

## СЪВРЕМЕННИ АСПЕКТИ НА ДАНЪЧНИТЕ ПРОЦЕСИ И КОНТРОЛ<sup>1</sup>

Доц. д-р Пепа Стойкова  
Проф. д-р Емилиян Тананеев  
Ас. Жельо Желев

### Резюме

В разработката се изследват основните процедури в данъчния контролен процес: регистрация, деклариране, установяване, събиране, обезпечаване и обжалване. Проучени са разпоредбите на материалните и процесуалните данъчно-осигурителни нормативни актове. Изследвани са теоретичните постановки и практическите проблеми на данъчните служители (органи по приходите и публични изпълнители) и на данъчнозадължените физически и юридически лица.

Поставени са два основни акцента – теоретичен и практически. Първият е ангажиран с въпросите за същността и спецификата на процедурите в данъчния контрол. Предлагат се варианти за тяхното развитие и усъвършенстване, съобразно конкретните условия за прилагане.

Вторият е насочен към практическата приложимост на основните данъчни процедури и установяване евентуалните затруднения в изпълнението им от участниците в данъчния контролен процес. На базата на проведено анкетно проучване се правят анализи и дават заключения за усъвършенстване на процесуалния данъчен контрол.

Изследването е насочено към идентифициране на проблеми в съдържанието и изпълнението на данъчните процедури. Това позволява да бъдат набелязани мерки за въздействие, които да доведат до по-голяма яснота, директност, бързина, точност, професионална адекватност и компетентност при участието на активния и пасивния данъчен субект. Качествената комуникация между данъчните служители (органи по приходите и публичните изпълнители) и данъчнозадължените физически и юридически лица може да доведе до икономия на времеви, материален и финансов ресурс.

**Ключови думи:** данъчно облагане, данъчен процес, данъчни процедури, данъчно-процесуален контрол.

**JEL:** H24, H25, H26, H71, K42.

---

<sup>1</sup> Авторското участие, е както следва:

Доц. д-р Пепа Стойкова: заглавие, резюме, ключови думи и JEL класификация на български и на английски език; увод; изложение – т. 1.; т. 3.1. и 3.7., обобщение и заключение; проф. д-р Емилиян Тананеев: от изложението: т. 2; ас. Жельо Желев: т. 3.2.; 3.3.; 3.4.; 3.5.; 3.6.

## **MODERN ASPECTS OF TAX PROCESSES AND CONTROL**

Assoc.Prof. Pepa Stoykova, PhD  
Prof. Emiliyan Tananeev, PhD  
Assist.Prof. Zhelyo Zhelev

### **Abstract**

The research examines the main procedures in the tax control process: registration, declaration, establishment, collection, provision and appeal. The provisions of the substantive and procedural tax-insurance normative acts have been examined. The theoretical formulations and practical problems of the tax officers (revenue authorities and public executors) and the taxable natural and legal persons have been investigated.

Two main accents - both theoretical and practical - are laid. The first is concerned with questions about the nature and specificity of tax control procedures. Variants are offered for their development and improvement, according to the specific conditions of application.

The second is aimed at the practical applicability of the main tax procedures and identifying the possible difficulties in their implementation by the participants in the tax control process. On the basis of a survey carried out, analyzes are carried out and conclusions are drawn on improving the procedural tax control.

The study is aimed at identifying problems in the content and implementation of tax procedures. This allows for the identification of impact measures that will lead to greater clarity, directness, speed, accuracy, professional adequacy and competence in the participation of the active and passive tax subjects. Qualitative communication between tax officers (revenue authorities and public executors) and taxable individuals and legal entities can lead to saving time, material and financial resources.

**Key words:** taxation, tax process, tax procedures, tax-control procedures

**JEL:** H24, H25, H26, H71, K42.

### **Увод**

Актуалността на изследването се основава на разбирането, че има пряка връзка между начина, по който се прилагат конкретните данъчни процедури, и резултатността от данъчния контролен процес. Изследването на данъчните процедури е практически полезно за повишаване събираемостта на публичните вземания. То се отразява на качеството на теоретичните трактовки, включени в учебния процес при изучаване организацията, методологията и технологията на данъчно-осигурителния контрол.

**Целта** на разработката е да се набележат възможностите за оптимизиране на данъчните процедури чрез систематизиране на оперативните проблеми. Определянето на теоретичната и нормативната същност на данъчните процедури и текущото им изпълнение въздействат пряко върху администрирането на публичните вземания. Възможните подобрения на процедурите водят до повишаване резултатността от последващия контрол върху тях.

**Задачи:**

1. Да се установят релевантните разпоредби, формиращи правната рамка при изпълнение на данъчния процес.
2. Да се идентифицират проблемите, водещи до административни нарушения при прилагане на данъчните процедури: регистрация; деклариране; установяване; събиране; обезпечаване и обжалване.
3. Да се обобщят резултатите от изследваните проблеми на участниците в данъчния процес, като се систематизират възможностите за усъвършенстване на данъчния контролен процес, чрез промяна на прилаганите данъчни процедури.

**Тезата** на изследването е, че административните нарушения в данъчния процес се дължат на затруднения в нормативното и теоретичното тълкуване на данъчните процедури, което е предпоставка за отклонения от точното им практическо прилагане.

Събираемостта на публичните вземания може да се увеличи, като се редуцират технологичните проблеми по администриране на данъчните приходи. Когато съдържанието на категориите в данъчния контролен процес имат неясен регламент, това позволява нееднозначно тълкуване и некоректно прилагане (Симеонов, О.; Лечева, И.; Асенов, Е. и др., 2015). Липсата на яснота води до субективизъм и конфликтност в данъчния контрол. Създава се агресивна работна среда, в която намалява мотивацията за доброволно изпълнение на данъчно-осигурителните задължения. Дейностите по обезпечаване и принудително събиране на плащания от данъци и други плащания увеличават разходите по администриране на публичните вземания.

**Обект** на изследването е нормативната, теоретичната и практико-приложната характеристика на данъчния процесуален контрол при администриране на публичните вземания.

**Предмет** на изследването са данъчните процедури, които се прилагат, от една страна, от служителите на НАП (органите по приходите и публичните изпълнители), а от друга страна, от данъчните субекти (данъчнозадължените физически и юридически лица).

**Методика.** В изследването се прилагат основно системният, ситуационният, комуникативно-експресивен и креативен подход, както и редица методи – интервю, анкета, наблюдение, сравнение, анализ и синтез, експертна оценка, аналогия, индукция и дедукция.

## Изложение

Органите по приходите и публичните изпълнители осъществяват своите права и задължения посредством правнорегламентирани процесуални действия, които са обособени в отделни производства. Тяхната съвкупност определя съдържанието на данъчно-облагателния процес. Изпълнението му се основава на коректно зададените нормативни параметри, които регулират правоотношенията между отделните участници в процеса. Многообразието на лични, колективни и обществени интереси в данъчно-осигурителния процес налага да има конкретно определена процедура за всеки етап от процеса, въз основа на която да се гарантира еднаквото прилагане на правните норми. Данъчният контрол е особен вид административен процес, който е съвкупност от процедури. Конкретните производства, които се развиват в него, могат да се обособят по насоченост на процедурите, съобразно приложимите изисквания на Административнопроцесуалния кодекс и Данъчно-осигурителния процесуален кодекс.

*Производство по регистрация.* В действие е специален единен регистър, отговарящ пряко на целите и задачите на данъчното облагане и задължително осигуряване.

*Производство по деклариране.* В съответствие с изискванията на материалните данъчни закони данъкоплатците подават различни по форма и съдържание декларации.

*Контролно установително производство.* Основната цел е да се определи фактическият размер на дължимите данъци и осигуровки, законността на основанията за установяване, изменение, прихващане и възстановяване на вземанията. Установяват се и релевантните факти и обстоятелства, свързани с облагането.

*Обезпечително производство.* В Данъчно-осигурителния процесуален кодекс са описани процесуалните действия за обезпечаване на публичните вземания от страна на държавата.

*Изпълнително производство.* Изпълнението по събирането на публичните вземания може да бъде доброволно или принудително. Регламентирани са способите за погасяване. Едно от административните препятствия за започване и развитие на бизнес в нашата страна се изразява в сравнително високите нива на разходвано време за плащане на данъци, осигуровки, такси и др. Около три пъти повече е времето, необходимо за уреждане на тези задължения в сравнение с администрирането на данъчните задължения в развитите европейски страни (Димов, О., 2010). В доклад на Световната банка, свързан с бизнеса и работните места за последните години, е посочено, че за данъчните плащания в нашата страна бизнесът отделя 616 часа срещу 192 часа в Организацията за икономическо сътрудничество и развитие /ОИСР/ ([www.worldbank.org](http://www.worldbank.org)). Коректното изпълнение на данъчните процедури се основава и на точното прилагане на европейските директиви и регламенти. Наличието на „данъчна хармонизация е

основна предпоставка за ефективност на провежданата обща икономическа политика в рамките на Европейската общност“ (Радулова & Александрова, 2015).

*Производство по обжалване.* Защитата срещу незаконосъобразно действие на органа по приходите може да се осъществи чрез обжалване по административен и по съдебен ред.

## **I. Същност и особености на основните данъчни процедури<sup>2</sup>**

*1. Регистрация.* Определена част от данъкоплатците подлежат на регистриране от приходната администрация по ред, указан от законодателя. За тази цел е създаден и поддържан специален регистър с база данни на данъчно задължените лица. Не подлежат на вписване в съответните регистри местните физически лица и чуждестранните физически и юридически лица за доходи, подлежащи на облагане при източника с окончателен данък (Тананеев, 2013).

В Националната агенция за приходите се води регистър. Съгласно изискванията на чл. 81, ал. 1 (Данъчно-осигурителен процесуален кодекс, 2005) е регламентирана информацията, която съдържа регистърът.

Данните за местните и чуждестранни физически лица, които подлежат на регистриране, се вписват в регистъра от съответната териториална дирекция въз основа на първата подадена декларация, свързана с данъчното облагане или задължителните осигурителни вноски.

Законодателят допуска възражения (обжалване) на актове и откази за регистрация или дерегистрация (прекратяване на регистрацията) във водените за целта регистри. Възражението е в писмена форма и се извършва по реда, предвиден за обжалване на ревизионни актове. Непроизнасянето в срок за извършването на регистрация или дерегистрация в специален регистър се смята за отказ, който може да бъде обжалван по реда за обжалване на ревизионни актове, в 14-дневен срок от изтичане на срока за произнасяне.

Регистрираните лица се идентифицират чрез единен идентификационен код по БУЛСТАТ, а едноличните търговци – чрез единен граждански номер, съответно личен номер на чужденец, единен идентификационен код по БУЛСТАТ. Идентификацията на физическите лица, които не са вписани в регистъра на БУЛСТАТ, се извършва чрез единния граждански номер или личен номер на чужденец. Допуска се и регистриране чрез служебен номер. В регистъра се поддържа и съхранява архив за лицата с

---

<sup>2</sup> За повече подробности вж. Тананеев, Ем., Стойкова, П. и др. Данъчен контрол и администрация. Фабер, 2013.

прекратена регистрация.

Регистрацията се прекратява със смъртта на физическото лице, с отпадане на основание за нейното извършване, както и в други нормативно определени случаи. Съгласно изискванията на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (Данъчно-осигурителен процесуален кодекс, 2005) на всяко регистрирано лице се открива данъчно-осигурителна сметка.

2. *Административно обслужване.* Законодателят е постановил точния ред за административното обслужване на данъкоплатците. В неговия обхват се включва издаването на различни документи, които имат значение за признаване, упражняване или погасяване на права или задължения. Съответният документ се издава по искане на заинтересованото лице след отправено писмено искане до компетентната териториална дирекция.

Искането може да бъде подадено чрез всяка териториална дирекция до съответната компетентна териториална дирекция, чрез регистриран или лицензиран пощенски оператор, а също и по електронен път. Към искането се прилагат необходимите за издаването на документа доказателства, ако това е предвидено в нормативен акт. В случаите, при които издаването на документа не е в компетентността на органа по приходите, производството се прекратява. Подателят на искането се уведомява и му се дават указания относно компетентния да издаде документа орган или организация.

В 7-дневен срок органът по приходите съобщава писмено мотивите за отказ да издаде съответния документ. Непроизнасянето в срок по искането за издаване на документа се приема за мълчалив отказ. Отказът може да се обжалва в 14-дневен срок от съобщаването му пред териториалния директор. Пред компетентния орган, в указания от законодателя срок, може да се оспори и съдържанието на документ, който удостоверява факти с правно значение или в който се признава или отрича съществуването на права и задължения (Данъчно-осигурителен процесуален кодекс, 2005).

Жалбата се подава чрез органа по приходите, издал или отказал издаването на документа, в 7-дневен срок. Пред териториалния директор може да се оспори и съдържание на такива документи, които целят удостоверяване на факти с правно значение или в които се отрича или признава съществуването на релевантни права или задължения.

Отказът за издаване на документ може да се обжалва пред окръжния съд по местонахождение на териториалната дирекция. Не може да се оспорва пред съд съдържанието на документ. В съда се решават въпросите, след като е изчерпана възможността или е изтекъл срокът за обжалване по административен ред.

Когато жалбата е основателна, съдът задължава съответния орган по приходите да издаде документа, без да дава указания по неговото съдържание.

3. *Деклариране.* Декларацията може да се подаде от декларатора

чрез лицензиран пощенски оператор или по електронен път. Тя, както и другите подлежащи на подаване документи, се представят в компетентната териториална дирекция, освен ако с нормативен акт не е предвидено друго. В случай на лична преценка за необходимост декларацията може да се подаде и чрез пълномощник. И в двата случая подаващият документите следва да удостовери самоличността и/или представителната си власт.

Формата за валидност на декларациите е писмена. Попълват се утвърдените от министъра на финансите образци. Те са на хартиен или технически носител, има утвърдена форма на запис и по електронен път. Органът по приходите, който приема декларацията или другите подлежащи на подаване документи, е задължен, при изявено желание от данъкоплатеца да му окаже съдействие по всички въпроси, свързани с попълването, без лично да го осъществява.

Приемащият служител на приходната администрация може да откаже данъчната декларация, когато: не е подписана; не е подадена от упълномощено лице или не съдържа данни за идентификация. Приетата декларация се отразява във входящ регистър, като на подателя се съобщават в писмена форма входящия номер и датата на подаване. Получената чрез пощенски оператор декларация се завежда с датата на пощенското клеймо и се отбелязва начинът на получаване. Подаване на декларации, заедно със съпроводителните приложени документи, се удостоверява с протокол, който се съставя и подписва от приемащия орган по приходите. Законодателят определя видовете декларации и допълнителните данни и документи, подлежащи на подаване и на технически (или само на технически) носители.

Подаването на декларации, документи или данни по електронен път, лично или чрез представител, се извършва с универсален електронен подпис. Автоматично се издават входящ номер и дата, които се изпращат на подателя с електронно съобщение. Не се приемат декларации и други документи и данни по електронен път, когато не отговарят на определени изисквания (Гудман, М., 2016).

При подаването на декларациите и другите документи е възможно да се установят и несъответствия. Различията са по съдържанието на подадената декларация и изискванията за попълването ѝ. Възможно е несъответствие между данните в декларацията и данните, получени от органите по приходите от трети лица или администрации.

Приемащият документите служител на приходната администрация поканва данъкоплатеца да отстрани несъответствията в 14-дневен срок от получаването на съобщението. Отстраняването на несъответствията се извършва с подаване на нова, коригирана декларация. Когато неточностите са в данъчния регистър, те се отразяват от органа по приходите на съответната териториална дирекция, за което се уведомява лицето в 14-дневен срок за направените изменения.

След подаването на декларацията, но преди изтичането на законо-

установения срок за подаването ѝ, подателят има право на промени, свързани с декларираните данни и обстоятелства. Корекциите и допълненията се извършват с попълването и подаването на нова декларация. Законодателят разрешава, коригиращите декларации за задължителни осигурителни вноски да се подават и след изтичане на законоустановения срок.

*4. Установяване на данъците.* Допуска се предварително установяване на данъци и задължителни осигурителни вноски. Данъкоплатецът сам изчислява основата и дължимия данък и/или задължителните осигурителни вноски, които внася в определените срокове. Когато органът по приходите установи несъответствия, които са свързани с основата за данъчно облагане и размерите на данъчното задължение и задължителните осигурителни вноски, поради неотразяването им по съответния законов ред, се издава акт за установяване на задължението. С него данъчният орган извършва необходимите корекции в декларираните данни. Актът се съобщава на задълженото лице, в указаните от законодателя срокове. Данъчният субект може да се обжалва в 14-дневен срок от получаването му пред териториалния директор.

Задълженията за данъка или за задължителните осигурителни вноски подлежат на установяване чрез извършване на ревизия, независимо от издаването на акта, включително и когато е обжалван. Размерът на задължението се съобщава на данъкоплатеца, като той може да изисква от органа по приходите в 30-дневен срок да му се издаде акт за установяване на задължението.

Акт може да се издаде и служебно, когато задължението не е платено в срок и не е извършена ревизия. Задълженото лице има право да получи справка за начина, по който е изчислено задължението, съдържащо данни за данъкоплатеца, вида, основанието, общия и неплатения размер.

Актът може да се обжалва в 14-дневен срок от получаването му пред директора на териториалната дирекция.

Данъчните задължения и задължителните осигурителни вноски се установяват с ревизионен акт. Съставя се по образец, който е утвърден от изпълнителния директор на Националната агенция за приходите. С него се установяват, изменят и/или прихващат задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски. Ревизионният акт е основанието за възстановяване на недължимо платени или събрани суми.

В чл. 20 (1) (Данъчно-осигурителен процесуален кодекс, 2005) е посочено съдържанието на акта. В него се съдържат основните данни, необходими за идентификация на участващите страни в правоотношението и информация за данъчните събития.

*5. Отсрочване и разсрочване.* Условието за отсрочване и разсрочване са правно регламентирани от законодателя чл. 183 (1) (Данъчно-осигурителен процесуален кодекс, 2005). Инициативата за подобна процедура може да бъде на данъкоплатеца – длъжник до съответния компетентен орган. Възможно е да се запази неделимостта на общата сума, но да се



определи нов срок за погасяване на задължението, което го отсрочва до нов краен срок или издължаването да става на части (разсрочване), съгласно предварително разработен и одобрен погасителен план.

Процедурите по отсрочване и разсрочване се допускат само при наличието на точно определени условия, които са регламентирани в чл. 183 (2) (Данъчно-осигурителен процесуален кодекс, 2005). Регламентирани са и условията, когато отсрочване или разсрочване не се разрешава:

Правомощията за издаване на разрешения за отсрочване и разсрочване са посочени в чл. 184 (1) (Данъчно-осигурителен процесуален кодекс, 2005). Предложение за отсрочване и разсрочване на публични вземания на регистрирани земеделски производители и тютюнопроизводители може да се подава чрез министъра на земеделието и горите.

Когато компетентен орган за отсрочване или разсрочване е министърът на финансите, съответно изпълнителният директор на Националната агенция за приходите, молбата и доказателствата към нея се подават чрез териториалния директор – за задължения за данъци или задължителни осигурителни вноски, а за други публични вземания – чрез органа, установил задължението, който представя мотивирано становище в 30-дневен срок.

Преди да се произнесе по искането за отсрочване или разсрочване, компетентният орган трябва да вземе под внимание представените доказателства и съгласието на Националния осигурителен институт. Разрешение не се издава, когато представите доказателства съдържат данни, които не отразяват действителните данни и обстоятелства или не съответстват на пазарните цени и условия.

Отказът да се издаде разрешение за отсрочване или разсрочване се извършва с мотивирано решение. То се връчва на длъжника в 7-дневен срок от издаването му. В него се посочва в какви срокове и пред кого може да бъде обжалвано. Непроизнасянето в срок по искането за издаване на разрешение за отсрочване или разсрочване се счита за мълчалив отказ.

В чл. 187 (1) (Данъчно-осигурителен процесуален кодекс, 2005) е посочено, че отказът може да бъде обжалван в 14-дневен срок от връчването му, чрез органа, който го е издал, пред съответния съд.

Законодателят дава възможност на органа, чийто отказ се обжалва, да преразгледа спорния въпрос. В 7-дневен срок от получаване на жалбата той може да издаде исканото разрешение за отсрочване или разсрочване. При разглеждане на жалбата двете страни – органът, чийто отказ се обжалва, и жалбоподателят – се призовават от съда. Ако съдът отхвърли жалбата, се произнася по задължението на съответния орган да издаде исканото разрешение за отсрочване или разсрочване. Това решение може да бъде обжалвано пред Върховния административен съд.

Отсрочването и разсрочването, като сложно протичащи процеси, могат да се осъществят и при по-различни от вече известните обстоятелства. Условията за това са регламентирани като особени случаи и са конк-

ретно параметрирани от законодателя.

*6. Принудително изпълнение.* В чл. 209 (1) (Данъчно-осигурителен процесуален кодекс, 2005) са дадени условията за принудителното изпълнение на публичните вземания. Определени са и страните в този процес.

Публичният изпълнител е оторизирано от законодателя лице, което осъществява необходимите процедури за обезпечаването и действията по принудителното изпълнение на публични вземания.

При необходимост страните в производството по принудителното изпълнение могат да ползват експерти, вещи лица, оценители, пазачи и преводачи.

Законодателят задължава всички лица, представляващи държавни и общински органи, които разполагат със сведения за доходи, имущество или актове на длъжника, да предоставят необходимата информация или данни. Към тези действия се пристъпва по писмено искане на публичния изпълнител и трябва да се извършат в рамките на 7 дни от получаването му. Банките, небанковите финансови институции, застрахователните дружества и кооперациите са длъжни да представят информация за сключените договори за доверително управление или предоставените банкови касетки, както и други сключени от тях сделки с длъжника, свързани с неговото движимо и недвижимо имущество или дялови участия (Ималова, Д. и др., 2016).

Обект на принудителното изпълнение на публичните вземания е цялото имущество на длъжника. Изключенията са посочени в чл. 213 (1) (Данъчно-осигурителен процесуален кодекс, 2005).

Разрешава се на длъжника да направи предложение, изпълнението да бъде насочено към друга движима или недвижима вещ, но само след като обяви цялото си имущество. Той може да предложи, изпълнението да бъде извършено чрез някои от исканите от публичния изпълнител способности.

Изложените варианти се отхвърлят, в случай че не е възможно пълно удовлетворение на изискванията, поставени от публичния вискател. Последният се произнася в 7-дневен срок от постъпването му. Отказът на публичния изпълнител подлежи на обжалване по реда на чл. 197 (Данъчно-осигурителен процесуален кодекс, 2005).

*7. Способи и други действия на принудителното изпълнение.*

Принудителното изпълнение на вземанията се извършва чрез:

1. Изпълнение върху вземания и парични средства в банки;
2. Изпълнение върху парични средства и вземания на длъжника;
3. Изпълнение върху движими и недвижими вещи и ценни книжа.

Публичният изпълнител може да използва всеки способ – поотделно или заедно, съобразно конкретно възникналата ситуация, по повод принудителното изпълнение на вземанията.

Когато производството е за събиране на разнородни публични вземания и имуществото на длъжника не е достатъчно за тяхното погасяване,

постъпленията до изчерпването им се разпределят съразмерно за данъчните и митническите задължения и задълженията за задължителни осигурителни вноски, за други публични задължения, които постъпват директно в съответния бюджет и за други публични вземания.

Възникнали спорове между публичните вискатели се решават от министъра на финансите или от оправомощени от него лица. Решението не подлежи на обжалване.

Ако публичното вземане не бъде платено в срок, се пристъпва към образуване на изпълнително производство. При необходимост публичният изпълнител може да препрати изпълнителното дело за извършване на изпълнителни действия на друг публичен изпълнител. На длъжника се изпраща съобщение, с което му се дава 7-дневен срок за доброволно изпълнение. Когато са налице няколко изпълнителни основания за различни публични задължения, образува се едно изпълнително дело, като се осигурява отчетност за погасяването на всяко от задълженията.

Когато не са заложили обезпечителни мерки, с постановление на публичния изпълнител са налага заповед, съответно възбрана. Заповедта и възбраната се налагат със съобщение.

Издаденото постановление от компетентния орган може да бъде обжалвано в 7-дневен срок пред изпълнителния директор на Националната агенцията по приходите. Неговото решение е окончателно, но подлежи на съдебен контрол.

Регламентирани са условията, при които принудителното изпълнение спира, без да се начисляват за това лихви. В производството за принудително изпълнение могат да участват следните страни:

- 1) публичен вискател;
- 2) длъжници или техни наследници / правоприменици, трети лица, отговарящи за плащане задължението на длъжника;
- 3) трети лица, които имат самостоятелни права върху обекти на изпълнението;
- 4) обезпечени кредитори.

Принудителното изпълнение може да бъде спряно при наличието на разработен план за оздравяване или на предложение за сключване на извънсъдебно споразумение. Ако се констатира неизпълнение на утвърдения план за оздравяване, съответно на извънсъдебното споразумение, изпълнителният директор на Националната агенцията за приходите възобнова спряното производство по принудително събиране.

Условията за прекратяване на производството по принудителното изпълнение се извършва с разпореждане на публичния изпълнител, указано в чл. 225 (1) (Данъчно-осигурителен процесуален кодекс, 2005):

Разпореждане за спиране на производството по принудителното изпълнение се издава в 7 дневен срок при установени регламенти.

Публичният изпълнител с разпореждане до банката може да разреши определена част от постъпилите или постъпващи по сметка на длъж-

ника суми да се оставят на негово временно разпореждане за неотложни плащания. Такова разрешение може да се даде, при условие че сумите са дължими по договори, свързани с основната дейност на длъжника и когато забавянето или непращането на тези суми може да доведе до тежки стопански последици за длъжника.

Ако вземането не е обезпечено или вещта не е била описана в съобщението за налагане на заповест или възбрана, изпълнението се извършва чрез опис. Публичният изпълнител насрочва времето за извършване на описа, чието съдържание е точно определено.

При недвижим имот описът се извършва, след като публичният изпълнител се увери, че имотът е действително собственост на длъжника след получаване на писмена справка от службата по вписванията. Описът съдържа данни за местонахождението на имота, неговите граници, вписаните възбрани и ипотечи, дължимите данъци и други обстоятелства, свързани с него.

По преценка на публичния изпълнител вещта може да бъде предадена на пазач или се оставя на съхранение в определено от изпълнителя място. Пазачът се назначава от публичния изпълнител, който определя възнаграждението му. Той е длъжен да пази вещта с грижата на добър стопанин и да дава отчет за приходите от нея и за разходите по пазенето ѝ. Недвижимите имоти се оставят във владение на длъжника до извършване на продажбата. Публичният изпълнител може да определи срещу възнаграждение управител на имота, ако длъжникът пречи на огледа или не управлява добре имота.

Публичният изпълнител оценява вещта по нейната пазарна стойност. При необходимост за оценката може да бъде привлечен оценител по списъка на Националната агенция за приходите. Оценката не трябва да бъде по-малка от данъчната оценка, а оценката на моторните превозни средства не трябва да е по-малка от застрахователната оценка.

Ако е недоволен от оценката, длъжникът или взискателят в 7-дневен срок може да поиска от изпълнителния директор на Националната агенция за приходите възлагане на нова оценка. Това е така, когато се оспорва оценката на вещи с единична цена при ново състояние, повече от 2000 лв., както и за произведения на изкуството, предмети от благородни материали и антикварни предмети, определени от публичния изпълнител, в 7 дневен срок може да бъде поискана контролна оценка. Тя се извършва от трима оценители по списък на Националната агенция за приходите.

Не се започва принудително изпълнение върху права и вещи, за които разходите по описване, съхраняване и продажба са несъразмерни с очакваните приходи.

*8. Обжалване на ревизионен акт.* Обжалването на ревизионния акт се осъществява по административен ред и чрез съда.

Административното обжалване може да бъде изцяло или за отделни части в 14-дневен срок от връчването на акта. Жалбата се подава чрез

териториалната дирекция на Националната агенция за приходите, като в нея се посочват изрично доказателствата, за които се предлага да се постигне споразумение. Съставителят на ревизионния акт има право да посочи писмено пред решаващия орган и жалбоподателя доказателствата, за които предлага постигане на споразумение. Решаващ орган е съответният директор на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при Централното управление на Националната агенция за приходите.

Административното обжалване на ревизионния акт не е основание за спиране на неговото изпълнение. Жалбоподателят е в правото си да поиска спиране на изпълнението само за частта на ревизионния акт, която е обжалвана. Писменото искане се отправя до компетентния орган, като към него се прилагат доказателствата за направеното обезпечение в размера на главницата и лихвите към датата на подаване. В случаите, когато не е наложено обезпечение, искането трябва да съдържа предложение за обезпечение в същия размер.

Изпълнението на ревизионния акт може да бъде спряно от решаващия орган, когато е представено обезпечение в пари, безусловна и неотменяема банкова гаранция или държавни ценни книжа и е в размер на главницата и лихвите. В останалите случаи решаващият орган прави преценка, съобразно предоставеното, съответно предложеното обезпечение и може да спре изпълнението. В резултат на това свое решение, той задължава публичния изпълнител в определен срок, да наложи обезпечителни мерки върху предложеното, като обезпечение на имущество.

В 7-дневен срок решаващият орган издава решение за спиране на изпълнението. Отказът за спиране на изпълнението подлежи на съдебно обжалване също в 7-дневен срок. Компетентен да разгледа жалбата по същество е съответният Окръжен съд, който се произнася с определение.

Възможно е постигане на писмено споразумение между страните, в одобрение с писмена резолюция от решаващия орган по жалбата. Той се произнася по нея след изтичането на 14-дневен срок от началото на срока за произнасяне на жалбата, с която е направено предложението за постигане на споразумение.

Решаващият орган в 45-дневен срок от постъпването на жалбата я разглежда по същество и се произнася с мотивирано решение. Той може да потвърди, измени или отмени изцяло или частично ревизионният акт в обжалваната част. В чл. 155 (4) (Данъчно-осигурителен процесуален кодекс, 2005) е регламентирано, в кои случаи ревизионният акт се отменя изцяло или отчасти и преписката се връща на органа, издал заповедта за възлагане на ревизията със задължителни указания, за съставяне на нов ревизионен акт.

Съдебното обжалване на ревизионния акт се осъществява, чрез решаващия орган, пред Окръжния съд по местонахождението му, в 14-дневен срок от получаване на решението. Срокът за произнасяне по жал-

бата може да бъде продължен до 3 месеца. Затова е необходимо взаимно писмено съгласие между жалбоподателя и решаващия орган.

Обжалването на ревизионния акт пред съда не спира неговото изпълнение. Спиране може да изиска жалбоподателят само за частта на ревизионния акт, която е обжалвана пред съда. Към искането се прилагат доказателствата за направеното обезпечение в размер на главницата и лихвите. Когато няма обезпечение, искането трябва да съдържа предложение за обезпечение в същия размер. В 14-дневен срок от подаване на искането за спиране съдът се произнася с определение, което подлежи на обжалване пред Върховния административен съд.

Съдът решава делото по същество. Той може да отмени изцяло или частично ревизионния акт, да го измени в обжалваната част или да отхвърли жалбата. Със съдебното решение не се допуска изменение на акта във вреда на жалбоподателя.

Решението на окръжния съд подлежи на касационно обжалване чрез съда, който е издал обжалваното решение. В производството пред Върховния административен съд, който се явява касационна инстанция, се допускат само писмени доказателства.

## **II. Контрол върху изпълнението на данъчните процедури<sup>3</sup>**

### **2.1. Проблеми при осъществяване на данъчния контрол**

Изпълнението на контролна дейност е съпътствано от трудности и проблеми от организационен, субективен и друг характер. Съществуват усложнения при регистрирането и ранжирането на установените неправомерни отклонения, не е достатъчна адаптацията на проверяващите към изискванията за съвременен и адекватен данъчен контрол, проявява се субективизъм от органите по приходите и публичните изпълнители, липсва съгласуваност между различните субекти и участници в данъчното производство и др.

Посочените общи аспекти на част от проблемите в данъчния процес, могат да се систематизират в следната последователност:

1. Не е достигнат синхрон и организираност в дейността на отделните звена в администрацията по приходите. Липсва всеобхватност и единство на въздействието, което обществото да възприеме като възпиращ фактор срещу нарушенията в данъчно-осигурителния процес. В разнородността на практическите казуси невинаги съответните контролиращи са на високо професионално ниво, което се отразява на възможностите за противодействие срещу корупцията.

---

<sup>3</sup> За повече подробности вж. Тананеев, Ем. Изследване на възможностите за ограничаване на проблемите в данъчния контрол. АИ „Ценов“, 2013.

2. Липсата на устойчива правно-нормативна уредба въздейства демобилизиращо върху органите по приходите. Многозначността на многото и в някои случаи противоречащи си нормативни разпоредби увеличава усещането за ненаказуемост в нарушителите. Основна предпоставка е съществуващата в националното ни законодателство неопределеност. Практически няма ясно разграничаване между дейностите, разходите по тях и резултатите от тях на лицето като личност (гражданин) и като собственик на предприятие. Проблемно е точното установяване на относимостта, направлението и размера на направените разходи. В повечето случаи се получават приблизителни резултати, което поражда основателни съмнения в достоверността на направените констатации.

При определяне на конкретния размер на разходите, с които следва да се намалят приходите, съществуват непълноти в наличното данъчно и осигурително законодателство. Това дава възможност за индивидуално тълкуване на нормативните актове, което е съобразено с интересите на отделните данъкоплатци.

**В обобщен вид** многозначността в прилагането на правно-нормативната уредба и наличието на възможности за субективизъм водят до неопределеност и нестабилност в прилагането на законовите разпоредби. Посочените слабости са предпоставка за нарушения, които могат да се изложат в следните направления:

**Първо**, възможно е обявяването на разходи, които не са действително извършени. Документират се, за да се отчетат средства за извършени разходи при командировки, без лицето да е било реално в командировка и без да са направени такива разходи; начисляват се работни заплати, които не съответстват на реалните размери; сключват се фиктивни граждански договори за услуги, които не са извършени и др.п.

**Второ**, начислените разходи не съответстват на регламентираните изисквания да бъдат необходимо присъщи. Размерите им са неприемливи и надвишават предварително определения с нормативен акт лимит.

**Трето**, отчита се необосновано по-голяма маса на разходите от действително извършените и др. п. (Божков, В. и др., 2016).

Динамиката и честите корекции на съществуващата нормативна база показват трудностите при разработването на адекватни на актуалната пазарна ситуация данъчни разпоредби. Налични са промени в нормативните актове, които са осъществени през няколко дни, в няколко поредни или близки по време обнародвания в Държавен вестник. Тази перманентност на промяната в определена степен е предпоставка за несигурността на чуждестранните инвеститори.

3. Субективизмът в данъчния контрол е обусловен от стремежа за защита на собствените интереси чрез търсене на „добри взаимоотношения“ с представители на приходната администрация. Налични са възможности за еднолично тълкуване на отделни казуси и неправилно решаване

на спорове, заобикаляйки справедливостта в действащите нормативни актове.

Субективизъм е наличен и когато се проверяват обемите на реализираните обороти между частни предприятия, където заплащанията са до голяма степен в брой. Издават се фиктивни документи за транспорт, спедиция, плащания или не се издават никакви документи, което е нарушение, оставяно често пъти без последващи санкции.

Съществуват предприятия от типа „липсващ търговец“, т.н. фирми „фантоми“, които участват в ролята на междинни звена при осъществяването на стойностни обороти. В тези случаи проверяващите трябва да проявят не само безпристрастност, но и точно прилагане на законовите разпоредби. Проявите на субективизъм в данъчно-осигурителното законодателство и конкретно при осъществяване на данъчните процедури са тясно свързани с друго негативно явление в практиката – корупцията.

## 2.2. Етапи при осъществяване на данъчния контрол

Въздействието на данъчния контрол протича през етапи, които могат да се систематизират и посочат в следната последователност:

**В първия етап** се определят целите и задачите, въз основа на които се подбират оптималните начини за пряко или косвено въздействие. Съществуващото голямо разнообразие в дейностите в проверяваните обекти е подходящо, задачите да се степенуват по сложност.

В заключителната фаза на подготвителния етап се провежда инструктаж с органите по приходите. За да бъдат улеснени и да се повиши ефектът на оказваното въздействие, се извеждат данни за установяване на контакти с други физически и юридически лица, които имат отношение към проверяваните дейности на обектите.

Във **втория етап** се определят сроковете за изпълняването на отделните проверки. Необходимо е да се осигури логическа последователност при изпълнение на конкретните операции, за да не се създават допълнителни трудности в работата на данъкоплатците. На този етап наред с анализите (Михайлов, М., Митов, К., Колева, Р., Дончева, Л., 2012), лабораторните изследвания, инвентаризациите, анкетите, документалните проверки и др.п. се провеждат и разговори със съответните лица. Целта е да се изследват и установят причините, довели до съществени отклонения и нарушения. Когато е необходимо се извършват насрещни проверки, разпитват се свидетели и др.

**В третия етап** се съставят регламентирани от законодателя документи. Основните изисквания при документирането се изразяват в необходимостта от тяхното вярно и навременно изготвяне.

Последният етап е за реализацията на резултатите от реализираното въздействие. Когато се установят данъчни нарушения и укрития, се търсят законово предвидените отговорности.



## 1. Възможности за усъвършенстване на данъчните процедури

### 3.1. Пределни за ограничаване на грешките при осъществяване на данъчните процедури

Съществуват предели, в които могат да се ограничат растежът на грешките и отклоненията при реализиране на данъчни операции и процедури. Тези ограничители не предоставят възможности за преминаването на установената граница, след която дефектите обезсмислят съдържанието и значението на оказваното въздействие. Конкретните потребности да бъдат наложени такива ограничители, могат да възникнат по **два основни канала**.

**Първият** са сигналите и реакциите от външни органи и структури, които имат отношение към данъчно-облагателния процес. Те са извън пределите на ведомството и могат да бъдат получени от средства за масово осведомяване, както и от отделни данъкоплатци.

**Вторият** канал са реакциите в приходната администрация от страна на ръководителите в резултат на извършени вътрешни одити, проверки и тестове на системата. Съществува вероятност да има подобна реакция и от самите данъчни служители.

Необходимо е да се отговори ясно на въпроса за грешките, които не трябва да надхвърлят определените рамки на допустимост.

**Грешка първа.** Отлагане на решението, в онези случаи, когато при осъществени данъчни процедури са безспорно установени грешки и отклонения. За намаляване на вероятния риск от грешка се залага на възможността да се реши по някакъв начин възникналият казус и констатираните трудности с времето да намерят решение без непосредствената намеса на данъчния служител. Това провокира изчакването, а от своя страна и задълбочаването на проблемите.

**Грешка втора.** В стремежите да се реагира оперативно на допуснатите процедурни нарушения се предприемат недостатъчно обмислени, проверени и прибързани действия. В данъчното облагане съществуват много варианти за укрития и следователно е необходимо да бъде отделено достатъчно време за внимателно анализиране.

**Грешка трета.** Извеждане в приоритет на усета, предчувствието и импровизацията. Субективизмът не изключва емоционалния подход в процеса на реализиране на данъчните процедури. Интуицията играе важна роля при вземането на решения. Опитният данъчен служител се ориентира в работната среда и на базата на своя професионален усет относно същността и развитието на различните данъчно-облагателни процеси.

Данъчното облагане не е само целенасочена и планомерна, но и точно регламентирана дейност. Импровизациите не са акцент в така очертаните параметри. Определена част от данъчно-облагателните механизми и прилагани схеми протичат нетрадиционно и нестандартно. Осъществя-

ват се при сравнително сложни условия, като поставят на изпитание етиката и професионализма на поверяващите. В такава работна среда е възможно прилагането на ситуационни подходи в изпълнението на данъчни процедури, но съобразени с конкретните условия в обектите, подлежащи на въздействие.

Пределите за ограничаване на отклоненията и грешките в данъчно-облагателния процес са определени от точни правила. Чрез тяхното приложение отклоненията и грешките влизат в пределите на общоприетото и допустимото. По-съществените от тези правила са следните:

- въвеждане на вътрешни процедури, въз основа на които се разработва подходяща система за оповестяване на отклонения и грешки при осъществяване на данъчните процедури;
- разработване на адекватни механизми за получаване на обвързващи и конкретни отговори при съмнения или невъзможност да се извършат определени операции и процедури;
- лична отговорност за допуснати грешки и отклонения, отразяваща се на финансовите ресурси.

### **3.2. Алгоритъм при осъществяването на данъчните процедури**

Алгоритъмът, като точно определено предписание на последователността за действие при решаването на определено задание, има непосредствено приложение и в сферата на данъчните процедури.

В данъчната практика не се прилага алгоритмичен модел, обезпечаващ цялостна непогрешимост в работата на данъчните органи. Грешките и отклоненията (в които няма умисъл и не целят незаконно материално и друго облагодетелстване), са обективно и реално съществуващи.

### **3.3. Стратегии и тактики при осъществяване на данъчните процедури**

Необходимо е да има противодействие на възможностите за допускане на грешки и отклонения при осъществяване на данъчните процедури. Могат да се наблюдават два аспекта на разбиранията за зараждане на грешките и начините за тяхното противодействие. Първата гледна точка е описание на стратегията за преодоляване на грешки и отклонения, а втората е тактиката да бъдат премахнати или ограничавани неправомерните дейности на данъчната администрация при осъществяване на отделните данъчни процедури.

Посочените възможности за ограничаване на отклоненията и грешките могат да се изразят посредством изложените по-долу позиции за стратегията и тактиката при тяхното установяване:

**Стратегия I.** Допусканите грешки и отклонения е необходимо винаги да са по-малко от предварително планираните.

*Тактика I.* Грешките и отклоненията при данъчните процедури трудно се планират в реалното им измерение. Пристъпва се към изграждане на устойчива вътрешна система за защита, за ограничаване или съществено намаляване на грешките и отклоненията. Разработване на такива критерии, принципи и показатели, които да предполагат извършването на конкретните контролни операции и процедури само по един полезен, но и законосъобразен начин.

**Стратегия II.** Намаляване или рязко ограничаване на проблемите в системата като една от съществените предпоставки, генериращи отклонения и грешки.

*Тактика II.* Нарастване влиянието на процесите, свързани с операционната и организационната стандартизация на процедурите. Ясно, достъпно, разбираемо еднозначно и актуално описание на изискванията и показателите за правилно изпълнение на рисковите и значимите от гледна точка на качеството действия при изпълнение на данъчно-облагателните процедури.

**Стратегия III.** Подобряването на качеството на дейността на органи по приходите и публичните изпълнители. Намаляването на грешките и отклоненията не трябва задължително да се обвързва с увеличаване на разходите за постигането на този резултат.

*Тактика III.* Контрол при източника на грешки. Предприемане на необходимите актуални действия за установяване на отклоненията без да е необходимо наточване с нови разходи за допълнителни звена и структури, както и за диагностициране на рисковите зони.

**Стратегия IV.** Стимулиране на човешкия интелект за разкриване и предотвратяване на отклонения и грешки.

*Тактика IV.* Развиване на способности, знания и умения за откриване на първите и най-значими грешки и отклонения при осъществяване на данъчните процедури. Прилагане на система за точен и обективен анализ на първопричините, породили дефектите в данъчната сфера. Грешки могат да се открият не само от заинтересовани страни (данъкоплатци, осигуряващи се лица и др.), ръководителите или други лица, но и от самите изпълнители на отделните операции и процедури.

Посочените стратегии и тактики, за да бъдат изпълними, следва да бъде изведена следната систематизираност по отношение на:

*Преследвани конкретни цели:*

- откриването на грешки и отклонения трябва да се осъществи при възможно най-ранен етап в процеса на осъществяване на данъчните процедури;

- изясняване на същността, характера и времеви и териториален обхват на действие на факторите, определящи генезиса на грешките и отклоненията;

- контролиране на предпоставките, пораждащи основните грешки и отклонения, когато е невъзможно да бъдат игнорирани;

- предоставяне на сигурна и ефективно действаща обратна връзка за предприетите действия, за ограничаване на грешките и отклоненията.

*Предимства:*

- разработване и внедряване на нови, адаптирани към конкретните условия, методики, техники и подходи за намаляване на грешки и отклонения при реализиране на данъчните процедури;

- възможности за спиране на онези процеси, за които са установени налични грешки и отклонения. По този начин практически реално се ограничават вариантите за допълнително генериране на нови проблеми в работата на данъчните органи;

- стандартизиране и унифициране на повтарящите се и поддаващи се на систематизиране данъчни операции и процедури;

- промяна в разбирането за същността и силата на проявление на някои специфични грешки и на унифицираните подходи за тяхното ограничаване;

- предоставяне на правомощия за вземане на решения и даване на нови компетенции на конкретния данъчен служител, чрез които може да реализира непосредствен контрол върху вероятността за допускане на грешки и отклонения.

### **3. Анализ и изводи за състоянието и нагласата при осъществяване на данъчните процедури на базата на проведено анкетно проучване**

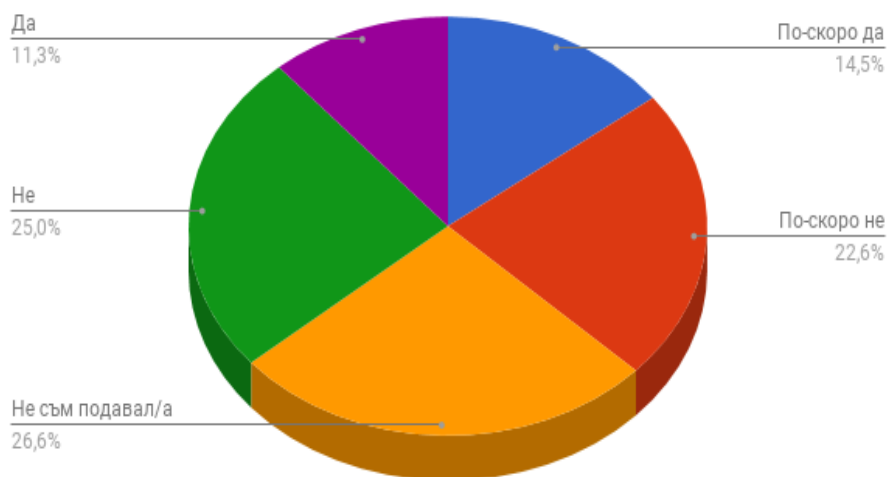
Анкетното проучване е осъществено в периода 01 юни – 20 юли 2017 год. Обхванати са 124 местни физически, местни юридически, чуждестранни физически и чуждестранни юридически лица. Зададените 28 въпроса са относно нагласите на данъчно задължените лица към **данъчните процедури**, осъществявани от НАП. Поради поставени ограничения за обема на настоящото изложение вниманието е насочено само към седем от зададените въпроси, които имат непосредствено отношение на анкетираните към осъществяваните данъчни процедури и контрол за посочения период.

#### **3.1. Начини за подаване на данъчна декларация**

Данните за **използваните начини за подаване на данъчна декларация** са установени с въпроса „*Кои от следните начини използвате, за да подадете Вашата данъчна декларация?*“

Около две трети от анкетираните (65,03%) подават декларациите си лично, а една трета – по електронен път. Основната причина за това е сравнително голямото улеснение за подобно деклариране на данъчните

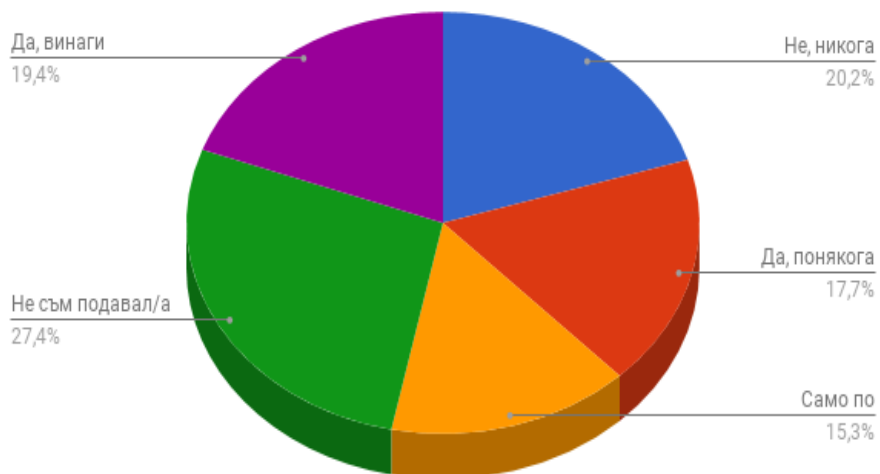




Фигура 2. Трудности при попълване и подаване на данъчна декларация от задължените лица

### 3.3. Използване на експертност на трети лица

Данните за използването експертността на трети лица при подаването на данъчна декларация са установени с въпроса „Използвате ли услугите на специалист за оформянето и попълването на данъчната Ви декларация?“



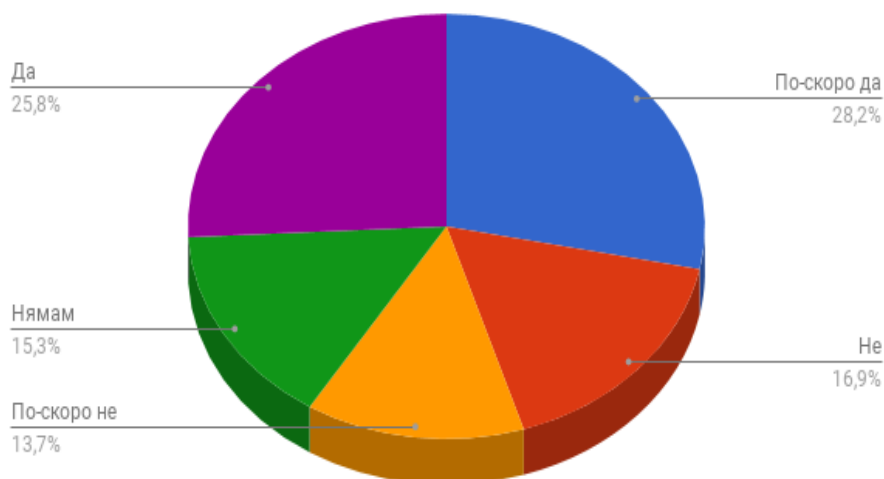
Фигура 3. Използване услугите на специалист при попълване на данъчната декларация

Отговорите на този въпрос в определена степен кореспондират със съдържанието на предходния въпрос. Основателно е да се предположи, че данъкоплатците, които изпитват някакви затруднения при попълване на своите данъчни декларации, могат да потърсят съответна помощ. От графиката е видно, че над половината – 52,4% или 65 от анкетираните данъчно задължени лица отговарят че ползват: „винаги“, „понякога“ и „по изключение“ чуждо съдействие. Малко над 22% (25 лица) отговарят, че не ползват услугите на специалисти при попълване на данъчните си декларации.

Изнесената информация дава основание да потърсим първопричините, породили подобно състояние. Данъчните декларации са сложни (в определени случаи неразбираеми, въпреки подробните и винаги ясни обяснения) за попълване, което предизвиква потребността от оказване на съдействие от други лица или органи. Генезисът на това състояние може да се потърси от вече отбелязаната необходимост за усъвършенстване на данъчните процедури и последващия на това контрол по тяхното изпълнение.

#### 3.4. Необходимост от изясняване на указанията

Данни за **необходимостта от изясняване на указанията за деклариране на данъчни задължения** са установени с въпроса „*Необходими ли са допълнителни разяснения (клипове в интернет, по-конкретни указания, рекламни кампании на НАП) относно начините за попълване и изпращане на данъчна декларация?*“



Фигура 4. *Необходимост от допълнителни разяснения за начините за попълване и изпращане на данъчна декларация от задължените лица*

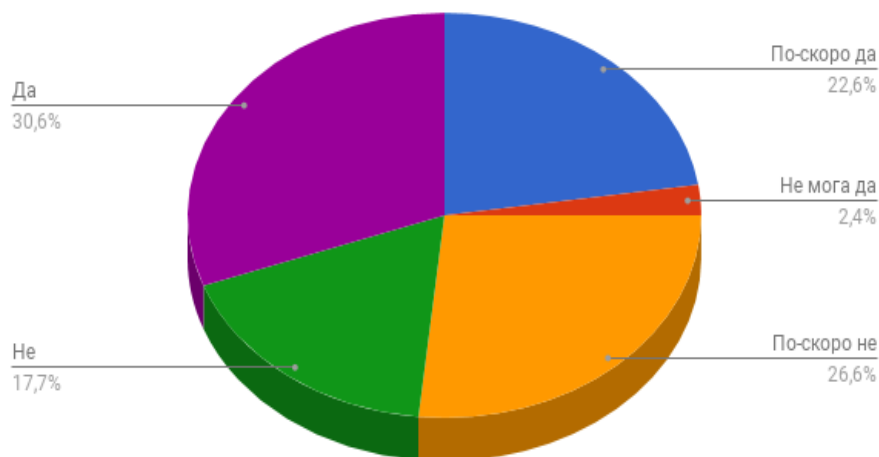
Данните показват превес на желанията на данъкоплатците да получат допълнителни разяснения, независимо под каква форма и начин, които

ще ги улеснят при попълване на данъчните им декларации. Над половината – 67 лица (54%) от анкетираните (отговорили с да и по-скоро да) приемат подобен подход от страна на данъчната администрация. Близко една трета от тях – 40 лица (29%), заявяват своите пълни или частични възможности при попълване на декларациите, като не се нуждаят от допълнителни разяснения. Относително високият процент на приемащите необходимостта за обяснения при попълване на декларациите навежда отново на заключението за потребността да бъдат усъвършенствани (включително и към насока за опростяване) на сега прилаганите данъчни процедури.

Веднага е необходимо да се отбележи, че това е процес, свързан с редица организационни, технически, методически (Йорданов, Кр., 2005), финансови, кадрови, и други реформи в данъчно-отлагателния процес и контрол (Димов, О., 2010). Не на последно място заслужава внимание и въпросът за съответни адекватни промени и в данъчното обезпечаване по прилагане на данъчните процедури. Това изисква адаптиране и корекции на данъчното ни законодателство, което в съвкупност с другите мероприятия изисква значително време за практическо осъществяване.

### 3.5. Мотивация на данъчно задължените лица

Данни за **мотивацията на данъчно задължените лица** са установени с въпроса „*Мотивиран ли сте да плащате Вашите данъчни задължения?*“



Фигура 5. Мотивираност на задължените лица да плащат данъчните си задължения

Налице е приблизително равенство между данкоплатците, опре-

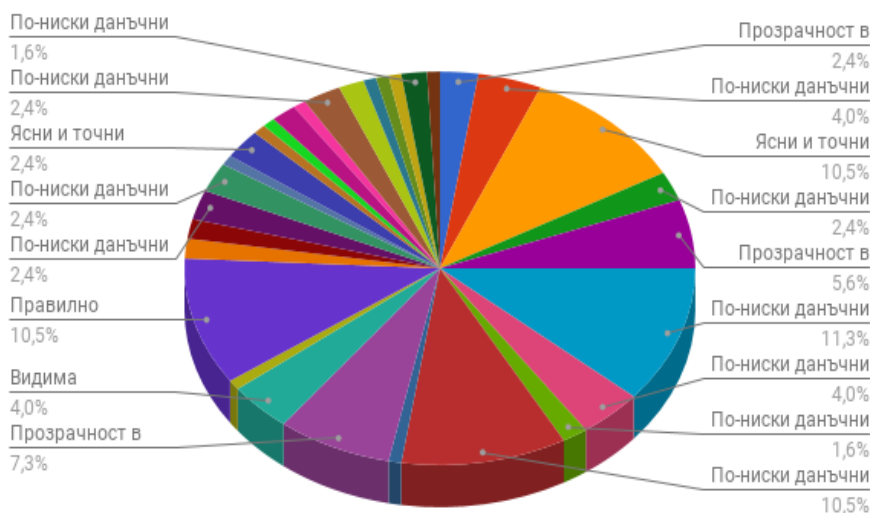


делено мотивирани да плащат своите данъчни задължения, и тези, които не са лоялни в своите задължения към бюджета. С превес от 8,9% или с 11 лица повече са данъкоплатците, неподлагащи на съмнение задълженията да изплащат данъците си. Така изнесените факти са обезпокоителни, тъй като значителна част от данъкоплатците нямат съответната нагласа за плащане. Това е потенциалният контингент от данъчни нарушители, които са склонни, при определени обстоятелства да пренебрегнат данъчното ни законодателство на базата на данъчни нарушения, измами (Динев, Д., 2006) и престъпления (Великов, И., 2007). Някои от тях прилагат все по-рафинирани и трудни за доказване подходи за избягване на задължителните данъчни плащания.

Възможностите за убеждаване на тези данъкоплатци в правилността и необходимостта от спазване на данъчното ни законодателство и редовното издължаване към бюджета са от различно естество. С голяма степен на вероятност за подпомагане на подобно начинание е усъвършенстването и рационализирането на данъчните процедури и контрол, с което би се повишила мотивираността за плащане на данъчните задължения.

### 3.6. Възможности за стимулиране

Данни за възможностите да бъдат стимулирани данъчно задължените лица са установени с въпроса „Какво би повишило Вашата мотивираност за изпълнение на данъчните си задължения?“



Фигура 6. Фактори за повишаване мотивираността на задължените лица за плащане на данъчните си задължения

Показателни са данните, изнесени в диаграмата – около една трета (32,2%) от анкетираните изискват прозрачност в разходването на паричните средства, събрани от данъци. Половината от анкетираните – 62 и 63 лица са посочили съответно, че „правилното управление на приходите, събрани от данъци“ и „по-ниските данъчни ставки“ биха били мотивиращ фактор да заплащат своите данъчни задължения. Съществен е и относителният дял на анкетираните – 35.5 % или 44 лица, посочващи необходимостта от прилагане на „ясни и точни нормативни изисквания“. Отново на преден план изниква необходимостта от засилване не само на прозрачността, но и на опростяване на отделните данъчни процедури.

### 3.7. Възможности за усъвършенстване

Данни за **възможностите за усъвършенстване работата на органите по приходите** са установени с въпроса „*Какво според Вас би могло да се промени в работата на служителите на НАП, с което да се оптимизират действията на органите по приходите с цел ограничаване на данъчните нарушения?*“

По степен на значимост са посочени по-важните предложения, които дават анкетираните данъкоплатци за подобряване работата на данъчната администрация. Същите имат пряко или косвено отношение към същността на данъчните процедури и данъчния контрол:

- подобряване на организацията по прилагане на данъчните процедури, за да се ограничи загубата на време в чакане и изпълнение на излишни и дублирани дейности;
- необходимост от ясни и точни процедурни правила;
- трябва да се въведат стимули в данъчните процеси (*не са дадени конкретни предложения*);
- липса на мотивация при осъществяване на данъчните процедури;
- по-малко документи за попълване, т.е. опростяване на механизма за осъществяване на данъчните процедури;
- да се измени изцяло стратегията на проверките;
- да отпадне мълчаливият отказ като процедурна възможност.

Систематизираните основни отговори на въпрос 28, дадени от анкетираните лица, показват ясно наличието на трудности в прилаганите данъчни процедури.

#### *Обобщение*

В резултат от извършеното изследване се установява необходимостта от усъвършенстване на данъчните процедури (Славков, 2001) и контрол (Дренска & Бобев, 2012). Изведени са констатации и предложения, дадени от самите данъкоплатци, отразяващи позициите им на участници в данъчно-облагателния и контролен процес. Те съдържат формираните им разбирания и интереси за мястото и значението на данъчните процедури за изпълнение на законовите разпореждания. Основните направления, в които

може да се обобщи проведеното изследване, са следните:

1. Законите разпоредби, отнасящи се до контролните процедури в данъчните процес, са несистематизирани, често променяни, недостатъчно ясни за приложение от данъчно задължените лица. Високото ниво на специализираност и детайлност в разписаните вътрешни правила, наръчници и процедурни формуляри са неясни и объркващи за данъкоплатците. Необходимо е опростяване и внасяне на яснота, бързина и технологична икономия, за да се спести от времето, което данъкоплатците разходват, за да изпълнят данъчните си задължения. В отговорите на анкетните въпроси преобладават мненията за необходимост от по-широко и по-често формиране на информационни кампании, насочени към разясняване на съществуващи и нововъведени правни норми. Данъчната култура би се повишила не само от мерки, насочени към санкции, но и от мерки, мотивиращи данъчната дисциплинираност на участниците в данъчния контролен процес.

2. Идентифицирани са основните проблеми при изпълнение на контролните процедури в данъчния процес. Те са насочени към липсата на мотивираност за участие в плащането на данъци. Част от отговорилите на анкетните въпроси данъкоплатци изразяват становище, че е необходима прозрачност в събирането, но и изразходването на данъчните приходи в бюджета. Съществуват мнения за необходимата одобрена полезност от данъкоплатците преди влягането на средствата от публични вземания в държавните дейности по образование, здравеопазване, обществен ред и сигурност, инфраструктура и др. Установява се преобладаващ дял на отговорилите като данъкоплатци, които нямат административни нарушения или имат до три броя, за предходните 10 год. Важен фактор, мотивиращ към административни нарушения, е възможността за проява на субективизъм при изпълнението на контролните процедури. Данъчно задължените лица се обединяват около необходимостта да се автоматизират максимално регламентиранияте процедури.

3. Така посочените обобщения на отговорите по анкетни проучвания показват необходимостта от следните подобрения на условията за приложение на контролните процедури в данъчния процес:

- нормативна яснота и устойчивост на действащите разпоредби;
- теоретическа обосновааност на детайлите в същността и приложението на данъчните процедури;
- практическа приложимост на процедурите, с акцент върху бъдещо избягване на повтарящи се дейности, опростяване на документооборота, съпътстващ изпълнението им, електронизиране на процесите с цел избягване на субективизма и корупционните нагласи.

## Заклучение

Усъвършенстването на данъчния процесуален контрол създава благоприятни условия за функциониране не само на цялостния данъчно-облагателен процес. Оказваното въздействие съдейства и за смекчаване на пазарните дефекти, осигуряване на по-голяма справедливост при разпределение на доходите, ограничаване данъчните нарушения и престъпления, стабилизиране на националната ни икономика и др. Повишаването на конкурентоспособността е „въпрос от съществено значение в условията на динамична пазарна среда и отвореност на националните икономики“ (Кунев & Несторов, 2010).

Съществува определена зависимост между данъчното облагане и контрол. Това са два неделими компонента на едно цяло. Не е възможен ефективен данъчен процесуален контрол върху несъвършени или слабо резултативни данъчни процеси и обратно. Подобренията в тези две взаимобусловени сфери са възможни, при условие че мероприятията за тяхното развитие и ефективност се осъществяват успоредно и в двете направления.

## Използвани източници

- (н.д.). Изтеглено на 15 ноември 2017 г. от [www.worldbank.org](http://www.worldbank.org).  
(н.д.). Изтеглено на 12 октомври 2017 г. от [www.taxback.com](http://www.taxback.com).  
Божков, В. и др. (2016). *Счетоводство на предприятието. /седмо основно преработено и допълнено издание/*. София: Издателска къща „Горекс Прес“.  
Великов, И. (2007). *Защита на сигурността на военни контингенти зад граница*. София: АМВР.  
Гудман, М. (2016). *Кибер престъпления*. София: millennium - „Алианс принт“ ЕООД.  
Данъчно-осигурителен процесуален кодекс (Обн. ДВ, бр. 105 29 декември 2005 г.).  
Димов, О. (2010). *Европейски митнически контрол*. София: Тракия.  
Динев, Д. (2006). *Икономически измами*. София.  
Дренска, Т., & Бобев, Р. (2012). *Данъчен и осигурителен контрол*. София: ИК – УНСС.  
Ималова, Д. и др. (2016). *Счетоводен софтуер в банките*. Свищов: АИ „Ценов“.  
Йорданов, Кр. (2005). *Основи на одита*. София.  
Кунев, К., & Несторов, Л. (2010). Подобряването на конкурентоспособността като елемент на фирмената стратегия. *Алманах научни изследвания. С А Д. А. Ценов - Свищов, бр. 13, 301-325.*

- Михайлов, М. и др. (2012). *Анализ на търговския бизнес*. Велико Търново: Фабер.
- Радулова, А., & Александрова, А. (2015). Фискалната консолидация в рамките на Европейския съюз - необходимост и/или предизвикателство. *Алманах научни изследвания. СА Д. А. Ценов - Свищов, бр.22*, 86-118.
- Симеонов, О., Лечева, И., Асенов, Е. и др. (2015). *Финансов контрол*. София: ИК УНСС.
- Славков, Б. (2001). *Данъчна система и данъчен контрол в Република България*. София: Тракия М.
- Тананеев, Е. (2013). *Изследване на възможностите за ограничаване на проблемите в данъчния контрол*. Свищов: АИ „Ценов“.
- Тананеев, Ем., Стойкова, П. (2013). *Данъчен контрол и администрация. /преработено и допълнително издание*. Велико Търново: Фабер.
- 1.(n.d.). Retrieved ноември 15, 2017, from [www.worldbank.org](http://www.worldbank.org).
- 2.(n.d.). Retrieved октомври 12, 2017, from [www.taxback.com](http://www.taxback.com).