

Някои особености, свързани с възлагането и извършване на ревизии по ДОПК

Целта на ревизионното производство е посочена в чл. 110, ал. 2 от ДОПК - установяване на задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски. Средствата, чрез които се постига тази цел, най-общо са определени като съвкупност от действията на органите по приходите – в рамките на самото производство. Въпреки, че се съставят два документа - ревизионен доклад и ревизионен акт, производството е единно и този извод се налага по аргумент от разпоредбата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК – ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт. На практика по своя характер той представлява доказателство с особена форма, чиито реквизити са изброени в чл. 117, ал. 2 от ДОПК, но не и административен акт. Съгласно определението за индивидуален административен акт, дадено в чл. 21, ал. 1 от Закона за административното производство, такъв акт е изричното волеизявление на административен орган, с което се създават права или задължения. Ревизионният доклад съдържа само предложение за установяване на задълженията (чл. 117, ал. 2, т. 8 от ДОПК), а с ревизионния акт тези задължения се определят (чл. 120, ал. 1, т. 6 от ДОПК). На последващ административен и съдебен контрол подлежи само ревизионният акт.

1. Начало на производството

Ревизионното производство се образува с издаването на заповед за възлагане на ревизия (чл. 112, ал. 2 от ДОПК). Следва да се направи уточнението обаче, че производството започва едва след връчване на заповедта за възлагането на ревизията на субекта – неин адресат, тъй като едва в този по-късен момент възниква административното правоотношение – определя се втората страна по него.

Заповедта за възлагане на ревизия може да бъде изменяна от органа, който я е възложил, като това се извършва с нова заповед за възлагане, която също се връчва на ревизираното лице. Изменението се смята за извършено от датата на издаване на новата заповед.

Заповедта за възлагане на ревизия не подлежи на обжалване отделно от ревизионния акт. Т.е. когато се обжалва един ревизионен акт, могат да се изложат и доводи за незаконосъобразност на заповедта за възлагане на ревизия, като незаконосъобразността на ЗВР води до незаконосъобразност и на ревизионния акт.

Заповед за прекратяване на ревизионно производство подлежи на обжалване по реда за обжалване на ревизионни актове.

2. Органи, компетентни да възлагат и извършват ревизии

За да бъде законосъобразен един административен акт, административният орган, който го издава, следва да е компетентен по материя, по място и по степен.

Съгласно чл. 112, ал. 2 от ДОПК, ревизии могат да възлагат:

а. органът по приходите, определен **от териториалния директор на компетентната териториална дирекция** и

б. изпълнителният директор на Националната агенция за приходите или определен от него заместник изпълнителен директор - за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски.

Териториална компетентност на органите по приходите

От изключителна важност в случая е, че относно производствата по ДОПК изрично в чл. 8, ал. 1 е определено коя е компетентната териториална дирекция, чиито органи по приходите – нейни служители – могат да извършват съответните

процесуални действия. В най-често срещаните случаи за физическите лица това е дирекцията по постоянния адрес на лицето, а за местните юридически лица - териториалната дирекция по тяхното седалище. Съгласно чл. 12, ал. 1 от Търговския закон, седалището на търговеца е населеното място, където се намира управлението на дейността му.

При образуване на ревизионното производство, възлагането на ревизия се извършва от орган по приходите, определен от териториалния директор на дирекцията, съобразно правилата на чл. 8 от ДОПК, в териториалния обхват на която попада ревизираният субект. **Компетентните органи да извършат ревизията и да издадат ревизионните актове са органите по приходите, служители на съответната териториална дирекция.**

Новата структура на НАП, която е в сила считано от 01.01.2010 г., е утвърдена с решение на управителния съвет на НАП (чл. 5, ал. 5, т. 5 от ЗНАП). Т.е. териториалният обхват на съответната дирекция трябва да включва адреса на управление (респективно - постоянния адрес на физическото лице). Ревизираните субекти следва да изискват да им бъде представен документ, че органът по приходите е служител на териториалната дирекция, компетентна по смисъла на чл. 8 от ДОПК.

Друга особеност е, че териториалната компетентност на органите по приходите в определени случаи се разширяваше, като се използваше възможността, изрично уредена в чл. 10, ал. 7 от ЗНАП – служителите да бъдат командирани по реда на Кодекса на труда от една дирекция в друга. ЗНАП бе изменен и органите по приходите вече са държавни служители, като вероятно поради техническо опущение препратката към КТ в чл. 10, ал. 7 от ЗНАП не е изменена и гласи: „При необходимост за изпълнение на възложените на агенцията функции изпълнителният директор или упълномощено от него длъжностно лице може да нареди служители от една териториална дирекция да преминат в друга териториална дирекция, за изпълнение на което съответният териториален директор командирова служители от поверената му дирекция при условия и по ред, определени в Кодекса на труда”. **Липсва правна възможност лице, работещо по служебно правоотношение, да бъде командировано по КТ.** Ето защо в интерес на ревизираните лица е да изискват представяне на доказателства за териториалната компетентност на органа по приходите, на когото е възложено извършването на ревизия.

Изпълнителният директор на НАП или определен от него заместник изпълнителен директор могат да възлагат ревизии на територията на цялата страна.

Необходимо е да се има предвид, че на всеки етап от производствата, осъществявани по реда на ДОПК, следва да се спазват правилата за определяне на компетентността на органите по приходите, тъй като актовете и действията, издадени или извършени от некомпетентен орган, водят до недействителност на издадените актове. В този смисъл е и Тълкувателно решение № 2 от 14.05.1991 г., постановено от ОСГК на Върховния съд на Република България.

Органът, издал заповедта за възлагане на ревизия, разполага единствено с правомощия да издаде заповедите за изменение на ЗВР, както и да определи органа, който да издаде ревизионния акт. В този смисъл е издадено указание изх. № 24-04-163/30.01.2007 г. на Изпълнителния директор на НАП.

Материална компетентност

Често срещано в практика възражение, което се прави от страна на субектите е, че е недопустимо лице, което е участвало в съставянето на ревизионния доклад, да състави и ревизионния акт. Аргументи в тази посока:

Действително няма изрична забрана в чл. 119 от ДОПК на кой орган по приходите не може да се възлага издаване на ревизионен акт, но такава изрична забрана е налице в общата разпоредба на чл.76, ал.1 от ДОПК. Т.е. макар и систематично в друг раздел на ДОПК, изричната забрана съществува. Общата материална компетентност по чл.7, ал.1, т.4 от Закона за НАП кои са органи по приходите по никакъв начин не води автоматично до материална компетентност по принцип и в конкретния случай. Материалната компетентност за орган по приходите, който може да издаде ревизионен акт, не възниква нито само от длъжността на съответния служител като орган по приходите, нито и от възлагателната заповед по чл. 119, ал.2 от ДОПК. Тази компетентност е комплексна, а не такава, съществуваща сама за себе си. Ако чрез упражняването на едно право по принцип се нарушава общ принцип в процеса – този на обективността, а това води до изпълнение на едно от условията в хипотезата на чл.76, ал.1 от ДОПК, отпада процесуалната възможност това право да бъде упражнено, тъй като определеният орган по приходите, въпреки, че притежава материална компетентност по принцип, не може да бъде страна в производство – липсва активната процесуална легитимация за него. Нормата на чл.119 от ДОПК не се прилага самостоятелно – тя е в правна и логическа връзка с чл.3 и чл.76 от ДОПК, без съществуването на която се опорочава всяко едно административно производство по ДОПК.

Нарушава се принципът на обективност, въведен с чл.3 от ДОПК. В чл.76, ал.1 от ДОПК като основание за отвод и самоотвод е посочено, че не може да участва в административното производство орган по приходите, който е заинтересован от изхода му. В ДОПК няма определение на това какво следва да се разбира под „заинтересован от изхода“, но от систематичното тълкуване на другите условия в същата разпоредба се достига до извод, че не следва да са налице съмнения за обективността и безпристрастността на органа, който следва да постанови ревизионния акт. Не може да има съмнение, че не е налице обективност, след като същият орган, който е участвал в съставянето на ревизионния доклад, се произнася и по възраженията, които задълженото лице е направило срещу този акт – чл.120, ал.2, изр. второ от ДОПК.

В чл.117 от ДОПК е предвидена процедура по излагане на възражения по съставения ревизионен доклад. Логично е тези възражения да се разгледат и ревизионен акт да се издаде от друг орган, а не от този, съставил доклада. Сливането на двете функции обезсмисля процедурата по възражения срещу доклада, тъй като органът, който го е съставил, не може обективно да прецени основателността на възраженията.

Следва да се има предвид и обстоятелството, че ревизионният доклад, съгласно чл.117, ал.2, т.8 от ДОПК, съдържа предложение за установяване на задълженията. **Това означава, че органът, извършил ревизията, сам предлага на себе си как да определи задълженията, а това е лишено от каквато и да е логика.**

Лицето, което съставя ревизионния акт, следва да не е участвало при съставянето на ревизионния доклад и по аргумент от чл.119, ал.3 от ДОПК. След като органът, определен да издаде ревизионния акт, “**следва да изиска преписката от органите, извършили ревизията**”, то той не разполага с ревизионната преписка, т.е. не е участвал при извършването на ревизията.

Едновременно с това изрично в ДОПК е предвидено, че се издават две отделни заповеди, с едната от които се определят ревизиращите органи при започване на ревизията и отделна, нарочна заповед за назначаване на органа, който да издаде ревизионен акт. **Законодателното регламентиране на две отделни заповеди недвусмислено показва идеята за определяне на различни органи.**

Макар и изключително логични, тези доводи не се възприемат в практиката на съдилищата при обжалването на актовете. Съдът приема, че следва да се прилага общият принцип в правото „щом не е изрично забрането, значи е позволено”. Естествено, ако се приеме обратното, всеки един от издаваните ревизионни актове в подобна хипотеза би бил нищожен, а нищожният административен акт не поражда правни последици, затова дори не е необходимо той да бъде отменян, а само прогласен за такъв. Глобално погледнато в икономически аспект има за последица негативни последици – допълнителна липса на приходи в държавния бюджет.

3. Срокове за извършване на ревизии

Срокът за извършване на ревизията е до три месеца и започва да тече от датата на връчването на заповедта за възлагане, като ако се окаже недостатъчен, може да бъде продължен до един месец - със заповед за удължаване на срока от органа, възложил ревизията. Когато и двата срока се окажат недостатъчни поради особена фактическа сложност на конкретния случай, срокът може да бъде продължен общо до не повече от три години - със заповед за удължаване на срока, издадена от изпълнителния директор на НАП въз основа на мотивирано предложение от страна на териториалния директор, чийто служители – органи по приходите – извършват ревизията.

Введен е специален, изначално по-дълъг срок за провеждане на ревизии, когато през ревизионния период са извършени по смисъла на Закона за данък върху добавената стойност вътреобщностни доставки, вътреобщностни придобивания или доставки с място на изпълнение на територията на друга държава - членка на Европейския съюз - до 6 месеца, като той може да бъде удължен с още до два месеца.

Не съществува пречка друг орган по приходите, разполагащ с материалната компетентност да издава заповеди за възлагане на ревизии съобразно чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, различен от органа по приходите, издал първоначалната ЗВР, да издава последващи ЗВР, с които се изменя срока на ревизията.

Интересен е въпросът какъв е характерът на всички тези срокове, описани по-горе и регламентирани в чл. 114 от ДОПК – инструктивен или преклузивен.

Ако се приеме за правилно първото, това означава, че доказателствата, събрани след срока, в който е следвало да приключи ревизията, следва да се съобразят при издаване на ревизионния акт и това не би довело до незаконосъобразност (пълна или частична) на издадения след това ревизионен акт. Аргументи в тази насока:

Актът, с който се определят задълженията на ревизионния субект, за ревизионния период, както изложих по-горе, е ревизионният акт (чл. 120, ал. 1, т. 6 от ДОПК). Както органите, извършили ревизията, така и органът, издал ревизионния акт, са органи по приходите и техните действия са насочени към установяване на данъчни задължения (и/или такива за осигурителни вноски) за определен период. В този смисъл, органът, издал ревизионния акт, като е определил задължения, които не са предложени с ревизионния доклад, но не са извън предметния обхват на ревизията, не е излязъл извън своята компетентност. С това действие не се изменят данъчни задължения във вреда на данъчния субект, тъй като до издаването на ревизионния акт не са налице определени данъчни задължения, които да могат да бъдат изменени. Това действие има за резултат единствено невъзможността на ревизионния субект да направи възражение пред компетентния орган за издаване ревизионен акт срещу констатациите, обуславящи по-късно определеното данъчно задължение, но не нарушава съществено правото му на

защита, тъй като в рамките на административното и съдебното обжалване на ревизионния акт той може пълноценно да защити правата и интересите си.

Позоваването от страна на органа, определен да издаде ревизионния акт, на доказателства, изготвени и приобщени към преписката след срока, в който е следвало да приключи ревизията, не представлява нарушение на правото на защита на лицето. Съгласно въведенният общ принцип в административното производство, органът е длъжен да изяснява служебно всички факти и обстоятелства от значение за установяване размера на задълженията (чл. 5 от ДОПК). Т.е. допустимо е след съставяне на ревизионния доклад и преди издаването на ревизионния акт, решаващият орган дори сам да инициира и да събере нови доказателства. В ДОПК няма установено задължение, доказателствата, които са представени след връчването на ревизионния доклад и такива, събрани от решаващия орган, да бъдат доведени до знанието на ревизираното лице преди постановяване на ревизионния акт.

Налице е практика на ВАС, I-во отд., в което част от тези доводи са застъпени (примерно: решение № 12633/12.12.2007 г.; решение № 9207/05.10.2007 г., решение № 2139/25.02.2008 г.; решение № 9709/15.07.2009 г.; решение № 13365/10.11.2009 г.).

Налице е обаче и практика на ВАС I-во отд. в обратния смисъл – че срокът е преклузивен и че всички доказателства, събрани след срока за приключване на ревизията, следва да се изключат и да не се разглеждат изобщо от органа, определен да издаде ревизионния акт (примерно: решение № 2139/25.02.2008 г.; решение № 4444/03.04.2009 г.; решение № 6773/25.05.2009 г.; решение № 3531/17.03.2009 г.).

При такава напълно разнопосочна практика на ВАС въз основа на един и същ факт – събиране на доказателства след срока, в който ревизията следва да приключи - за едни данъчнозадължени субекти възникват права, а за други задължения, което е освен различен подход при данъчното правоприлагане и неравнопоставеност.

Ревизионен доклад

Ревизионният доклад се съставя от ревизиращия орган по приходите не по-късно от 14 дни след изтичането на срока за извършване на ревизията, като съдържанието му е изрично определено в чл. 117, ал. 2 от ДОПК. Дори и да не бъде спазено точно това съдържание, обаче, тъй като както изложих по-горе, той не е административен акт, не е налице незаконосъобразен акт.

Ревизионният доклад заедно с приложенията към него се връчва на ревизираното лице в тридневен срок от съставянето му, като ревизираното лице може да направи писмено възражение и да представи доказателства в 14-дневен срок от връчването на ревизионния доклад пред органите, извършили ревизията.

Всички тези срокове в производството са инструктивни и дори и да не бъдат спазени (което обичайно се случва в практиката) това също не води до незаконосъобразност.

Допустимо е, когато срокът за представяне на възражения за лицето се окаже недостатъчен, той да бъде удължен по искане на лицето, но с не повече от един месец. Тук отново възниква въпрос – ако сроковете, определени в кодекса, които обвързват органите по приходите с извършването на определени действия, са инструктивни, то такъв ли е и срокът за представяне на възражения и длъжен ли е органът, определен да издаде ревизионния акт, да ги обсъди ако те са представени след срока?

Считам, че дори и представени след срока за това, възраженията следва да се обсъдят от органа, определен да издаде ревизионния акт, тъй като в противен случай ще се наруши разпоредбата на чл.120, ал.2 от ДОПК, респективно – чл. 35 от АПК, както и

чл. 37, ал.1, изр. второ от ДОПК и чл. 36, ал.3 от АПК – административният орган е длъжен обективно да прецени и анализира, респективно – да провери и прецени - всички събрани в производството доказателства. Поради нарушаване на този основен принцип в административния процес, ревизионният акт като административен такъв ще бъде незаконосъобразен. Изцяло в този смисъл е т.2 от Тълкувателно решение № 4 от 22.04.2004 г. на Общото събрание на съдиите от Върховния административен съд, в което се коментира именно фактът относно последствията, които настъпват от бездействието на административния орган, когато пред него е депозирано възражение по спорния акт. Посочено е, че в случаите, когато той действа при оперативна самостоятелност, обсъждането на възраженията и обясненията на заинтересованите граждани и организации, които пряко касаят решавания с административния акт въпрос, е негово задължение. Неспазването му представлява съществено нарушение на административно-производствените правила и е самостоятелно основание за отмяна на обжалвания ревизионен акт.

Място на провеждане на ревизията

Ревизираното лице е длъжно да осигури подходящо място и условия за провеждане на ревизията и да определи лица за контакт с органа по приходите. Ревизиращите органи са длъжни да се запознаят на място с намиращи се при ревизираното лице документи и други доказателства, както и да установят фактите и обстоятелствата от значение за определяне на резултатите от ревизията.

Единствено при невъзможност за извършване на ревизията при ревизираното лице, тя се извършва в териториалната дирекция на НАП, като се съставят протокол и опис на документите, които се предават на органа по приходите.

Изключително често в практиката органите по приходите изпращат на ревизираното лице писмо с опис на документите, които то следва да представи в ТД на НАП, като по този начин, освен че се нарушава разпоредбата на чл. 115, ал. 2 от ДОПК, се шиканира просеца чрез превратно упражняване на правото по чл. 37, ал.3 от ДОПК във връзка с чл. 37, ал. 4 от ДОПК, а именно – да се изиска писмено от лицето представяне на доказателства и ако те (или част от тях) не бъдат представени, органът да приеме, че те изобщо не съществуват.

Издаване и съдържание на ревизионния акт

В 3-дневен срок от изготвянето на ревизионния доклад органите, извършили ревизията, уведомяват писмено органа, който я е възложил и той определя със заповед компетентния да издаде ревизионния акт орган по приходите. Определеният със заповедта орган изисква преписката от органите, извършили ревизията и в 14-дневен срок от подаване на възражението или изтичане на срока за подаването му издава ревизионен акт или прекратява производството със заповед, когато установяването на задължения или отговорности в конкретното производство е недопустимо. Практиката на ВАС е безпротиворечива и последователна, че този 14-дневен срок за издаване на ревизионния акт също е инструктивен.

Точното съдържание на ревизионния акт е определено в чл. 120, ал. 1 от ДОПК, като то напълно съвпада със съдържанието на индивидуален административен акт, регламентирано в чл. 59, ал. 2 от ДОПК. Единственото различие е допълнението, че се описва предметния обхват на самата ревизия, което е необходимо с оглед спецификите на регулираната материя.

Ревизионният доклад се прилага към ревизионния акт и е неразделна част от него, като както вече посочих по-горе, органът по приходите е длъжен да обсъди направените срещу ревизионния доклад възражения и представените допълнително доказателства.