



НЯКОИ ПРОБЛЕМИ НА ДАНЪЧНО-ОСИГУРИТЕЛНИЯ КОНТРОЛ В БЪЛГАРИЯ

Елена Стоянова

Собственик и управител на счетоводна кантора „Рекаунт“ ЕООД

Ключови думи:

Данъчно-осигурителен контрол

Национална агенция за приходите

Орган по приходите

Контролна дейност

Резюме

Контролът, осъществяван от органите на Националната агенция за приходите, е съпътстван от проблеми и слабости. Качеството на извършваните проверки и ревизии е занижено, преписките, обект на административно и съдебно обжалване, се увеличават. Противоречивата данъчна практика по идентични казуси е в нарушение на един от основните принципи на данъчното облагане – „еднакво прилагане на закона“ и директно влияе върху конкурентната среда и бизнеса в България. Причините за ниското ниво на контролната дейност се установяват в следните три направления: служители, законови регламенти и указания и използвани процедури.

Данъчно-осигурителният контрол е процес, регламентиран от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК)¹, при който се установяват задължения за данъци и осигурителни вноски. Процесът се осъществява от орган по приходите, оправомощен по силата на назначението си или посредством изрична писмена заповед. Установява се **съответствие** на декларирана информация от задълженото лице с действащото данъчно законодателство. В резултат на осъществения контрол **се определят по размер** дължимите данъчни и осигурителни вноски. Данъчно-осигурителният контрол по същество защитава **публичния интерес**, свързан с обезпечаването на средства в бюджета. Като се вземе под внимание фактът, че данъците са задължителни и определени по закон принудителни плащания с безвъзмезден характер, то и отношенията, свързани с определяне на техния размер, имат строга законова регламентация.

Националната агенция за приходите е държавен орган на бюджетна издръжка. Същата е създадена с цел установяване, обезпечаване и събиране на публични вземания и определени със закон частни държавни вземания². Тоест,

¹ В сила от 01.01.2006 г., обн., ДВ, бр. 105 от 29.12.2005 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 18 от 04.03.2014 г., в сила от 04.03.2014 г.

² Закон за Националната агенция за приходите, обн., ДВ, бр. 112 от 29.11.2002 г., посл. доп., ДВ, бр. 109 от 20.12.2013 г., в сила от 01.01.2014 г.

държавата възлага определянето на данъчни и осигурителни задължения в **пълн и законосъобразен** размер.

Контролът на органите по приходите се изразява в две основни направления:

- **Извършване на проверка³** – съвкупност от действия на органите по приходите относно спазването на данъчното и осигурителното законодателство, **без да се установяват** задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски на проверяваното лице.
- **Извършване на ревизия⁴** – съвкупност от действия на органите по приходите с цел **установяване на задължения** за данъци и задължителни осигурителни вноски.

С **проверката** се установяват факти и обстоятелства, които касаят правата и задълженията на данъчния субект за определен период от време, и се събират и анализират доказателствени средства, които са от значение за размера на неговите данъчни и осигурителни вноски. Проверките се документират с издаването на протокол или акт в зависимост от тяхното естество.

С **ревизията** се определят по вид, размер и срокове дължимите от субекта данъчни и осигурителни задължения. В резултат на ревизията се издават **ревизионен доклад⁵** (в който се прави мотивирано **предложение** от страна на ревизиращия екип за размера на данъчните и осигурителните задължения) и **ревизионен акт⁶** (който определя като основание и размер задълженията и ги прави изискуеми и ликвидни). Ревизионният акт представлява изпълнително основание⁷ и може да бъде обжалвано и събирано по принудителен ред, ако не бъде изпълнено доброволно.

Изследванията сочат, че през последните години нараства броят на издадените ревизионни актове, обект на административно и съдебно обжалване.

Административното обжалване на ревизионните актове се извършва пред директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централното управление на Националната агенция за приходите, като жалбата се подава чрез съответната Териториална данъчна дирекция, където е издаден актът. Изпълнителният директор на Националната агенция за приходите определя местонахождението и териториалната компетентност на дирекциите „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централното управление със заповед, която се обнародва в Държавен вестник.⁸ Обособени са 5 дирекции – в гр. Бургас, гр. Варна, гр. Велико Търново, гр. Пловдив и гр. София.

³ Чл. 110, ал. 3 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, в сила от 01.01.2006г., обн., ДВ, бр. 105 от 29.12.2005 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 18 от 04.03.2014 г., в сила от 04.03.2014 г.

⁴ Чл. 110, ал. 1 пак там

⁵ Чл. 117 пак там

⁶ Чл. 118 – чл. 120 пак там

⁷ Чл. 209 пак там

⁸ Заповед № 7 от 05.01.2006 г. за определяне местонахождението и териториалната компетентност на дирекциите „Обжалване и управление на изпълнението“ при централно управление на Националната агенция за приходите, обн., ДВ, бр. 4 от 13.01.2006 г., в сила от 01.01.2006 г.

Правото на обжалване на актовете по административен ред е правна гаранция, даваща възможност за защита на законните интереси на данъчните субекти. С подаването на жалбата се сезира горестоящ административен орган, който има правомощието да разгледа ревизионния акт. Директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” може да потвърди, измени или отмени изцяло или частично ревизионния акт в обжалваната част.⁹

При връщане на преписката за извършване на нова данъчна ревизия решаващият орган дава задължителни указания на органите по приходите¹⁰.

Практиката от административно обжалване на актовете е противоречлива. Решаващият орган е оперативно самостоятелен при вземане на своите решения и често в различните дирекции, в които се подават жалбите, се издават различни решения по идентични казуси. Това, от своя страна, води до **различна данъчна тежест** в различните градове и области на страната и **нарушаване на конкуренцията и бизнес средата**.

Над 46% от обжалваните ревизионни актове по административен ред са **отменени** или **върнати** за нова ревизия за 2011 г. от съответния директор на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението”.¹¹ Актуална информация от извършен анализ в Националната агенция за приходите за 2012 г. и 2013 г. липсва, но тенденцията за трите одитирани от Сметната палата години показва ръст на обжалването (21,68 на сто през 2009 г. до 33,92 на сто през 2011 г.), ръст на изцяло отменените ревизионни актове (от 30,8 на сто през 2009 г. до 33,9 на сто през 2011 г.), като потвърдените ревизионни актове бележат спад за одитирания период – от 55,6 на сто през 2009 г. до 53,7 на сто през 2011 г.

Значителна част от проблемите, които съпътстват контролната дейност, се дължат на квалификацията на лицата, ангажирани с процеса. Липсата на **законово регламентиране** относно **професионалната компетентност на органите по приходите**, пряко ангажирани с контролната дейност в структурите на Националната агенция за приходите, е една от основните причини за ниското качество на контролната дейност. На служители практически без необходимите **счетоводни познания и професионален опит** се възлага осъществяване на контролна дейност и то спрямо изготвени данъчни декларации и отчети от лица със значително по-голям опит и знания. За заемане на длъжност орган по приходите в структурите на Националната агенция за приходите и при съблюдаване изискванията на Закона за държавния служител¹² задължително се провежда конкурс. Служители от отдел „Управление на човешките ресурси”

⁹ Чл. 155, ал. 2 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, в сила от 01.01.2006 г., обн., ДВ, бр. 105 от 29.12.2005 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 18 от 04.03.2014 г., в сила от 04.03.2014 г.

¹⁰ Чл. 155, ал. 4 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, в сила от 01.01.2006 г., обн., ДВ, бр. 105 от 29.12.2005 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 18 от 04.03.2014 г., в сила от 04.03.2014 г.

¹¹ Одитен доклад № 0300000412, издаден с Разпореждане на председателя на Сметната палата № 260/14.12.2012 г., одитиран период – от 01.01.2009 г. до 31.12.2011 г., достъпен на адрес: 212.122.184.197/files/bg/Doklad_NAP_01_2013.doc

¹² Обн., ДВ, бр. 67 от 27.07.1999 г., в сила от 28.08.1999 г., посл. изм., ДВ, бр. 68 от 02.08.2013 г., в сила от 02.08.2013 г.

изготвят необходимата документация и пускат Обявление за конкурса. Изискванията към кандидатите са съобразени с утвърдените от ръководството на Националната агенция за приходите длъжностни характеристики. На следващата таблица са представени изискванията към кандидатите за заемане на длъжността инспектор по приходите в Дирекция „Контрол” съгласно длъжностна характеристика, утвърдена от ръководството на Националната агенция за приходите.

Изисквания за заемане на длъжност инспектор по приходите в Дирекция „Контрол“ в Националната агенция за приходите

Таблица № 1

Показател	Изисквания за заемане на длъжността
Образование и професионална област	<ul style="list-style-type: none"> - висше, бакалавър - икономика, право, стопанско управление или друго висше образование с подходящ профил
Професионален опит	не се изисква
Необходими компетентности	<ul style="list-style-type: none"> - Аналитична компетентност (събиране, обработване и анализ на информация и предлагане на ефективни решения) - Ориентация към резултати (постигане на високи резултати в съответствие с поставените цели и изисквания) - Работа в екип (участие в екипи, работещи в сътрудничество за постигане на обща цел) - Комуникативна компетентност (ефективен обмен на информация и ясно изразяване в устна и писмена форма) - Фокус към клиента (ефективно удовлетворяване на потребностите, интересите и очакванията на клиентите) - Професионална компетентност (професионални знания и умения, които са необходими за изпълнение на длъжността)

Конкурсите за заемане на длъжност инспектор по приходите се провеждат чрез тест за проверка на професионалните знания и умения и интервю-събеседване.

При запознаване с обявление за конкурс, изготвено от Националната агенция за приходите от 2013г., се установява, че тестът за проверка на знанията включва познаване на материалните данъчни и осигурителни закони, процесуалните правила и Закона за счетоводството, но **не включва** проверка на

знания в областта на финансовото, управленското счетоводство и анализа на финансовите отчети.

Важно за професионалната компетентност на органите по приходите е **нейното поддържане** с продължаващи обучения и семинари, включително с практическа насоченост. Динамиката в законодателството предполага непрекъснат стремеж към нови знания и желание за усъвършенстване. Дейностите по обучение в Националната агенция за приходите се административират от дирекция „Управление на човешките ресурси”, отдел „Обучение и развитие” и от дирекция „Център за професионално обучение” в Централното управление.

През 2012 г. са проведени 571 обучения и работни срещи с участието на 13 095 участника, като средният брой дни за обучение на един служител е 2,6 дни.¹³ За сравнение – през 2011 г. проведените обучения и работни срещи са 522, с участието на 11 381 служители, като средният брой дни за обучение на един служител е 3 дни (при заложено средногодишно на служител в НАП да се осигуряват минимум 2 дни за обучение)¹⁴. Същевременно се наблюдава рязко намаление на планираните обучения по теми, заявени от дирекция „Контрол“ в ЦУ на Националната агенция за приходите, срещу повишаване на броя на планираните и изпълнени обучения от други дирекции (от 120 през 2009 г. на 29 през 2011 г.).¹⁵

На база горните изследвания може да се обобщи, че Националната агенция за приходите не осигурява в достатъчна степен възможност за поддържане на професионалната компетентност на служителите си в контролната дейност под формата на организирани обучения с практическа насоченост.

Друга част от проблемите, съпътстващи контролната дейност, се дължат на **неспазването** от страна на лицата, ангажирани с процеса, **на етичните норми и изисквания**, които организацията е поставила към тях. Съгласно утвърдените от изпълнителния директор на Националната агенция за приходите „Етични норми за поведение на служителите на НАП”¹⁶ и в съответствие с разпоредбите на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, правилата, които следва да ръководят органите по приходите, осъществяващи контролна дейност, са следните:¹⁷

- **Законност** – действие в рамките закона, еднакво и точно спрямо всички лица, обект на данъчен и осигурителен контрол;

¹³ Годишен отчет за дейността на Националната агенция за приходите за 2012 г., достъпен на адрес: <http://www.nap.bg/page?id=100>

¹⁴ Пак там

¹⁵ Одитен доклад № 0300000412, издаден с Разпореждане на председателя на Сметната палата № 260/14.12.2012 г., одитиран период – от 01.01.2009 г. до 31.12.2011 г., достъпен на адрес: 212.122.184.197/files/_bg/Doklad_NAP_01_2013.doc

¹⁶ Етични норми за поведение на служителите в Националната агенция за приходите, източник – www.nap.bg

¹⁷ Чл. 2 – Чл. 6 от ДОПК, в сила от 01.01.2006 г., обн., ДВ, бр. 105 от 29.12.2005 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 18 от 04.03.2014 г., в сила от 04.03.2014 г.

- **Обективност** – безпристрастно установяване на всички факти и обстоятелства, които имат значение за правата и задълженията на данъчните субекти;
- **Самостоятелност и независимост** – служителите са независими в своите действия и действат самостоятелно;
- **Служебно начало** – служителите са длъжни да изясняват всички факти и обстоятелства от значение за производството по служебен ред, без да е необходимо да има искане от заинтересовани лица;
- **Добросъвестност и право на защита** – служителите са длъжни да използват правата, дадени им по закон, добросъвестно и съобразно добрите нрави, като нямат право да лишават лицата, обект на контролни действия, от възможност да се защитят и да преследват законните си интереси.
- **Конфиденциалност** – неизползването и неразгласяването на информация от служителите, станала им известна по повод изпълнението на служебните им задължения, освен в изчерпателно изброени случаи и на определен кръг институции.

Националната агенция за приходите изисква от своите служители спазване на описаните фундаментални принципи, но при внимателно запознаване с етичните норми на организацията се установява, че **липсват** разписани способности за противодействие на **заплахите**, свързани с нарушаването им. Ясното дефиниране на възможните рискове по повод заобикаляне на принципите е съществено и ръководството на Националната агенция за приходите следва да създаде **механизми за контрол дейността и поведението на служителите си**. В тази връзка към момента липсват способности в организацията за установяване на случаи, при които има конфликт на интереси, или случаи, в които органи по приходите нарушават принципа на конфиденциалността. Нерегламентираното предоставяне на счетоводни услуги, както и консултирането на данъчни субекти извън работно време или осъществяване на бизнес-контакти между задължени лица с посредничеството на служител на приходната администрация, са чести явления, за които до момента не е намерено адекватно решение.

За професионалната компетентност на служителите в Националната агенция за приходите и етичните норми на поведение, валидни за организацията, може да се обобщи, че:

- За заемане на длъжност в дирекция „Контрол” **липсват утвърдени нормативни правила**. Същите се определят от Ръководството на НАП при всяка процедура за подбор на персонал. Има законови ограничения за заемане на държавна длъжност, които се отнасят и до заемане на длъжност по служебно правоотношение в Националната агенция за приходите¹⁸, **но те не се отнасят до професионалната компетентност и подготовка на лицата**, а са свързани с имущество, дейност,

¹⁸ Чл. 7 от Закона за държавния служител, в сила от 28.08.1999г., обн., ДВ, бр. 67 от 27.07.1999 г., посл. изм., ДВ, бр. 68 от 02.08.2013 г., в сила от 02.08.2013 г.

икономическа и роднинска свързаност, възраст и др. Конкретните изисквания за кандидатстване за орган по приходите се определят в конкурсната документация на база длъжностна характеристика.

- Ръководството на Националната агенция за приходите не поставя като изискване за заемане на длъжност в дирекция „Контрол” и не проверява по отношение бъдещите си служители наличието на знания в областта на финансовото и управленско счетоводство, финансовия анализ и управлението на риска и вътрешния контрол.
- За осъществяване на контролна дейност като инспектор по приходите не се изисква **професионален стаж** в областта на счетоводството или контрола. Служители без опит извършват действия по установяване на съответствие на декларирана данъчна информация с действащото данъчно законодателство и определят данъчни и осигурителни задължения.
- Заплахите, свързани с нарушаването на етичните норми на служителите в Националната агенция за приходите, не са дефинирани. Липсват правила и разписани предпазни мерки от страна на ръководството по отношение противодействието на възможните рискове, свързани с неетичното и непрофесионално поведение на органите по приходите.

Осъществяването на данъчно-осигурителния контрол като дейност се основава на познаването и правилното прилагане на **данъчно-осигурителното законодателство** като съвкупност от материалните данъчни и осигурителни закони и подзаконови нормативни актове, свързани с тяхното действие.

В данъчните и осигурителни закони и подзаконови нормативни актове се наблюдава съществена динамика в последните години, което е предпоставка за противоречива практика от страна на органите на Националната агенция за приходите. Същевременно множеството нормативни правила, указания, разпоредби и становища затрудняват не само дейността на служителите, заети с данъчен и осигурителен контрол, но и бизнеса.

При анализ на действащата нормативна уредба се установява, че считано от 01.01.2010г.¹⁹, с промяната на Закона за корпоративното подоходно облагане, държавата спира да упражнява **контрол** относно изготвянето на годишните финансови отчети на търговците в предвидената в съответствие с приложимите счетоводни стандарти форма. Съгласно разпоредбата на чл. 92, ал. 3 от Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО), с подаването на годишна данъчна декларация за облагане с корпоративен данък, данъчно-задължените лица следва да подадат и **годишния си отчет за дейността**. Аналогична е и разпоредбата на чл. 51 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ)²⁰ по отношение физическите лица, които осъществяват дейност като търговци по

¹⁹ Закон за корпоративното подоходно облагане, обн., ДВ, бр. 105 от 22.12.2006 г., в сила от 01.01.2007 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 1 от 03.01.2014 г., в сила от 01.01.2014 г. С ДВ, бр. 95 от 01.12.2009 г., в сила от 01.01.2010 г. се извършва редакция на чл. 92 от Закона.

смисъла на Търговския закон (ТЗ)²¹, включително едноличните търговци, както и по отношение земеделските производители, избрали да формират данъчната си основа по реда на ЗКПО.

Съгласно параграф 1, т. 56 от Допълнителните разпоредби на ЗКПО и параграф 1, т. 53 от Допълнителните разпоредби на ЗДДФЛ **Годишен отчет за дейността** е този по чл. 20, ал. 4 от Закона за статистиката. Всяка календарна година председателят на Националния статистически институт и изпълнителният директор на Националната агенция за приходите със съвместна заповед утвърждават вида и съдържанието на годишния отчет за дейността на предприятията. Същият съдържа както финансови, така и статистически данни и по същество **не отговаря на изискванията** на Закона за счетоводството, Националните стандарти са финансови отчети за малки и средни предприятия (НСФОМСП), Международните счетоводни стандарти (МСС) и Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО). Тоест, Националната агенция за приходите **не изисква и не контролира** за целите на годишната отчетност спазване на счетоводното законодателство, приложимо за отчетния период от страна на задължените лица. Данъчният контрол относно прилагането на Закона за корпоративното подоходно облагане предполага проверка на деклариранията от задължените лица данъчни финансови резултати (печалби или загуби). Данъчният финансов резултат е преобразуван по реда на Закона за корпоративното подоходно облагане счетоводен финансов резултат, тоест той е в **пряка зависимост** от правилното изчисляване на счетоводната печалба или загуба на данъчния субект. Поради всичко изложено до момента може да бъде направен обоснован извод, че липсата на контрол относно изготвянето на финансовите отчети в съобразената със Закона за счетоводството и приложимите счетоводни стандарти форма и съдържание е липса на интерес от страна на държавата да защити бюджета си в частта приходи.

В старата редакция на чл. 92 от Закона за корпоративното подоходно облагане, действаща до **31.12.2009 г.**, търговците бяха задължени:

- Да подават годишния си финансов отчет (включително и приложенията към него) до 31 март на годината, следваща тази, за която се отнася.
- Да подават копие от доклада за независим финансов одит (по отношение предприятията, които подлежат на задължителен финансов одит) не по-късно от 30 юни на годината, следваща тази, за която се отнася.
- **Да подадат коригираща данъчна декларация** в случаите, в които съществува разлика между финансовия отчет, заверен от регистрирания одитор, и този, подаден в Националната агенция за приходите и тази разлика води до изменение на декларирания данъчен финансов резултат.

Аналогична е и действащата до 31.12.2009 г. редакция на чл. 51 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица, като сроковете за подаване на копие от одиторския доклад е един месец, считано от датата, на която същият е

²⁰ В сила от 01.01.2007 г., обн., ДВ, бр. 95 от 24.11.2006 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 1 от 03.01.2014г., в сила от 01.01.2014 г.

²¹ В сила от 01.07.1991 г., обн., ДВ, бр. 48 от 18.06.1991 г., посл. изм., ДВ, бр. 27 от 25.03.2014 г., в сила от 28.03.2014 г.

изготвен. В същия срок се подава и коригираща данъчна декларация в случаите, когато завереният годишен финансов отчет се различава от годишния финансов отчет, подаден в Националната агенция за приходите към годишната декларация, в резултат на което се изменя облагаемият доход.

В обобщение следва да се посочи, **че действащата до 31.12.2009 г.** нормативна уредба по отношение изготвяните от данъчните субекти финансови отчети, както и задължението за представяне на Доклада за независим финансов одит (от предприятията, които подлежат на такъв съгласно Закона за независимия финансов одит), регламентираше изпълнението на счетоводните стандарти и предоставяше на органите по приходите **възможност за упражняване на контрол.**

Липсата на своевременни и адекватни решения и указания по промени в нормативните актове или процедурните правила е друг съществен проблем за контролната дейност. Образците на годишните данъчни декларации по Закона за корпоративното и подоходно облагане и по Закона за данъците върху доходите на физическите лица за съответната година се утвърждават със заповед на министъра на финансите. За календарната 2013 г. образецът на Годишната данъчна декларация по чл. 92 от Закона за корпоративното подоходно облагане за данъчния финансов резултат и дължимия годишен корпоративен данък е утвърден със Заповед № ЗМФ-1610 от 17.12.2013 г.²² В утвърдения образец бе предвидено попълването на ново Приложение № 4 за сделките между свързани лица, сделките с лица в юрисдикции с преференциален данъчен режим и в случаите на скрито разпределение на печалбата. За попълване на таблица № 1 от цитираното приложение министърът на финансите издаде Указание УК-3 от 10.03.2014 г., което бе достъпно на страницата на Националната агенция за приходите на 10.03.2014 г., едва 20 (двадесет) дни преди изтичане на срока за подаване на декларациите за облагане с корпоративен данък. Това **затруднява процеса** по изготвяне и подаване на данъчните декларации от задължените лица, **както и контрола** на органите по приходите относно правилното им попълване.

Качеството на контролната дейност в Националната агенция за приходите зависи в голяма степен **от процедурите**, които регламентират действията на служителите. Към момента в Националната агенция за приходите процедурите, които регламентират **контролната дейност**, са **34 на брой**, като към тях има издадени **22 броя инструкции**. Същите са утвърдени със Заповеди на ЦУ на НАП и са задължителни за прилагане и съблюдаване от всички служители.

Всеки един от етапите в процеса на данъчно-осигурителния контрол е строго регламентиран и детайлно формулиран като вход, осъществяване и приключване, като ясно са дефинирани целите и резултатите, както и отговорностите на служителите. Органите по приходите, обаче, срещат най-често трудности по отношение събирането и обезпечаването на ревизионното производство с необходимите доказателствени средства. По данни към 31.12.2011 г. служителите в дирекция „Контрол” във всички структури на НАП

²² Издадена от министъра на финансите, обн., бр. 1 от 3.01.2014 г., доп., бр. 8 от 1.02.2014 г.

са 3056. От тях 35 на сто работят в отдел „Ревизии”, тоест 1070 служителя са пряко ангажирани с ревизионното производство, като част от тях заемат административни длъжности (началници на сектори и др.)²³. На един служител в дирекция „Контрол” се падат 14 бр. издадени ревизионни актове. Като се вземе под внимание и фактът, че обхватът на ревизията е повече от един отчетен период и повече от един вид данъчни и/или осигурителни задължения, натовареността на служителите в този сектор на контролната дейност е значителна.

Съществено нараства броят на лицата, потенциални обекти на данъчен и осигурителен контрол. Броят на задължените лица към 31.12.2011 г. е 9 540 439²⁴, което фактически означава, че при посочената обща численост на органите по приходите в дирекция „Контрол” на 1 служител се падат по 3 138 задължени лица. При това съотношение между зает персонал и данъчни субекти от първостепенно значение е насочване на ревизионната дейност към търговци и дейности с **висок риск и висока фискална значимост**. Единственият инструмент, с който органите на Националната агенция за приходите могат да оптимизират броя на ревизиите и да постигнат ефективност и ефикасност на контролната дейност, е **оценката на риска, която следва да се извършва в т.нар. етап „Селекция”**.

Този етап, като вход в ревизионния процес, представлява дейност на служителите на Националната агенция за приходите по **първоначална оценка на риска**, свързан с декларираните от задълженото лице финансови показатели, както и с естеството на неговата дейност. В данъчно-осигурителния процес подборът за осъществяване на контрол е утвърден с Процедура К-3 „Възлагане извършването на текуща селекция”²⁵, процедура К-4 „Извършване на текуща селекция”²⁶ и процедура К-5 „Извършване на служебна селекция”²⁷. В цитираните процедури изчерпателно са изброени критериите, които са основание за „попадане в извадката” от задължени лица, обект на преглед и преценка на риска. Критериите най-общо могат да бъдат разделени в две групи – **общи критерии и специфични критерии**.

При анализ на критериите за селекция в утвърдените процедури се установява, че извън обхвата на данъчно-осигурителния контрол в голяма степен остават данъчно-задължени лица със значителен **размер на приходи от продажби, стойност на активите и зает персонал единствено поради факта,**

²³ Одитен доклад № 0300000412, издаден с Разпореждане на председателя на Сметната палата № 260/14.12.2012 г., одитиран период – от 01.01.2009 г. до 31.12.2011 г., достъпен на адрес: 212.122.184.197/files/_bg/Doklad_NAP_01_2013.doc

²⁴ Одитен доклад № 0300000412, издаден с Разпореждане на председателя на Сметната палата № 260/14.12.2012 г., одитиран период – от 01.01.2009 г. до 31.12.2011 г., достъпен на адрес: 212.122.184.197/files/_bg/Doklad_NAP_01_2013.doc

²⁵ Утвърдена със Заповед ЗЦУ-256/28.02.2014 г., от ЦУ на НАП, източник – Национална агенция за приходите

²⁶ Утвърдена със Заповед ЗЦУ-474/09.05.2013 г., от ЦУ на НАП, източник – Национална агенция за приходите

²⁷ Утвърдена със Заповед ЗЦУ-474/09.05.2013 г., от ЦУ на НАП, източник – Национална агенция за приходите

че същите не претендират ДДС за възстановяване или други надвнесени суми за данъци и осигурителни вноски.

В процеса по селекция и подбор органите на Националната агенция за приходите разполагат с богата база данни по отношение конкретните сделки на задълженото лице. Съществува възможност посредством съпоставката на данни да се извърши предварителен анализ на декларираните от субекта покупки (доставки на стоки, услуги и др.) и респективно декларираните от субекта продажби със съответните продажби и покупки на неговите контрагенти. Електронната база данни генерира различията по двете направления и дава (макар и невинаги достоверна) изходна информация за осъществяване на контрола. В етапа на селекция професионалната компетентност на органите по приходите, ангажирани с процеса, е от съществено значение. Познанията в областта на финансовото счетоводство, анализа на финансовите отчети, както и данъчното облагане, са **ключови за вземане на компетентно решение.**

Анализът има за цел да се преценят поотделно и комплексно резултатите от приложените показатели, както и тежестта на всеки показател при вземане на решението за последващи действия от гледна точка на:

- **Вероятността** рискът да съществува, т.е. доколко установените в хода на селекцията индикации за риск свидетелстват пряко за нередности от данъчна и осигурителна гледна точка
- **Степента на риск** от неспазване на данъчното и осигурителното законодателство
- **Фискалната значимост**, тоест размерът на очакваните допълнителни задължения за данъци и/или за задължителни осигурителни вноски

В Процеса по селекция рискът се изразява в две направления:

- Органът по приходите да изрази мнение за **непредприемане на последващи действия** при наличие на съществени пропуски, които биха довели до определяне на задължения за данъчни и осигурителни вноски.
- Органът по приходите да изрази мнение за **извършване на ревизия** и при последващия контрол от страна на ревизиращия екип да се установи, че данъчните или осигурителните задължения **са определени коректно от задълженото лице или тяхната фискална значимост е несъпоставима** по размер с разходите по повод осъществения контрол и ангажирания ресурс.

В обобщение следва да посоча, че **селекцията** като първа стъпка в осъществяването на ревизия е изключително съществена поради факта, че би могла да посочи рисковите полета на ревизиращия екип и да даде насоки за конкретни контролни действия. Същевременно **селекцията е средство за оптимизиране броя на ревизиите** съобразно тяхната фискална значимост и поради този факт професионалната компетентност на служителите, пряко ангажирани с този процес, е ключова. Създаването на интегрирана система за оценка на риска е възможно решение за оптимизиране на процеса, но

същевременно следва ясно да се дефинират ключовите показатели за подбор **не само** по отношение лица, претендиращи суми за възстановяване от бюджета.

Проблеми се установяват и по отношение **процедурните правила** и действията на органите по приходи **в осъществяваната ревизионна дейност**. Същата като процес, имащ за цел установяване по вид и размер на данъчни и осигурителни задължения, е най-същественят елемент от контрола в Националната агенция за приходите. При голяма част от възложените ревизии органите по приходите в изпълнение на утвърдените процедури и с цел обезпечаване на необходимите за ревизията доказателствени средства изготвят и връчват на задълженото лице Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (обр. № Кд 40). В значителна част от ревизиите изискването на документите от лицето, обект на контрол, става ведно с откриване на данъчната ревизия, тоест на датата на връчване на издадената заповед за възлагане. Посочените действия **са неправилни** поради следните съображения:

- Към дата на откриване на ревизионното производство органите по приходите не са се запознали с фактически осъществяваната дейност от задълженото лице, обектите, в които се осъществява дейността, специфичните особености в документооборота, организацията на счетоводното отчитане, използваните информационни системи и др. Тоест, ревизиращият екип би следвало да анализира вида и характера на осъществяваната от лицето дейност след **първоначална оценка на рисковете от съществени отклонения** чрез получаване на разбиране за обекта и неговата среда.²⁸
- С връчване на искане за представяне на документи и писмени обяснения най-често чисто формално се изброява, че задълженото лице е длъжно да предостави копия на всички първични счетоводни документи за ревизирания период, оборотни ведомости, хронологични регистри от счетоводни сметки, банкови извлечения, договори и т.н. Тези задължения на субекта и респективно права за органите по приходите да получат достъп до цялата счетоводна информация за ревизирания период са регламентирани по закон²⁹. Не е необходимо и целесъобразно, а не е и икономически обосновано, изискването и предоставянето на копия на всички издадени и получени за периода документи от задълженото лице. Доказателственото средство за целите на ревизията **е информация, която мотивира** констатациите на органите по приходите. В тази връзка правилното събиране на доказателствените средства, тяхната преценка и анализ, както и изводите в ревизионния доклад и акт, **са съществени за качеството на контролната дейност**.
- В резултат от изискването на множество ненужни за ревизионното производство документи (които не служат за доказателство при

²⁸ Международен одитен стандарт 315 „Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения чрез получаване на разбиране за обекта и неговата среда, източник – Интернет страницата на Сметната палата – <http://www.bulnao.government.bg/>

²⁹ Чл. 12, ал. 1, т. 6 и т. 7 и чл. 13, ал. 1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, в сила от 01.01.2006 г., обн., ДВ, бр. 105 от 29.12.2005 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 18 от 04.03.2014 г., в сила от 04.03.2014 г.

мотивиране на становището в ревизионния доклад и ревизионния акт) обемът на преписките става значителен и това затруднява прегледа и преценката на доказателствата от всички страни в производството по административно и съдебно обжалване.

Съществен за ревизионната дейност проблем от **практическо естество** е фактът, че ревизиращите екипи предпочитат извършването на ревизионните действия да става на място, в офис на Националната агенция за приходите. Ревизираното лице е длъжно да осигури подходящо място и условия за провеждане на ревизията, както и да посочи лица за контакт с органа по приходите и за оказване на съдействие при извършването ѝ³⁰, а ревизиращите органи са длъжни да се запознаят на място с намиращи се при лицето документи и други доказателства³¹. Наблюденията сочат, че в значителна част от случаите, използвайки предоставената им възможност съгласно Данъчно-осигурителния процесуален кодекс³², органите по приходите съставят протокол и опис на документите, които получават от задълженото лице, и правят документална проверка на работното си място.

Това от една страна създава проблеми по отношение комплектоването и предоставянето на документите на служителите от Националната агенция за приходите, а от друга страна **забавя** контролния процес и своевременното решаване на възникнали въпроси и проблеми по отношение счетоводните записвания и данъчните резултати.

Въз основа на извършеното изследване на някои от проблемите на данъчно-осигурителния контрол може да се обобщи, че подобряване на качеството на контролната дейност като цяло до голяма степен зависи от следните **три насоки** на действие:

- Повишаване на **професионалната компетентност** на служителите чрез въвеждане правила, свързани с образование, счетоводна подготовка и професионален стаж. Последващи обучения с практическа насоченост на органите, пряко ангажирани с контролна дейност.
- **Законодателни промени**, свързани с правното регулиране на процеса по изготвяне и представяне на финансовите отчети, в съответстващата на приложимите от задълженото лице форма за целите на годишното данъчно облагане с преки данъци.
- **Детайлизиране на** процедурите, използвани в контролната дейност, и информационно осигуряване в областта по първоначална **оценка на**

³⁰ Чл. 115, ал. 1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, в сила от 01.01.2006 г., обн., ДВ, бр. 105 от 29.12.2005 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 18 от 04.03.2014 г., в сила от 04.03.2014 г.

³¹ Чл. 115, ал. 2 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, в сила от 01.01.2006 г., обн., ДВ, бр. 105 от 29.12.2005 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 18 от 04.03.2014 г., в сила от 04.03.2014 г.

³² Чл. 115, ал. 3

риска и финансовия анализ на отчетите на задължените лица с цел правилна селекция на субекти за данъчен контрол.

Библиографска справка:

1. *Годишен отчет за дейността на Националната агенция за приходите за 2012 г., достъпен на адрес: <http://www.nap.bg/page?id=100>*
2. *Данъчно-осигурителен процесуален кодекс, в сила от 01.01.2006 г., обн., ДВ, бр. 105 от 29.12.2005 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 18 от 04.03.2014 г., в сила от 04.03.2014 г.*
3. *Етични норми за поведение на служителите в Националната агенция за приходите, източник – www.nap.bg*
4. *Закон за данъците върху доходите на физически лица, в сила от 01.01.2007 г., обн., ДВ, бр. 95 от 24.11.2006 г., посл. изм., ДВ, бр. 1 от 3.01.2014 г., в сила от 01.01.2014 г.*
5. *Закон за държавния служител, в сила от 28.08.1999 г., обн., ДВ, бр. 67 от 27.07.1999 г., посл. изм., ДВ, бр. 68 от 02.08.2013 г., в сила от 02.08.2013 г.*
6. *Закон за корпоративното подоходно облагане, обн., ДВ, бр. 105 от 22.12.2006 г., в сила от 01.01.2007 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 1 от 03.01.2014 г., в сила от 01.01.2014 г.*
7. *Закон за Националната агенция за приходите, обн., ДВ, бр. 112 от 29.11.2002 г., доп., ДВ, бр. 109 от 20.12.2013 г., в сила от 01.01.2014 г.*
8. *Заповед № 7 от 05.01.2006 г. за определяне местонахождението и териториалната компетентност на дирекциите "Обжалване и управление на изпълнението" при централно управление на Националната агенция за приходите, обн., ДВ, бр. 4 от 13.01.2006 г., в сила от 01.01.2006 г.*
9. *Международен одитен стандарт 315 „Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения чрез получаване на разбиране за обекта и неговата среда“, източник – интернет страницата на Сметната палата – <http://www.bulnao.government.bg/>*
10. *Одитен доклад № 0300000412, издаден с Разпореждане на председателя на Сметната палата № 260 от 14.12.2012 г., достъпен на адрес: 212.122.184.197/files/_bg/Doklad_NAP_01_2013.doc*
11. *Процедура К-3 „Възлагане извършването на текуща селекция“, утвърдена със Заповед ЗЦУ-256/28.02.2014 г., от ЦУ на НАП, източник – Национална агенция за приходите*
12. *Процедура К-4 „Извършване на текуща селекция, утвърдена със Заповед ЗЦУ-474/09.05.2013 г. от ЦУ на НАП, източник – Национална агенция за приходите*

13. Процедура К-5 „Извършване на служебна селекция”, утвърдена със Заповед ЗЦУ-474/09.05.2013 г. от ЦУ на НАП, източник – Национална агенция за приходите
14. Стратегическите планове на НАП, достъпни на адрес:
<http://www.nap.bg/search?searchText=%D0%A1%D1%82%D1%80%D0%B0%D1%82%D0%B5%D0%B3%D0%B8%D1%87%D0%B5%D1%81%D0%BA%D0%B8+%D0%BF%D0%BB%D0%B0%D0%BD>
15. Търговски закон, обн., ДВ, бр. 48 от 18.06.1991 г., в сила от 01.07.1991 г., посл. изм., ДВ, бр. 27 от 25.03.2014 г., в сила от 28.03.2014 г.

ISSUES OF THE TAX AND SOCIAL SECURITY CONTROL IN BULGARIA

Elena Stoyanova

Owner and manager at accounting firm “Recount” Ltd.

Key Words:

Summary

Tax and social security control
National Revenue Agency
The revenue authority
Control activity

The control exercised by the National Revenue Agency is accompanied by problems and deficiencies. The quality of tax inspections and tax audits has deteriorated while the number of files challenged under administrative and court procedures increases. The inconsistent tax practice regarding identical cases undermines one of the main principles of taxation. i.e. the level playing field, and impacts directly the competitive environment and business in Bulgaria The reasons for the low level of the control activity relate to the following three areas: staff, regulations and instructions, and procedures applied.