

МЕТОДИЧЕСКИ АСПЕКТИ НА РЕВИЗИОННИЯ АКТ И ОТЧИТАНЕ НА ФУНКЦИИТЕ И ВЛИЯНИЕТО МУ ВЪРХУ ИКОНОМИКАТА В СЯНКА В БЪЛГАРИЯ

Николай Кирилов Калистратов

Стопанска академия „Д. А. Ценов“ – Свищов

Катедра „Финанси и кредит“

e-mail: kalistratoff@yahoo.com

Резюме: Настоящата работа има за цел да разгледа характеристиките на ревизионния акт като основен юридически факт в данъчното облагане, като посочи значението му за еднаквото прилагане на данъчните закони спрямо всички данъчни субекти, а така също и за борбата с икономиката в сянка. В резултат аргументирано се потвърждава ефективността на ревизионните актове, издавани от органите по приходите при НАП, и тяхното значение в борбата с икономиката в сянка и по-конкретно зависимостта от високата разкриваемост на нарушенията и отклоненията от закона.

Ключови думи: ревизионен акт, икономика в сянка, данъчно задължение, данъчна система .

JEL: H20, H71, K34.

METHODOLOGICAL ASPECTS OF THE REVISION ACT AND ACCOUNTING FOR ITS FUNCTIONS AND INFLUENCE ON THE SHADOW ECONOMY IN BULGARIA

Nikolay Kirilov Kalistratov

D. A. Tsenov Academy of Economics – Svishtov

Department of Finance and Credit

e-mail: kalistratoff@yahoo.com

Abstract: The present paper aims to consider the characteristics of the audit act as a main legal fact in taxation, pointing out its importance for the uniform application of the tax laws to all taxpayers, as well as for the fight against the shadow economy. As a result, the effectiveness of the audit acts issued by the revenue authorities at the NRA and their importance in the fight against the shadow economy and in particular the dependence on the high detection of violations and deviations from the law has been argued.

Key words: revision act, shadow economy, tax liability, tax system.

JEL: H20, H71, K34.

Въведение

За да осъществява своите функции, съвременната държава се нуждае от установяването и събирането на данъци. Данъчните задължения са законово регламентирани по основание и размер, както законово уреден е и начинът на определянето им. Данъчните субекти са длъжни да подават в

срок декларации за задълженията си по различните видове данъци. От своя страна държавата си е запазила правото да проверява подадените декларации, като извършва контрол за законосъобразност на описаните в тях задължения. Последната форма на контрол е данъчната ревизия, която завършва с издаването на ревизионен акт (РА). Такъв акт може да се постановява и в случаи на неподаване на данъчни декларации, когато е имало задължение за това. Функциите на РА са свързани със създаването на изпълнителен титул, позволяващ доброволното или принудително събиране, а така също с превенция, целяща, данъчните субекти да бъдат наясно с възможността на държавата да извършва ефективен контрол. Във връзка с изложеното за **обект** на настоящата работа се счита ревизионният акт, **предмет** на работата е влиянието на ревизионния акт върху икономиката в сянка. **Целта** на настоящата разработка е да представи методическите и функционалните аспекти на ревизионния акт. По-конкретно основните **задачи**, които се поставят с настоящата работа, са:

- извеждане същността на понятието „данъчно задължение“;
- исторически преглед на развитието на правната уредба на ревизионния акт;
- обособяване на същностните характеристики и особеностите на ревизионния акт като основен юридически факт в данъчното право;
- характеризирание на функциите и влиянието на ревизионния акт върху икономиката в сянка.

1. Преглед на понятието за данъчно задължение – предмет на установяване с ревизионен акт

По своята същност данъчното задължение представлява конкретен израз на данъчната политика на държавата и съставлява съвкупност от правни норми в сферата на финансите, намерили израз в приетите материални и процесуални данъчни закони, чрез които държавата решава предварително дефинирани фискални, социално-икономически и политически цели и задачи, които са с приоритет за момента на нейното обществено-икономическо и политическо развитие.

Икономическата и финансовата теория определят данъчните задължения на отделните граждани и юридически лица като едностранно въведени от страна на принципала задължения, безвъзмездни и невъзвратими плащания в полза на държавата, установени по силата на императивната норма на закона, приложим върху територията, върху която държавата упражнява своите суверенни права. Към настоящия момент данъкът е своеобразна еманация на държавното властническо върховенство и съставлява държавно-властнически инструмент, притежаващ отличителните характеристики на самата държава, нейната политика и философия на икономически, социални и защитни функ-

ции. За изпълнение на горното държавата облага с данъци подвластните ѝ субекти. Чрез създадените със закон данъчни правоотношения принципалът присъства в личната/частната имуществена сфера на гражданите и по този начин тя реализира политическата воля на управляващите. Чрез използване на административна принуда от страна на държавата на данъка се „вменява“ роля на разпределител на доходите и имуществата на гражданите с цел реализиране на политиките на управляващите.

Така изразеното схващане за правната същност на данъчното задължение намира опора в мотивите на Тълкувателно решение №1/07.05.2009г. по т.д. №1/2009 г. на ОСНК на ВКС (Върховният касационен съд на Република България, 2009), съгласно които понятието „данък“ не е конкретно законодателно дефинирано, но е несъмнено, че данъкът представлява публично държавно вземане, установено на основата на задължителност, безвъзмездност и безвъзвратност, като неговото събиране е гарантирано с държавна принуда. На това публично субективно право на държавата съответства задължението на гражданите и търговците, закрепено в чл. 60, ал. 1 от Конституцията на Република България (Народно събрание на РБългария, 2015), за заплащане на данъци и такси, установени със закон, съобразно своите обороти, доходи и имущество.

Ето защо данъкът бива определян като публично държавно или общинско вземане, конституционно установено въз основа на своята задължителност, относителна безвъзмездност и безвъзвратност, като неговото събиране е скрепено с държавна принуда (Стоянов, Калистратов, & Гешев, 2014). На първо място задължителният характер на данъка се извежда от принципа за законоустановеност на данъчните задължения – той изисква нормативно установяване на данъка както по отношение на вид, фактически данъчен състав и данъчна основа, така и по размер и обхват, по отношение на лицата, и в териториална зависимост. Първичната уредба на данъчните отношения може да се съдържа само и единствено в закон – това е първата и най-важна степен на йерархията на данъчните нормативни актове. Наличието на други вторични нормативни актове предполага наличието на закон, в който данъчното правоотношение е определено по основание и по размер. На следващо място принципът на всеобщност на данъчното облагане изисква освен цялостно обхващане на данъчно задължените по закон лица, така също и обхващане на всички реализирани от тях доходи, както и притежаваните новопридобити имоти и имущества.¹ Естеството на данъка изисква, данъчно задължени лица с еднакви обекти на данъчно облагане да плащат и еднакви по вид и размер данъци. Едновременно с това данъкът следва да обхваща

¹ Горното идва да покаже и несъвместимостта с този принцип на необоснованите привилегии и предимства в данъчното облагане, които са присъствали в данъчното ни законодателство на определен етап. Неспазването на принципа за единството на данъка води до своеобразни „деформации“ на данъчната политика, най-вече в горепосочените необосновани преимущества и преференции на хора или за видове доходи.

всички обекти на облагане, като равномерността и съразмерността на данъчното облагане се изразява в еднаквото понасяне на законоустановената данъчна тежест.² Наред с горното, при наличието на точно и ясно определени елементи на фактическия състав, от който възниква данъчното задължение, за данъчния субект съществува задължение за внасяне на данъка в приход на съответния бюджет (републикански или общински) (Angelov & Zarkova, 2018), в предвидените за това срокове.

Горното идва да илюстрира схващането за характера на данъка като публично задължение на всяко определено от закона задължено лице – носител на задължение за плащане на определена със закон сума в полза на бюджета. Именно защото е установено със закон задължение, данъкът следва да бъде определян както от органите на приходите, така и от данъчните субекти чрез понасяне на минимални разходи. Гореизложеното обосновава извода, че издръжката на приходната администрация и разходите за осъществяването на приходите в бюджета се намират в пряка зависимост от видовете данъци и законоустановения ред за тяхното определяне и събиране.³ Отделно от горното, наличието на синхрон между данъчните норми, установени с различните данъчни закони, действащи по едно и също време на една и съща територия, следва да гарантира системност и относително постоянство на данъчните норми.

Съгласно практиката на съда се приема, че една от основните характеристики на данъците е тяхната законоустановеност по основание, размер и субекти. Законът е основен източник на данъчното право, който урежда фактическите състави, пораждащи данъчните задължения, компетентните органи с правомощия по установяване на конкретния размер на данъка за конкретното данъчно задължено лице, както и другите задължения, свързани с основния данъчен дълг – за данъчна регистрация, за подаване на данъчни декларации, за оказване съдействие на данъчните органи и т.н. Задължението за плащане на данъци обаче възниква с настъпването на определения в конкретен данъчен закон падеж, без значение дали това задължение е определено с акт на данъчната администрация или не (доколкото то възниква по силата на самия закон).

Независимо, че у нас към момента липсва кодифициращ материалните данъчни задължения закон, императивната данъчно правна норма в конкретния данъчен закон точно определя кой субект дължи данък, видът

² Принципът на съразмерност на данъчното облагане, изразяващ се в съчетание на прогресивно-пропорционално облагане на доходите с умерено разширяваща се прогресия до разумни размери на дохода е заложен в първообраза на Закона за данък върху общия доход (ДВ, бр. 88 от 22.07.1920 г.) – според чл. 10 от с.з., облага се общият семеен доход след приспадане на необходимо присъщи разходи (прогресията е от 2% до 35%).

³ Тук се касае за т.нар. преки разходи за установяване на данъчните задължения, което обаче не означава, че при определяне на ефективността на даден данък не следва да се имат предвид и разходите, които данъчнозадължените лица понасят при определяне на своите данъчни задължения, за счетоводното отчитане, деклариране, данъчно консултиране и пр.

на самото данъчно задължение, от какъв фактически състав възниква това задължение, размера на данъка, реда и сроковете за плащането му – т.е. всеки вид данък е определен в отделен закон, който е източник на подробна регламентация за неговото основание, за данъчното събитие, данъчния период, данъчно задължените лица, задълженията за деклариране, задължението за плащане, сроковете за това и пр. Тази регламентация в преобладаващата си част е действащо право от 01.01.2007 година – Закон за данък върху добавената стойност (ЗДДС) (Българският правен портал, в сила от 01.01.2007 г.), Закон за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) (Българският правен портал, в сила от 01.01.2007 г.), Закон за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ) (Българският правен портал, в сила от 01.01.2007 г.). Процесуалното данъчно право и данъчният изпълнителен процес са кодифицирани с Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДВ, бр. 105/29.12.2005 г.) (Българският правен портал, в сила от 01.01.2006 г.). Ето защо присъствието на всички горепосочени юридически факти, в тяхната съвкупна проява, определят възникването и съществуването на данъчния фактически състав – годен за установяване на данъчното задължение. Това обуславя основното изискване на данъчното законодателство за ясно и точно определяне на фактическия състав, при реализацията на който би възникнало конкретно данъчно задължение (данъкът, таксата и пр.) – точно определяне на правната норма в данъчния закон по отношение на обект на облагането, периода, през който е реализиран или за който се отнася, но най-вече връзката на тези юридически факти с лицето, което според закона се явява субект на данъчното облагане – данъчнозадълженото лице. Това е така, защото правната норма посочва данъчния обект, във връзка със субекта на данъчното облагане, данъчния период и размера на данъка. Ето защо данъчната правна норма задължително следва да съдържа всички предпоставки, при наличието на които възниква данъчното задължение – обективната даденост, годна за данъчно облагане, данъчния период и размера на данъка. При това от решаващо значение е точното определяне на момента на възникване на данъчния дълг, както и начина и сроковете за неговото погасяване. Данъчното задължение възниква едновременно с реализирането на данъчния фактически състав, като размерът на данъка се съдържа в него, независимо от действията на приходните органи, които обикновено са последващи.

2. Развитие на правната уредба на ревизионния акт

Преди да бъде проследена нормативната уредба на РА⁴, следва да се обърне внимание на стъпките, през които преминава реализирането на да-

⁴ Заб. РА-навсякъде в текста е „ревизионен акт“.

нъчно-ревизионния контрол от органите по приходите, вследствие на който се достига до установяване на задължения за данъци посредством издаване на РА.

За целите на настоящото изследване, тъй като РА по същество си съставлява данъчен акт, ще бъде посочено по-надолу накратко историческото развитие на понятието за данъчен акт.

Понятието „данъчен акт” ще се използва в смисъл на общо, теоретично понятие, което включва в себе си всички актове, издавани от приходната администрация в хода на изпълняваните от нея функции по обслужване на данъчните субекти, започване и приключване на процедури, установяване на задължения, възстановяване на суми, искания за представяне на доказателства и обяснения и др. Разбира се, на систематичното място по-долу ще бъде направена съпоставка на видовете данъчни актове, необходима за целите на настоящото изследване, касаещо особеностите на административното и съдебното обжалване на най-характерния данъчен акт, какъвто се явява РА.

По същество РА съставлява данъчен акт, който представлява основна категория юридически факти в данъчното право. Данъчният акт е бил предмет на самостоятелно цялостно изследване (Караниколова, Л., 1995). Същевременно, когато се говори за данъчен контрол, се има предвид самото извършване на данъчна ревизия. Понятието данъчна ревизия в практиката се свързва с извършването на проверка, преглед, анализ или обследване, но в определени случаи се приравнява на понятието контрол. Доколкото с издаването на РА се постига последващ данъчен контрол, то за целите на настоящото изследване от съществено значение е изясняването на уредбата на данъчната ревизия като производство, което обичайно приключва с издаването на РА (Чилова, Н., 2013). Това уточнение се налага, тъй като стремежът ни е да се фокусира върху влиянието на вече издадения РА върху икономиката в сянка в България. Доколкото надлежно възложеното ревизионно производство не приключва задължително с издаването на РА (същото може да приключи и със заповед за прекратяване на ревизията – по аргумент от чл. 119, ал. 2, изр. второ ДОПК), ще се концентрира върху проследяването на историческото развитие на производството по издаване на съвременния РА и неговото въздействие върху данъчните субекти с цел еднаквото прилагане на данъчните разпоредби на територията на страната.

Приетата през 1991 г. Конституция на Република България визира няколко основни принципа, обуславящи необходимостта от концептуална промяна на философията на провеждане на нова финансово-данъчна политика. Първият акт, приет в отговор на промените в основния закон, е устройственият акт на Министерския съвет – Постановление № 29 от 1991 г. (Държавен вестник, брой 82 от 27.IX, 1991 г.), с което се определят основните функции и задачи на Министерството на финансите (МФ). На това ведомство се възлага да разработва, организира и провежда данъчната по-

литика на страната, както и да осъществява различни видове контрол при реализирането на финансово-данъчната политика. За обезпечаване на горното се създава самостоятелна данъчна структура към МФ, с териториални управления по места в страната, които са правоприемници на съществуващите дотогава териториални управления „Държавен финансово-данъчен контрол“. По този начин се постига отделяне на данъчния от общия финансов контрол както във функционален, така и в организационен аспект.

Систематизацията на материята на данъчния контрол продължава с приемането на Постановление № 200 (Държавен вестник, брой 87 от 22.X, 1991) за данъчната администрация. С този нормативен акт се детайлизират в значителна степен основните правомощия на данъчната администрация, определя се нейната функционална и териториална компетентност, а също и се установява йерархическата подчиненост на органите в рамките на организационната структура на данъчната администрация. Посочените ПМС създават основата, върху която се изгражда и се развива дейността на органите, осъществяващи данъчно ревизионен контрол.

През 1993 г. е приет Законът за данъчната администрация (Държавен вестник, брой 59 от 9.VII, обн. ДВ., бр. 59 от 9 юли 1993 г.). Той поставя началото на единна централизирана данъчна администрация като отделно структурно звено към МФ. Извършеното структурно обособяване допринася както за функционалното усъвършенстване на данъчната администрация, така и за цялостното систематизиране и оптимизиране на приходите в държавния бюджет.

Отделно от горното, през същата година е приет и Законът за данъчното производство (ДВ, бр. 61 от 1993 г.) – той урежда за първи път процедурите по издаване, обжалване и изпълнение на актовете на данъчната администрация, както и дава нормативно изражение на редица правила за ефективно осъществяване на данъчния контрол. С този закон се въвеждат разпоредби, свързани с отговорността при извършване на данъчно нарушение, както и относно систематизирането на актовете на данъчната администрация. От съществено значение за целите на настоящото изследване е обстоятелството, че с двата посочени по-горе закона, ревизионното производство се регламентира законово. Наред с това обаче е необходимо да се обърне внимание на факта, че успоредно със Закона за данъчната администрация и Закона за данъчното производство през този период субсидиарно приложение намират и други законови и подзаконови актове – като пример могат да се посочат редица норми на материалните данъчни закони – Законът за местните данъци и такси, Законът за данък върху общия доход, които съдържат процесуални данъчни норми, като това се дължи на обстоятелството, че те по време предхождат Закона за данъчната администрация (отм.) и Закона за данъчното производство (отм.). Субсидиарно приложение за регламентирането на данъчния процес намират и нормите на Закона за събиране на държавните вземания, Закона за административното правораздаване, Закона за администра-

тивните нарушения и наказания, Гражданския процесуален кодекс, както и подзаконовни нормативни актове, каквато е Наредба № 4 от 1995 г. (отм.), която регламентира последователността на извършване на отделните процедури, които се предприемат при извършването на данъчната ревизия. В тази връзка е нужно да се посочи, че практическото прилагане на тази разнообразна смесица от законови и подзаконовни актове става основа за наличие на противоречиви норми, различни тълкувания, издаване на незаконосъобразни актове и създаване на порочна практика.⁵

Именно несъответствието и разпокъсаността на данъчното законодателство, както и някои негативни тенденции от правоприлагането му, поставят с особена важност въпроса за неговото кодифициране (Петканов, 1996 г.), (Костов, 1986). Поглед върху практиката на страни от континенталната правна система (Франция, Германия) показва, че данъчната кодификация обуславя хармонизирането на данъчната система, в т.ч. влияе благотворно при осъществяване на ефективен данъчно-ревизионен контрол. Необходимо е още да бъде посочено, че в процесуалното данъчно законодателство на редица европейски държави до 2000 г. са налице сходни нормативни разрешения относно начина на провеждане на ревизията, правомощията на контролните органи, както и актовете, с които приключва ревизионното производство, в т.ч. Унгарският закон за правилата на данъчното облагане, Австрийският федерален закон за данъците и таксите, Законът за данъчната процедура и данъчната администрация на Сърбия и Общият данъчен закон, както и Законът за специалните средства за принуда при данъчното облагане на Швеция и Данъчният кодекс на Русия.

Първата стъпка в посока кодифициране на българското данъчно процесуално законодателство се поставя с приемането на Данъчно-процесуалния кодекс (ДПК) през 2000 г. С приемането му се дава възможност както за отстраняване на съществуващите нормативни противоречия, така и за обезпечаване на съвременните стандарти и цели на икономическата и финансовата политика на страната.⁶ Систематизирането на процесуалните норми е съчетано с принципите на облагане, инкорпорирани в но-

⁵ Голяма част от посочените по-горе актове предвиждат делегиране на правомощия на органи на изпълнителната власт, които с подзаконовни актове да определят размера на някои данъци и да освобождават от данъчни задължения определени данъчни субекти. Като пример може да бъде дадена разпоредбата на чл. 13, ал. 2 от Закона за местните данъци и такси (прогласена за нищожна с Решение № 3 от 09.02.1996 г. на Конституционния съд), която е давала възможност на Министерския съвет да определя данъчната оценка на сгради, дворни места и парцели, въз основа на която се определя и размера на дължимия данък – това е класически пример за определяне на размерът на дължимия данък не със закон, а с подзаконов акт.

⁶ В правната ни литература е застъпено становище (Чилова, Н., 2013), че една от основните цели на приемането на ДПК е свързана с обезпечаването и повишаването събираемостта на публичните вземания като основен източник на приходи в бюджета. Сочи се също, че важен фактор за постигането на тези цели е оптимизирането на организацията и структурата на данъчната администрация и подобряване на взаимодействието ѝ с другите органи на държавната администрация.

воприетите материални данъчни закони – ЗДДС, ЗКПО, ЗМДТ, Закона за облагане доходите на физическите лица (ЗОДФЛ – отм.).

Наред с предимствата на кодификацията на материята обаче, ДПК има и някои сериозни недостатъци, напр. премахването на уредбата на т.нар. „междинен акт“, т.е. актът за констатации, въз основа на който се издава крайният акт, с който приключва ревизионното производство. Това решение се оценява като нецелесъобразно, тъй като липсата на междинен акт преди постановяване на крайния акт лишава ревизираното лице, в рамките на ревизионното производство, да прави възражения, подкрепени с доказателства. По този начин са налице пречки за пълното и всестранно разкриване на фактическата обстановка – предмет на производството, респ. това води до затрудняване на прилагане на принципа за обективност в ревизионното производство.

Така посоченият процесуален недостатък принципно се преодолява с приемането на сега действащия Данъчно-осигурителен процесуален кодекс (ДОПК). Следва да бъде обърнато внимание, че неговото приемане е обусловено от приемането на Закона за Националната агенция за приходите (ЗНАП) (Българският правен портал, изм. и доп. ДВ, бр.105 от 11 декември 2020 г.) – чрез него се поставя началото на нова институционална система за единно администриране на приходите от публичните вземания – данъци и задължителни осигурителни вноски (ЗОВ). Основната цел е да се гарантира по-висока събираемост и стабилност на приходите в бюджета, както и да се подобри качеството на административното обслужване на данъкоплатците. Ето защо обезпечаването на горепосочените цели е възможно само чрез структурно и функционално обединение на данъчната администрация и Националния осигурителен институт, което от своя страна предпоставя приемането на нов процесуален закон, който да отстрани съществуващите различия в процедурите по установяване, обезпечаване и събиране на данъците и задължителните осигурителни вноски. Така се достига до създаването на основния нормативен акт – ДОПК, който урежда организацията и провеждането на ревизионното производство. Данъчният ревизионен контрол, чийто израз е издаването на РА, установяващ задълженията за данъци и здравноосигурителни вноски, е уреден в Глава Петнадесета, която обхваща разпоредбите на чл. 110 – 127 от ДОПК.

За да бъде пълен обзорът на правната рамка на РА, следва да бъде посочено също, че съгласно параграф 2 от Допълнителните разпоредби на ДОПК субсидиарно приложение намират и разпоредбите на Административнопроцесуалния кодекс (АПК) и тези на Гражданския процесуален кодекс (ГПК). Следва да бъде напомнено също, че нормата на чл. 279, ал. 3 от ДОПК предвижда, че установяването на административните нарушения, издаването и обжалването на наказателните постановления, от компетентните органи по приходите, се извършва по реда на Закона за административните нарушения и наказания.

3. Ревизионният акт – основен юридически факт в данъчното право

Формирането, развитието и погасяването на данъчните правоотношения се извършва посредством санкцията на приложимата данъчно правна норма. Задължителна предпоставка за настъпването на това действие обаче се явява проявлението на определени факти в обективната действителност, с които правната норма свързва „юридическата съдба“ на данъчното правоотношение. Заради правното си значение тези факти се наричат юридически факти, като при наличието на повече съставляващи елементи са налице сложни факти – изграждащи отделни фактически състави.⁷

Данъчните актове заемат съществено място в системата на актовете на държавно управление. Като актове, издавани от органите по приходите, данъчните актове съставляват важен правно-организационен инструмент за привличане на средства в държавния бюджет по пътя на данъчните постъпления (Караниколова, 1995). Същността и значението на данъчните актове се обуславя от мястото, което заемат данъците в условията на пазарно действаща икономика. Нещо повече – след отмяната на ЗДП и ДПК сега действащият ДОПК съдържа нова уредба на издаването, обжалването и изпълнението на данъчните актове, като налице са и съществени изменения в материалните данъчни закони. Наред с горното, данъчните актове следва да определят данъчните задължения на отделните данъчни субекти при наличие на осигурено от администрацията еднакво прилагане на данъчните закони и прилагане на принципа на оправданите правни очаквания – т.е. данъчните субекти да имат сигурност по отношение на третирането от страна на администрацията на значението на всяка данъчна разпоредба.

В данъчното законодателство и в данъчноправната доктрина се използват различни термини – „данъчен облагателен акт“ (ЗДП – отм.), „данъчен ревизионен акт“, „данъчен акт“ (чл. 26 от ДПК – отм.), данъчно-административен акт и др. Действащият в момента ДОПК си служи с понятието „ревизионен акт“.⁸ Неслучайно в ДОПК липсва определение за

⁷ С оглед предмета на настоящото изследване заслужава да бъде обърнато внимание, че доколкото юридическите факти, предвидени в хипотезата на данъчноправната норма, се разделят на юридически събития и юридически действия, то от гледна точка на данъчното право към категорията на събитията могат да се отнесат редица действия от гледище на гражданското право – така към категорията на събитията следва да бъдат отнесени различни волеви действия от стопанско естество (напр. доставка, доход, дарения и др.), във връзка с които обаче задължително се поражда задължение за плащане на данък, такса или друго публично парично задължение.

⁸ Следва да се отбележи, че понятието „данъчен облагателен акт“ съдържа известна тавтология, доколкото същността на данъка се свежда именно до облагане на доходите, на имуществата и т.н. От друга страна, понятието „ревизионен акт“ също не е съвсем прецизно, доколкото „ревизионни“ по своята правна природа са и актовете, издавани в производствата по чл. 106 и по чл. 107 от ДОПК.

ревизионен акт. На първо място законодателят се е съобразил с градивната критика, изложена от правната доктрина за така формулираното и обсъдено по-горе понятие за данъчен акт, поради което не го възпроизвежда в сега действащия приложим процесуален закон. На следващо място, независимо от наименованието, ревизионният акт, както с това понятие борави сега действащият ДОПК, представлява държавен властнически акт, поради което в правната ни литература РА се посочва като класическия тип на данъчен облагателен акт. В тази връзка следва да бъде обърнато внимание, че властническият характер на данъчните актове се разкрива, като се има предвид същността на данъка – в своя исторически произход данъкът е символ на властта, респ. на подчинението.

Твърде тенденциозно е да се твърди, че данъчният облагателен акт е нов правен институт, въведен за първи път със ЗДП (отм.) – макар и доста ограничено, данъчни актове са издавани и преди приемането на ЗДП през 1993 г.⁹ Следва да се отбележи също, че ДПК (отм.) съдържа легално определение за данъчни актове – такива по смисъла на посочения кодекс са актовете, издавани от органите на данъчната администрация, с които се създават права или задължения или се засягат права или законни интереси на данъчните субекти (така чл. 26, ал. 1 от ДПК – отм.). Съгласно текста на ал. 2 от чл. 26 от ДПК (отм.), данъчни актове са и решенията за издаване на документи от значение за признаване, упражняване или погасяване на права или задължения, както и отказите за издаване на такива документи.

Във връзка с даването от ДПК (отм.) легално определение на данъчен акт е нужно да се направят някои уточнения. Деюре, с постановяването на данъчен акт, какъвто несъмнено е ревизионният акт, се признават права или задължения, но същите не „възникват“ с акта, тъй като данъчният акт има декларативно, а не конститутивно действие – т.е. постановеният акт не създава, а само признава породени по силата на закона (ex-lege) задължения за данъчните субекти. По същество разпоредбата на ал. 2 на чл. 26 от отменения ДПК необосновано разширяваше понятието за данъчен акт – по своята правна същност това е акт за конкретизиране размера на данъчното задължение, като с това се изчерпва неговото съдържание. Разбираемо, органите по приходите издават различни документи, но това не дава основание, те да се приравняват с данъчния акт – възможно е компетентният орган по приходите да откаже да издаде такъв документ, докато отказ да се издаде данъчен акт, е недопустим. Горното обосновава съждение-

⁹ Старата данъчна практика е била наложила в един и същи формуляр от едната страна да фигурира формата на данъчната декларация на данъчнозадълженото лице, а на гърба – решението на компетентния орган, който определя дължимия данък за доходите от свободни професии, частна занаятчийска и търговска дейност – така чл. 13 от ЗДОД (отм.). Въпреки че са материализирани за практическо удобство в един и същи формуляр, в случая се касае за две различни волеизявления – данъчната декларация на данъкоплатеца и второто изявление, което по съществува си съставлява данъчен акт, издаден от компетентния орган – финансовите инспектори при управление „Финанси“ при тогава действащите окръжни народни съвети.

то, че не може отказът на орган по приходите да издаде документ, да се приравнява на данъчен акт, ведно със следващите от горното последици относно „юридическата съдба“ на същите в производство по тяхното обжалване и изпълнение.

За целите на настоящото изложение е нужно да се посочи, че ревизионният акт нито „създава“ права или задължения, нито ги „декларира“ – той само конкретизира размера на данъчния дълг (Zahariev, et al., 2020), като прави вземането ликвидно и изискуемо. Горното стои в основата на разликите между ревизионния акт, като подвид на категорията на данъчните актове, от една страна, и административния акт по смисъла на Административнопроцесуалния кодекс.

4. Характеристики на ревизионния акт

За целите на настоящото изследване от съществено значение е да се очертаят основните характеристики на ревизионния акт, бидейки основен вид данъчен акт, издаван от органите на приходната администрация. Преди обаче да се посочат особеностите и правните белези на ревизионния акт, внимание заслужава да се обърне на въпроса, каква е ролята, която имат ревизионните актове, относно разграничаването им от останалите актове на държавно управление.

4.1. Функции на ревизионния акт

Необходимостта от разпределяне на брутният вътрешен продукт е резултат от функционирането на системата от държавни органи и функционирането на същите на плоскостта на взаимовръзка и организационно допълване. Казано с други думи, фактическото разпределяне на създадения брутен вътрешен продукт не може да се осъществи без намесата на държавата, осъществявана под формата на установени конкретни форми на плащане, очертаване на кръга на задължените лица, обектите на облагане, сроковете за изпълнение и пр. Всичко това държавата установява посредством данъчните актове. Именно разпределителната функция на данъците се реализира чрез ревизионния акт – основна категория актове в обхвата на данъчните актове. Ревизионният акт способства за осъществяване на разпределението на националния доход, защото именно ревизионният акт представлява един от лостовете на държавния апарат, чрез който се извършват всички операции с публични финансови средства.

Въз основа на дотук изложеното, могат да се открият двете най-важни функции на ревизионния акт. На първо място, ревизионният акт прави вземането ликвидно, което означава, че този акт прави безспорно съществуването на вземането и размера на данъка или поне прави вземане-

то доказуемо. На второ място, ревизионният акт прави вземането изискуемо – данъчният акт не поражда данъчния дълг, същият вече е бил породен с осъществяването на данъчния фактически състав, но следва да се отбележи, че издаването на ревизионния акт е необходимо, за да служи като изпълнителен титул за неговото принудително изпълнение (Стоянов, Калистратов, & Гешев, 2014).

4.2. Властнически характер на ревизионния акт

Властническият елемент на актовете на държавно управление е изразен в най-значителна степен в актовете, въз основа на които се допуска пряка намеса на държавата в имуществената сфера на нейните граждани. В правната литература е изразено становището, че властническият метод е иманентен белег на данъчните актове, какъвто е ревизионният акт. Липсата на този белег преобразува данъчния акт в гражданскоправно действие на разпореждане с парични средства между равнопоставени субекти (Костов, Финансови правни отношения, 1979 г.). Отделно се поставя въпросът за своеобразното проявление на властническия метод в различните правни отрасли. Адаптирайки се към паричния характер на данъчните правоотношения, този метод разкрива съществени различия от своя типичен административно правен вид, които различия отличават данъчното право от традиционните отрасли на правото. Някои от особеностите на властническия метод на правно регулиране в данъчното право са опрощаването на несъбираеми държавни вземания и фискалната амнистия – тези властнически актове не се използват като погасителни способи в административното право (Костов, 1979 г.).

4.3. Декларативен характер на ревизионния акт

В административно-правната литература преобладава становището, че административният акт има конститутивно действие. Конститутивният акт е от категорията на правосъздаващите актове – той поражда едно ново правно положение. Изменението в конкретното правно положение става по силата на самия административен акт, а не по силата на закона. Тук е мястото да се подчертае, че ревизионният акт не поражда данъчното задължение, то възниква по силата на закона – ревизионният акт само конкретизира неговия размер, прави го ликвидно и изискуемо.¹⁰ По-точно, с ревизионния акт се установява и конкретизира наличието на данъчен фактически

¹⁰ В теорията проф. Георги Петканов подкрепя тезата, че с данъчния акт, какъвто по характера си е ревизионният акт, се признава възникналото преди издаването му данъчно задължение, а не се поражда данъчният дълг, както и че данъчният акт има действие от момента на възникването на предвидените в правната норма факти – по-подробно вж. (Петканов, 1996 г.)

състав, който по силата на законовата норма съдържа и поражда данъчното задължение. В тази връзка следва да бъде посочено, че макар схващането за декларативния характер на данъчния акт да е преобладаващо, то не е единственото – срещат се становища за неговото конститутивно действие (Христофоров, 1949 г.). Въпреки горното, следва да бъде подкрепено разбирането за декларативния характер на ревизионния акт, доколкото конститутивният характер на същия не намира опора в данъчното законодателство. За да има конститутивно действие, ревизионният акт би трябвало да се издава винаги при определяне размера на данъчните задължения, за да ги породят. В повечето случаи обаче за определяне размера на данъчните задължения не се издава какъвто и да е данъчен акт, било то ревизионен или друг вид данъчен акт – като пример в тази насока може да бъде посочено авансовото удържане на данъка върху доходите от трудови правоотношения. Това явление е известно не само в данъчно правната доктрина, но и общо във финансово-правната литература като „финансов автоматизъм“. Наред с горното редица данъчни субекти никога или за продължителни периоди от време не се ревизират, а внасят данъчните си задължения по подадените от самите тях данъчни декларации. Обичайно чрез използването на тези механизми се събират близо 90 % от приходите в бюджета. Това е възможно, именно защото данъчният акт не поражда самия данъчен дълг.

В допълнение на изложеното по-горе за декларативния характер на ревизионния акт, следва да се посочи още едно становище, застъпено в правната литература – според акад. Петко Стайнов формулата „въз основа на закона“ означава, че актът се издава, като се излиза от една основа, установена изобщо от законите в страната, следвайки посоката, очертана от законността, и води до възможността за автора на акта да прояви известна оперативна самостоятелност. Настоящото изследване, базирайки анализа си преимуществено върху действащия в момента материален и процесуален закон, както и върху формираната задължителна съдебна практика, приема, че горепосочената формула не е приложима към ревизионния акт. Актът, с който се установява по основание и по размер данъчен дълг, се издава винаги в изпълнение на пряко предписание на закона, т.е. няма ли закон, няма и данък, следователно – не може да се издаде РА. Не е приемливо схващането, че данъчните задължения се определят, като се излиза от една основа, „установена изобщо от законите в страната, следвайки посоката, очертана от законността“. Горният извод се налага от обстоятелството, че РА е юридически израз на обвързана компетентност, т.е. няма място в случая за проявление на оперативна самостоятелност при определяне на данъчните задължения.¹¹ Нещо повече – изводът за юридическото проявление на обвързаната компетентност при издаването на РА следва и от

¹¹ В този смисъл Решение № 5456 от 1998 г. по адм. дело № 3248/1998г. на Върховния административен съд, Първо отделение.

конституционния принцип за законоустановеност на данъците (чл. 60, ал. 1, вр. чл. 84, т. 5 от Конституцията на Република България).

4.4. Форма на ревизионния акт

В зависимост от формата на изразяване на волеизявлението, в административноправната литература се обособяват няколко категории актове – писмени, устни, мълчаливи и конклюдентни актове. Тук е мястото да се наблегне, че тази класификация е неприложима спрямо РА. Не може с устни или мълчаливи актове, нито с конклюдентни действия да се определят данъчните задължения. Данъчният акт се издава винаги в писмена форма и следва да бъде мотивиран, като същият е и с нормативно определено съдържание (аргумент от чл. 120, ал. 1 от ДОПК).

4.5. Производство по издаване на РА

Производството по издаване на РА в рамките на провежданата данъчна ревизия е предмет на самостоятелно правно изследване (Чилова, Н., 2013). С оглед целите на настоящото изследване тук ще бъде разгледана данъчната ревизия от гледна точка на същността ѝ като вид административно производство, част от данъчния процес.

Данъчноревизионният контрол е уреден в ДОПК като производство – част от данъчния процес. Данъчната ревизия, в рамките на която се издава РА, притежава белезите на административния процес, но в същото време има и известни особености, обусловени от нейния специфичен предмет. Обстоятелството, че данъчноревизионното производство приключва с издаване на ревизионен акт, който по правната си природа е индивидуален административен акт, обуславя извода, че това производство притежава белезите на производството по издаване на индивидуален административен акт, уредено в Глава пета на АПК. Обща и за двете производства е тяхната цел – осъществяване на контролна дейност, която да обезпечи и да гарантира нормалното функциониране на определен правен режим. Тази дейност е част от изпълнителната дейност на държавния апарат, която в случая се реализира от един водещ производството субект – ревизиращият орган, който е натоварен с контролна компетентност, в рамките на система от правомощия. Друга обща характеристика на двете производства е приключването им с административни актове, които нямат сила на присъдено нещо – за разлика от спорните производства (производствата пред съд или пред друга специализирана юрисдикция – напр. арбитраж), тук съществуването на спора не е основен белег и в основата на процеса не стои неговото разрешаване. В данъчноревизионното производство липсата на две срещуположни страни е оправдана, доколкото предметът му не е обвързан с разрешаването на някакъв спор за право, а е свързан с проверка на законо-

съобразността на осъществяваната от данъчния субект стопанска дейност. Горното подкрепя извода, че данъчноревизионното производство може да бъде определено като едностранно и безспорно. Като пример може да се даде обстоятелството, че след връчване на ревизионния доклад съгласно чл. 117, ал. 5 от ДОПК ревизираните лица могат да правят възражения и да сочат доказателства по него, но това не превръща ревизията в спорно производство. В случая се касае за упражняване на процесуални права, с които законодателят е снабдил ревизираното лице.

Важно е да се отбележи, че в рамките на данъчноревизионното производство възникват, изменят се и се прекратяват различни правоотношения. Това го характеризира като особен вид фактически състав. Тъй като ревизионното производство обхваща отделни юридически факти, насочени към установяването на данъчните задължения на ревизираните лица, то всяко от тях се явява както правопораждащ юридически факт спрямо прикрепените към него процесуално право и задължение, така и правопогасяващ юридически факт спрямо това процесуално право и задължение, в изпълнение на което то е било предприето. Съгласно разпоредбата на чл. 112 от ДОПК, с издаването на заповедта за възлагане на ревизията за органа по приходите възниква задължението да реализира правомощията си по чл. 12 от ДОПК, а за ревизираното лице възникват правата и задълженията, посочени в чл. 17 от ДОПК. Именно чрез последователното възникване, упражняване и погасяване на процесуалните права и задължения се развива ревизионното производство. Ето защо следва да бъде обобщено, че ревизионното производство представлява сложен юридически факт (юридически състав). Аналогично на останалите производства, съставляващи данъчния процес, данъчната ревизия като производство е последователно осъществяващ се верижен състав, който включва поредица от определени процесуални действия, обединени от крайната цел – да се издаде РА. В правната литература (Чилова, Н., 2013) е изразено схващането, че тази функционална целенасоченост на всички инкорпорирани действия придава на данъчната ревизия качеството на динамичен фактически състав.

Не на последно място, следва да се обърне внимание и на обстоятелството, че всяко действие в данъчноревизионното производство само по себе си е източник на процесуални последици. Като примери могат да бъдат посочени: извършването на проверки, експертизи, изискване на писмени обяснения, проверка на счетоводни и други документи, действия по обезпечаване на доказателства и пр. (арг. от чл. 12 от ДОПК). Всяко едно от горепосочените действия е нормативно определено и заедно с правните си последици може да се разглежда като отделно правно явление. Нещо повече, тези процесуални действия са необходими за извършването на данъчната ревизия, като не трябва да се забравя, че те имат целенасочен характер – обуславят издаването на крайния акт (РА). Поради това те нямат непосредствено правно значение за произтичащите от акта правни после-

дици, ако цялостният фактически състав не бъде завършен. Тези процесуални действия черпят правната си стойност от съставянето на РА, в този смисъл РА заема водеща позиция по отношение на подготвящите го процесуални действия.¹² Ето защо крайният акт – РА, освен че удостоверява извършването на данъчната ревизия, включва в себе си и резултата от това производство.

За развитието и осъществяването на производството по данъчната ревизия е нужно участието минимум на две лица – това е резултат от наличието на установени процесуални права и задължения за реализирането на посочените процесуални действия в хода на производството. Органът по приходите (в качеството на контролиращ субект) и ревизираното лице (в качеството на контролиран субект) не могат да бъдат едно и също лице с оглед различието в субектите – носители на права и задължения.

Същевременно данъчноревизионното производство се отличава с някои характеристики. На първо място се касае за контролно по своята същност производство. Това е обусловено от целта, която то преследва – да осъществи контрол за спазването на нормативните актове в сферата на данъчното законодателство от подконтролните задължени лица за целите на данъчното облагане. Иначе казано, ревизионното производство съставлява система от процесуални действия и актове на водещия производството контролен орган и другите участници в него. Отчитайки едностранния характер на производството, от решаващо значение за него са действията и актовете на ревизионния орган, извършвани и съставяни с цел упражняване на предоставените му от закона правомощия относно цялостната му контролна компетентност. Не на последно място ревизията се характеризира като установително производство – от започването до приключването на данъчната ревизия правомощията на ревизиращия орган са насочени преимуществено към установяване и доказване на факти и обстоятелства, които са от значение за определяне на данъчните задължения на ревизираните лица.

5. Функции и влияние на ревизионния акт върху икономиката в сянка

“Икономиката в сянка“ (Zahariev, A., 2012) или „сивата икономика“ е термин от стопанската практика и икономическата теория, с който се оз-

¹² Горепосочената правна конструкция може да бъде илюстрирана посредством хипотезата на чл. 45 от ДОПК – съгласно посочената правна норма органът по приходите има възможност да извърши насрещна проверка на трето лице – контрагент по доставка на ревизираното лице. Установените факти и обстоятелства при извършването на тази проверка намират смисъл и проявление с оглед съставянето на ревизионния доклад, респ. РА, като краен акт на производството. Ето защо отделните процесуални действия обуславят валидността на съставените РА, чрез които следва да се проявят произтичащите от тях правни последици.

начава дейност, без значение дали е законна или незаконна, която не е включена в официалната статистика и произведените от която стоки и услуги не намират място в брутният вътрешен продукт (БВП) (Захариев, А., Проданов, С. и колектив, 2021).

Един от начините тя да се установи, е проследяването на тенденциите в потреблението и декларирането на доходите. Ако потреблението явно надвишава декларираните доходи, това е сигнал за евентуално укриване на данъци и осигурителни вноски. Съществуват множество методи за измерване на сивата икономика, но тяхното разглеждане не е предмет на настоящото изследване.

От съществено значение е обаче да се има в предвид, че негативните ефекти, генерирани при разширяването на сивия сектор, са многобройни и комплексни. По тази причина те трябва да бъдат своевременно идентифицирани и намалени до минимум.

В борбата със сивата икономика най-често използваната мярка е увеличаване на електронните разплащания/намаляване на разплащанията в брой. Чрез нея се цели изваждане на плащанията в брой от икономическия цикъл, като по този начин се прави опит за намаляване на сивата икономика. Този ефект невинаги е положителен за икономиката – като цяло. Като пример може да се даде въведеният преди 10-ина години таван на плащанията в брой в Германия, който беше отменен скоро след това. Причината за отмяната е свързана с намаляването на потреблението в сравнение с годината преди въвеждането на ограничението за плащане в брой.

Свободната употреба на пари в брой следва да се разглежда и като своеобразен буфер срещу авторитарни режими, които биха се опитали да поставят в пълен контрол и зависимост гражданите си. Като пример може да се даде процентът на плащане по банков път в Китай, който е значителен спрямо всички разплащания в страната и състоянието на правата и свободите в тази държава (в големите китайски градове почти 100% от плащанията стават по банков път). По тази причина е от съществено значение, внимателно да се бори със задължителната регулация на плащанията по банков път.

Разрастването на пазара на електронните разплащания през последните години и включването на много отрасли в този тип търговия е възможност за ограничаване на „паралелните“ парични потоци. В същото време с появата и навлизането на виртуалните/крипто валутите, като например биткойните (Bitcoin), се създава възможност за плащания, при които потребителите остават неизвестни. Анонимността на платците води до откриване на възможност за неплащане на данъци и осигуровки. Тук е мястото да се постави въпросът, защо държавите допускат подобен начин на разплащане, след като иначе се стремят да ограничават плащанията в брой и да контролират банковите трансакции.

Според Международния валутен фонд (IMF, 2022) делът на сивата икономика в България през 2019 г. е 37,8% от БВП. Като сравнение с другите близко до нас страни той е 38,8% в Косово, 38,2% в Черна гора, 37,6% в Македония, 34,8% в Румъния, 34,5% в Сърбия, 33,3% в Гърция, 29,6% в Турция и 28,3% в Албания. При развитите икономики в Европейския съюз тези проценти са 11,9% в Италия, 9,7% в Швеция, 9,7% в Люксембург и 9,4% в Австрия. На тази база МВФ прави обобщение, че в развитите икономики сенчестите практики са средно около 15 – 20%, а в развиващите се са средно около 30 – 35%.

В същото време, според Асоциацията на индустриалния капитал в България (АИКБ, 2022), сивата икономика за 2019 г. в нашата страна е бил 21%, а през 2021 г. е бил 20%. Според АИКБ най-голям процент налози се спестяват от пари, заплащани за труд, защото при 100 лв. изплатени на работник, още 53 лв. отиват за осигуровки и данъци. Другото голямо уквиване е от продажбата на акцизни стоки, при които акцизът и данъкът върху добавената стойност надхвърлят 50% от крайната цена на стоките, но там е значително по-трудно да се реализират скрити доставки и продажби.

Шнайдер и колектив смятат, че делът на сивата икономика в България е най-високият в ЕС, като през 2014 г. възлиза на 31% от БВП. Въпреки че за десетилетие делът е намалял от 35,9% (през 2003 г.), той е значително по-висок от средните нива в ЕС 22,6% (през 2003 г.) и 18,6% (през 2014 г.). – с над 60% (Schneider, Raczkowski, & Mróz, 2015).

За анализирането на състоянието на икономиката в България следва да се разгледа и структурата на събираните от Националната агенция за приходите (НАП) парични постъпления, сравнена с тази структура на другите страни в Европейския съюз.

Общият размер на събраните за 2020 г. приходи от НАП са 25 милиарда лева. От тях данъчните приходи са 14 милиарда лева. 7,6 милиарда лева са приходите, събирани по реда на ЗДДС, 3,7 милиарда лева са приходите от ЗДДФЛ, а 2,6 милиарда лева са приходите от ЗКПО. За 2020 г. са събрани 1,1 милиарда лева повече от 2019 г., като преизпълнението на бюджета е със 700 милиона лева в повече от планираното.

До края на месец ноември на 2021 г. от НАП са събрани общо 25,7 милиарда лева, което е повече от събраните приходи за цялата 2020 г. От тях данъчните приходи са 14,7 милиарда лева. 7,5 милиарда лева са приходите, събирани по реда на ЗДДС, 3,9 милиарда лева са приходите от ЗДДФЛ, а 3,1 милиарда лева са приходите от ЗКПО.

От горните данни могат да се направят няколко извода. Първият от тях е, че събираните от НАП приходи нарастват, въпреки световната криза в здравеопазването. Вторият е, че приходите от косвени данъци в България е по-висок от прихода от преки данъци, което е обратнопропорционално на останалите страни в Европейския съюз. Третият извод е особено показателен за икономиката и събираемостта на данъци в България – а именно, за-

белязва се ясна тенденция в последните 10 – 15 години, съгласно която приходите по ЗДДФЛ значително и трайно надхвърлят приходите от ЗКПО.

5.1. Ревизионният акт като средство за въздействие върху икономиката в сянка

Един от начините за ограничаване на икономиката в сянка е данъчният контрол, осъществяван от органите на НАП. След установяване на данни за неотчетени пред НАП продажби или за извършване на плащания на заплати без декларирането им органите на Националната агенция за приходите провеждат ревизионни производства, в резултат на които данъчните и осигурителните задължения на данъчно задължените лица се привеждат в състояние, което отговаря на действителното.

Значението на ревизионните производства в борбата със сивата икономика следва да се отчита. Това е така, тъй като най-често прилаганата мярка в тази посока – стремежът към задължително налагане на плащания по електронен път води до повишаване на административната тежест за данъчните субекти и до увеличаване на разходите за използване и поддържане на банкови сметки както при физическите лица, така и при юридическите. Наложените ограничения за плащания в брой водят до задължителното използване на банкови услуги, което товари участниците в търговията с допълнителни разходи. Тези разходи са за тяхна сметка. Те често пъти не биха били направени, ако нямаше такова административно задължение от страна на държавата. Тук е мястото да се обърне внимание, че банковите такси само за последните 2-3 години са повишени с повече от 100%. Ако се съпостави таксата за теглене на пари от банкомат при въведеното задължително изплащане на заплати в държавния сектор по банков път, която беше средно около 10-20 стотинки на теглене, със сегашната, която е средно 1,50-2.00 лв., процентът на повишаване на банковите такси е наистина значителен. Подобни банкови такси за теглене на пари, които съвсем не са единствените банкови такси, особено за получаващите минимални заплати от 650 лева и близките до тях, оказват значителен натиск върху реално разполагаемите средства на физическите лица, при това без никакъв реален смисъл за тях. Дружествата също са принудени да използват банкови услуги, като често пъти като че ли държавата не им минимализира разходите за това. Типичен пример е заплащането на осигуровките, което става не с една транзакция, а с три плащания по три различни банкови сметки на НАП. Т.е. събират се такси вместо за едно плащане, за три, като това става 12 пъти в годината (вместо 12 такси от около 1,20 лева се заплащат 36 такси от около 1,20 лева всяка). Подобен подход не може да води до одобрение от страна на понасящия тежестта от него.

В същото време, при извършването на ревизии, се установяват задължения, близки до реално дължимите, като ревизираните лица имат възможност да се защитят, в случай че се чувстват оцетени. Защитата е чрез обжалване на ревизионния акт, което протича на три нива – административна инстанция при НАП, съответният Административен съд и като крайна инстанция Върховният административен съд на Република България.

Практиката през последните 10 години показва, че НАП печели около 79 – 80% от делата, достигнали до Върховния административен съд. Това са проценти както от броя на делата, така и от материалния интерес по тях. При такъв висок процент на защита на издадените ревизионни актове по отношение на недобросъвестните данъкоплатци е налице реална заплаха от разкриване на техните действителни обороти и плащания. Това води до допълнително им мотивиране – извън законовите норми, за заплащане на действителните данъчни и осигурителни задължения. Отделно от главницата, при издаването на ревизионните актове се начислява и лихва, която е 10 пункта плюс основният лихвен процент. Така определената лихва надвишава от последните 5 – 6 години средните банкови лихви, което също се явява мотив за избягване на укриване на данъчни и осигурителни задължения.

5.2. Значение на ревизионния акт за еднаквото прилагане на данъчните разпоредби на територията на страната

Доколкото данъчните и осигурителните задължения са властнически въведени от страна на държавата, те не са любими на никой данъкоплатец. Ето защо държавата, чрез нейните органи, следва да следи за еднаквото прилагане на законовите разпоредби спрямо всички данъкоплатци. По този начин би се постигнала единствено възможната справедливост при плащането на данъчни и осигурителни вноски, в съчетание с осигуряване на еднаква конкурентна среда за участниците на пазара.

При посочената успеваемост на НАП, относно защитата на издадените от агенцията ревизионни актове, от съществено значение е еднаквото прилагане на законите по отношение на всички данъкоплатци. Това се постига чрез няколко нива на контрол както при издаването на самите ревизионни актове, а така също и в хода на административното им обжалване. За целта са издадени и редица методически указания от страна на Централното управление на НАП, които са задължителни за прилагане от инспекторите по приходите, извършващи ревизии на територията на цялата страна.

Ако се допусне различно данъчно третиране по отношение на отделните данъчни субекти, би се нарушила естествената конкуренция на пазара. До подобна ситуация би се достигнало и при положение, че болшинството участници на пазара се контролират от страна на НАП, а една

малка част от тях са оставени да работят, без да бъдат проверявани. В такава хипотеза към ревизираните лица, дори да се прилага еднакъв подход, ако други са оставени да работят, без спрямо тях да се упражнява контрол, нормалната конкуренция на пазара също би се разрушила, тъй като субектите биха действали при различни условия. Непроверяваните биха имали предимство, тъй като спрямо тях не се прилагат никакви данъчно-осигурителни мерки.

Както беше споменато по-горе, приходите в бюджета от косвени данъци надвишават приходите от преки такива, за разлика от останалите страни в Европейския съюз. Това до голяма степен може би се дължи на факта, че от всички провеждани в България ревизии, 80% са такива по ЗДДС и 20 % по останали закони. Горното идва да покаже, че данъчният контрол дава резултати в сферите, в които се прилага последователно. Именно по тази причина приходите, събирани по реда на ЗДДС, са повече от приходите събирани по реда на ЗКПО и ЗДДФЛ. (Налице е и друга интересна тенденция – приходите, събирани по реда на ЗДДФЛ, са трайно в годините назад по-големи от приходите, събирани по реда на ЗКПО, като това ще бъде предмет на отделно изследване).

Заклучение

Сивата икономика оказва неблагоприятно влияние върху постъпленията в бюджета, а оттам намалява разполагаемите средства, които се разпределят от страна на държавата. Ефективността в борбата с икономиката в сянка зависи от високата разкриваемост на нарушенията и отклоненията от закона. Ревизионните актове, издавани от органите по приходите при НАП, са ефективно средство за борба със сенчестите практики. От съществено значение при издаването им е еднаквото прилагане на законовиите норми към всички данъкоплатци на цялата територия на Република България. Горното е гаранция за правна сигурност в данъкоплатците, както и до справедливост при заплащането на данъците – доколкото такава може да има. Едновременно с това, работа на НАП спомага да се създава и поддържа усещане в данъчно задължените лица, че техните действия до голяма степен ще бъдат наблюдавани и проверени, като при нарушения на закона същите ще бъдат установени с ревизионни актове. Доказателство за това е постоянното увеличение на събираемостта през последните 10 години. В обобщение могат да се изведат следните по-важни изводи:

Първо, данъчните плащания са необходими на държавата, за да може тя да осъществява своите функции;

Второ, в исторически аспект, законодателят непрекъснато е усъвършенствал нормите, регулиращи провеждането на данъчните ревизии;

Трето, ревизионните актове, издавани от органите по приходите при НАП, са ефективно средство за борба със сенчестите практики;

Четвърто, данъчните ревизии, освен че са форма на данъчен контрол на конкретни данъчни субекти, имат и превантивни функции по отношение на неревизираните лица, тъй като последните, в повечето случаи, обосновано предполагат, че спрямо тях биха се насочили сходни проверки. За целта е необходима по-голяма разяснителна кампания от страна на Националната агенция за приходите, насочена към популяризиране на установени от нея незаконосъобразни практики;

Пето, големият процент на успеваемост на Националната агенция по приходите, в хода на защитата на издадените от нейните органи ревизионни актове, влияе върху ограничаването на икономиката в сянка.

Използвани източници

Държавен вестник, брой 82 от 27.IX. (25 02 1991 г. г.). *ПОСТАНОВЛЕНИЕ № 29 НА МИНИСТЕРСКИЯ СЪВЕТ ОТ 25 ФЕВРУАРИ 1991 Г. ЗА ОПРЕДЕЛЯНЕ ОСНОВНИТЕ ФУНКЦИИ И ЗАДАЧИ НА МИНИСТЕРСТВОТО НА ФИНАНСИТЕ*. Извлечено от <https://www.ciela.net/svobodna-zona-darjaven-vestnik/document/-1088674816/issue/251/postanovlenie-%E2%84%96-29-na-ministerskiya-savet-ot-25-fevruari-1991-g-za-opredelyane-osnovnite-funksii-i-zadachi-na-ministerstvoto-na-finansite>

Държавен вестник, брой 87 от 22.X. (11 Октомври 1991 г.). *ПОСТАНОВЛЕНИЕ № 200 НА МИНИСТЕРСКИЯ СЪВЕТ ОТ 11 ОКТОМВРИ 1991 Г. ЗА ДАНЪЧНАТА АДМИНИСТРАЦИЯ*. Извлечено от <https://www.ciela.net/svobodna-zona-darjaven-vestnik/document/-1088638974/issue/1888/postanovlenie-%E2%84%96-200-na-ministerskiya-savet-ot-11-oktomvri-1991-g-za-danachnata-administratsiya>

Angelov, P., & Zarkova, S. (2018). ФИСКАЛНИ ПРАВИЛА - ТЕОРЕТИЧНИ ОСНОВИ И ИНДИКАТОРИ ЗА ИЗМЕРВАНЕ//FISCAL RULES – THEORETICAL FUNCTIONS AND MEASURING INDICATORS. *International Scientific Conference INTEGRATION PROCESSES IN THE GLOBAL ECONOMY//25 years Department of International Economic Relations*, (стр. 107-114). Svishtov. Извлечено от https://www.researchgate.net/publication/332766431_FISKALNI_PRAVILA_-_THEORETICNI_OSNOVI_I_INDİKATORI_ZA_IZMERVANEFISCAL_RULES_-_THEORETICAL_FUNCTIONS_AND_MEASURING_INDICATORS

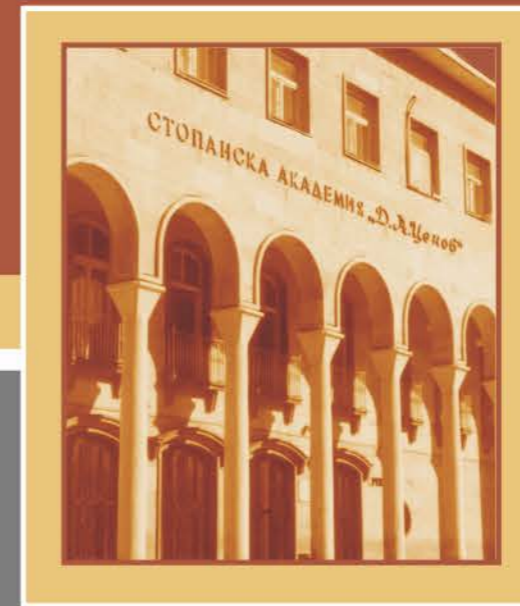
- IMF. (03 03 2022 г.). *International monetary Fund*. Извлечено от <https://www.imf.org/en/home>
- Schneider, F., Raczkowski, K., & Mróz, B. (2015). Shadow economy and tax evasion in the EU. *Journal of Money Laundering Control*, 18(1), 34–51.
- Zahariev, A. (2012). ИЗМЕРВАНЕ НА ИКОНОМИКАТА "В СЯНКА" И ИНСТРУМЕНТИ ЗА БОРБА С НЕЯ. От А. Zahariev, *Управление на дълга* (стр. 171). Свищов: АИ "Ценов". Извлечено от https://www.researchgate.net/publication/337225225_IZMERVANE_NA_IKONOMIKATA_V_SANKA_I_INSTRUMENTI_ZA_BORBA_S_NE
А
- Zahariev, A., Zveryakov, M., Prodanov, S., Zaharieva, G., Angelov, P., Zarkova, S., & Petrova, M. (2020). Debt management evaluation through support vector machines: on the example of Italy and Greece. *Entrepreneurship and sustainability issues*, 7. doi:10.9770/jesi.2020.7.3(31)
- АИКБ. (03 03 2022 г.). Извлечено от <https://bica-bg.org/>
- Българският правен портал. (В сила от 01.01.2006 г.). *ДАНЪЧНО-ОСИГУРИТЕЛЕН ПРОЦЕСУАЛЕН КОДЕКС*. Извлечено от Lex.bg: <https://www.lex.bg/laws/ldoc/2135514513>
- Българският правен портал. (В сила от 01.01.2007 г.). *ЗАКОН ЗА ДАНЪК ВЪРХУ ДОБАВЕНАТА СТОЙНОСТ*, изм. и доп. ДВ. бр.18 от 4 Март 2022г. Извлечено от lex.bg: <https://www.lex.bg/bg/laws/ldoc/2135533201>
- Българският правен портал. (В сила от 01.01.2007 г.). *ЗАКОН ЗА ДАНЪЦИТЕ ВЪРХУ ДОХОДИТЕ НА ФИЗИЧЕСКИТЕ ЛИЦА*, изм. и доп. ДВ. бр.17 от 1 Март 2022г. Извлечено от <https://www.lex.bg/laws/ldoc/2135538631>
- Българският правен портал. (В сила от 01.01.2007 г.). *ЗАКОН ЗА КОРПОРАТИВНОТО ПОДОХОДНО ОБЛАГАНЕ*, изм. ДВ. бр.17 от 1 Март 2022г. Извлечено от <https://www.lex.bg/laws/ldoc/2135540562>
- Българският правен портал. (изм. и доп. ДВ. бр.105 от 11 Декември 2020 г.). *ЗАКОН ЗА НАЦИОНАЛНАТА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ*, Обн. ДВ. бр.112 от 29 Ноември 2002 г. Извлечено от Lex.bg: <https://www.lex.bg/bg/laws/ldoc/2135461320>
- Върховният касационен съд на Република България., (7 май 2009 г.). Извлечено от <http://www.vks.bg/talkuvatelni-dela-osnk/vks-osnk-tdelo-2009-1-reshenie.pdf>
- Държавен вестник, брой 59 от 9.VII. (Обн. ДВ, бр.59 от 9 Юли 1993 г.). *ЗАКОН ЗА ДАНЪЧНАТА АДМИНИСТРАЦИЯ*. Извлечено от Ciela.net: <https://www.ciela.net/svobodna-zona-darjaven-vestnik/document/2133095937/issue/1851/zakon-za-danachnata-administratsiya>

- Захариев, А., Проданов, С. и колектив. (2021). *Въведение във финансите*. Свищов: АИ "Ценов". Извлечено от https://www.researchgate.net/publication/350354290_VVEDENIE_VV_FINANSITE
- Караниколова, Л. (1995). *Данъчният облагателен акт. Същност, издаване, обжалване, изпълнение*.
- Караниколова, Л. (1995). *Обща характеристика на данъчния облагателен акт - Търговско право*.
- Костов, М. (1979 г.). *Финансови правни отношения*. София.
- Костов, М. (1986). *Финансова система и финансово правно регулиране*. София.
- Народно събрание на РБългария. (18 Декември 2015 г.). *Конституция на РБългария*. Извлечено от <https://www.parliament.bg/bg/const>
- Петканов, Г. (1996 г.). *Данъчен процес*. София.
- Стоянов, И., Калистратов, Н., & Гешев, С. (2014). *Издаване, обжалване и изпълнение на ревизионни актове по ДОПК*. София: Сиела.
- Христофоров, В. (1949 г.). *Данъчно право*. София.
- Чилова, Н. (2013). *Правен режим на данъчната ревизия*. София: изд. Нова Звезда.

СТОПАНСКА АКАДЕМИЯ „Д. А. ЦЕНОВ“ - СВИЦОВ

ГОДИШЕН
АЛМАНАХ
НАУЧНИ ИЗСЛЕДВАНИЯ
НА ДОКТОРАНТИ

ГОДИШЕН
АЛМАНАХ
НАУЧНИ ИЗСЛЕДВАНИЯ
НА ДОКТОРАНТИ



Том XIV, 2021

Книга 17

Том XIV, 2021 г.
Книга 17

Академично издателство
„ЦЕНОВ“ - Свищов

РЕДАКЦИОНЕН СЪВЕТ:

Доц. д-р Красимира Славева – главен редактор
Доц. д-р Марина Николова – зам. главен редактор
Доц. д-р Пепа Стойкова
Доц. д-р Ваня Григорова
Доц. д-р Христо Сирашки
Доц. д-р Петранка Мидова
Доц. д-р Николай Нинов
Доц. д-р Людмил Несторов

Екип за техническо обслужване:

Анка Танева – стилев редактор
Ст. преп. Иванка Борисова – превод и редакция
на английски език
Янислава Александрова – технически секретар

СЪДЪРЖАНИЕ

Студии

Андрей Антонов Йорданов ПРЕДИЗВИКАТЕЛСТВА ПРЕД ВЪВЕЖДАНЕТО НА ГЪВКАВО УПРАВЛЕНИЕ В ПРОЕКТНИ ЕКИПИ.....	5
Анна Димитрова Димитрова СТРУКТУРНИ ТРАНСФОРМАЦИИ НА ПРЕКИТЕ ЧУЖДЕСТРАННИ И ВЪТРЕШНИ ИНВЕСТИЦИОННИ ПОТОЦИ В БЪЛГАРИЯ (2010 – 2020).....	24
Беатрис Венциславова Любенова СТРЕС ТЕСТОВЕТЕ КАТО ИНТЕГРАЛЕН ПОДХОД ЗА КОМПЛЕКСНА ОЦЕНКА НА УПРАВЛЕНИЕТО НА РИСКА, КАЧЕСТВОТО НА АКТИВИТЕ И УСТОЙЧИВОСТТА НА БАНКИТЕ	49
Даниел Сергеев Тунчев ПЪРВИЧНИ И ВТОРИЧНИ ФАКТОРИ ЗА ФОРМИРАНЕ ЦЕНАТА НА ПЕТРОЛА – ИКОНОМИЧЕСКИ РАКУРСИ И ГЕОПОЛИТИЧЕСКИ АСПЕКТИ	81
Диана Руменова Христова КАРИЕРНОТО РАЗВИТИЕ ПРЕЗ ПОГЛЕДА НА СЛУЖИТЕЛИТЕ И РАБОТОДАТЕЛИТЕ	103
Елена Валериева Вълчева АНАЛИЗ НА ТОВАРНИЯ АВТОМОБИЛЕН ТРАНСПОРТ В БЪЛГАРИЯ	118
Елена Димитрова Ташкова КОНЦЕПТУАЛНА РАМКА ЗА ДИГИТАЛНА ТРАНСФОРМАЦИЯ НА ИКОНОМИКАТА.....	137
Калоян Драгомиров Паргов ИСТОРИЧЕСКИ АНАЛИЗ И ОЦЕНКА НА ЕНЕРГИЙНАТА ПОЛИТИКА НА ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ В НАЧАЛОТО НА ХХІ ВЕК	163
Николай Кирилов Калистратов МЕТОДИЧЕСКИ АСПЕКТИ НА РЕВИЗИОННИЯ АКТ И ОТЧИТАНЕ НА ФУНКЦИИТЕ И ВЛИЯНИЕТО МУ ВЪРХУ ИКОНОМИКАТА В СЯНКА В БЪЛГАРИЯ	192
Стелиян Богданов Стефанов ПОТРЕБНОСТ ОТ ПРОМЕНИ В ДАНЪЧНАТА ПОЛИТИКА НА БЪЛГАРИЯ.....	217

Юлиан Христов Войнов
ПРЕДПОСТАВКИ И ТЕОРЕТИЧНИ ОСНОВИ ЗА РАЗВИТИЕ НА
ИНСТРУМЕНТАРИУМА ЗА СТРЕС ТЕСТ НА ПУБЛИЧНИТЕ ФИНАНСИ 234

Yaakov Itach
THE IMPACT OF FINANCIAL EDUCATION PROGRAMMES
IN ISRAEL AND THE FAMILY DISCUSSION ON FINANCIAL
MATTERS ON THE BEHAVIOUR OF YOUTH..... 260

Статии

Борислав Петров Лазаров
ТЕНДЕНЦИИ В ИНТЕНЗИВНОСТТА НА АВТОМОБИЛНОТО ДВИЖЕНИЕ
В СЕВЕРНА БЪЛГАРИЯ КАТО ФАКТОР ЗА ИКОНОМИЧЕСКА
ОБОСНОВКА НА РАЗВИТИЕТО НА TEN-T 289

Боряна Великова Симеонова
МОДЕЛИ ЗА ОЦЕНЯВАНЕ НА СТОКИТЕ В ПРЕДПРИЯТИЯТА
С ТЪРГОВСКА ДЕЙНОСТ 303

Боян Димитров Вранчев
ЕФЕКТИВНОСТ НА ПРОЕКТНИТЕ ЕКИПИ 315

Ваня Владимирова Галчева
АНАЛИЗ НА АВТОМОБИЛНИТЕ ПРЕДСТАВИТЕЛСТВА
В БЪЛГАРИЯ 332

Вахан Ахаси Бохосян
МОРАЛЕН РИСК И ВЪЗДЕЙСТВИЕ НА КОНФЛИКТА
“ПРИНЦИПАЛ-АГЕНТ“ В ЗАСТРАХОВАНЕТО 343

Галя Колева Монева
ГЕНЕЗИС И ЕВОЛЮЦИЯ НА РЕВЕНЮ МЕНИДЖМЪНТА
НА РЕСТОРАНТЪОРСКИЯ БИЗНЕС..... 356

Георги Стоилов Анев
БИЗНЕС МОДЕЛИ И ПОДХОДИ ЗА ГЕНЕРИРАНЕ НА ПРИХОДИ
В ЕЛЕКТРОННАТА ТЪРГОВИЯ 373

Даниел Генчев Данчев
НОВИ ПОЛИТИКИ И ПЕРСПЕКТИВИ ПРЕД МАЛКИТЕ И СРЕДНИ
ПРЕДПРИЯТИЯ В БЪЛГАРИЯ 390

Даниела Стойчева Сачарова
КОНЦЕНТРАЦИЯ НА БЪЛГАРСКИТЕ
ОБЩОЗАСТРАХОВАТЕЛНИ КОМПАНИИ В СЕКТОРА
НА ОБЩЕСТВЕНИТЕ ПОРЪЧКИ 402

Димитър Сергеев Димитров БАЛКАНСКИЯТ ГЕОПОЛИТИЧЕСКИ ВЪЗЕЛ И БЪЛГАРСКИЯТ ТУРИЗЪМ.....	412
Кармен Димитров Вранчев НИЪРШОРИНГЪТ КАТО СТРАТЕГИЯ ЗА ПРИВЛИЧАНЕ НА ПРЕКИ ЧУЖДЕСТРАННИ ИНВЕСТИЦИИ В БЪЛГАРИЯ.....	422
Катя Симеонова Иванова ФИНАНСОВИ АСПЕКТИ ПРИ УПРАВЛЕНИЕ НА ЧОВЕШКИТЕ РЕСУРСИ В УСЛОВИЯТА НА COVID-19	436
Кузман Илиев Илиев ПАРИЧНАТА ДИНАМИКА КАТО ФАКТОР НА ГЕНЕРАЛНОТО РАВНОВЕСИЕ В ИКОНОМИКАТА И ИКОНОМИЧЕСКИЯ ЦИКЪЛ – КОНЦЕПТУАЛНИ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИ АСПЕКТИ	450
Магдалена Славе Андоновска ВЪЗМОЖНОСТИ ЗА РАЗВИТИЕ НА МЕДИЙНИЯ ПЛУРАЛИЗЪМ В РЕПУБЛИКА С. МАКЕДОНИЯ	466
Мария Александрова Велкова УПРАВЛЕНИЕ НА КОНФЛИКТИ В МУЛТИКУЛТУРНИ ОРГАНИЗАЦИИ	475
Мартин Николаев Харизанов ФИНАНСОВИ АСПЕКТИ НА РЕАЛИЗИРАНИТЕ ПРОГРАМИ ЗА РАЗВИТИЕ В СЕВЕРОЗАПАДНИЯ РАЙОН ЗА ПЛАНИРАНЕ	487
Мартин Яворов Бакърджиев УСТОЙЧИВОСТ И ПРЕДПРИЕМАЧЕСТВО В КОРПОРАТИВНОТО УПРАВЛЕНИЕ	503
Моника Любомирова Янакиева ПРЕДИЗВИКАТЕЛСТВА ПРЕД ФОРМИРАНЕТО И БЮДЖЕТИРАНЕТО НА ПУБЛИЧНИТЕ ПОЛИТИКИ В ОБЛАСТТА НА МЛАДЕЖТА	523
Наталия Стоянчева Стоянова ЗА НАПРЕДЪКА НА БЪЛГАРИЯ ПО ГЛОБАЛНИТЕ ЦЕЛИ ЗА УСТОЙЧИВО РАЗВИТИЕ	543
Никола Илчов Илчев ОПЕРАТИВНИ МОДЕЛИ ЗА ТЪРГОВИЯ НА ХРАНИТЕЛНИ СТОКИ И НАПИТКИ В ДИГИТАЛНА СРЕДА	555
Орлин Чавдаров Япраков АНАЛИЗ НА КОЛИЧЕСТВЕНИТЕ ИЗМЕРИТЕЛИ В БЪЛГАРСКИЯ БАНКОВ ПАЗАР	565

Рая Бисерова Драгоева ВЪЗДЕЙСТВИЕ НА КОНСОЛИДАЦИОННИТЕ ПРОЦЕСИ ВЪРХУ ЕФЕКТИВНОСТТА НА БАНКОВАТА ДЕЙНОСТ	580
Румяна Цветанова Витнъова ПОСТИЖЕНИЯ И ПРАКТИКИ ПРИ ВЪВЕЖДАНЕ НА ОБРАЗОВАНИЕ ПО ФИНАНСОВА ГРАМОТНОСТ В УЧИЛИЩАТА	598
Светлана Димитрова Аврионова ПОСТЪПЛЕНИЯТА ОТ ДАНЪЧНИ ПРИХОДИ В БЪЛГАРИЯ В КОНТЕКСТА НА ПАНДЕМИЯТА КОВИД-19	615
Силвия Петрова Петранова ТУРИЗМЪТ В БЪЛГАРИЯ И КРИЗАТА COVID-19	625
Слави Петров Джалъзов ТЕОРЕТИЧНИ И ПРИЛОЖНИ ИЗМЕРЕНИЯ НА ОНЛАЙН КОМУНИКАЦИИТЕ В ТУРИСТИЧЕСКИЯ БИЗНЕС	638
Снежана Веселинова Найденова СТРАТЕГИЧЕСКАТА РАМКА НА ОБРАЗОВАТЕЛНАТА СИСТЕМА – ПРОБЛЕМНИ ОБЛАСТИ И ВЪЗМОЖНИ ПОЗИТИВНИ ЕФЕКТИ ЗА ОСНОВНИТЕ УЧАСТНИЦИ	652
Станислав Чавдаров Младенов ВЪЗДЕЙСТВИЕ НА ПАНДЕМИЯТА ОТ COVID-19 ВЪРХУ СЕКТОРИТЕ В ИКОНОМИКАТА НА СТРАНАТА	669
Стефан Ангелов Пешов СЪЩНОСТ НА ДАНЪЧНИТЕ ИЗМАМИ ПРИ ТЪРГОВИЯТА С ГОРИВА И НЕФТОПРОДУКТИ	687
Теодор Людмилев Борисов РЕПУБЛИКАНСКАТА ПЪТНА ИНФРАСТРУКТУРА В БЪЛГАРИЯ – СПЕЦИФИКИ И РЕГИОНАЛНИ РАЗЛИЧИЯ.....	697

ГОДИШЕН
АЛМАНАХ
НАУЧНИ ИЗСЛЕДВАНИЯ НА ДОКТОРАНТИ
Студии и статии
Том XIV – 2021, книга 17

Даден за печат на 10.07.2023 г., излязъл от печат 14.07.2023 г.
Поръчка № 18830; формат 16/70/100; тираж 65

ISSN 1313-6542

Издателство и печат: Академично издателство „Ценов“
Свищов, ул. „Цанко Церковски“ 11А