

## КОМПЕТЕНТНОСТТА – ИЗИСКВАНЕ ЗА ЗАКОНОСЪОБРАЗНОСТ НА АКТОВЕТЕ ЗА УСТАНОВЯВАНЕ НА ДАНЪЧНИ ЗАДЪЛЖЕНИЯ

гл. ас. д-р Красимир Мутафов  
Бургаски свободен университет

**Резюме:** Статията е посветена на компетентността, като изискване за законосъобразност на актовете за установяване на данъчни задължения. Разгледани са теоретичните и практически постановки на въпроса, през призмата на данъчното право. В статията е ползвана и практика на Върховния административен съд.

**Abstract:** The article is devoted to the jurisdiction as a requirement for the legality of acts of the tax duties. It was considered the theoretical and practical performances of the question in terms of tax law. The article was used and the law of the Supreme Administrative Court.

Компетентността на органа издаващ акта е първото от изискванията за законосъобразност, което трябва да е налице за да може АУДЗ да породи желаните от неговият автор правни последици. Компетентността е израз на специализацията, която притежават отделните административни органи при решаването на един или друг въпрос. Няма и не може да има административен орган, който да притежава компетентност във всички сфери на държавното управление. Това налага изграждането на система от административни органи, които притежават предоставени от закона властнически правомощия, необходими за решаването на определен кръг от задачи. Когато говорим за компетентността трябва да направим изричната уговорка, че тя освен право е и задължение на съответния административен орган, което я отличава от правомощията притежавани от правните субекти в областта на гражданското право<sup>1</sup>.

През призмата на разглежданата материя, компетентността е тази, която предоставя, обуславя възможността на органа по приходите да се конституира като субект на властнически правомощия и да придобие качеството на страна в правоотношението свързани с издаването на АУДЗ<sup>2</sup>. Точно посредством реализирането на своята компетентност, чрез упражняване на властническите си правомощия, органите по приходите встъпват в правоотношения с данъчните субекти, независимо дали става въпрос за такива по издаване на акт, с който се определя дължимият от лицата данък или с друго предметно съдържание.

В статията си „Компетентността като правосубектност на държавен орган”, проф. М.Костов като стъпва на общото учение за правосубектността обосновава тезата, за различията между компетентността схващана като съвкупност от властнически правомощия на съответния държавен орган и компетентността, разбирана като правосубектност, т.е. като възможност той да бъде субект на такива правомощия като страна в правно отношение. По този начин правосубектността се реализира в конкретни

<sup>1</sup> Вж. Стайнов П., А. Ангелов Актовете на държавно управление и контролът за тяхната законсъобразност, С. 1952, с.174., Дерменджиев И. Административният акт, С. 1985, с.29.

<sup>2</sup> Вж. Къндева, Е. Оперативна самостоятелност в административната дейност, С.1988 г., с.43.

властнически правомощия на държавен орган<sup>3</sup>. От тази гледна точка на всеки държавен орган още към момента на неговото учредяване се определя и неговата компетентност, т.е. за какво се създава, какви ще бъдат неговите задачи в държавното управление, как те ще бъдат решавани и т.н. Вследствие на това автора приема, че след като учредяването, образуването на един държавен орган предхожда неговото функциониране, така и компетентността предхожда и обуславя ефективното възникване и упражняване на предоставените правомощия. Затова между компетентността и съвкупността от налични властнически правомощия следва да се направи ясно разграничение. В подкрепа на това, авторът изтъква, че не винаги има съвпадение между компетентността като предвидена от съответната правна норма съвкупност от правомощия и тяхното ефективно възникване и упражняване в практиката. Безспорен факт е, че компетентността може за определен период от време, независимо от неговата продължителност да остане само като възможност за конституиране на административния орган в правно отношение. Правотехнически е напълно възможно, един държавен орган да бъде първоначално създаден и на един по-късен етап да бъдат определени неговите правомощия. Практически обаче, той не може да действа, да изразява воля, а оттам и да прояви своята компетентност<sup>4</sup>.

Според нас разбирането за понятието компетентност само като възможност административният орган да бъде субект в съответното правоотношение не е съвсем приемливо. Така се стига до „откъсване” на властническите правомощия на административния орган, чрез които той осъществява своите функции. Именно предоставените от закона правомощия на държавния орган са израз на неговата компетентност, т.е. кога, как и при настъпването на кой юридически факт те могат и/или трябва да бъдат упражнени. Те определят какви актове може и е длъжен за издава определен административен орган както и какви действия да предприема.

В правната доктрина са дадени различни определения за компетентността от гледна точка на нейната правна същност. Проф. И. Дерменджиев я разглежда 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 управление”<sup>5</sup>.

Близко до това разбиране е и виждането на проф. К. Лазаров, според когото компетентността обхваща, както кръга от въпроси, с които административният орган е оправомощен да се занимава, така и правомощията, с които органът разполага за решаването на тези въпроси<sup>6</sup>.

По същия начин разглежда компетентността и проф. Г. Петканов, който приема, че тя е властническо правомощие на определен от закона данъчен орган да може само той в предвидените от закона случаи, период от време и териториален обхват да издава актове, с които да установява задължения за данъци<sup>7</sup>.

Проф. Е. Къндева определя компетентността като „...кръга от въпроси, с които административният орган е оправомощен да се занимава, както и правомощията, с които органът разполага при решаването на тези въпроси.”<sup>8</sup>. Оттук следва и обосноваването в теорията извод, че компетентността има две страни материалноправна и проце-

<sup>3</sup> Вж. Костов, М. Компетентността като правосубектност на държавен орган, сп.Правна мисъл, кн.3/1979 г., с.41

<sup>4</sup> Вж. Зиновиева Д. Компетентност на административните органи, С. 2000, с.9

<sup>5</sup> Вж. Дерменджиев И. Цит съч. с 28.

<sup>6</sup> Лазаров К. Изисквания за законосъобразност на административните актове, С. 1999, с.9

<sup>7</sup> Вж. Петканов Г. Данъчен..., с.54-55

<sup>8</sup> Вж. Къндева Е, Административно правосъдие, С.2006, с.142.

суално правна. Това означава, че административният орган притежава правото, да се произнесе по определен материално-правен въпрос и да предприеме необходимите процесуални действия по неговото решаване<sup>9</sup>.

От представените няколко виждания в правната наука за понятието компетентност в областта на административното право се разкрива неразривната връзка между възможността органът на държавно управление да се конституира като субект в едно правоотношение с предоставените му от закона властнически правомощия да встъпи в него. След като една правна норма създава, учредява определен административен орган и определя неговата компетентност, с това тя признава възможността той да се конституира като правен субект<sup>10</sup>. Според нас становището на автора към което се присъединяваме е, че не би следвало да разделяме създаването на един административен орган от неговата компетентност.

Извода, които можем да направим е, че точно властническите правомощия, които притежава административният орган представляват израз, функция на неговата компетентност и това кога те ще бъдат реално упражнени във времето не ни дава основание да ги считаме за нещо различно или отделно от компетентността, разбираана като правосубектност.

В контекста на изследваната материя, а и не само компетентността на органите по приходите намира най-ясен израз в издаваните от тях актове, с които се установяват данъчни задължения, когато настъпят предвидените в правната норма юридически факти. В тази насока, именно правомощията, които притежават тези органи от гледна точка на материалния и процесуалния закон, и които намират израз в издадените от тях актове ни позволяват да упражним последващ контрол за тяхната законосъобразност и по-конкретно, издадени ли са от компетентния за това орган.

Компетентността не е и не може да бъде възприемана като някакво субективно право на съответния административен орган, с което той може да разполага по свое усмотрение. По своята правна същност тя е обективно право, възниква винаги по силата на закона и не може да се изнемва или делегира, освен ако в него не е предвидена такава възможност<sup>11</sup>.

По-горе стоящият в административната йерархия орган не може да иземе компетентността на органа определен да извърши ревизията и да издаде АУДЗ като се позове на това, че притежава по-големи правомощия в структурата на Националната агенция по приходите/НАП/. Това правило се извежда от нормата на чл.7, ал.3 от ДОПК, която допуска подобна процедура по изнемване на персонална компетентност но само в строго регламентирани случаи, а именно:

- когато са налице основания за отвод или самоотвод;
- при наличието на трайна невъзможност за изпълнение на служебните задължения.

При наличието на подобна хипотеза по-горе стоящият орган не може да иземе правомощията и сам да издаде акта, а само да го възложи на друг равен по степен орган, който да довърши започнатата процедура по издаване на АУДЗ.

В правото е прието, че компетентността произтича от:

- конкретна правна норма;
- следва от функциите на съответния орган, които са му възложени с нормативен акт;

<sup>9</sup> Вж. Тодоров, И. Издаване на индивидуални административни актове, С. 1995, с.158-159, Д. Зиновиева Компетентност..., с.13.

<sup>10</sup> Вж. Къндева Е. Делегиране на административни правомощия, сп.Правна мисъл, кн.3/1996, с.6

<sup>11</sup> Вж. Стайнов П. Административно..., с.369, Г. Петканов, Данъчен..., с. 56.

- делегиране от по-горестоящ орган, когато тази възможност е предвидена в нормативен акт;
- посочване на по-горестоящ орган, които да определи компетентните по-долу стоящи органи;
- при преобразуване на държавни органи<sup>12</sup>.

Компетентността може да бъде териториална, по време, материална и персонална.

През призмата на изследваната материя, теоретично и практическо значение имат персоналната, материалната и повременната компетентност<sup>13</sup>.

Един кратък преглед на нашето данъчно законодателство в сферата на издаването на АУДЗ ще ни даде поглед върху развитието на правната материя свързана с персоналната компетентност на органите по приходите.

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 актове<sup>14</sup>. 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./<sup>15</sup>. Изключение от това правило беше въведено с чл.15, ал.2 от ЗДП, 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 служба отсъстваше. В случая обаче не може да става въпрос за изземване на компетентност, а за официално заместване<sup>16</sup>.

С развитието на нормативната уредба, този принцип беше изоставен и приетият данъчен процесуален кодекс/ДПК/, който отмени ЗДП се възприе друг режим на издаване на АУДЗ<sup>17</sup>. В чл. 63, ал.3 от кодекса беше регламентирано, че с акта за възлагане на ревизията, органът който я е възложил определя:

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

В ал.4 от същата разпоредба 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 особе-

<sup>12</sup> Вж.Лазаров, К Изисквания за..., с.9-10.

<sup>13</sup> Териториалната компетентност при издаването на АУДЗ е регламентирана в чл.8 и чл.112, ал.3 от ДПК е не представлява теоретичен или практически интерес.

<sup>14</sup> Обн, ДВ, бр.61 от 1993, в сила до 31.12.1999г.

<sup>15</sup> По-подробно, както и анализ на съдебната практика по този въпрос вж. Петканов Г. „Данъчен...”, с.56

<sup>16</sup> Пак там с.57

<sup>17</sup> Обн., ДВ бр.103 от 1999г. в сила от 01.01.2000г. до 31.12.2005 г.

ностите 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 той<sup>18</sup>.

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-долу стоящия в административната йерархия орган и реализирането на делегираните правомощия се извършва с неговите юридически, организационни и технически средства<sup>19</sup>. 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 писмено<sup>20</sup>. 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 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 административно правната теория принцип, чл.235, ал.2 от ДПК, допускаше отклонение, т.е. 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, териториалния 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 долустоящ 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 териториалния 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 ор-

<sup>18</sup> Вж., Зиновиева Д. Цит съч., с.54.

<sup>19</sup> Вж., Къндева Е, Административно..., с.149.

<sup>20</sup> Вж., Лазаров К, Изисквания..., с.14.

ган определя 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 делегиране. 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 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 ДРА<sup>21</sup>. 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 правомощие 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 е възложено издаването на ДРА.

При разглеждането на компетентността като едно от изискванията за законосъобразност при издаването на АУДЗ 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 незаконносъобразни действия.

Втората е в усложняването на процедурата по издаване на АУДЗ, 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 АУДЗ, регламентирани съответно в ЗДП и ДПК не без основание бихме отдали предпочитание на първия, като

<sup>21</sup> Решение № 11421/30.10.2008г. по АХД № 8096/2008 г. на ВАС – I А отд.

„по-стегнат“ в процесуално отношение, и при който въпросът с компетентността на органа, издаващ акта е решен по-правилно.

С приемането на ДОПК бяха приети нови правила в процедурата по издаване на АУДЗ и по конкретно на ревизионните актове, които имат отношение към компетентността като изискване за законосъобразност<sup>22</sup>.

Съгласно действащата до 31.12.2012г. 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 АУДЗ. 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, който е констативен по своята правна същност. 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/. Прави впечатление, че ДОПК по същество запази режима на издаване на АУДЗ 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 задължение/, като в чл.11, ал.3 от кодекса е предвидена възможността тези правомощия да могат да се възлагат със заповед, т.е. да се делегират на орган по приходите и служители от териториалната дирекция<sup>23</sup>.

Разликата с преходния режим на издаване на АУДЗ беше, че актът не можеше да се издаде от орган по приходите, които е участвал в установителния етап, предхождащ самото му издаване и в акта за възлагане на ревизията не се определяше компетентния орган, които да издаде РА. Повече от очевидно, е че този режим на издаване на АУДЗ 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 пределегиране 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/.

С последните промени в ДОПК, които са в сила от 01.01.2013г. беше въведен нов режим на издаване на АУДЗ /РА и АПВ/, който според нас е поредната стъпка назад в развитието на нашето данъчно процесуално право<sup>24</sup>.

<sup>22</sup> Обн. ДВ бр.105 от 2005г. 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.

<sup>23</sup> 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 без действията на органи или служители на агенцията на територията на региона.

<sup>24</sup> Обн. в ДВ бр.99 от 2012, в сила от 01.01.2013 г.

С тези промени бяха запазени възможностите за делегиране и пределегиране на компетентност при издаването на АУДЗ 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 производство<sup>25</sup>. 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 пределегиране 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 органа всеки, от които притежава своя компетентност при издаването на АУДЗ. Така съгласно чл.119, ал.2 от ДОПК, ревизионния акт се 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 пределегиране 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 АУДЗ 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, които 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 териториалния директор или оправомощено от него лице 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 да-

<sup>25</sup> Вж. чл.113, ал.1, т.2 от ДОПК.

ва 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 АУДЗ 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 делегиране или пределегиране 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 АУДЗ 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 конкретно 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 АУДЗ. 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 управление<sup>26</sup>. В данъчно правната литература, проф. Г. Петканов също обръща внимание на това, че компетентността при издаването на данъчнооблагателните актове е обвързана с определен период във времето<sup>27</sup>.

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

<sup>26</sup> Вж. Дерменджиев И., Административния....., с.28.

<sup>27</sup> Вж.Петканов, Г. Данъчен.....с.54-55.

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 АУДЗ. 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 които 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 АУДЗ. С други думи това означава, че всеки АУДЗ, 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 ревизирият период. Това е онзи период назад във времето, които ще бъде ревизиран, и за който ще бъде издаден АУДЗ. 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 визирани в чл.109 от ДОПК. Независимо, че самата процедура по издаване на РА е извън предмета на настоящото изследване, като слабост в нормативната уредба бихме посочили липсата на регламентация относно броя на измененията на първоначалната заповед за възлагане на ревизията. 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 данък – пряк, косвен, републикански 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 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 пределегирането 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 назначаване 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, издаден след назначена ревизия, се издават от два отделни органа, всеки от които притежава съответната компетентност;
- времевата компетентност на органите издаващи АУДЗ е винаги за период назад във времето;
- с издаването на заповедта за възлагане на ревизията органите издаващи РА/АПВ/ придобиват и процесуална компетентност.

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.

Като вторични можем да определим правоотношението 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 по своя характер, тъй като възникват и се развиват на основата на власт и подчинение. От това правило обаче има изключение и това са правоотношенията, които възникват и се развиват между органа, възложил ревизията и ръководителят на екип след като е издадена заповедта за нейното извършване. Тези правоотношения възникват на етапа, в които 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<sup>28</sup>.

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 този 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.

<sup>28</sup> Вж Лазаров, К. Административно право, С.2007, с.31.

Данъкът притежава различни функции – фискална, икономическа, социална, регулативна<sup>29</sup>. В контекста на разглежданата материя, а и не само, основната негова функция е фискалната, т.е. да осигури постъпления в бюджета, които държавата, респ. общината да преразпределят в непроизводствената сфера на своята дейност/ образование, здравеопазване, социална политика, сигурност и др./.

От тази гледна точка, от изключително значение за обществения интерес е след като данъчното правоотношение е възникнало, т.е. настъпил е предвиденият в данъчно правната норма юридически факт, то да се развие и прекрати по възможно най-бързия начин. Целта е колкото се може най-скоро във времето да има една определеност на данъчния дълг във всички негови елементи, за да може той да бъде платен доброволно или събран със средствата на държавната принуда и по-този начин да се осигурят съответните приходи в бюджета. С оглед на това *de lege ferenda* бихме препоръчали РА да се издава от един орган, което би премахнало поредното делегиране на правомощия/ компетентност/ от страна на териториалния директор на НАП или оправомощено то него лице. Също така бихме препоръчали този вид актове да се издават от териториалния директор на НАП или от негов заместник.

В правната доктрина, както и в съдебната практика е прието, че всяка некомпетентност води до нищожност, което становище напълно споделяме<sup>30</sup>.

---

<sup>29</sup> За функциите на данъка по-подробно вж. Стоянов, И. Данъчно право и данъчен процес, С.2012, с.21.

<sup>30</sup> Лазаров, К. Цит. съч., с.62. Така също Д. Зинovieва, Компетентност на административните органи, С.2000, с.16-17.