

АНАЛИЗ И ТЕНДЕНЦИИ В ДАНЪЧНО-РЕВИЗИОННАТА ПРАКТИКА В БЪЛГАРИЯ ЗА ПЕРИОДА 2017 – 2021 ГОДИНА

Гл. ас. д-р Мариела Петрова Димитрова
ВТУ „Св. Св. Кирил и Методий“, преподавател
dimitrowamariela13@gmail.com

Витан Георгиев Тодоров,
Старши инспектор в Агенция „Митници“,
vitangt@abv.bg

Резюме: Ревизионните процедури са израз на дейността по данъчно-осигурителен контрол, осъществяван от приходната администрация. Ревизиите и проверките са двата метода, чрез които оперира данъчната администрация и представляват механизми за реализиране на контролни правомощия на Националната агенция по приходите. В настоящата статия авторите представят анализ на данни за ревизионните процедури на Националната агенция по приходите за периода 2017 – 2021 г., през призмата на които може да се представи дейността на НАП по реализиран данъчно-осигурителен контрол и упражняване на правото на обжалване от страна на данъчните субекти.

Ключови думи: данъчна практика, ревизионни производства, ревизионни актове, ревизионни процедури

ANALYSIS AND TRENDS IN TAX AUDIT PRACTICE IN BULGARIA FOR THE PERIOD 2017 – 2021

Head Assist. Prof. Mariela Petrova Dimitrova, PhD
VTU "St. St. Cyril and Methodius", lecturer
dimitrowamariela13@gmail.com

Vitan Georgiev Todorov,
Senior inspector at the Customs Agency,
vitangt@abv.bg

Abstract: The revision procedures are an expression of the tax-insurance control activity carried out by the revenue administration. Audits and inspections are the two methods by which the tax administration operates and are mechanisms for the implementation of control powers of the National Agency for Taxation. In this article, the authors present an analysis of data on the audit procedures of the National Revenue Agency for the period 2017-2021, through the prism of which the activity of the National Revenue Agency can be presented in terms of implemented tax-insurance control and exercise of the right of appeal by of tax subjects.

Key words: tax practice, audit proceedings, audit acts, audit procedures

АНАЛИЗ НА ДАНЪЧНО-РЕВИЗИОННАТА ПРАКТИКА ЗА ПЕРИОДА 2017 – 2021 ГОДИНА

Гл. ас. д-р Мариела Петрова Димитрова, dimitrowamariela13@gmail.com
ВТУ „Св. св. Кирил и Методий“, Стопански факултет, катедра „Туризъм“

Витан Георгиев Тодоров, vitangt@abv.bg
Агенция „Митници“

Ревизионните процедури са израз на дейността по данъчно-осигурителен контрол, осъществяван от приходната администрация. Ревизиите и проверките са двата метода, чрез които оперира данъчната администрация и представляват механизми за реализиране на контролни правомощия на Националната агенция по приходите. В настоящата статия авторите представят анализ на данни за ревизионните процедури на Националната агенция по приходите, през призмата на които може да се представи дейността на НАП по реализиран данъчно-осигурителен контрол и упражняване на правото на обжалване от страна на данъчните субекти.

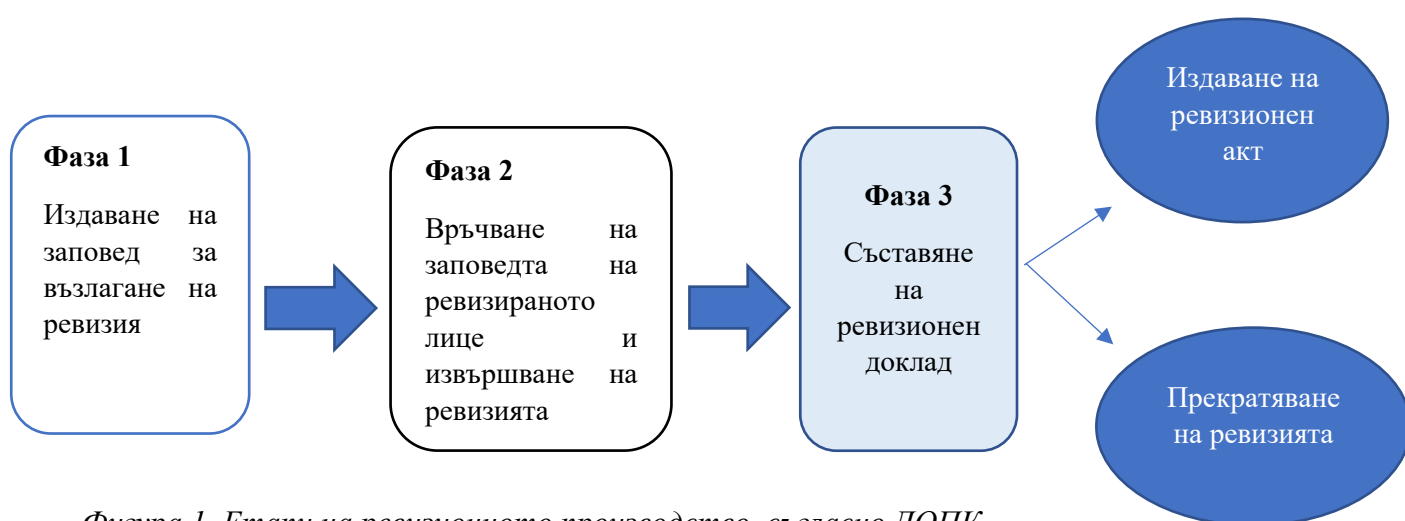
Актуалността на темата се определя от връзката на ревизионните производства като израз на контролните правомощия на приходната администрация с пряк ефект върху държавния бюджет. Законите гаранции за защита правата на субектите и правото на съдебна защита са тенденциозно актуални в нашата страна като проява на демократичност и една основна тенденция за стабилитета на охраняване на правата.

Обжалването на ревизионните актове е строго формален процес, регулиран както от специалния закон „Данъчно-осигурителен процесуален кодекс“ (ДОПК), така и субсидиран от Административно-процесуалния кодекс (АПК). Държавата и законодателят обръщат сериозно внимание и демонстрират ангажирано отношение в разписването на правила и процедури, тъй като държавата може да функционира при събиране на данъци. Приходната част на бюджета се формира от данъци и глоби, заплащани от данъчните субекти. Същевременно Конституцията на страната ни гарантира правото на жалба на административните субекти, каквито са данъчно задължените лица. Властническите правомощия на държавния апарат се балансират с правната възможност за обжалване, като по този начин се установяват механизми за справедливост и процесуална активност на данъчните субекти.

Определение № 31 от 19.01.2010 г. на АдмС - Велико Търново по адм. д. № 15/2010 г., 2-ри с-в, докладчик съдията Георги Чемширов, постановява изрично че данъчните задължения възникват по силата на закона, след осъществяване на съответния състав на материално-правната данъчна норма, а не в резултат на извършване на данъчна ревизия и издаване на данъчно-ревизионен акт. Ревизионното производство е последица и част от реализиране на контролните функции на данъчната администрация спрямо данъчните субекти.

1. Характеристика на ревизионния акт и етапи на ревизионното производство

Ревизионният акт е с характер на административен акт, чието издаване и оспорване е регламентирано в българското право в Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (Обн., ДВ, бр. 105 от 29.12.2005 г., в сила от 1.01.2006 г.) (ДОПК). Установяването на данъчните задължения и задълженията за задължителни осигурителни вноски се реализира в данъчната практика с издаването на ревизионен акт. Издаването на ревизионен акт е част от процедурата по ревизия, чрез която органите на приходната администрация в България осъществяват поредност от действия за установяване на данъчни задължения и задължения за задължителни осигурителни вноски. Авторите представят графично във фигура 1 етапите на ревизионното производство.



Фигура 1. Етапи на ревизионното производство, съгласно ДОПК
Източник: Авторите

Процедурата по обжалване на ревизионните актове се предхожда от процедури по издаването на този специализиран вид административни актове, т.е. фазата на обжалването е производно и функция на посочените във фигура 1 етапи. Именно поради взаимовръзките и обусловеността на възможния резултат си позволяваме да отделим част от изложението на ключови характеристики на фигуративно представените фази.

Фаза 1: Издаване на заповед за възлагане на ревизия

Издаването на заповедта за възлагане на ревизия е първото активно действие, което поставя началото на ревизионното производство. ДОПК определя кръга от субекти, които могат да възлагат ревизия, а именно:

1. органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция;
2. изпълнителния 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.

В съдържателен аспект, заповедта следва да включи следните реквизити:

1. данните за ревизираното лице;
2. ревизиращите органи по приходите и ръководителя на ревизията;
3. срока за извършване на ревизията;
4. ревизирания период;
5. видовете ревизирани задължения за данъци и/или задължителни осигурителни вноски;
6. други обстоятелства, имащи значение за ревизията.

Фаза 2: Връчване на заповедта за възлагане на ревизия

Заповедта за ревизия подлежи на връчване на ревизираното лице. Веднъж издадена, заповедта може да бъде изменяна от органа, възложил ревизията, с нова заповед за възлагане, която се връчва на ревизираното лице. Изменението се смята за извършено от датата на издаване на новата заповед.

Заповедта за възлагане на ревизия може да се обжалва, но заедно с обжалването на ревизионния акт. Тя не е акт, който да подлежи на самостоятелно оспорване.

Както началото на ревизионното производство се поставя с издаване на заповед, прекратяването му също се осъществява със заповед, която подлежи на обжалване по реда за обжалване на ревизионни актове.

Ревизионното производство се ръководи от ръководител, който е посочен в чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за Националната агенция за приходите:

1. служители, заемащи длъжност „държавен експерт по приходите“;
2. служители, заемащи длъжност „държавен инспектор по приходите“;
3. служители, заемащи длъжност „главен експерт по приходите“;
4. служители, заемащи длъжност „старши експерт по приходите“;
5. служители, заемащи длъжност „експерт по приходите“;
6. служители, заемащи длъжност „главен инспектор по приходите“;
7. служители, заемащи длъжност „старши инспектор по приходите“;
8. служители, заемащи длъжност „инспектор по приходите“.

Ревизията е административно производство, което се осъществява в законово определен срок, който е до три месеца. Началото на срока започва да тече от датата на връчването на заповедта за възлагане. Когато срокът се окаже недостатъчен, той може да бъде продължен до два месеца със заповед за удължаване на срока от органа, възложил ревизията. ДОПК допуска и опцията в хода на производството да се установи, че е налице особена фактическа сложност, следствие от което е възможността за продължаване на срока общо до не повече от три години със заповед за удължаване на срока на изпълнителния директор, издадена въз основа на мотивирано предложение на териториалния директор.

Фаза 3: Издаване на ревизионен доклад

След обстоен анализ на ревизионната процедура е видно, че законодателят е предвидил две хипотези за резултата от процедурата:

- Хипотеза 1: Издаване на ревизионен акт;
- Хипотеза 2: Прекратяване на ревизията.

Подробно ще разгледаме хипотеза 1, тъй като тя предполага процедурата по обжалване по административен и съдебен ред. За да се стартира и развие процесът по обжалване е необходимо да има издаден и връчен ревизионен акт на ревизираното лице.

По своята същност ревизионният акт е индивидуален административен акт, с който по реда на ДОПК се:

1. установяват, изменят и/или прихващат задължения за данъци и за задължителни осигурителни вноски;
2. възстановяват резултати за данъчен период, подлежащи на възстановяване, когато това е предвидено в закон;
3. възстановяват недължимо платени или събрани суми.

Съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията и ръководителя на ревизията в 14-дневен срок от подаването на възражение или от изтичането на срока за подаване на възражение. Когато установяването на задължения или отговорности в конкретното производство е недопустимо, производството се прекратява със заповед.

Следващата стъпка от процедурата е в 7-дневен срок от издаването, ревизионният акт или заповедта за прекратяване да се връчат на ревизираното лице.

Ревизионният акт е формален административен акт, поради което ДОПК е предвидил наличие на реквизити, посочени в чл. 120 от ДОПК. Ревизионният акт се издава в писмена форма и съдържа:

1. името и длъжността на органите, които го издават;
2. номера и датата на акта;
3. данни за ревизираното лице;
4. обхвата на ревизията и другите обстоятелства от значение за извършването ѝ;
5. мотиви за издаване на акта;
6. разпоредителна част, с която се определят правата, задълженията или отговорностите и начинът и срокът за изпълнението им;
7. пред кой орган и в какъв срок може да се обжалва актът;
8. подписи на органите по приходите, издали ревизионния акт.

Ревизионният акт се издава по образец, утвърден от изпълнителния директор на Националната агенция за приходите. Ревизионният доклад се прилага към ревизионния акт и е неразделна част от него. Органът по приходите е длъжен да обсъди направените срещу ревизионния доклад възражения и представените доказателства.

Ревизиращият орган съставя ревизионен доклад не по-късно от 14 дни след изтичането на срока за извършване на ревизията. Ревизионният доклад съдържа:

1. имената и длъжността на органите, които го съставят;
2. номера и датата на доклада;
3. данни за ревизираното лице;
4. обхвата на ревизията и другите обстоятелства от значение за извършването ѝ;

5. извършените процесуални действия и установените факти и обстоятелства и доказателствата за тях;

6. направените фактически и правни изводи и основанията за тях;

7. предприетите действия за обезпечаване на публичните вземания;

8. предложение за установяване на задълженията;

9. опис на приложените доказателства;

10. подписи на органите по приходите, съставили доклада.

Неразделна част от ревизионния доклад са доказателствата, приложени към него. В 3-дневен срок от съставянето му, ревизионният доклад се връчва на ревизираното лице.

Право на ревизираното лице е възможността да направи възражение против констатациите на ревизионния доклад. Това субективно право е и потестативно, като може да бъде упражнено в 14-дневен срок от връчването на ревизионния доклад пред органите, извършили ревизията. Когато срокът е недостатъчен, той се удължава по искане на лицето, но с не повече от един месец. В подкрепа на възраженията и твърденията си, ревизираното лице следва да представи доказателства.

2. Спиране на изпълнението на ревизионния акт

Съгласно чл. 127 от ДОПК, установеното с ревизионния акт задължение подлежи на доброволно плащане в 14-дневен срок от връчването на акта. След изтичането на посочения срок, ревизионният акт подлежи на принудително изпълнение, освен ако изпълнението е спряно.

Нормата на чл. 153 от ДОПК разписва, че обжалването на ревизионния акт по административен ред не спира неговото изпълнение, но изпълнението на ревизионния акт може да се спре по искане на жалбоподателя. Искане за спиране на изпълнението може се прави само за частта на ревизионния акт, която е обжалвана.

Искането за спиране на изпълнението се подава до органа, компетентен да разгледа жалбата и към него се прилагат доказателствата за направеното обезпечение в размера на главницата и лихвите към датата на подаване на искането. Когато не е наложено обезпечение, искането трябва да съдържа предложение за обезпечение в същия размер. Изводът е, че може да се поиска спиране на изпълнението на ревизионния акт, но при условие че се заплати обезпечение в определен от кодекса размер. Паричното обезпечение е гаранция за данъчните органи, че при евентуално потвърждаване на ревизионния акт, фискът ще е гарантиран и данъчно задълженото лице няма да ошети държавната хазна.

Решаващият орган се произнася по искането за спиране на изпълнението с решение в 7-дневен срок от подаването му. Решаващият орган спира изпълнението на ревизионния акт, когато представеното обезпечение е:

1. в пари;

2. безусловна и неотменяема банкова гаранция;

3. държавни ценни книжа.

Когато не се представи описаното по-горе като вид и размер обезпечение от страна на жалбоподателя, то решаващият орган извършва преценка съобразно представеното, съответно предложеното обезпечение и може да спре изпълнението, като задължи компетентния публичен изпълнител в определен срок да наложи обезпечителни мерки върху предложеното като обезпечение

имущество. Спирането на изпълнението има действие от датата на налагане на обезпечителните мерки от публичния изпълнител.

Предвидена е гаранция за правата на данъчния субект и при евентуален отказ да се спре изпълнението. Решението, с което се постановява отказът може да се обжалва пред административния съд, компетентен да разгледа жалбата по същество, в 7-дневен срок от получаването на решението за отказа или съответно в 7-дневен срок от изтичането на срока за произнасяне на решаващия орган по искането. Съдът се произнася по жалбата срещу отказа за спиране на изпълнението с определение.

3. Тенденции в ревизионните производства за периода 2017 – 2021 г.

Авторите боравят с няколко типа емперични данни, извлечени от годишните доклади на НАП. Към края на месец април 2023 г. официално са публикувани данни за дейността на НАП от 2017 г. до 2021 г. включително, поради което обект на сравнителен анализ ще бъдат данните за посочения 5-годишен период.¹

В таблица № 1 са представени данни за броя проведени ревизии от приходната администрация на НАП за периода от 2017 г. до 2021 г. При първичен анализ е видимо, че най-големият брой ревизии е бил възложен през 2017 г. Поради пандемичната ситуация през 2020 г. се наблюдава най-ниската точка на възлагане на ревизии.

Таблица 1

Брой ревизии за периода 2017 г. – 2021 г.

Година	Брой ревизии
2017	9408
2018	8651
2019	8073
2020	7984
2021	8257

Източник: Авторите

Източник на данните: НАП

Годишен доклад за дейността на Националната агенция по приходите за 2021 г.

Годишен доклад за дейността на Националната агенция по приходите за 2020 г.

Годишен доклад за дейността на Националната агенция по приходите за 2019 г.

Годишен доклад за дейността на Националната агенция по приходите за 2018 г.

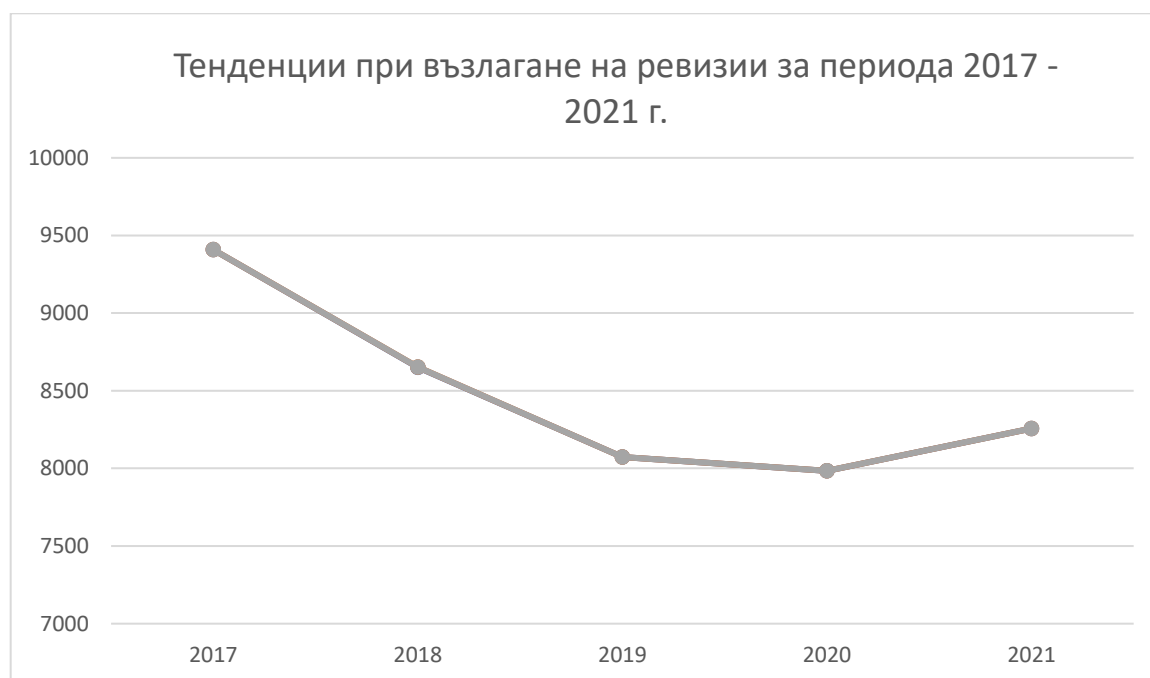
Годишен доклад за дейността на Националната агенция по приходите за 2017 г.

<https://nra.bg/wps/portal/nra/za-nap/osnovni-dokumenti/Godishni-otcheti-za-deynostta-na-NAP>

Общата тенденция, която се наблюдава при сравнителен анализ е броят на ревизиите да бъде между 8000 и 9000 за календарна година. Предвид процедурата за провеждане на ревизии, описани в публикацията, броят на възложените контролни производства кореспондира и с административния капацитет, с който разполага НАП за реализиране на производствата.

¹ Данните са извлечени от Годишните доклади за дейността на Националната агенция по приходите за 2021 г. 2020 г. 2019 г., 2018 г. и 2017 г.
<https://nra.bg/wps/portal/nra/za-nap/osnovni-dokumenti/Godishni-otcheti-za-deynostta-na-NAP>

Тенденциите са представени графично във фигура № 2. Изводът е за устойчивост на броя възлагани ревизии на база календарна година. Най-голям брой ревизионни процедури са възложени през 2017 г., след което броят им намалява в следващите години. През пандемичната 2020 г. броят на възложените ревизии отбелязва най-ниската си точка, с оглед наложените ограничения, работата от разстояние, временните ограничения на работата на данъчните субекти и мерките за сигурност и защита на цялото население. Въпреки всичко, приходната администрация е продължила осъществяването на контрол поради обстоятелството, че контролът е механизъм както за превенция, така и за осигуряване на приходи в хазната. Освен генериране на приходи по линия на установяване на данъчни задължения, в бюджета влизат постъпления и от глоби, което е силно мотивиращо за провежданите ревизионни процедури. В ситуация на затваряне на държавата и спиране на работата на частния сектор, ограниченията в придвижването на хора, може да се каже че броят на възложените ревизии през 2020 г. е сериозен и следва да не се отчита за спад, като се вземе предвид цялостната ситуация в държавата през 2020 г. През 2021 г. отново се наблюдава тенденция към увеличаване броя на възложените ревизии и възстановяване на стария ритъм на работа, независимо от частичните мерки за сигурност, тъй като и 2021 г. беше период на пандемия.



Фигура 2. Тенденции във възлагането на ревизии за периода 2017 г. – 2021 г.

Източник: Авторите

Обжалването на ревизионните актове е правна възможност, която ревизираното лице има по реда на Конституцията и на ДОПК. Дали ще упражни това свое право данъчното лице избира само. Мотивите за вземане на решение в посока да обжалва ревизионния акт или същият да влезе в сила, без да се преминава през обжалване, стоят встрани на публикацията. Принципът е, че обжалването не спира изпълнението, освен ако данъчният субект не поиска спиране, като се приложи механизмът за обезпечение.

В таблица № 2 е представен относителният дял на обжалваните ревизионни актове за периода 2017 г. – 2021 г. От прегледа на данните се установява, че най-нисък процент на обжалване на ревизионни актове се наблюдава през 2017 г. Данните сочат, че през 2017 г. процентът на обжалвани ревизионни актове е под 30%. След 2017 г. се наблюдава повишаване на относителния дял на обжалваните ревизионни актове и до края на анализирания период относителният дял е в диапазона 33% - 36%. Впечатление прави, че най-малко ревизии е имало през 2020 г., но същевременно относителният дял на обжалваните ревизионни актове за тази година е висок. 2021 г. запазва тенденцията на 2018 г.

Таблица 2

Относителен дял на обжалваните ревизионни актове за периода 2017 г. – 2021 г.

Година	Относителен дял обжалвани ревизионни актове %
2017	26.40%
2018	33%
2019	36%
2020	35%
2021	33%

Източник: Авторите

Източник на данните: НАП

Годишен доклад за дейността на Националната агенция по приходите за 2021 г.

Годишен доклад за дейността на Националната агенция по приходите за 2020 г.

Годишен доклад за дейността на Националната агенция по приходите за 2019 г.

Годишен доклад за дейността на Националната агенция по приходите за 2018 г.

Годишен доклад за дейността на Националната агенция по приходите за 2017 г.

<https://nra.bg/wps/portal/nra/za-nap/osnovni-dokumenti/Godishni-otcheti-za-deynostta-na-NAP>

На фигура № 3 са представени тенденциите при обжалване на ревизионни актове за периода 2017 г. – 2021 г. и общият извод е за относителна устойчивост на нивата на обжалваемост.

Установи се относително устойчива тенденция от страна на приходната администрация по инициране и реализиране на ревизии, същевременно се доказва чрез данните на НАП и съдебната практика, че данъчните субекти устойчиво упражняват правото си на жалба.



Фигура 3. Тенденции при обжалване на ревизионни актове за периода 2017 г. – 2021 г.

Източник: Авторите

В заключение авторите достигат до изводите, че за анализирания период 2017 г. – 2021 г. е налице както относително устойчива тенденция от страна на НАП по инициране и реализиране на ревизии, така и устойчива остава практиката на данъчните субекти да упражняват процесуалните си права и да оспорват ревизионните актове. Именно тези два взаимосвързани процеса водят до развиване на законодателството по данъчна практика и както гарантират финансовото осигуряване на държавата, така и закрепват правото на гражданите да търсят справедлив процес.

Използвани източници

1. Годишен доклад за дейността на Националната агенция по приходите за 2021 г., <https://nra.bg/wps/portal/nra/za-nap/osnovni-dokumenti/Godishni-otcheti-za-deynostta-na-NAP>
2. Годишен доклад за дейността на Националната агенция по приходите за 2020 г., <https://nra.bg/wps/portal/nra/za-nap/osnovni-dokumenti/Godishni-otcheti-za-deynostta-na-NAP>
3. Годишен доклад за дейността на Националната агенция по приходите за 2019 г., <https://nra.bg/wps/portal/nra/za-nap/osnovni-dokumenti/Godishni-otcheti-za-deynostta-na-NAP>
4. Годишен доклад за дейността на Националната агенция по приходите за 2018 г., <https://nra.bg/wps/portal/nra/za-nap/osnovni-dokumenti/Godishni-otcheti-za-deynostta-na-NAP>
5. Годишен доклад за дейността на Националната агенция по приходите за 2017 г., <https://nra.bg/wps/portal/nra/za-nap/osnovni-dokumenti/Godishni-otcheti-za-deynostta-na-NAP>

6. Конституцията на Република България (Обн., ДВ, бр. 56 от 13.07.1991 г., в сила от 13.07.1991 г.)
7. Административнопроцесуален кодекс (Обн., ДВ, бр. 30 от 11.04.2006 г., в сила от 12.07.2006 г.)
8. Данъчно-осигурителен процесуален кодекс (Обн., ДВ, бр. 105 от 29.12.2005 г., в сила от 1.01.2006 г.);
9. Определение № 31 от 19.01.2010 г. на АдМС - Велико Търново по адм. д. № 15/2010 г., 2-ри с-в, докладчик съдията Георги Чемширов

