

РАЗШИРЕНА ТЕРИТОРИАЛНА КОМПЕТЕНТНОСТ НА ОРГАНИТЕ ПО ПРИХОДИТЕ ВЪВ ВРЪЗКА С ПРАВОМОЩИЕТО ИМ ДА ВЪЗЛАГАТ РЕВИЗИИ

д-р Любомир Антонов

Юридически факултет на Варненския свободен университет „Черноризец Храбър“, преподавател по финансово право, данъчно право и процес, главен асистент;

Резюме: Статията отразява становището на автора във връзка с тълкувателно дело № 2 на Върховния административен съд по описа за 2024 г. Делото има за предмет да изследва законосъобразността на ревизионните актове, издавани от органи по приходите на териториална дирекция на Националната агенция за приходите по отношение на лица, за които съгласно правилата на чл. 8 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс компетентни са органите на друга териториална дирекция. Една част от съдебните състави на ВАС считат такива ревизионни актове за нищожни, докато според други състави същите са законосъобразни и валидни. В тази връзка, статията разглежда сложния юридически състав за възлагане на ревизии от органи по приходите с разширена териториална компетентност.

Ключови думи: разширена териториална компетентност; органи по приходите; възлагане на ревизии; тълкувателно дело; Върховен административен съд;

EXTENDED TERRITORIAL COMPETENCE OF THE REVENUE BODIES IN RELATION TO THEIR COMPETENCE TO ASSIGN AUDITS

Dr Lyubomir Antonov*

Faculty of Law at Varna Free University “Chernorizets Hrabar”, lecturer of financial law, tax law and tax proceedings, chief assistant professor

Abstract: The paper reflects the author’s opinion with regard to interpretation case No. 2 of the Supreme Administrative Court under its registration record for 2024. The subject of the case is to investigate the lawfulness of audit acts issued by revenue bodies from a territorial directorate of the National Revenue Agency concerning persons in relation to whom, according to Article 8 of the Tax-Insurance Procedure Code, such competence belongs to the revenue bodies of another territorial directorate. Some panel of judges in the SAC deem such audit acts as null and void,

* Доктор по публично право / Европейско данъчно право (Университет на Страсбург) | Магистър по Банково право и право на финансовите пазари (Университет на Страсбург) | Магистър по право (Софийски университет) | [in linkedin.com/in/lyubomir-antonov-628bb5a9](https://www.linkedin.com/in/lyubomir-antonov-628bb5a9).
PhD in Public Law / European Tax Law (University of Strasbourg) | LLM in Banking and Financial Markets Law (University of Strasbourg) | Master in Law (Sofia University).

whereas in the opinion of other judges those acts are lawful and sound. In this respect, the present paper examines the complex legal structure of the audits assignment by revenue bodies provided with extended territorial competence.

Keywords: *extended territorial competence; revenue bodies; assignment of audits; interpretation case; Supreme Administrative Court;*

С тълкувателно дело № 2 по описа на Върховния административен съд за 2024 г. е поставен за разглеждане тълкувателен въпрос, отговорът на който обуславя настъпването на сериозни не само данъчноправни, но и чисто финансови последици. Поначало отношенията от образуването на ревизионно производство за установяване на задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски до окончателното изпълнение на влязъл в сила данъчен акт ангажира висококвалифициран кадрови състав и значителни бюджетни средства. Отчитайки и отражението върху стопанската среда, може да се обобщи, че ефектите на данъчно-осигурителния контрол нерядко засягат дори цели социални общности. В тази връзка, тълкувателният въпрос по горепосоченото дело се откроява още повече със своето значение, доколкото се отнася до законосъобразността на ревизиите, провеждани при упражняване на разширена териториална компетентност от ограничен кръг данъчни органи спрямо персонално определени данъчни субекти. В този смисъл, достигането до тълкувателни изводи в отговор на разглеждания въпрос предполага да се подходи с особена грижа и отговорност преди всичко с оглед на разходвания в тези производства обществен ресурс.

Редно изглежда преди да се пристъпи към обсъждане по същество, да бъдат отбелязани основните правила за тълкуване, приложими към неясни разпоредби от данъчното право. При тълкуването на данъчноправните норми, разбирано като тълкуване на разпоредбите, съдържащи се в нормативни актове, се прилагат всички правила на юридическото тълкуване, установени в националното право, правото на Европейския съюз и в международното право. Така, съдържанието на данъчните правни норми подлежи на езиково, историческо, систематично, логическо и телеологично тълкуване. Следва да се има предвид също, че нормите на данъчното право, с които се установяват задължения за граждани и организации, не се тълкуват в полза на фиска. Основното правило е обаче, че разпоредбите на финансовите и данъчните закони се тълкуват стриктно, нито в полза на фиска, нито в полза на задълженото лице (Пенов 2020: 216; Пенов 2021: 62-64, 169, 176, 187;). В този смисъл е и Тълкувателно решение № 3/06.06.2008 г. по т. д. № 2/2008 г. на ВАС г., съгласно което данъчните закони не могат да се тълкуват стеснително, разширително или да се прилагат по аналогия (вж. също Стоянов, 2021: 24, 297, 317, 376).

Предвид на горното, с грижа за обществения интерес, засегнат от тълкувателното дело, и при спазване на правилата за тълкуване на данъчните закони, следва да се отговори на поставения пред ВАС въпрос – „Нищожен ли е ревизионен акт, издаден в резултат на ревизия, възложена от орган по приходите – служител на една териториална дирекция на Националната агенция за приходите (ТД на НАП), определен със заповед по чл. 112, ал. 2, т. 1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК) на директора на друга ТД на

НАП въз основа на заповеди по чл. 12, ал. 6, изречение първо от ДОПК и чл. 10, ал. 9 от Закона за НАП (ЗНАП), по отношение на лице, за което съгласно правилата на чл. 8 от ДОПК компетентни са органите на втората (другата) териториална дирекция?“. Последващото изложение се ангажира да предложи отговор на така формулирания въпрос.

I. Данъчният акт, издаден в резултат на ревизия, възложена от орган по приходите, определен със заповеди по чл. 12, ал. 6, изр. I ДОПК и чл. 10, ал. 9 ЗНАП и въз основа на тях – със заповед по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК, е действителен като издаден вследствие на ревизионно производство, възложено законосъобразно от териториално и персонално компетентен орган. Същият извод се налага съответно и за случаите, при които така определен орган по приходите участва в ревизионния екип не като възложител, а като ръководител на ревизията, както и в случаите при които ревизията с участието на такъв орган по приходите завършва не с ревизионен, а с друг вид данъчен или административен акт.

Сред основанията в подкрепа на горното, следва преди всичко да се подчертае, че правомощието по чл. 112, ал. 2 ДОПК за възлагане на ревизия произтича от закона, а не от заповедта на териториалния директор по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК. При упражняване на това правомощие от органи по приходите с разширена териториална компетентност, законодателят е установил сложен процесуален фактически състав за образуване на ревизионното производство. Фактическият състав привързва серия от властнически действия в сложна конструкция. Тя включва следните юридически факти: [1] издаване на заповед по чл. 12, ал. 6, изр. I ДОПК, идентифицираща органи по приходите от определени ТД; [2] издаване на заповед по чл. 10, ал. 9 ЗНАП, в приложение към която са посочени субекти по чл. 9, ал. 1, т. 2 ДОПК и по отношение на които се нарежда да бъде осъществен данъчно-осигурителен контрол от служители на НАП, посочени в заповедта по чл. 12, ал. 6 ДОПК; [3] издаване на заповед от директора на ТД, с която се определят редица органи по приходите като изпълнители на функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК; [4] издаване на заповед за възлагане на самата ревизия по чл. 112, ал. 1 ДОПК от орган по приходите, посочен в заповедите по чл. 10, ал. 9 ЗНАП и чл. 12, ал. 6 ДОПК, както и в заповедта на директора на ТД по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК.

Със заповедта по чл. 12, ал. 6 ДОПК се определя кръгът от органи по приходите с териториална компетентност, чийто обхват покрива пределите на повече от една териториална дирекция. Чл. 12, ал. 6 ДОПК изключва приложението на правилата по чл. 7, ал. 1 и чл. 8 ДОПК, т.е. ограничението на териториалната компетентност на определени данъчни органи до границите на териториалната им дирекция отпада. Тази заповед има за адресати данъчни органи със законоустановена и териториално определена първична компетентност. С посочването им в заповедта тези органи придобиват, по силата на чл. 12, ал. 6 ДОПК, и териториална компетентност с разширен обхват. Със заповедта по чл. 10, ал. 9 ЗНАП се нарежда на служителите, посочени в заповедта по чл. 12, ал. 6 ДОПК, да осъществяват правомощията им по отношение на определени субекти по чл. 9, ал. 1, т. 2 ДОПК, за които съгласно чл. 8 ДОПК компетентни се явяват органите на друга ТД. Със заповедите по чл. 12, ал. 6 ДОПК и чл. 10, ал. 9 ЗНАП, към първичната материална компетентност на така определените данъчни органи се прибавя косвено вторична

териториална компетентност с разширен обхват. За да обезпечи изпълнението на заповедите по чл. 12, ал. 6 ДОПК и чл. 10, ал. 9 ЗНАП териториалният директор по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК е обвързан с организационно-ръководното му правомощие, разбирано като правозадължение, да включи данъчните органи с разширена вторична териториална компетентност от други ТД в заповедта относно лицата, определени да възлагат ревизии. Така, служителите от другите дирекции също придобиват вторична персонална компетентност със заповедта на териториалния директор по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК, както е в случая със служителите от самата териториална дирекция, чиято териториална компетентност е идентична с тази на дирекцията. Разликата е, че по отношение на служителите от други ТД териториалният директор по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК е задължен да упражни общофункционалното му правомощие при обвързана компетентност. Разширително тълкуване на властническата компетентност на териториалния директор е недопустимо. Гореизложеното съответства на тълкувателните изводи в ТР № 5 от 2015 г. по т. д. № 4/2014 г. на ВАС.

В частична подкрепа на становището на ВАС в Р. № 1250/05.02.2024 г. по адм. д. № 5013/2023 г., следва да се приеме, че и трите заповеди – по чл. 12, ал. 6 ДОПК, по чл. 10, ал. 9 ЗНАП и по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК (на териториалния директор), са вътрешнослужебни актове по чл. 2, ал. 2, т. 3 АПК. Що се касае до самата заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) по чл. 112, ал. 1 ДОПК, без особени тълкувателни усилия същата следва да се третира като процесуален административен акт по чл. 21, ал. 5 АПК. ЗВР не притежава самостоятелност, бидейки необжалваема отделно от ревизионния акт (чл. 113, ал. 4 ДОПК). Макар и с конститутивен ефект във връзка с възникването на данъчното правоотношение, ЗВР не засяга правата или законните интереси на ревизираните лица по смисъла на чл. 120, ал. 2 от Основния закон, пояснен с Решение на Конституционния съд № 21/1995 г. по к. д. № 18/1995 г.

По отношение на правните последици от вътрешнослужебните актове по чл. 12, ал. 6 ДОПК и чл. 10, ал. 9 ЗНАП, следва да се отчита архитектурата на приходната администрация, организирана в агенция като пирамидална структура с йерархично управление по вертикална ос (арг. от чл. 4-6 ЗНАП). Съгласно чл. 2, ал. 1 ЗНАП Националната агенция за приходите е специализиран държавен орган към министъра на финансите. Тя е специализиран държавен орган на изпълнителната власт с контролни функции. В тази връзка, в противовес на Р. № 852/24.01.2024 г. по адм. д. № 6276/2023 г. на ВАС, териториалният директор по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК не разполага с оперативна самостоятелност досежно включването на служителите от други териториални дирекции в кръга от възложители на ревизии в пределите на ръководената от него дирекция. Териториалният директор следва да съгласува своите организационно-ръководни актове по общофункционална компетентност със заповедите на ръководителите на агенцията като погорестоящи административни органи в служебната йерархия. Функциите на териториалния директор по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК във връзка с възлагането на ревизии са организационно-ръководни. Да се допусне оперативна самостоятелност на териториалния директор по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК дали да включи в кръга на възложителите на ревизии тези служители, на които ръководител на агенцията е наредил със заповед по чл. 10, ал. 9

ЗНАП и е позволил със заповед по чл. 12, ал. 6 ДОПК да упражняват правомощията по чл. 12, ал. 1 ДОПК извън териториалната им дирекция, е равнозначно на игнориране ръководните правомощия на изпълнителния директор на НАП. Това непременно води до извода, че издадените от изпълнителния директор (от негов заместник или оправомощено лице) заповеди носят препоръчителен характер. Всъщност, не териториалният директор, а изпълнителният директор на НАП, оправомощеният от него заместник изпълнителен директор по чл. 12, ал. 6 ДОПК (както е прието в Р. № 852/24.01.2024 г. по адм. д. 6276/2023 г. на ВАС) или оправомощеното лице по чл. 10, ал. 9 ЗНАП, разполагат с оперативна самостоятелност при упражняването на правомощията по чл. 12, ал. 6 ДОПК и чл. 10, ал. 9 ЗНАП. Тази дискреция предполага да бъде упражнявана в оперативен режим и не е обвързана с изискване да бъде обосновавана с конкретни мотиви. Териториалният директор е в обвързана компетентност да създаде организация, която да обезпечи изпълнението на заповедите по чл. 12, ал. 6 ДОПК и чл. 10, ал. 9 ЗНАП. Това налага териториалният директор да издаде заповед по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК, в която да определи органите по приходите от други ТД като възложители на ревизии в пределите на териториалната му дирекция.

Във връзка с прилагането на обсъждания сложен фактически състав за образуване на ревизионно производство, внимание заслужава прилаганият от съставите на ВАС институт на делегирането. Последният е обсъден на принципна основа в ТР № 4/22.04.2004 г. по т.д. № 4/2002 г. на ВАС. Делегирането представлява възможност, предвидена в закона, временно – за определен случай или период от време, съгласно конкретната обстановка и преценката на горестоящ административен орган, той да предостави част от правомощията си на някой от подчинените му органи. Подчиненият орган придобива така специално овластяване. ВАС подчертава, че възможността за делегиране на административни правомощия се характеризира с няколко принципни ограничения, а именно: [i] никой не може да делегира правомощия, които не притежава; [ii] не могат да бъдат делегирани правомощия, които законът определя като изрична компетентност на съответния орган; [iii] органът, на когото са делегирани правомощия, не може да ги предоставя другиму. Също така, делегирането на правомощия следва да се разграничава от упражняването на правомощия при заместване и на права при упълномощаване. Последното дори не е публичноправен, а частноправен институт. Делегирането е термин с чуждоезиков произход, който обозначава действие на предоставяне, на прехвърляне, на трансфериране, на упълномощаване в общоупотребим смисъл (вж. Съвременен тълковен речник на българския език, Велико Търново, Gaberoff, трето издание). Съдебните състави на ВАС се облягат на логиката. Обаче, докато логиката не позволява да прехвърлиш нещо, което не притежаваш, то принцип в публичното право е, че делегирането следва да е предвидено от закона. Става въпрос за проявление на публичноправния принцип, че разрешено е само това, което е изрично предвидено в закона (*omne quod non licet, prohibetur*). Делегирането на правомощия от изпълнителния директор на НАП и заместването на същия при отсъствие са уредени в чл. 10, ал. 2 ЗНАП. Поначало, в позитивното право индиция за делегиране е употребата на глаголните форми на „възлагам“ и „оправомощавам“, както и свързаните с тях отглаголни съществителни (напр. „възлагане“) и глаголни прилагателни (напр. „оправомощен“). Езиковата интерпретация на чл. 10, ал. 9 ЗНАП и чл. 12, ал. 6 ДОПК не сочи в тези текстове да става въпрос за делегиране на правомощия от страна на изпълнителния директор или негов оправомощен за това

заместник. Освен това, заповедта по чл. 10, ал. 9 ЗНАП може да се издава и от оправомощено лице. Тогава, хипотетичното делегиране на правомощието по чл. 112, ал. 2, т. 2 ДОПК, каквото допускат някои съдебни състави, освен че не е изрично предвидено в закона, ще е невалидно и поради изначална липса на компетентност на делегиращия. Със заповедите по чл. 12, ал. 6 ДОПК и чл. 10, ал. 9 ЗНАП не се делегират правомощия от изпълнителния директор (нито от негов заместник или оправомощено лице) в качеството му на орган по приходите по смисъла на чл. 7, ал. 1, т. 1 ЗНАП. Чл. 12, ал. 6 ДОПК и чл. 10, ал. 9 ЗНАП предвиждат вторична териториална компетентност с разширен обхват („извънредна“ по термините на Р. № 2131/22.02.2024 г. по адм. д. № 6767/2023 г. на ВАС), която се конкретизира посредством определянето на органите по приходите чрез заповедите, издадени на основание тези разпоредби. Тази вторична териториална компетентност се конкретизира чрез заповеди на изпълнителния директор (на негов заместник или оправомощено лице) в качеството му на контролен орган. Защото упражняването на вторичната териториална компетентност от определените органи по приходите не може да е безконтролно. Към вторичната териториална компетентност по чл. 12, ал. 6 ДОПК и чл. 10, ал. 9 ЗНАП се прибавя и вторичната персонална компетентност въз основа на заповедта на териториалния директор по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК, като така и двете овластявания с компетентност се наслагват върху първичната нормативно установена компетентност на органите по приходите по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК.

II. В продължение на горното, становището, според което ревизионният акт, издаден в резултат на ревизия, възложена от орган по приходите, определен със заповеди по чл. 12, ал. 6, изр. I ДОПК и чл. 10, ал. 9 ЗНАП и въз основа на тях – със заповед по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК, е нищожен като издаден при липса на компетентност, не следва да бъде подкрепено поради липса на основания.

Съдебните състави, обявяващи нищожност на ревизионните актове, предмет на тълкувателното дело, приемат, че съгласно чл. 112, ал. 2, т. 2 ДОПК изпълнителният директор или негов заместник, които са органи по приходите, можели да възлагат ревизия по отношение на данъчно задължени лица на територията на цялата страна, но така цитираната разпоредба не допускала възможност те да делегират техните правомощия към конкретни органи по приходите от съответна ТД на НАП. Този извод е правилен и заслужава да бъде споделян. Разширително и недопустимо е обаче тълкуването, по пътя на което се стига до извод, че чл. 112, ал. 2, т. 2 ДОПК е специална разпоредба по отношение на чл. 10, ал. 9 ЗНАП. Последната предвижда косвено придобиване на вторична териториална компетентност, предоставяща власт на посочени със заповед служители да упражняват законоустановени правомощия в разширен териториален обхват, докато чл. 112, ал. 2, т. 2 ДОПК се отнася до компетентността на изпълнителния директор на НАП (или на определен от него заместник изпълнителен директор) да възлага ревизии – на територията на цялата страна, по отношение на всички лица и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. В този смисъл, правилно е и обратното твърдение, че чл. 10, ал. 9 ЗНАП не предвижда делегиране на правомощия по чл. 112, ал. 2, т. 2 ДОПК. По предметно съдържание двете норми не биха могли да са в отношение на колизия, доколкото въпросните правомощия по тях не произтичат от делегиране на власт, а

от нормативно овластяване. Не следва да се приема и доводът, че със заповедта по чл. 10, ал. 9 ЗНАП и издадената въз основа на нея заповед по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК (от териториалния директор) се провеждало делегиране на законоустановена компетентност само въз основа на административен акт, каквото делегиране законът не допускал. Тази теза, както впрочем и другите за недопустимо делегиране, освен че почива на погрешни правни квалификации, канселира на практика разпоредбите на чл. 10, ал. 9 ЗНАП и чл. 12, ал. 6 ДОПК по отношение ревизионната функция на данъчната администрация, лишава ги от смисъл и тълкувателно ги отменя.

Възникването на вторичната териториална компетентност се базира *ipso jure* на нормата на чл. 10, ал. 9 ЗНАП, като определянето ѝ е под контрола на изпълнителния директор на НАП (или на оправомощен от него заместник изп. директор) съобразно смисъла на употребения термин „нареди“. Наредването, което заповедта по чл. 10, ал. 9 ЗНАП материализира, не се отнася до осъществяването на някакви произволни дейности, а до „възложените на агенцията функции“ по чл. 3 ЗНАП и до законоустановените „правомощия“ на служителите на тази агенция съобразно лимитативното изброяване в чл. 12, ал. 1 ДОПК. Същевременно, разпоредбите на чл. 10, ал. 9 ЗНАП и на чл. 12, ал. 6 ДОПК биха могли да бъдат по-добре съгласувани, но текущите им редакции не възпрепятстват кохерентното им прилагане. Наредването в заповедта по чл. 10, ал. 9 ЗНАП непременно обвързва и териториалните директори на агенцията, които по силата на чл. 11, ал. 1, т. 4 и ал. 2, т. 1 ЗНАП организират и ръководят възлагането и извършването на проверки и ревизии, като за целта издават предвидените в ДОПК актове. За тази им дейност териториалните директори се отчитат пред изпълнителния директор – чл. 11, ал. 2, т. 5 ЗНАП. Не е спорно (както е изтъкнато в Р. № 2600/06.03.2024 г. по адм. д. № 9951/2023 г. на ВАС), че териториалният директор по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК не притежава компетентност за предоставяне на такава спрямо органи по приходите от друга териториална дирекция. Затова и заповедта по чл. 11, ал. 3 ЗНАП на териториалния директор в полза на служители от друга дирекция е нищожна поради липса на компетентност. Служителите от другата териториална дирекция черпят тяхната вторична териториална компетентност от чл. 10, ал. 9 ЗНАП и чл. 12, ал. 6 ДОПК, като я упражняват в изпълнение на наредването, което „изпълнителният директор или оправомощено от него лице“ манифестира в заповедна форма. Източникът на правомощието е законът, което поначало се отнася и до правомощията за възлагане на ревизии по чл. 112, ал. 2 ДОПК (ТР № 5/13.12.2016 г. по т. д. № 10/2016 г. на ВАС). Оправомощаването на служители от друга дирекция по силата на чл. 10, ал. 9 ЗНАП обаче не освобождава териториалния директор по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК от правомощията му по чл. 11 ЗНАП да организира и ръководи данъчната администрация в пределите на поверената му териториална структура и да отговаря за последната. С включването на служителите от друга териториална дирекция в заповедта му по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК териториалният директор обезпечава и изпълнява наредването по чл. 10, ал. 9 ЗНАП, което е част от организационните му правомощия по чл. 11, ал. 1 ЗНАП. Аналогично, териториалният директор по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК е обвързан и от заповедта по чл. 12, ал. 6 ДОПК, която също обезпечава изпълнението на наредването по чл. 10, ал. 9 ЗНАП. Териториалният директор по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК

не може да бъде безразличен и да остане безучастен по отношение изпълнението и обезпечаването на заповеди на негови ръководители.

Разширително и недопустимо е тълкуването, което води до предметно припокриване между нормите на чл. 10, ал. 9 ЗНАП и чл. 12, ал. 6 ДОПК (дерогиращи приложението на чл. 7, ал. 1 и чл. 8 ДОПК), от една страна, и чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК, от друга. Тези разпоредби не споделят общ предмет на правно регулиране, поради което и не биха могли да породят колизия по съдържание. Недопустимото тълкуване отново се дължи на погрешното разбиране за властово делегиране между органите по приходите, вместо да се изхожда от концепцията за нормативното им овластяване. В този смисъл, не се налага дeroгиране на някоя от тези разпоредби по правилото на специалния закон. Чл. 10, ал. 9 ЗНАП и чл. 12, ал. 6 ДОПК се отнасят до определяне на конкретни органи по приходите за упражняване на разширена териториална компетентност, докато чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК – до първичната компетентност на органите по приходите да възлагат ревизии. Тези разпоредби не се взаимоизключват, а се допълват. Целта и на двете разпоредби (чл. 10, ал. 9 ЗНАП и чл. 12, ал. 6 ДОПК) е ясна – да се разшири териториалната компетентност на данъчни органи отвъд границите на структурата по служебната им принадлежност, селектирани от ръководството на приходната администрация въз основа на съображения, почиващи на управленска целесъобразност. Няма законово изискване последната да бъде мотивирана в рамките на административния процес по издаването ѝ в повече от доводите на самия законодател, формулирани в нормотворческия процес по приемане на процесните разпоредби. Там са обосновани мотивите за разширяване териториалната компетентност на определени длъжностни лица – постигане на гъвкаво разпределение на административния капацитет; ефективно използване на обучени квалифицирани служители в административните производства в други ТД, вместо съкращаването им; мобилност на администрацията предвид концентрацията на бизнеса в няколко ТД и обезпечаване необходимостта от задоволяване на потребностите от обслужване и контрол на задължените лица (както посочва и Р. № 1250/05.02.2024 г. по адм. д. № 5013/2023 г. на ВАС).

Не почива на основателни съждения също изводът, че наличието на мотивировка относно необходимостта по смисъла на чл. 10, ал. 9 ЗНАП било предпоставка за прилагане на същата разпоредба. Тази необходимост почива на вътрешноведомствена целесъобразност и не подлежи на съдебен контрол, доколкото вътрешнопроцесуалните заповеди в данъчната администрация въз основа на чл. 10, ал. 9 ЗНАП и чл. 12, ал. 6 ДОПК не засягат по хипотеза пряко или непряко правата или интересите на гражданите и организациите, осъществяващи дейност на фискалната територия на страната. Затова и за да се приложат чл. 10, ал. 9 ЗНАП и чл. 12, ал. 6 ДОПК като изключение от принципа, заложен в чл. 7, ал. 1 и чл. 8 ДОПК относно териториалния обсег на първичната компетентност на органите по приходите, не е необходимо заповедите на изпълнителния директор на НАП или на оправомощените от него лица да мотивират служебната необходимост за издаването им. Законът не изисква мотивиране на необходимостта като съображение за издаване на заповедта по чл. 10, ал. 9 ЗНАП. Определянето на такава изискване съставлява дописване на закона отново вследствие на разширителното му тълкуване.

В заключение, не почива на конституционни и законови основания разграничението, проведено в Р. № 2131/22.02.2024 г. по адм. д. № 6767/2023 г. на ВАС, между приложното поле на ЗНАП и на ДОПК по отношение на правните субекти, като адресатите на ЗНАП се ограничавали до вътрешнослужебен кръг от субекти, докато тези на ДОПК – до лицата, подлежащи на данъчно-осигурителен контрол. Подобно разграничение между нормативните актове от един ред в йерархичния порядък на правните норми не е установен нито в Конституцията, нито в ЗНА. Това виждане се отклонява от принципа за стриктното тълкуване според точния смисъл на правните норми, в който, съгласно чл. 46 ЗНА, следва да се прилагат данъчните закони.

Използвана литература:

Сашо Пенев, Учебен курс по финансово право: Обща част, УИ „Св. Климент Охридски“, София, 2021 г.

Сашо Пенев, Учебен курс по финансово право: Специална част, УИ „Св. Климент Охридски“, София, 2020 г.

Иван Стоянов, Данъчно право, Осмо преработено и допълнено издание, Сиела, София, 2021 г.