

ВЛИЯНИЕ НА КОНСТАТИРАНИ ОТ ПРИХОДНАТА АДМИНИСТРАЦИЯ НЕРЕАЛНИ ДОСТАВКИ ВЪРХУ ОБЛАГАНЕТО ПО РЕДА НА ЗКПО НА КРЕДИТНИТЕ ИНСТИТУЦИИ

Петя Йорданова Тодорова

Стопанска академия „Д. А. Ценов“ – Свищов

Катедра „Финанси и кредит“

E-mail: petiat1011@gmail.com

Резюме: Настоящата статия има за цел да изследва механизмите за отказ на право на данъчен кредит по реда на ЗДДС, установено в резултат на последващ данъчен контрол (ревизия по ЗДДС) от страна на органа по приходите, и влиянието на отказа върху облагането с преки данъци. Когато **отказът на данъчен кредит** касае *измама от страна на отчитащото се предприятие*, то несъмнено измамата по реда на **счетоводното законодателство рефлектира върху данъчния финансов резултат**. В резултат на отказа на администрацията да признае за възникнало правото на данъчен кредит по конкретна доставка, то това упражняване следва да се коригира по реда на СС 8 или МСС 8, което *включва и ретроспективно преизчисляване на засегнатите позиции* и отнасяне на **ефекта от грешката** за сметка на **неразпределената печалба** или непокритата загуба за минали години. Настоящата разработка има за цел да представи и разгледа влиянието на констатациите на органите по приходите за нереалност на доставките върху реда, начина и данъчното третиране за целите на облагане с корпоративен данък на кредитните институции и използваните от приходната администрация способи за определяне на финансовия резултат по ЗКПО.

Ключови думи: държавен бюджет, ДДС, ЗКПО, злоупотреби.

JEL: E62, E63, H26, H60, K34, K42.

IMPACT OF NON-REAL SUPPLIES FOUND BY THE REVENUE ADMINISTRATION ON THE TAXATION OF CREDIT INSTITUTIONS UNDER THE CORPORATE INCOME TAX LAW ORDER OF CREDIT INSTITUTIONS

Petya Yordanova Todorova

D. A. Tsenov Academt of Economics – Svishtov

Department of Finance and Credit

E-mail: petiat1011@gmail.com

Abstract: The purpose of this article is to examine the cases of denial of the right to a VAT tax credit, established as a result of a subsequent tax control (VAT audit) by the revenue authority, and the impact of the denial on direct taxation. When **the refusal of a tax credit** concerns *fraud on the part of the reporting enterprise*, the fraud under **the accounting legislation undoubtedly reflects on the tax financial result**. As a result of the administration's refusal to recognize as having arisen the right to a tax credit for a specific supply, this practice should be corrected in accordance with SS 8 or IAS 8, *which also includes a retrospective*

recalculation of the affected items and attribution of **the effect of the error** at the expense of **retained earnings** or uncovered loss for previous years. The purpose of this work is to present and examine the impact of the findings of the revenue authorities on the unreality of the supplies on the order, manner and tax treatment for the purposes of corporate tax taxation of credit institutions and the methods used by the revenue administration to determine the financial result under the Corporate income tax act.

Keywords: state budget, VAT Corporate Income Tax, abuses.

JEL: E62, E63, H26, H60, K34, K42.

Увод

С чл. 1 от ЗКПО е уредено облагането печалбата на местните юридически лица, които се облагат с данъци по този закон за печалбите и доходите си от всички източници в Република България и в чужбина. По реда на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на *Закона за счетоводството* (ЗСч), отразяващ вярно стопанската операция. Съгласно чл. 10, ал. 2 от ЗКПО документална обоснованост на стопанската операция е налице и при условие, че липсващата информация по ЗСч може да се подкрепи с други документи, които я удостоверяват.

Съгласно разпоредбата на чл. 26, т. 2 от ЗКПО, не се признават за данъчни цели разходи, които не са документално обосновани по този закон. Понятието за „документална обоснованост“ по ЗКПО е уредено в чл. 10 от същият закон, като съгласно ал. 1 на цитираната разпоредба счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на закона, отразяващ вярно стопанската операция. Разходи, които не са документално обосновани, се определят от закона като данъчни постоянни разлики и не се признават за данъчни цели. Доказване на реалното изплащане на осчетоводените разходи във връзка с посочените разпоредби на ЗКПО и ЗСч става с фактури, документи за плащане и др., като срещу осчетоводяването на разходи трябва да има категорични доказателства, че същите са действително извършени.

Притежаването на фактури не е достатъчно да обоснове реалност на отразените в тях стопански операции. В тежест на ползващия се от правата по тези документи е да докаже, че отразените в тях стопански операции действително са осъществени. Недоказана реална доставка, макар и документално оформена в счетоводството, не поражда права за данъчно задълженото лице както по отношение на косвени, така и по отношение на преките данъци. Законът при всички случаи, независимо дали се касае за определяне на косвени или на преки данъци изисква, преди всичко, доказателства за реалност на доставката, а след това и за правилното ѝ счетоводно отразяване.

Съобразно принципа на чл. 4, ал. 1, т. 5 от ЗСч/отм. с ДВ, бр. 95 от 8 декември 2015 г., в сила до 31.12.2015 г./, счетоводството се осъществява и финансовите отчети се съставят в съответствие с изискванията на този закон при съобразяването на предимство на съдържанието пред формата, като сделките и събитията се отразяват счетоводно съобразно тяхното икономическо съдържание, същност и финансова реалност, а не формално според правната им форма. По аргумент от противното не може да се издаде първичен счетоводен документ за сделка, чийто предмет реално не е осъществен.

Във връзка с така установените обстоятелства е необходимо да се посочи, че нормалният стопански оборот и предвидимата икономическа логика на отношенията между добросъвестни търговци предполага сключването и изпълнението на договори с разпознаваеми и проследими търговци, с които да се поддържат постоянни или инцидентни търговски контакти, но при взаимно доверие и коректност.

Обект на настоящата статия е отражението на отказа на право на данъчен кредит върху финансовия счетоводен резултат на финансовата институция чрез механизма на определяне на данъчна основа за облагане с преки данъци при особената хипотеза на чл. 122 от ДОПК.

Предметът на изследване са теоретичният обзор и прегледът на механизма на облагане, разписан в текстовете на чл. 122 от ДОПК.

Основната теза, която авторът ще се опита да защити, е, че при отказано право на приспадане на данъчен кредит приходната администрация коригира данъчния финансов резултат за целите на ЗКПО, като използва механизма за определяне на данъчна основа по реда на чл. 122 от ДОПК.

За да бъде постигната така формулираната теза, авторът си поставя следните изследователски задачи:

първо, да извърши теоретичен преглед на прилагането на разпоредбата;

второ, да идентифицира способите, които използва приходната администрация, за да извърши увеличение на данъчния финансов резултат на дадено предприятие вследствие отказаното право на приспадане на данъчен кредит;

1. Теоретичен преглед

С чл. 1 от ЗКПО е уредено облагането печалбата на местните юридически лица, които се облагат с данъци по този закон за печалбите и доходите си от всички източници в Република България и в чужбина. По реда на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на **Закона за счетоводството** (ЗСч), отразяващ вярно стопанската операция. Съгласно чл. 10, ал. 2 от ЗКПО документална обоснованост на

стопанската операция е налице и при условие, че липсващата информация по ЗСч може да се подкрепи с други документи, които я удостоверяват.

Съгласно разпоредбата на чл. 26, т. 2 от ЗКПО, не се признават за данъчни цели разходи, които не са документално обосновани по този закон. Понятието за „документална обоснованост“ по ЗКПО е уредено в чл. 10 от същият закон, като съгласно ал. 1 на цитираната разпоредба, счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на закона, отразяващ вярно стопанската операция. Разходи, които не са документално обосновани, се определят от закона като данъчни постоянни разлики и не се признават за данъчни цели. Доказване на реалното изплащане на осчетоводените разходи във връзка с посочените разпоредби на ЗКПО и ЗСч става с фактури, документи за плащане и др., като срещу осчетоводяването на разходи трябва да има категорични доказателства, че същите са действително извършени.

Притежаването на фактури не е достатъчно да обоснове реалност на отразените в тях стопански операции. В тежест на ползващия се от правата по тези документи е да докаже, че отразените в тях стопански операции действително са осъществени. Недоказана реална доставка, макар и документално оформена в счетоводството, не поражда права за данъчно задълженото лице както по отношение на косвени, така и по отношение на преките данъци. Законът при всички случаи, независимо дали се касае за определяне на косвени или на преки данъци изисква, преди всичко, доказателства за реалност на доставката, а след това и за правилното ѝ счетоводно отразяване.

Съобразно принципа на чл. 4, ал. 1, т. 5 от ЗСч/отм. с ДВ, бр. 95 от 8 декември 2015 г., в сила до 31.12.2015 г./, счетоводството се осъществява и финансовите отчети се съставят в съответствие с изискванията на този закон при съобразяването на предимство на съдържанието пред формата, като сделките и събитията се отразяват счетоводно съобразно тяхното икономическо съдържание, същност и финансова реалност, а не формално според правната им форма. По аргумент от противното не може да се издаде първичен счетоводен документ за сделка, чийто предмет реално не е осъществен. В настоящия случай органите по приходите са извършили насрещна проверка на прекия доставчик, издал фактурите – предмет на спора, с оглед събиране на конкретни доказателства за изясняване на фактическата обстановка, като такива доказателства не са представени както от проверяваното дружество, така и от ревизираното лице.

Самото издаване на фактурите също не е доказателство за реално осъществена доставка. От ревизираното лице не са ангажирани годни доказателства за предаването и получаването на стоките, тяхното транспортиране и съхранение до извършването на последващите доставки с тях.

Във връзка с така установените обстоятелства е необходимо да се посочи, че нормалният стопански оборот и предвидимата икономическа

логика на отношенията между добросъвестни търговци предполага сключването и изпълнението на договори с разпознаваеми и проследими търговци, с които да се поддържат постоянни или инцидентни търговски контакти, но при взаимно доверие и коректност. По силата на чл. 122, ал. 2 от ДОПК основата за облагане с данъци се определя след задължителен анализ на всяко от относимите към съответното лице обстоятелства, изброени в т. 1-16 от същата алинея, като изискването на процесуалния закон е да бъдат взети предвид онези от тях, които биха дали възможност на ревизиращия орган да определи облагаемата основа по възможно най-достоверния начин. Органът по приходите е извършил съпоставката на притежаваните имущества и направените разходи с декларираните и получени доходи по години, въз основа на събраните доказателствени средства и с оглед на всички факти и обстоятелства, установени за периода от обхвата на ревизията.

В случаите, в които ревизиращите органи не признават за възникнало право на данъчен кредит по доставки, за които се твърди, че не са действително изпълнени, редът за определяне на данъчния финансов резултат за целите на преките данъци е посоченият в чл. 122 от ДОПК.

Основната задача на разпоредбата на чл.122 от ДОПК е да даде възможност да се извърши облагане и тогава, когато определени предпоставки препятстват нормалния ход на ревизията. Това са такива обстоятелства, които правят невъзможно определянето на данъчните задължения съобразно приложимите норми на материалния закон или пък не може да се осъществи ревизионното производство. Разпоредбата на чл.122 от ДОПК е призвана да преодолее тези пречки пред ревизионното производство и създава условия и ред за облагане. Такава разпоредба винаги е имало в законодателството, като аналогът на чл.122 от ДОПК бяха чл.17 от ЗДП и 109 от ДПК.

Редът на чл.122 от ДОПК е приложим само при определянето на задължения за данъци, но не и за определяне на задължения за задължителни осигурителни вноски. Причината е в особеностите при формирането на осигурителния доход. Съгласно чл.6, ал.2 от КСО доходът, върху който се дължат осигурителни вноски, включва всички възнаграждения, включително начислените и неизплатени и други доходи от трудова дейност. Това значи, че при формирането на осигурителния доход могат да бъдат включени само елементите, предвидени като такива, които формират осигурителен доход по КСО, и тези елементи следва да са определени от платеща на дохода именно като такива. Ако платецът на дохода и физическото лице–получател не са определили правоотношенията между тях като такива, по които платените суми ще са елементи на осигурителен доход, то органът по приходите няма правомощия да определи дължими осигурителни вноски. На още по-голямо основание законодателят е счел, че не е допустимо определяне на задължителни осигурителни вноски чрез облагане по аналог, какъвто е редът на чл.122 от ДОПК. По отношение на данъците обаче чл. 122 от ДОПК

е приложим при установяването на всички данъци, администрирани от НАП.

2.Основания за прилагане реда на чл.122 от ДОПК

За да се приложи чл.122, при установяването на дължимия данък следва най-първо да е налице особен случай, който да препятства извършването на ревизия по общия ред. Тези особени случаи са уредени изчерпателно от чл.122 от ДОПК и е наложително да са установени обективно от органа по приходите, за да премине ревизията по реда на чл.122 от ДОПК. Установяването на тези обстоятелства следва да е доказано с допустимите от ДОПК доказателства и доказването трябва да е пълно – т.е органът по приходите следва да е установил обективното наличие на обстоятелства по чл.122, ал.,1 от ДОПК, а не да е събрал данни за предполагаемо наличие на тези обстоятелства. Причината да се вложи особено старание в установяването на обстоятелствата, е, че ако впоследствие бъде констатирано, че не е налице твърдяното наличие на обстоятелство по чл.122, ал.1 от ДОПК в хода на обжалването, то цялото производство ще бъде опорочено. Предпоставката по чл.122, ал.1 от ДОПК е от категорията на абсолютните положителни, процесуални предпоставки за протичането на производството по реда на чл.122 от ДОПК. Липсата на тази изисквана от закона процесуална предпоставка е съществено процесуално нарушение, доколкото изводите, които би формирал органът по приходите, биха били съвсем различни, ако не беше допуснато процесуалното нарушение. Това прави производството недопустимо и ревизионният акт може да бъде отменен или в хода на обжалването, или въобще да не бъде издаден, а органът по приходите, компетентен да издаде ревизионния акт, да прекрати производството по реда на чл.119, ал.3, т.2 от ДОПК.

Следва изрично да укажем, че прилагането на особения ред на чл.122 от ДОПК е оставено на преценката на органа по приходите. Това значи, че дори да е налице някое от условията на чл.122 от ДОПК, то органът по приходите може при условията на оперативна самостоятелност да определи данъчната основа не по реда на чл. 122, а съобразно условията на материалния данъчен закон. Това е така, доколкото чл.122, ал.1 от ДОПК предоставя тази възможност на органа по приходите, който съобразно тази разпоредба, може да приложи установения от съответния закон размер на данъка към определена от него по реда на чл.122 ал. 2 основа.

Както вече отбелязахме, за да се осъществи производство по реда на чл.122 от ДОПК, следва да е налице едно от следните обстоятелства:

1. До започването на ревизията не е подадена декларация, когато задължението се определя по декларация. Всъщност всички данъци, администрирани от НАП, са такива, при които задължението се определя чрез подаване на декларация, т.е налице е самооблагане. Случаи, при които

данъкът се определя от органа по приходите по реда на чл.107 от ДОПК посредством съобщение, издадено въз основа на подадената от задълженото лице декларация, няма. Такива са само случаите на деклариране на придобити имоти, данъците, които се определят посредством съобщение до лицето, но тези данъци вече се администрат от съответната община, а не от НАП.

Моментът на започване на ревизията не е законово дефиниран от чл.122 от ДОПК, но кореспондира с чл.112, ал.1 от ДОПК, съгласно които ревизионното производство се образува с издаването на заповедта за възлагане на ревизията.

След този момент подадената от лицето декларация не поражда правни последици. Съгласно чл.104, ал.3 от ДОПК това законово положение е въведено като общо правило по отношение на коригиращи декларации, подадени след срока за подаването на съответната декларация. Не е налице пречка, когато лицето въобще не е подало декларация, да подаде такава след изтичане на законоустановения срок, като му бъде наложено съответно административно наказание. Това обаче трябва да стане преди издаването на заповед за възлагане на ревизия за периода, за който не е подадена декларация. След издаването на тази заповед – независимо дали за изменение или първоначална заповед, подадената от лицето декларация не поражда правни последици. Това значи на първо място, че се погасява възможността на лицето, само да определи данъчното си задължение по реда на материалния закон, а задължението му ще бъде определено по реда на чл.122 от ДОПК и на второ място се погасява възможността на лицето да упражни някои свои права, което упражняване се осъществява чрез подаване на декларация – като например да ползва данъчен кредит по ЗДДС, да ползва облекченията по ЗДДФЛ, за които е предвидено да се ползват чрез подаване на годишна декларация и т.н.

Следва също да отбележим, че тази предпоставка може да се приложи, когато лицето е било длъжно да подаде декларация и не го е сторило. Когато лицето обаче е освободено от задължение да подава декларация – напр. съгласно чл.52 от ЗДДФЛ включително едноличен търговец, който не е реализирал облагаем доход – то няма да е налице основание за прилагане на тази предпоставка. Това ще рече, че обстоятелството, че лицето не е подало декларация, трябва да се обследва, за да се установи длъжно ли е било лицето да подаде декларация. Ако се установят такива приходи и доходи, които лицето е следвало да декларира, но не го е направило, ще е налице тази предпоставка за прилагането на особения ред на чл.122 от ДОПК. За това обаче трябва да е установена с точност правната характеристика на тези доходи/приходи, за да може с положителност да се твърди, че лицето е било длъжно да подаде декларация. В случай, че това не може да се извърши, могат да се приложат например предпоставките на т.2 или т.7 на алинея първа от чл.122 от ДОПК.

2. Налице са данни за укрита приходи или доходи – това ще бъде случаят, при който лицето е подало декларация за определяне на данъка, но органът по приходите е открил данни за укрита приходи или доходи. Достатъчно е да се открият данни за укрита приходи и доходи. Това значи, че не е необходимо, със точност да бъдат определени общият размер и източникът на укрития приход и доход – това е задача на ревизията – а следва да има само достатъчно сведения, че е налице укрит приход или доход. Сведения могат да се получат от различни източници – в най-честия случай ще се касае за данни от трети лица, включително и получени сигнали. Те следва да са достоверни, като по преценка на органа по приходите може да се извършат допълнителни действия за потвърждаването им, като в мнозинството от случаите ще се касае за проверка при лицето, от което е получена информацията. Важно е да отбележим, че тази предпоставка не е свързана с обективно установени факти, а с данни, тези факти да са се случили. По тази причина дори и впоследствие да се установи, че не са налице укрита приходи или доходи, то предпоставката въпреки това ще е налице и съответно ревизията правилно ще е проведена по реда на чл.122 от ДОПК, ако данните са навеждали, че има такива укрита приходи или доходи и това е установено от органа по приходите. Тази хипотеза ще бъде относима както към случаите, когато се касае за преки данъци, така и по отношение на данък върху добавената стойност. Това значи, че ако органът по приходите извършва ревизия за период, за който още не е възникнало задължение за подаване на декларация за облагане с преки данъци, но са открити данни за укрита приходи или доходи, то за периодите, ревизирани по ЗДДС, в които са открити тези данни, ще е налице предпоставка за определяне на данъка по реда на чл.122 от ДОПК.;

3. Когато в счетоводството са използвани неистински или с невярно съдържание документи. ДОПК не създава легални дефиниции на използваните понятия. Такава дефиниция е налице в чл.93, т.6 от Наказателния кодекс. Съгласно тази норма "неистински документ" е този, на който е придаден вид, че представлява конкретно писмено изявление на друго лице, а не на това, което действително го е съставило.

За разлика от неистинския документът документа с невярно съдържание е този документ, в който лицето издател е отразило неверни обстоятелства от обективната действителност – напр. относно количеството, качеството, вида или размера на извършената работа или броя на работниците и служителите и т.н. Това по същността си представлява документ с невярно съдържание, защото той не отразява обективно направеното от лицето изявление. Предвид на това използването на преправен документ в счетоводството се явява предпоставка за прилагане на процесуалния ред на чл.122 от ДОПК.

Документът, използван в счетоводството, може да бъде не само официален, но и частен документ, който е с невярно съдържание или

неистински. За административния процес е без всякакво значение дали лицето умишлено е използвало документа или без да е знаело, че документът е неистински или с невярно съдържание. Важен е фактът, че такъв документ е използван в счетоводството на лицето.

Ако неистинските документи или документи с невярно съдържание бъдат унищожени или изгубени, фактът, че те са съществували и съдържанието им могат да се доказват с всички други източници на доказателства, включително и със свидетелски показания. Това обаче не е нужно, доколкото в този случай ще са налице предпоставките на чл.122, ал.1, т.4 или т.5 от ДОПК.

4. Липсва или не е представена счетоводна отчетност съгласно Закона за счетоводството или воденото счетоводство не дава възможност за установяване на основата за данъчно облагане, както и когато документите, необходими за установяване на основата за облагане с данъци или за определяне на задължителните осигурителни вноски, са унищожени не по установения ред. В този случай следва да обърнем внимание, че непредставянето на счетоводна отчетност е факт, който се е осъществил по повод извършените от ревизиращия екип действия. Така случилия се факт не може впоследствие да бъде променен, т.е. след като пред ревизиращия екип не е представена счетоводна отчетност и ревизията е преминала по чл.122 от ДОПК, то представената от лицето счетоводна отчетност не е основание да се приеме, че не е била налице предпоставката на чл. 122, ал.1, т.4 от ДОПК.

В текста на нормата е допусната грешка, доколкото текстът предвижда, че предпоставката е налице, и когато документите, необходими за установяване на основата за облагане с данъци или за определяне на задължителните осигурителни вноски, са унищожени не по установения ред.

5. Документите, необходими за установяване на основата за облагане с данъци, липсват или са повредени до степен негодни за ползване. Както и в горния случай без всякакво значение е дали лицето има вина за повреждането или липсата на документите. Важен е обективният факт – документите, необходими за установяване на основата за облагане с данъци, липсват или са повредени до степен негодни за ползване. Документите са повредени до степен негодни за ползване, когато поради увреждането на материалния носител не може да се извлече информацията, която е съдържал документа. Липсата на документ за разлика от предходната предпоставка означава, че документът не е наличен, независимо каква е причината, но няма данни той да е унищожен;

6. Данните и сведенията, необходими за установяване на основата за облагане с данъци, не могат да бъдат получени, тъй като ревизираното лице не е намерено на адреса за кореспонденция по чл. 28 от ДОПК. Необходимо е, действията по намиране на адреса да са свързани именно с получаване на данни и сведения за установяване на основата за облагане с

данъци. Това ще са случаите, в които лицето е търсено, за да му се връчи искане за представяне на документи и писмени обяснения по повод извършваната ревизия или целта на посещенията е била проверка на счетоводни, търговски или други книжа, документи и носители на информация с оглед установяване на задължения и отговорности за данъци по смисъла на чл.12, ал.1, т.6 от ДОПК. Ненамирането на адреса, когато посещенията на адреса за кореспонденция са осъществени по други поводи – напр. за връчване на заповед за възлагане на ревизия, искане за представяне на документи и писмени обяснения по повод извършвана насрещна проверка и т.н. не създават предпоставка за облагане по специалния ред на чл.122 от ДОПК по смисъла на чл.122, ал.1, т.6 от ДОПК. Следва да е налице и причинно-следствена връзка между ненамирането на адреса и неполучаването на данните и сведенията, необходими за установяване на основата за облагане с данъци. Това значи, че ако се касае за искане за представяне на документи и писмени обяснения, следва, искането да се връчи на лицето по реда на чл.32 и след като в законоустановения срок лицето не представи исканите документи и писмени обяснения, то ще е налице причинно-следствена връзка между откриването на адреса за кореспонденция по реда на чл.28 от ДОПК и неполучаването на данни и сведения за установяване на основата за облагане с данъци.

7. Декларираните и/или получените приходи, доходи, източници на формиране на собствения капитал или на безвъзмездно финансиране на стопанската дейност на ревизираното лице не съответстват на имущественото и финансовото му състояние за ревизирия период. За да е налице тази предпоставка за облагане на задълженото лице по реда на чл.122 ДОПК, органът по приходите следва да е направил съпоставка между декларираните и/или получените приходи, доходи, източници на формиране на собствения капитал или на безвъзмездно финансиране на стопанската дейност на ревизираното лице и имущественото и финансовото състояние на лицето за ревизирия период. Под имуществено и финансово състояние следва да се има предвид придобитото от лицето имущество – движимо и недвижимо за ревизирия период и парични средства от лицето в наличност. Имуществото се остойностява по направените за неговото придобиване разходи, като това са действително направените разходи. Съответно тази сума се съпоставя със сумата на декларираните и/или получените приходи, доходи, източници на формиране на собствения капитал или на безвъзмездно финансиране на стопанската дейност на ревизираното лице. Това са две категории доходи, за които органът по приходите получава информация или от данъчно-осигурителното досие на лицето, или от самото задължено лице.

Съпоставката между декларираните и/или получените приходи, доходи, източници на формиране на собствения капитал или на безвъзмездно финансиране на стопанската дейност на ревизираното лице и иму-

ществено и финансовото му състояние за ревизирания период се прави не към края на ревизирания период, а текущо за целия период. Това означава, че равенството на двата показателя към края на периода не е достатъчно условие, за да не се започне ревизия по особен ред. Ако във всеки един момент се получи несъответствие между декларираните и/или получените приходи и доходи и имущественото и финансовото състояние на ревизираното лице, то е налице предпоставката за преминаване на ревизията по особения ред на чл.122 от ДОПК.

Заклучение

Обичайно отказът на данъчен кредит по ЗДДС, постановен от органите по приходите в ревизионното производство, **представлява намаление на икономическите ползи през текущия отчетен период** (периодът, през който влиза в сила ревизионен акт, ако такъв е издаден) под формата на изходящи парични потоци или увеличение на пасиви, водещи до намаление на собствения капитал, поради което съгласно приложимите счетоводни стандарти (НСС/МСФО) следва да се представя във финансовите отчети на предприятията (отчета за приходите и разходите) **като текущ счетоводен разход**.

Имайки предвид, че не е възможно да бъдат поставени под един знаменател всички конкретни фактически обстановки на отказ на данъчен кредит по ЗДДС, **всяка една ситуация следва да се обследва доколко същата представлява счетоводна грешка**, която да изисква ретроспективна корекция и отнасяне на ефекта ѝ за сметка на печалбите и загубите за съответните минали години, в които фундаменталната (съществената) счетоводна грешка е била допусната.

Относно данъчното третиране по реда на ЗКПО на отказания данъчен кредит в хода на данъчна ревизия по ЗДДС можем да кажем, че **данъчно задълженото лице не може да бъде абсолютно сигурно дали разходът му ще бъде признат**, докато за съответния проверяван период не приключи с данъчна ревизия по ЗКПО от органа по приходите. Въпреки това данъчно задълженото лице следва да знае, че **ако отказът от данъчен кредит по ЗДДС не е свързан с непризнаване на данъчната основа на доставката по смисъла на ЗКПО**, то и **самият счетоводен разход по отношение на отказания данъчен кредит ще бъде данъчно признат разход за целите на ЗКПО**.

Позовавайки се на чл. 26, т. 3 от ЗКПО, данъчно задълженото лице може само да прецени дали отчетеният от него счетоводен разход няма да се признае за целите на ЗКПО, ако представлява начислен ДДС или ползван данъчен кредит по реда на ЗДДС, когато разходът от стопанската операция, с която е свързан данъкът върху добавената стойност, не е признат за

данъчни цели по реда на ЗКПО и съответно *своевременно да преобразува счетоводния си финансов резултат за годината на отчитане на разхода* или да изчака потвърждаването на разхода за данъчни цели от последваща данъчна ревизия по ЗКПО, като съответно си *поеме риска от плащане на лихви за невнесен в срок корпоративен данък*, в случай че в действителност стопанската операция, по повод на която не е признат данъчният кредит, не е призната за данъчен разход по смисъла на ЗКПО. Ако данъчно задълженото лице е убедено, че данъчният кредит е отказан поради неспазване на определени изисквания на ЗДДС и ППЗДДС, а не поради факта, че стопанската операция не е осъществена или не е свързана с независимата икономическа дейност на предприятието, то тогава няма да преобразува своя данъчен финансов резултат и ще отчете разхода като данъчно признат по реда на ЗКПО.

Използвани източници

curia.europa.eu. (n.d.).

dv.parliament.bg/DVWeb/showMaterialDV.jsp?idMat=143150. (n.d.).

(n.d.). European Court of Auditors, Special report.

taxation-customs.ec.europa.eu>taxation>vat-and-administrative-cooperation-eu.
(n.d.).

www.revenue.ie/en/companies-and-charities/corporation-tax-for-companies/corporation-tax/basis-of-charge.aspx. (n.d.).

(2017). Европейска Комисия – Съобщение за медиите, Брюксел, 28 септември 2017. Брюксел: Европейска Комисия.

(2019). Европейска Комисия – Съобщение за медиите, Брюксел, 5 септември 2019. Брюксел: Европейска Комисия.

СТОПАНСКА АКАДЕМИЯ „Д. А. ЦЕНОВ“ - СВИЦОВ

НАУЧНИ ИЗСЛЕДВАНИЯ
НА ДОКТОРАНТИ

ГОДИШЕН
АЛМАНАХ

ГОДИШЕН

АЛМАНАХ

НАУЧНИ ИЗСЛЕДВАНИЯ
НА ДОКТОРАНТИ



Том XV, 2022

Книга 18

Том XV, 2022 г.
Книга 18

Академично издателство
„ЦЕНОВ“ - Свищов

СТОПАНСКА АКАДЕМИЯ „Д. А. ЦЕНОВ“

ГОДИШЕН
АЛМАНАХ
НАУЧНИ ИЗСЛЕДВАНИЯ
НА ДОКТОРАНТИ

Том XV – 2022, книга 18

Студии и статии

АКАДЕМИЧНО ИЗДАТЕЛСТВО „ЦЕНОВ“ – СВИЩОВ

РЕДАКЦИОНЕН СЪВЕТ:

Доц. д-р Красимира Славева – главен редактор
Проф. 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
Милена Александрова – технически секретар

Съдържание

Студии

Анна Димитрова Димитрова
ПРЕКИ ЧУЖДЕСТРАННИ ИНВЕСТИЦИИ – ИКОНОМИЧЕСКИ РАСТЕЖ И
ДЕТЕРМИНАНТИ НА ПРИВЛЕКАТЕЛНОСТТА: ЛИТЕРАТУРЕН ОБЗОР5

Велизар Руменов Йорданов
ПРОУЧВАНЕ ПРОЕКТИРАНЕТО НА ДИСТРИБУЦИОННИ
КАНАЛИ ЗА ХРАНИТЕЛНИ СТОКИ:
КОНЦЕПТУАЛНО-МЕТОДОЛОГИЧНИ И ЕМПИРИЧНИ АСПЕКТИ26

Галя Колева Монева
МЕНЮ ИНЖЕНЕРИНГ – ИНСТРУМЕНТ ЗА ПРИЛОЖЕНИЕ НА РЕВЕНЮ
МЕНИДЖМЪНТ В РЕСТОРАНТЪОРСКИЯ БИЗНЕС52

Грета Иванова Иванова
ИНТЕГРИТЕТЪТ В ОРГАНИТЕ НА ИЗПЪЛНИТЕЛНАТА ВЛАСТ
В БЪЛГАРИЯ75

Диман Христов Каранфилов
РИСКОВЕ ЗА ДЪРЖАВНИЯ БЮДЖЕТ ПРИ ПРИЛАГАНЕ
НА НУЛЕВА СТАВКА ПРИ ВОД МЕЖДУ БЪЛГАРСКИ
И РУМЪНСКИ ДРУЖЕСТВА93

Изабела Филипова Йонкова
РЕЛАЦИЯ „ЕТИЧНА ИНФРАСТРУКТУРА – ДОБРО УПРАВЛЕНИЕ“
В ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР115

Статии

Александра Георгиева Ангелова
ЕВРОПЕЙСКИ ПЛАНОВЕ И ПРОГРАМИ ЗА УСТОЙЧИВО РАЗВИТИЕ
И ПРИОБЩАВАЩ РАСТЕЖ В РАЗВИВАЩИТЕ СЕ ИКОНОМИКИ139

Александър Тихомиров Личев
ПРЕДПРИЕМАЧЕСТВОТО ОТ ВЪЗРАЖДАНЕТО ДО СРЕДАТА НА 20 ВЕК –
ПРАКТИЧЕСКАТА ИНТЕРПРЕТАЦИЯ НА ЗАРАЖДАЩАТА СЕ
БЪЛГАРСКА ПРЕДПРИЕМАЧЕСКА КУЛТУРА153

Алексей Асенов Гудев
ПРОБЛЕМИ ПРИ ОБЛАГАНЕТО С ДДС НА ТУРИСТИЧЕСКИ
ДРУЖЕСТВА В ХИПОТЕЗА НА ФАЛИТ167

Анатоли Филипов Велковски
МИТНИЧЕСКИЯТ СЪЮЗ И ВЪНШНАТА ТЪРГОВИЯ
НА РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ – ДИНАМИКА И ТЕНДЕНЦИИ177

Богомил Методиев Богомилов ЛИДЕРСТВО И ОРГАНИЗАЦИОННО РАЗВИТИЕ.....	191
Ваня Владимирова Галчева НАСОКИ ЗА ПОДОБРЯВАНЕ НА ФИНАНСОВИЯ МЕНИДЖМЪНТ НА ТЪРГОВСКИТЕ АВТОМОБИЛНИ ПРЕДСТАВИТЕЛСТВА В БЪЛГАРИЯ	201
Васил Пламенов Василев СПЕЦИФИЧНИ ОСОБЕНОСТИ, СЪСТОЯНИЕ И ТЕНДЕНЦИИ ВРАЗВИТИЕТО НА ПАЗАРА НА ТРАНСПОРТНИ УСЛУГИ В БЪЛГАРИЯ	214
Гален Петров Русинов РОЛЯТА НА РЕГУЛАТОРНИТЕ РАМКИ НА ЕС ЗА ОГРАНИЧАВАНЕ НА ЕМИСИИТЕ ОТ ПАРНИКОВИ ГАЗОВЕ	226
Горян Благовестов Милев ТРАНСФОРМАЦИЯ НА ИКОНОМИЧЕСКИТЕ СИСТЕМИ: ПРЕДПОСТАВКИ, ЗАКОНОМЕРНОСТИ, КОНЦЕПЦИИ	235
Елена Росенова Костадинова ДЕМОГРАФСКА ОЦЕНКА НА ПРИДУНАВСКИТЕ ОБЩИНИ КАТО ФАКТОР ЗА ИНТЕГРИРАНО РАЗВИТИЕ	247
Живка Антонова Петрова ВЛИЯНИЕ НА ПАРАЛЕЛНИЯ ИЗНОС НА ЛЕКАРСТВЕНИ ПРОДУКТИ ВЪРХУ ПАЗАРА НА ЛЕКАРСТВЕНИ ПРОДУКТИ В БЪЛГАРИЯ.....	263
Иванка Стефанова Янкова СТАТИСТИЧЕСКИ АСПЕКТИ НА УСТОЙЧИВОТО РАЗВИТИЕ – ПОЛИТИКИ, МЕТОДОЛОГИЯ, ИНДИКАТОРИ.....	278
Ивелин Симеонов Кичуков БОРСОВ АНАЛИЗ И ОЦЕНКА НА ТУРИСТИЧЕСКИТЕ ДРУЖЕСТВА НА БЪЛГАРСКИЯ КАПИТАЛОВ ПАЗАР	294
Ивелина Йорданова Станева ESG СТРАТЕГИИ ЗА УСТОЙЧИВО РАЗВИТИЕ В БЪЛГАРСКИТЕ БИЗНЕС ОРГАНИЗАЦИИ.....	307
Йордан Николаев Колев ИНТЕГРИРАН БАЗИРАН НА МЯСТОТО ПОДХОД – ОСНОВНИ СПЕЦИФИКИ И ПРИЛОЖЕНИЕ	322
Мирчо Радостинов Стоянов АНАТОМИЯ НА ФИНАНСОВИТЕ КРИЗИ: ОТ ГОЛЯМАТА ДЕПРЕСИЯ НАСАМ	335

Наталия Стоянчева Стоянова СТРАТЕГИЧЕСКИ ПРЕДИЗВИКАТЕЛСТВА ПРЕДРЕАЛИЗИРАНЕ ЦЕЛИТЕ ЗА УСТОЙЧИВО РАЗВИТИЕ В БИЗНЕС СЕКТОРА.....	345
Невена Руменова Ляскова-Великова РОЛЯ НА ИНОВАЦИИТЕ В ТУРИЗМА	359
Николай Василев Тодоров ЯПОНСКИ НОРМАТИВНИ РЕШЕНИЯ ЗА НАЛАГАНЕ МОДЕЛА НА КРЪГОВА ИКОНОМИКА	370
Петя Йорданова Тодорова ВЛИЯНИЕ НА КОНСТАТИРАНИ ОТ ПРИХОДНАТА АДМИНИСТРАЦИЯ НЕРЕАЛНИ ДОСТАВКИ ВЪРХУ ОБЛАГАНЕТО ПО РЕДА НА ЗКПО НА КРЕДИТНИТЕ ИНСТИТУЦИИ	384
Пламена Йорданова Колева СТАТИСТИЧЕСКИ АНАЛИЗ НА ДИНАМИКАТА НА ВХОДЯЩИЯ ТУРИЗЪМ В БЪЛГАРИЯ	396
Радка Иванова Василева ЛИКВИДАЦИОННИТЕ РАЗНОСКИ КАТО НЕДЕЛИМА ЧАСТ ОТ АНАЛИЗА НА РЕЗУЛТАТИТЕ ПО ИМУЩЕСТВЕНО ЗАСТРАХОВАНЕ В БЪЛГАРИЯ.....	411
Радослав Радославов Хитов ФРАГМЕНТАРЕН АНАЛИЗ НА ПАЗАРА НА ПЕТРОЛ В СВЕТОВЕН МАЩАБ	427
Силвия Петрова Петранова ПРОБЛЕМИ И ПЕРСПЕКТИВИ ЗА УСТОЙЧИВО РАЗВИТИЕ НА СЕКТОР АКВАКУЛТУРИ – ЕДИН ОТ СЪЛБОВЕТЕ НА СТРАТЕГИЯТА ЗА „СИН РАСТЕЖ“	437
Снежана Веселинова Найденова ПРЕДПРИЕМАЧЕСКИЯТ МОДЕЛ НА ОБУЧЕНИЕ КАТО ИНОВАТИВНА ПРАКТИКА В ОБРАЗОВАТЕЛНАТА СИСТЕМА – ПРОБЛЕМНИ ОБЛАСТИ, РЕЗУЛТАТИ И ЕФЕКТИ	452
Стелиян Богданов Стефанов ДАНЪЧНО-ОСИГУРИТЕЛНИ МОДЕЛИ В ЕС.....	469
Стефан Ангелов Пешов ПОЛЗИ ОТ ПОДОБРЯВАНЕ НА СЪБИРАЕМОСТТА ОТ ДАНЪЦИТЕ ВЪРХУ СДЕЛКИТЕ С ГОРИВА И НЕФТОПРОДУКТИ В БЪЛГАРИЯ	481
Тодор Димитров Георгиев ФОТОВОЛТАИЧНИТЕ ЦЕНТРАЛИ В ЕНЕРГИЙНИЯ БАЛАНС НА БЪЛГАРИЯ – СЪСТОЯНИЕ И ПЕРСПЕКТИВИ.....	491

Христо Симеонов Василев ПОДХОДИ ЗА РАЗРАБОТВАНЕ НА СТРАТЕГИИ ЗА ИНТЕГРАЦИЯ НА БИЗНЕСА.....	502
Цветомира Георгиева Велева МАКРОПРУДЕНЦИАЛНИТЕ ПОЛИТИКИ – ИНСТРУМЕНТ ЗА ПРЕДОТВРАТЯВАНЕ НА AD-НОС СИТУАЦИИ И РИСКОВЕ ПРИ БАНКИРАНЕТО	515
Цондю Стойчев Цондев ВЛИЯНИЕ НА ПАНДЕМИЯТА COVID-19 ВЪРХУ ЦЕНИТЕ НА НЕДВИЖИМИТЕ ИМОТИ – ГЛОБАЛНИ СВИДЕТЕЛСТВА И НАЦИОНАЛНИ ОСОБЕНОСТИ	529
Шендоан Ремзи Халит РОЛЯТА НА ЛИДЕРСТВОТО В ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР.....	541

ГОДИШЕН
АЛМАНАХ
НАУЧНИ ИЗСЛЕДВАНИЯ НА ДОКТОРАНТИ
Студии и статии
Том XV – 2022, книга 18

Даден за печат на 18.12.2023 г., излязъл от печат 20.12.2023 г.
Поръчка № 18868; формат 16/70/100; тираж 60

ISSN 1313-6542

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