е в усложняването на процедурата по издаване на ДРА, което не кореспондира със стремежа за по-бързо установяване във времето на данъчния дълг още повече, че става въпрос за актове, които са с утежняващ характер за своите адресати.

Според нас ако сравним двата режима на издаване на ДРА, регламентирани съответно в ЗДП и ДПК не без основание бихме отдали предпочитание на първия, като „по-стегнат“ в процесуално отношение, и при който въпросът с компетентността на органа, издаващ акта е решен по-правилно.

С приемането на ДОПК бяха установени нови правила в процедурата по издаване на ревизионния акт/РА/, които имат отношение към компетентността като изискване за законосъобразност¹⁰.

Съгласно действащата до 31.12.2012 г. редакция на разпоредбата на чл.119, ал.2 от ДОПК, компетентността за издаване на акта се придобиваше вследствие на заповед, с която органът възложил ревизията след нейното приключване определяше органа компетентен да издаде РА. Трябва да се подчертае, че органът по приходите извършил ревизията не притежаваше правомощия да издаде ревизионен акт. Неговата компетентност се простираше само до установяване на фактите и обстоятелствата, които са от значение за определяне на данъчните задължения на лицата и съставянето на ревизионен доклад. С него се прави само предложение за установяване на данъчните задължения на ревизираното лице и се явява предпоставка за издаване на последващ акт/РА или АПВ ако последният се издава след възложена ревизия/. Прави впечатление, че ДОПК по същество запази режима на издаване на РА във връзка с делегирането на правомощия от страна на териториалния директор на НАП към органите по приходите в съответната дирекция, на която той е административен ръководител, което по съображенията изложени по-горе от нас не може да се счита за положителна стъпка в развитието на процесуалното данъчно законодателство. Така например съгласно чл.11, ал.1, т.4 от Закона за Националната агенция по приходите в правомощията на териториалния директор е да възлага извършването на проверки и ревизии. В ал.2, т.1 на същата разпоредба е регламентирано, че териториалният директор издава предвидените в ДОПК актове /включително и тези, с които се установяват данъчни задължения/, като в чл.11, ал.3 от кодекса е предвидена възможността

¹⁰ Обн. ДВ бр.105 от 2005 г. в сила от 01.01.2006 г. Същите правила се отнасят и за АПВ /актовете за прихващане и възстановяване/, когато се издават по реда на чл.129, ал.2, т.1 след възложена ревизия.

тези правомощия да могат да се възлагат със заповед, т.е. да се делегират на орган по приходите и служители от териториалната дирекция¹¹. Тук трябва да обърнем внимание, че съгласно чл.118, ал.2 от ДОПК, териториалният директор на НАП не може лично да издава РА. Такова правомощие, имат само органите по приходите изчерпателно изброени в чл.7, ал.1, т.4 от ЗНАП, правомощията на териториалния директор на НАП са изразяват само в задължението да оправомощи единият от органите по приходите, които издава РА – този, който може да възлага ревизията. По същият начин стои въпроса с компетентността и при актовете, издавани по реда на чл.106 и чл.107 от ДОПК. Тези два вида акта се издават от органи по приходите оправомощени със заповед на териториалния директор на НАП¹².

Разликата с преходния режим на издаване на РА беше, че актът не можеше да се издаде от орган по приходите, който е участвал в установителния етап, предхождащ самото му издаване и в акта за възлагане на ревизията не се определяше компетентния орган, който да издаде РА. Повече от очевидно, е че този режим на издаване на РА също не може да се приеме безкритично, а по наше мнение е може би по-неудачен и от преходния. От една страна се запази изключително широката възможност за делегиране и прелегиране на правомощия, която се въведе още с отменения ДПК. От друга страна самият процес допълнително се усложни и стана още по-тромав поради необходимостта органът възложил ревизията след нейното приключване да определи със заповед друг орган, който вече е компетентен да издаде РА /АПВ при условията на ревизия/.

Последвалите промени в ДОПК, които са в сила от 01.01.2013 г. беше въведен нов режим на издаване на РА и АПВ, който според нас е поредната стъпка назад в развитието на нашето данъчно процесуално право¹³.

С тези промени бяха запазени възможностите за делегиране и прелегиране на компетентност при издаването на РА като законодателят отчасти се върна към процесуалния ред съществувал по вече отменения ДПК, доколкото със заповедта за възлагане на ревизията се определяше един от органите компетентен да издаде акта, който същевременно участва и в самото ревизионно производство¹⁴. С разпоредбата на чл.113, ал.3 от ДОПК отново се затвърди възприетата още с ДПК възможност да се правят изменения в първоначалната заповед за възлагане на ревизията, включително и по отношение на един от органите, които са компетентни да издадат РА, т.е. запази се възможността за прелегиране на персонална компетентност. Новото в настоящата процедура, а и в данъчното ни законодателство изобщо е, че РА/АПВ при условията на ревизия/ за първи път се издава вече не от един, а два органа. Тук следва да обърнем внимание, че не става въпрос за наличието на колегиален орган, а за два отделни административни органа всеки, от които притежава своя собствена компетентност при издаването на РА. Така съгласно чл.119, ал.2 от ДОПК, ревизионния акт се

¹¹ Изключение от това е само правомощието по чл.11, ал.2, т.2 от ДОПК свързано с разглеждането и изпращането до съответния съд на жалби против актове и откази да бъдат издадени актове на органите на агенцията, както и против действията или бездействията на органи или служители на агенцията на територията на региона.

¹² Съгласно чл.4, ал.4 от ЗМДГ сужителите в общината притежаващи компетентността, т.е. правата и задълженията на органи по приходите и публични изпълнители се определят със заповед от кмета на съответната община. Това означава, че всеки един акт за установяване на данъчни задължения, издаден от лице, което не е оправомощено от кмета на общината ще бъде нищожен.

¹³ Обн. в ДВ бр.99 от 2012, в сила от 01.01.2013 г.

¹⁴ Вж. чл.113, ал.1, т.2 от ДОПК.

издава от органа възложил ревизията и от ръководителя на ревизията в 14-дневен срок от подаването на възражение срещу ревизионния доклад или от изтичане на срока за подаване на възражение. При евентуално несъгласие между тези два органа, ревизионният акт се издава от друг орган по приходите, определен от териториалния директор на НАП или оправомощено от него лице.

На пръв поглед, при сега действащата редакция на чл.119, ал.2 от ДОПК компетентността на органите, издаващи РА възниква по силата на закона, тъй като правната норма е тази която регламентира кой следва да го издаде. Но един по-внимателен прочит на тази разпоредба, както и нейното анализиране във връзка с нормите на чл.11, ал.1, т.4, ал.2, т.1 и ал.3 от ЗНАП и чл.112 и чл.113, ал1 и ал.3 от ДОПК, които бяха разгледани по-горе по категоричен начин навежда на логичния извод, че персоналната компетентност при издаването на РА се придобива вследствие на делегиране и прелегиране на правомощия от териториалния директор на НАП и оправомощени от него органи по приходите и/или служители.

Критичният поглед върху така установения режим на издаване на РА във връзка с компетентността на органите, които ги издават поражда повече въпроси, отколкото дава отговори. Така например от юридическа гледна точка трудно можем да намерим приемливи аргументи в полза на установеното в чл.119, ал.2 от ДОПК законодателно решение, РА да се издава от два органа, които имат еднаква компетентност в процедурата по неговото издаване като едновременно с това те да са в положение на висше стоящ към по-долу стоящ в системата на НАП. Ако органът възложил ревизията е изпълнителният директор на НАП, а ръководител на ревизията е служител на териториалната дирекция е напълно възможно да се осъществи административен натиск, който да доведе до незаконосъобразно определяне на данъчни задължение. От друга страна ако при тази примерна хипотеза не се стигне до съгласие между тези два органа, съгласно чл.119, ал.3 от ДОПК би следвало териториалният директор на НАП или оправомощено от него лице да определи друг орган, който да издаде акта т.е. орган, който е по-ниско стоящ в административната йерархия ще делегира персонална компетентност без да се съобразява с делегиране извършено от по-висшестоящ орган в предходен период във времето. Това едва ли е приемливо, най-малко поради обстоятелството, че при подобни случаи би се стигнало до нарушаване на принципа на субординацията, върху който се изгражда и функционира всяка една административна система. Друг пример в тази насока е ако овластените да издадат РА органи имат различни мотиви по отношение постигнатото съгласие за вида и размера на данъчното задължение, което ще се определи с акта. ДОПК не дава отговор какво би следвало да се предприеме при такава хипотеза, която в чисто практически план не е невъзможно да се случи. Безспорно е само, че съгласно чл.120, ал.1, т.5 от ДОПК, РА трябва задължително да съдържа мотиви, като част от формалните изисквания за неговата законосъобразност и това изискване не може да се заобиколи или пренебрегва. Но дали е възможно всеки един от органите издаващи акта да излага различни мотиви във връзка с определеното с него по основание и размер данъчно задължение или наличието на подобна хипотеза би следвало да се счита за непостигане на съгласие да се издаде РА по смисъла на чл.119, ал.3 от ДОПК? От друга страна как би се отразило това на правото на защита на данъчния субект, както и на последващия административен и съдебен контрол за законосъобразността на РА от гледна точка на това, кои мотиви ще се ползват с по-голяма тежест, тези на ръководителя на екипа или на органа възложил ревизията? Все пак да не забравяме, че органът, който възлага ревизията притежава по-голяма компетентност, най-малкото поради това, че ръководителя на екипа придобива своята по отношение на конкретния АУЗД вследствие на делегира-

не или делегиране на правомощия от страна на възложителя на ревизията. Това са все въпроси, на които ДОПК не дава отговор и които според нас е възможно да доведат до съществени различия както в практиката на административните органи, така и на съда.

Според нас евентуалното наличие на различни мотиви в АУДЗ т.е. на такива изложени от ръководителя на ревизията и от органа възложил ревизията е недопустимо. По правната си същност мотивите представляват фактическите и правни основания за издаването на акта. В мотивите на РА се отразяват установените в хода на ревизионното производство факти и обстоятелства, които за от значение за определяне на данъчния дълг, както и направените въз основа на тях правни изводи, които в своята съвкупност са довели до установяване на правното основание и размера на конкретното данъчно задължение. Погледнато от този аспект наличието на различни мотиви отразява различния подход на органите издаващи акта, както и различната воля за постигането на крайното решение – определянето по основание и размер на данъчното задължение с ревизионния акт. Поради това ни се струва, че при наличието на различни мотиви в процедурата по издаване на РА по-скоро ще сме изправени пред хипотезата на несъгласие между органите, компетентни да издадат РА, независимо, че крайният резултат от това различие може и да не се отрази на размера на данъчното задължение, което ще се установи с акта.

Друга особеност при изследването на тази проблематика представлява периода от време, през който органът по приходите може да упражнява своята компетентност свързана с издаването на РА. За наличието на компетентност във времето обръща внимание проф. И. Дерменджиев, които определя компетентността като властническо правомощие на определен по закона орган да може само той за определени случаи, в определени териториални предели и за даден период от време да издава предвидените актове на държавно управление¹⁵. В данъчноправната литература, проф. Г. Петканов също обръща внимание на това, че компетентността при издаването на данъчнооблагателните актове е обвързана с определен период във времето¹⁶.

Тази времева компетентност на органа по приходите, издаващ АУДЗ се определя на първо място от разпоредбата на чл.109 от ДОПК в съответствие, с която производство по установяване на данъчни задължение по този кодекс не се образува когато са изтекли пет години от изтичането на годината, в която е подадена или е следвало да бъде подадена данъчна декларация, като този. Предвидено е само едно отклонение от това правило и то е, че срокът не тече, когато е образувано наказателно производство, от изхода на което зависи установяването на конкретните данъчни задължения, но по същество то не дерогира компетентността във времето на органа, издаващ РА. Вярно, е че цитираната правна норма регламентира един преклузивен по своята правна същност срок, но точно в рамките на този срок органът по приходите има правомощия да предприеме действия по извършване на проверка или ревизия, които да приключат с издаването на АУДЗ. Това е периода назад във времето, в който приходната администрация притежава правомощията да установява факти и обстоятелства, които са от значение за определяне на данъчните задължения на лицата по основание и размер. Всяко едно установяване и/или позоваване на такива факти извън този период от време ще доведе както до съществено нарушаване на процесуалните правила, така и до некомпетентност на органа, издал РА. С други думи това означава, че все-

¹⁵ Вж. Дерменджиев И., Административния акт, С., 1985, с.28.

¹⁶ Вж. Петканов, Г. Данъчен.....с. 54-55.

ки РА, с който се установяват данъчни задължения извън срока по чл.109 от ДОПК ще бъде незаконосъобразен и поради нарушаване на времевата компетентност.

На второ място, тя се определя от органа възлагащ ревизията с издадената от него заповед за възлагане, с която съгласно чл.113, ал.1, т.4 от ДОПК се определя ревизираният период. Това е онзи период назад във времето, който ще бъде ревизиран, и за който ще бъде издаден РА. Приемаме, че тази компетентност с основание може да се приеме за вторична, тъй като тя „стъпва“ на срока, определен в чл.109 от ДОПК. Тази условно наречена от нас вторична времева компетентност може да бъде изменяна или променяна, тъй като чл.113, ал.3 от кодекса допуска възможността, да се променя всеки един от реквизитите на заповедта за възлагане на ревизията с издаването на нова заповед. Необходимо е да се обърне внимание, че периода, който ще бъде ревизиран задължително трябва да се „вмества“ в рамките на срока визиран в чл.109 от ДОПК. Независимо, че самата процедура по издаване на заповедта за възлагане а ревизията е извън предмета на настоящата статия, като слабост в нормативната уредба бихме посочили липсата на регламентацията относно броя на измененията на първоначалната заповед. В този си вид редакцията на чл.113, ал.3 от кодекса създава възможност за реализирането на административен натиск спрямо данъчните субекти от страна на органите по приходите с оглед продължителността на ревизионното производство, което може да се проточи във времето, далеч извън сроковете по чл.114 от ДОПК.

Наличието на тази разновидност на компетентността във времето, отнасяща се до вече изтекъл срок може да се обясни със спецификата на данъка. Независимо от това какъв е данъкът – пряк, косвен, държавен или местен, за да бъде той определен по основание и размер е необходимо да е настъпило данъчното събитие и да е изтекъл определен данъчен период. След като изтече този законоустановен данъчен период, лицата които имат качеството на данъчни субекти за длъжни да подават данъчни декларации, с които да определят размера на дължимия от тях данък или да представят информация, която е от значение за определяне на данъчните им задължения. Контролът върху това дали лицата са спазили тези законови изисквания и правилно са декларирали дължимите от тях данъци е винаги последващ. Това налага наличието на установителен етап, предхождащ самото издаване акта, целта на който е да се установят настъпили назад във времето факти, които имат пряко значение за определяне на конкретния вид данък по основание и размер. Поради това е невъзможно времевата компетентността на органа, издаващ АУДЗ да е занапред.

Ако систематизираме особеностите на производството по издаване на РА през призмата на компетентността като изискване за законосъобразност при издаването на АУДЗ бихме направили следните изводи:

- компетентността възниква въз основа на закон и по делегация, като е допустимо и делегирането на правомощия;
- материалната, териториалната, персоналната и времевата компетентност на органите издаващи акта/ръководителят на екипа/ се определя със заповедта за възлагане на ревизията. Това не важи за териториалната компетентност на изпълнителния директор на НАП, в случаите когато заповедта за възлагане на ревизията се издава от него или от негов заместник, както и в случаите когато тази заповед се издава от органа приходите, оправомощен от териториалния директор на НАП.;
- заповедта за възлагане на ревизията е акта, който „активизира“ компетентността на органите издаващи АУДЗ. До този момент тя е „латентна“ и не може да бъде упражнявана самостоятелно по преценка на органа по приходите;

- РА и АПВ, издадени след назначена ревизия, се издават от два отделни органа, всеки от които притежава самостоятелна компетентност;
- времевата компетентност на органите издаващи АУДЗ е винаги за период назад във времето и задължително в срока по чл.109 от ДОПК;
- с издаването на заповедта за възлагане на ревизията органите издаващи РА/АПВ/ придобиват и процесуална компетентност¹⁷.

Правоотношенията, които възникват и се развиват при издаването на АУДЗ от гледна точка на компетентността на органите издаващи този вид актове можем да охарактеризираме като първични и вторични.

Първичните възникват между изпълнителния директор на НАП, в случаите когато същият е оправомощил някой от своите заместници по реда на чл.12, ал.2 от ЗНАП да възлага заповед за възлагане на ревизия. Такива са и правоотношенията, които възникват между териториалния директор на НАП и оправомощен от него орган по приходите да възлага извършването на данъчни ревизии. Наричаме тези правоотношения първични, тъй като тяхното наличие е абсолютно необходима процесуална предпоставка за упражняване на правомощията по издаване на АУДЗ, т.е. условие за фактическо проявление на компетентността на органа издаващ акта.

Като вторични можем да определим правоотношенията, които възникват след издаването на заповедта за възлагане на ревизията между органа, който я е възложил и ръководителят на екипа. И двете групи правоотношения са властнически /вътрешноведомствени/ по своя характер, тъй като възникват и се развиват на основата на власт и подчинение в рамките на самата администрация. От това правило обаче има изключение и това са правоотношенията, които възникват и се развиват между органа, възложил ревизията и ръководителят на екипа след като е издадена заповедта за нейното извършване. Тези правоотношения възникват на етапа, в който трябва да се издаде РА след като ревизията е приключила и не могат да бъдат определени като властнически независимо, че са административни по своя характер. Това е така поради факта, че и двата органа на този етап от процеса имат равни правомощия, независимо, че е възможно единият от тях и по-точно този възложил ревизията да е по-висшестоящ в административната йерархия¹⁸.

Изследването на въпросите свързани с компетентността на органите издаващи АУДЗ не може да не предизвика критично отношение спрямо действащата към момента нормативна уредба. Някои от тях, свързани със законодателното решение два органа да издават РА изложихме по-горе, поради което в допълнение бихме казали, че подобен подход води прекаленото усложняване на тази процедура особено ако не се постигне съгласие между тях при издаването на акта, което не може да се счита за правилната посока в развитието на нашето данъчно законодателство.

¹⁷ Компетентността, като едно от изискванията за законосъобразност на индивидуалните административни актове, каквито по своята същност са и АУДЗ, регламентирани в чл.146 от АПК, подлежи на служебна проверка при тяхното обжалване. По подробно вж. Георгиев, Б. Административно правосъдие и обществен интерес, издателство на БСУ, 2015 г., с.67-75.

¹⁸ Вж. Лазаров, К. Административно право, С., 2007, с.31.