



СТОПАНСКА АКАДЕМИЯ „Д. А. ЦЕНОВ” – СВИЦОВ  
КАТЕДРА „КОНТРОЛ И АНАЛИЗ НА СТОПАНСКАТА ДЕЙНОСТ”

---

Гергана Божидарова Николова

**УСЪВЪРШЕНСТВАНЕ ОРГАНИЗАЦИЯТА  
НА ДАНЪЧНИЯ КОНТРОЛ  
ВЪРХУ ДДС ИЗМАМИТЕ  
(на базата на категорията „липсващ търговец“)**

**АВТОРЕФЕРАТ**

на дисертационен труд

за присъждане на образователна и научна степен „доктор”

по научна специалност: „Счетоводна отчетност, контрол и анализ на  
стопанската дейност (контрол)“

**Научен ръководител:**

Доц. д-р Пепа Стойкова

**СВИЦОВ**

**2019**

Дисертационният труд е обсъден от катедра „Контрол и анализ на стопанската дейност” и е предложен за защита.

Дисертационният труд е в обем от 219 стандартни страници и се състои от въведение, изложение в три глави, заключение, списък с използваните източници и приложения.

Откритото заседание на научното жури за защита на дисертационния труд ще се състои на 05.09.2019 г. в Стопанска академия „Д. А. Ценов” – гр. Свищов.

Материалите по защитата са на разположение на интересуващите се в отдел „Докторантура и академично развитие” на Стопанска академия „Д. А. Ценов” – гр. Свищов.

# **I. ОБЩА ХАРАКТЕРИСТИКА НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД**

## **1. Актуалност на изследваната тема**

Съвременните условия на икономическо развитие се характеризират с динамично развиващи се процеси на трансгранична интеграция на икономически активните лица. Глобализацията на националните икономики, освен предимства, свързани с увеличаване на обхвата и ускоряване обръщението на стоки, капитали и работна сила, същевременно се отличава и с неустойчивост на отношенията в търговските сделки. Участници в тях могат да бъдат физически и юридически лица, принадлежащи към различна национална административна юрисдикция. Това усложнява възможността да бъдат контролирани за данъчни цели, а понякога прави невъзможно установяването на реалния собственик поради национални законодателства, позволяващи регистрация на търговски дружества на подставени лица (Германия) или на лица, чиято самоличност е защитена от публичност (офшорните зони).

Настоящото изследване е актуално поради насочеността си към общественозначима и проблематична област в сферата на данъчния контрол при определяне възможностите за установяване на отклонения от задължението за данъка върху добавената стойност (ДДС). Организацията на контрола върху ДДС измамите е предизвикателство както за практическо изпълнение, така и за теоретично обосноваване на възможните хипотези, при които се реализира. Установяването на възможните теоретични варианти на този вид данъчна измама се основава на комплексното познаване на хронологичните, теоретичните, нормативните и актуалните практически аспекти на ДДС. Във всеки от тях могат да се създадат модели на организация за предвиждане на рисковете и критичните пунктове. Те оказват влияние върху допускането да се укрие ДДС при използването на различни схеми. Теоретичното хипотезиране и създаването на варианти за адекватна организация на данъчния контрол биха имали за цел

ограничаването им, като се изследват релевантните форми на контрол; специфики за идентифициране проявлението на ДДС измами в България и европейски държави; характеристики на участниците и органите, контролиращи приходите.

Значимостта на изследването се потвърждава от данните за установени несъответствия (Vat Tax Gap анализ) от ДДС в бюджета на страните от Европа, възлизащи на 150 млрд. евро ([www.ec.europa.eu](http://www.ec.europa.eu), 2017 г.). Според доклад на ЕВРОПОЛ годишната загуба от приходи от ДДС за държавите – членки е предизвикана от организирани престъпни групи, като 2% от тези групи са отговорни за 80% от вътреобщностните измами от типа „липсващ търговец“ ([www.antikorruptcio.hu/en/](http://www.antikorruptcio.hu/en/), 2017 г.). Следователно е налице необходимост от предприемане на мерки за предотвратяване и противодействие на щетите за фиска, породени от ДДС измами.

## **2. Обект и предмет на изследването**

**Обект** на изследването са проявите форми и приложното поле на данъчния контрол върху ДДС измамите от типа „липсващ търговец“, извършвани на територията на Република България.

**Предмет** на изследването е съществуващият към момента административен капацитет на приходната администрация по отношение организацията на данъчния контрол върху ДДС измамите и възможностите за неговото усъвършенстване.

**Изследователската теза, която се защитава в дисертационния труд, е,** че усъвършенстването на административния капацитет на данъчната администрация, от организационно-функционална гледна точка, ще даде възможност за повишаване резултатността на данъчния контрол по отношение противодействието на ДДС измамите (на базата на категорията „липсващ търговец“)

## **Цел и задачи на дисертационния труд**

Основната цел е да се изследват съществуващите проблеми в организацията на данъчния контрол върху ДДС измамните, като извеждането и систематизирането им предоставя възможност за установяване на приоритетните направления за усъвършенстване на процесите по идентифициране и третиране на ДДС измамните.

За постигането на целта се формират следните задачи:

***ПЪРВО.** Да се идентифицират измамните действия, свързани с ДДС, които са обект на данъчен контрол, като се определят видовете измами и се изведат характеристиките на участниците в тях.*

***ВТОРО.** Да се изследва приложното поле на конкретните форми на данъчен контрол при ДДС измамните и участниците в тях.*

***ТРЕТО.** Да се предложат практически осъществими организационни и методически подходи за данъчен контрол, които ефективно противодействат на механизма на ДДС измамната.*

## **3. Методи на изследването**

За постигане на целта и задачите, които са поставени пред изследването, се използват основните принципи на диалектиката. В изследването се прилагат комплексният, системният и хронологичният подходи както и методите: индукция, дедукция, наблюдение, проучване, анализ, синтез, аналогия, сравнение. Проведени са две анкетни проучвания: по въпросите за контрола върху ДДС измамните с органи по приходите, служители на Националната агенция за приходите; и сред представляващи търговски дружества за нагласите им по повод теоретичната възможност за публична достъпност на база данни „Липсващ търговец“.

## **4. Ограничения на изследването**

Поради обективни и субективни причини, които не са свързани с дисертационния труд, са поставени следните ограничения на изследването:

1.1. В настоящата разработка не се изследва многообразието на проявните форми на ДДС измамите в света, а само най-характерният и често срещан тип, познат и идентифициран в Европейския съюз и България – т.н. тип „липсващ търговец“.

1.2. Темпоралните характеристики на данните, ползвани в изследването, са за 5-годишен период (2013 г. – 2017 г.), съответстващ на нормативно определения срок за установяване на данъчни задължения.

1.3. Поради спецификата на ДДС измамите са ползвани обобщени данни, които не идентифицират конкретни реални данъчно задължени лица. Всяко съвпадение на хипотеза или версия, за осъществяване на измамата, с факти и обстоятелства от действителната практика на НАП е абстрактно и не цели насочване на вниманието към конкретни лица.

1.4. Ползваните нормативни актове, литературни източници и интернет адреси са актуални към декември 2018 г.

## **5. Апробация**

Дисертационният труд е обсъден на заседания на катедра „Контрол и анализ на стопанската дейности” при СА „Д. А. Ценов”. Части от изследването са представени на научни форуми и са публикувани в специализирани издания.

## **II. ОБЕМ И СТРУКТУРА НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД**

Дисертационният труд е в общ *обем* от 203 стандартни страници. Основният текст заема 186 страници и се състои от въведение, три глави и заключение. Изложението е онагледено с 2 таблици и 62 фигури. В общия обем на дисертацията се включват още: декларация за оригиналност и достоверност, три приложения и списък с използваните източници – 68 източници, от които 18 на кирилица и 11 на латиница; 37 електронни ресурса; 2 нормативни акта и други документи.

В структурно отношение научното изследване включва:

## **Глава първа**

### **СЪЩНОСТ И СЪДЪРЖАНИЕ НА ДДС ИЗМАМИТЕ КАТО ОБЕКТ НА ДАНЪЧЕН КОНТРОЛ**

1. Характеристика на ДДС измамите като обект на данъчен контрол
2. Видове ДДС измами
3. Характеристика на участниците в ДДС измами

## **Глава втора**

### **ОРГАНИЗАЦИЯ НА ДАНЪЧНИЯ КОНТРОЛ ПРИ ДДС ИЗМАМИТЕ**

1. Теоретични постановки на данъчния контрол върху ДДС измамите
2. Организация на данъчния контрол при ДДС измамите
  - 2.1. Аналитико-проучвателни действия от органите по приходите, пряко ангажирани с разкриването на ДДС измамите
  - 2.2. Идентифициране на ДДС измама
  - 2.3. Установяване на лицата – участници в ДДС измамата
  - 2.4. Възможности за противодействие на ДДС измама чрез механизмите на данъчния контрол
  - 2.5. Синхронизиране и координиране на действията за третиране на ДДС измамата в рамките на данъчния контрол
3. Специфични производства при ДДС измамите
  - 3.1. Ревизионни производства, извършвани с цел установяване на солидарна отговорност при ДДС измамите
  - 3.2. Организация на данъчния контрол на стоки с висок фискален риск
4. Организация на данъчния контрол върху конкретни видове ДДС измами

4.1. Организация на данъчния контрол върху ДДС измамните, извършвани на територията на страната

4.2. Организация на данъчния контрол върху ДДС измами, извършвани чрез деклариране на привидни вътрешнообщностни придобивания и вътрешнообщностни доставки

4.3. Организация на данъчния контрол при верижни измами

4.4. Организация на данъчния контрол при измама с прилагане на митнически режим „Едновременно допускане за свободно обръщение и крайна употреба на стоки, които са предмет на освободена доставка по ДДС, за друга държава – членка“

### **Глава трета**

## **УСЪВЪРШЕНСТВАНЕ ОРГАНИЗАЦИЯТА НА ДАНЪЧНИЯ КОНТРОЛ ПРИ ДДС ИЗМАМИТЕ (на базата на категорията „липсващ търговец“)**

1. Изследване на възможностите за вменяване на дознателски функции на органи по приходите

2. Изследване на възможностите за подобряване на координацията и взаимодействието между структурите за противодействие на ДДС измамните чрез създаване на Централен координационен екип за оперативни действия

3. Изследване на възможностите за реструктуриране на Главна дирекция „Фискален контрол“

4. Изследване на възможностите за публичност на база данни „Рисков масив“

5. Комуникационни възможности по отношение прилагането на солидарната отговорност

### **Заклучение**

### **Приложения**

### **Използвана литература**



### **III. ОСНОВНО СЪДЪРЖАНИЕ НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД**

#### **ВЪВЕДЕНИЕ**

В уводната част на дисертационния труд се обосновават актуалността и значимостта на избраната тема. Дефинирани са обектът и предметът на изследване. Поставени са основната цел и задачите, чрез изпълнението на които тя се реализира. Формулирана е защитаваната теза и са представени методологията на изследването и въведените ограничителни условия.

#### **Глава първа**

#### **СЪЩНОСТ И СЪДЪРЖАНИЕ НА ДДС ИЗМАМИТЕ КАТО ОБЕКТ НА ДАНЪЧЕН КОНТРОЛ**

**Глава първа** има теоретико-приложен характер. Тя е разработена в обем от 63 стандартни страници и е структурирана в 3 параграфа, в рамките на които е изпълнена първата изследователска задача.

Параграф 1. *Характеристика на ДДС измамите като обект на данъчен контрол*

С хилядолетното развитие на данъците успоредно са се развивали и формите, нанасящи щета на фиска, като от обикновено „скриване” или намаляване размера на данъчната основа днес се използват най-съвременни методи и средства – квазидоставки, разплащателни платформи, офшорни зони, плащане чрез виртуални валути и др. Неплащането на задължения към държавната хазна има три проявни форми:

1. Избягване на данъци.
2. Укриване на данъци.
3. Данъчни измами.

С термина „данъчна измама“, според Европейската комисия, се идентифицира форма на умишлено укриване на данъци, която включва ситуации за целенасочени и умишлени действия, с цел да се извлече облага.

Дефинирането на ДДС измами може да бъде изведено чрез тълкуване разпоредбите на т. 26 и т. 59 от Преамбюла на Директива 2006/112 ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност (Директивата), а именно като форма на неплащане или избягване плащането на данъка върху добавената стойност вследствие измами. Поради факта, че ДДС измамите са относително опростени като организация, не изискват „капитал“, а „печалбите“ от тях са в особено големи размери, те заемат значителен дял в общата престъпност в страната. В Република България, където ДДС заема между 40 и 50% от приходите за бюджета, може да се изведе, че стабилността и предвидимостта на постъпления от този данък, като основен елемент на данъчно-осигурителните приходи и влиянието им при формиране на бюджета на страната, са изключително важни за фиска и икономическата сигурност на страната.

ДДС измамите имат три проявни форми:

- неправомерно намаляване на данъчните задължения;
- незаконно ползване право на данъчен кредит;
- отклоняване от облагане в резултат на действия или бездействия;

Независимо от опитите на законодателя да създаде механизми за противодействие на ДДС измамите, нарушителите са много по-бързо адаптивни от контролните органи и използването на механизмите на т.н. „агресивно данъчно планиране“, укриването и неплащането на дължим ДДС оказват съществено влияние за щетите на фиска. Честите законодателни изменения и допълнения, породени от хармонизацията на данъчното ни законодателство и корекционната съдебна практика, и промените, пораждащи несъответствия и практически проблеми при функционирането на данъка, създават благоприятни предпоставки за ДДС измами.

Параграф 2. *Видове ДДС измами*

Измамните действия, свързани с ДДС, без значение дали са на територията на една или няколко страни – членки на ЕС, винаги бележат началото си с действията на едно данъчно задължено лице – продавач, производител, вносител, а резултатът се проявява при друг – купувачът по сделката. Невъзможно е да бъде налице ползване право на данъчен кредит (прихващане на дължим данък), ако предходният търговец (доставчикът) не е изпълнил формалните условия, визирани в ЗДДС. Предвид изложеното при ДДС измамите винаги е налице свързаност, „схема”, „верига”, „група”. Някои изследователи разделят ДДС измамите на:

Организиран – характеризиращи се с по-висока степен на сложност. Форма на организирана престъпност, при която в „една схема участват две или повече фирми, като се цели намаляване на данъчни задължения, отклоняване от облагане или неправомерно възстановяване на ДДС“ и

Неорганизиран – свързани с опитите на търговски дружества да намаляват или изцяло да избягват ДДС задължения, като не декларират приходи от продажби и/или разходи.

Изследванията в областта на данъците сочат, че всички схеми на ДДС измами от организиран тип са проява на измами от типа „*липсващ търговец*“, чиито форми са:

- **обратна търговия**, при която чрез неправомерни действия, данъчно задълженото лице участва в два отделни типа „вериги“ от доставки за един и същ данъчен период, като данъкът, с който се облага доставката в едната търговска верига, е предназначен да компенсира дължимия данък в другата „верига“.

- с **използване на агрегатор**, при която са налице две търговски вериги – „чиста“ и „мръсна“, като разликата е, че са налице множество доставки без право на данъчен кредит от нерегистрирани по ДДС търговци към „липсващ търговец“, който акумулира стоков и документален поток и

чрез „Буфер“ осъществява едновременно две доставки – с действителен и с фалшив (по документи) стокос поток.

- **тип "въртележка" (каруселна) измама**, при която многократно се мултиплицират измамните действия „липсващия търговец“ чрез извършване на вътрешнообобщностна търговия.

- **фиктивни тристранни операции**, при които измамните действия се състоят в това, че стоката реално е придобита на територията на една държава – членка, а документално е реализирана в друга.

- **фиктивен износ**, при която производителят/износителят осъществява износ на продукцията само по документи, като прилага нулева ставка и възстановява данъчен кредит върху разходите.

### Параграф 3. *Характеристика на участниците в ДДС измами*

В ДДС измамите участват лица, които имат определен профил, „роля“. Предвид особеностите на механизма на начисляване на ДДС, за да е налице неправомерно ползване право на данъчен кредит, винаги в началото на последователните покупки-продажби е лице, което нарушава законовите разпоредби и начислява, но не внася дължимия данък. Неговата функция е да понесе неблагоприятните последици от осъществения данъчен контрол. Обикновено това са лица с нисък социален статус – безработни, социално слаби, ниско образовани, непритежаващи имущество, което да послужи за евентуално обезпечаване на публичното вземане. Възприетото от всички европейски данъчни администрации наименование на това търговско дружество е „липсващ търговец“ (ЛТ) или „Missing trader“ (Мт). Терминът е нормативно определен в чл. 2 на Регламент (ЕО) № 1925/2004 от 29 октомври 2004 г., както и в Доклад на ЕК относно резултата от мерките за борба с измамите съгласно членове 199а и 199б от Директива 2006/112/ЕО на Съвета.

Следващият в ДДС веригата е наричан от данъчните експерти „Буфер“, т.к. неговата функция е да „отдалечи“ организатора, материализиращ облагата от извършваната измама. Често един „Буфер“ „обслужва“ няколко „липсващи търговци“. ДДС измамите се организират от търговски дружества, наричани „Брокери“. Те разполагат с реални активи, персонал, множество търговски обекти и при тях се материализира облагата от извършената измама, те са „финалният“ участник в измамата.

Въз основа на изложението в глава първа са формулирани следните **обобщаващи изводи**:

**Първо.** ДДС е последният данък в „еволюцията“ на данъчното облагане. Той е косвен данък от потребителски тип и за разлика от преди съществуващия данък върху продажбите при ДДС се избягва каскадният ефект, като се плаща данък върху брутния марж на всяка сделка от участниците в търговската верига. Механизмът на облагане, при който се определя данък само върху новосъздадената стойност, се постига чрез приспадане на данъка или т.н. „право на данъчен кредит“. Постъпленията от ДДС възлизат на около  $\frac{1}{4}$  от всички приходи от данъци и поради това е от особено значение осъществяване на контролно-ревизионни действия за неутрализиране на отрицателните аспекти от невнасяне във фиска на дължимия данък. С оглед изложеното стабилността и предвидимостта на постъпления от ДДС, като основен елемент на данъчните приходи и влиянието им при формиране на бюджета на страната, са изключително важни за фиска.

**Второ.** С развитието на технологиите, разширяване на възможностите за търговия и дигитализацията на общественно-икономическия живот се развива и ДДС системата. Към настоящия момент тя е многопластова и съпътствана от сложно администриране и множество регулативни промени, което я прави привлекателен способ не само за невнасяне на дължим данък,

а и за неправомерно ползване право на данъчен кредит (точене на ДДС). Освен измеримите в абсолютни стойности щети, съществуват и други вреди, последици, свързани предимно с нарушаването на конкуренцията и пазарните принципи, изразяващи се във възпрепятстване на бизнеса да постига фирмените си стратегии, като представя продукти с по-високо качество и по-ниски цени. Предвид изложеното е необходим ефикасен механизъм за предотвратяване и неутрализиране на ДДС измамките.

**Трето.** Всички случаи на организирани действия, целящи ощетяване на фиска чрез избягване плащането на данъка върху добавената стойност, се определят като ДДС измами. Те притежава общите характеристики на останалите видове данъчни имами и в своята същност представляват въвеждане в заблуждение на данъчния орган при определянето на данъчната основа и размера на данъчното задължение чрез укриване на данни и обстоятелства, имащи значение за облагането, както и съзнателното предоставяне на неверни и неточни данни с цел намаляване на данъчната тежест и/или отклонение от облагане. За данъчна измама се счита и двойното фактуриране, използването на трансферно ценообразуване и други методи, целящи намаляване на данъчното задължение в противоречие с правилата за определяне на данъчната основа и задълженията на данъчните субекти. Идентификацията на ДДС измамките е от съществено значение за вземане на последващи решения за тяхното третиране.

**Четвърто.** ДДС измамките имат три проявни форми: неправомерно намаляване на данъчните задължения; незаконно ползване право на данъчен кредит и отклоняване от облагане в резултат на действия или бездействия. При липса на противоправност, съставомерност, обществена опасност и форма на вина, ДДС измамките не са обект на наказателно преследване, а на административен данъчен контрол.

**Пето.** С оглед същността на ДДС измамите с този вид данък винаги започват от действията на едно данъчно задължено лице – продавач, производител, вносител, а резултатът се проявява при друг – купувачът по сделката. Предвид изложеното при ДДС измамите е налице свързаност, „схема”, „верига”, „група”. След присъединяване на България към Европейския съюз типологията и механизмите на измамите с ДДС са разширени, като към вече съществуващите се осъществяват и измами, свързани с вътреобщностни доставки и придобивания и тристранни операции, които поставят нови предизвикателства пред данъчния контрол.

**Шесто.** Съществуват различни подходи за определяне на видовете ДДС измами. Някои автори ги разделят на организирани и неорганизирани, а други – на характерни само за ДДС или присъщи както за ДДС, така и за други данъци. Независимо от подхода за определяне на типологията, много изследователи в областта на данъците считат, че всички схеми на ДДС измами от организиран тип са проявна форма на тази с участието на „липсващ търговец”. Такива са: „каруселна“-та измама, „обратна търговия“, тази с ползване на „агрегатор“, вътреобщностна измама с липсващ търговец – ВИЛТ и такава, извършвана чрез фиктивни тристранни операции.

**Седмо.** Независимо от проявната форма, в ДДС измамите участват лица, които имат определен профил, функция, „роля“. Предвид особеностите на механизма на начисляване на ДДС, за да е налице (в случай на измамни действия – неправомерно ползвано) право на данъчен кредит, винаги в началото на последователните покупко-продажби (ДДС веригата) е лице, определяно в нормативните актове с термина „липсващ търговец“. Той „формира“ основата на право на ползване на неправомерен данъчен кредит от другите участници. Следващият в ДДС веригата е идентифициран от данъчните експерти като „Буфер“, т.к. неговата функция е да опосреди

връзката с организатора, материализиращ облагата от извършваната измама. При извършване на аналитична дейност от данъчни експерти в Европейския съюз получателят на наследващата се облага се нарича „Брокер“. Определянето на конкретната функция на конкретен участник има съществено значение при избиране на подхода за третиране на ДДС измамата и прилагане на конкретна форма на данъчен контрол.

## **Глава втора**

### **ОРГАНИЗАЦИЯ НА ДАНЪЧНИЯ КОНТРОЛ ПРИ ДДС ИЗМАМИТЕ (на базата на категорията „липсващ търговец“)**

**Глава втора** е разработена в обем от 72 стандартни страници и е структурирана в 4 параграфа. Тя има теоретико-методологичен и теоретико-приложен характер и акцентира върху изпълнението на втората изследователска задача.

#### **Параграф 1 *Теоретични постановки на данъчния контрол върху ДДС измамите***

Много изследователи в областта на контрола са предлагали дефиниция на понятието „данъчен контрол“, но не е постигнато признаване на единно определение. Съществуващите научни трактовки по въпроса могат да бъдат разделени на три групи:

- автори, които разглеждат данъчния контрол като вид финансов контрол с присъщ обект, предмет, цели, задачи и обхват;
- други, които считат, че данъчният контрол е финансово-контролна дейност с определени органи, организационна и управленска структура и процедури за нейното осъществяване;



- такива, които разглеждат данъчния контрол като подсистема на данъчната система, разкривайки взаимовръзките с останалите компоненти.

Общо е разбирането, че данъчният контрол проявява типичните характеристики на всяка контролна (проверовъчна) дейност, има специфична цел, задачи и обхват и се осъществява от определени административни структури с дефинирана функционалност. Като част от данъчния контрол, този върху ДДС измамите проявява определените характеристики. Безспорно е, че контролът по отношение спазване изискванията на ЗДДС е външен, сложно протичащ процес по установяване на правилното и законосъобразно осъществяване на регламентирания плащания на дължимия ДДС.

По отношение на методите, използвани при контрола върху ДДС измамите, множество изследователи считат, че те не се различават от тези, използвани в дейностите по контрол при общия данъчния процес. Спецификата е в конкретизираното прилагане, което се реализира след анализиране и установяване на индикатори за проявление на конкретен тип измами и то по отношение на определен субект на контрол, както и взаимовръзката между административните производства на всички участници в ДДС веригата. Специфичен метод на данъчния контрол при ДИЛТ е разследването – присъщ и на наказателното производство метод, използван в данъчния контрол при установяване на данъчни измами от специализираното звено „Разследване при особени случаи” (РОС).

В хода изследването на ефективността на данъчния контрол върху ДДС измамите е проведено анкетно проучване сред дългогодишни служители на звеното за борба с ДДС измамите – Разследване на особени случаи. Анализът на получените резултати от анкетата сочи наличие на намалена резултатност при извършване на данъчния контрол при ДДС измамите и необходимост от подобряване на организацията.

## Параграф 2 *Организация на данъчния контрол при ДДС измамите*

Моделът на управление на противодействие на ДДС измамите е систематизиран в следния ред:

- Аналитико-проучвателни действия от органите по приходите, пряко ангажирани с разкриването на ДДС измамите, извършвани чрез логически анализ и съпоставка на данните, администрирани от НАП; анализ на данни от други източници като МВР, Прокуратура, Държавна агенция „Национална сигурност“, Агенция „Митници“ и всички останали държавни контролни органи.
- Идентифициране на ДДС измама: след установяване на данни за налично рисково поведение органите по приходите определят вида ДДС измамата при отчитане на критериите, посочени в настоящото изложение, с оглед прилагане на конкретна форма на осъществявания данъчен контрол.
- Установяване на лицата, участници в ДДС измамата: функцията на определен участник и неговата позиция в организираната ДДС измама е от изключителна важност с оглед прилагане на конкретни форми на контрол и неутрализиране на щетите чрез извършване на принудително събиране или непризнаване правото на данъчен кредит при търговците „Буфер“ и „Брокер“.
- Възможности за противодействие на ДДС измама: непосредствено след установяването на вида и участниците в ДДС измама органите по приходите извършват преценка за възможностите за противодействие на измамата чрез механизмите на данъчния контрол, обективизирана в Доклад за третиране на данъчна измама. Предложените мерки за въздействие могат да са: извършване на ревизия, извършване на проверка за установяване на определени факти и обстоятелства, извършване на проверка за deregистрация по ЗДДС, осъществяване на съвместни действия с органи на МВР и Прокуратура, извършване на действия за претърсване и изземване на

стоки и документи, осъществяване на допълнителни действия за проверка и наблюдение на обекти по повод измамата, предприемане на мерки за обезпечаване на доказателства по повод измамата от трети лица, извършване на насрещни, събиране на допълнителна информация от трети лица, предложение за вписване в база данни „Рискови субекти“; извършване на експертиза, предприемане на действия съгласно подписани инструкции за взаимодействие, когато за изясняване на случая е необходима информация от друг държавен орган или институция, уведомяване на трети лица и институции, когато такова уведомяване е предвидено със закон.

### Параграф 3 *Специфични производства при ДДС измамите*

- Ревизионни производства, извършвани с цел установяване на солидарна отговорност при ДДС измамите.

Отговорността по чл. 177 от Закона за данъка върху добавената стойност е особен вид солидарна деликтна отговорност. Тя е способ за ангажиране на регистрирано за целите на ЗДДС лице за невнесен данък върху добавената стойност, дължим от друго лице, като по този начин се цели предотвратяване и/или ограничаване на данъчните измами, свързани с невнасяне на ДДС от страна на „липсващи търговци“ с цел последващо неправомерно ползване правото на данъчен кредит. Нормативно определените материални предпоставки за реализиране състава на чл. 177 от ЗДДС са:

а. Обективни предпоставки: наличие на облагаема доставка (на стока или услуга) между регистрирано по ЗДДС лице и друго лице; доставчикът дължи данък по доставка, който не е ефективно внесен като резултат за данъчния период; получателят е упражнил право на ползване на данъчен кредит по доставката.

б. Субективни предпоставки: получателят е знаел, че данъкът няма да бъде внесен от доставчика; получателят е бил длъжен да знае, че ДДС по доставката няма да бъде внесен от доставчика.

- Организация на данъчния контрол на стоки с висок фискален риск.

Фискалният контрол върху движението на стоки с висок фискален риск е съвкупност от действия на органи по приходите с цел предотвратяване укриването на данъци и на данъчни измами, които се извършват във връзка с движението на стоки с висок фискален риск на територията на Република България. Стоките, обект на контрол, не са изчерпателно изброени в ДОПК, а съгласно разпоредбите на чл. 127а, ал. 7 от ДОПК се утвърждават със Заповед на министъра на финансите по предложение на изпълнителния директор на Националната агенция за приходите. Към момента на изследването са определени 555 стоки с висок фискален риск. Изследването показва, че при извършване на дейността по фискален контрол на стоки с висок фискален риск е налице относително ниска ефективност на контролните действия. Тези изводи се подкрепят и от изразеното при анкетното проучване мнение на служители на Националната агенция за приходите.

#### Параграф 4 *Организация на данъчния контрол върху конкретни видове ДДС измами*

- Организация на данъчния контрол върху ДДС измамите, извършвани на територията на страната: в случаите на идентифицирана ДДС измама, изцяло на територията на страната, действията на органите по приходите основно се свеждат до прилагане разпоредбите на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС във връзка с чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС. Разпоредбата намира приложение както по отношение на получени доставки на стоки и услуги, посредством които ДДС за внасяне като резултат за периода бива

занижаван, така и по отношение на привидните сделки със стоките, предмет на данъчната измама.

- Организация на данъчния контрол върху ДДС измами, извършвани чрез деклариране на привидни вътрешнообщностни придобивания и вътрешнообщностни доставки: очертаването на цялостната схема на данъчна измама и връзката между единия и другия поток от стоки към и от държава – членка на ЕС (ВОД и ВОП) е с по-висока ефективност, когато е резултат от едновременни контролни действия и обмен на информация между приходни органи на администрациите на различни държави – членки.

- Организация на данъчния контрол при верижни измами:

- a. изразява се в установяване наличието на активи на подконтролните обекти и прилагане на разпоредбите на чл. 70, ал. 5 от ЗДДС – непризнаване правото на данъчен кредит при условията на неправомерно начисляване.

- b. установяване на условия за прилагане разпоредбите на чл. 176, ал. 4 от ЗДДС – deregистрация по ЗДДС при установени данъчни задължения.

Организация на данъчния контрол при измама с прилагане на митнически режим „Едновременно допускане за свободно обръщение и крайна употреба на стоки, които са предмет на освободена доставка по ДДС, за друга държава – членка: с оглед разпоредбите на чл. 143, буква “г” от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006 г., съгласно която държавите – членки освобождават от облагане с ДДС вноса на стоки, експедирани или превозвани от трета територия или трета държава в държава – членка, различна от тази, в която завършва експедицията или превоза на стоките, когато доставката на такива стоки от вносителя, определен или признат по чл. 201 като платец на ДДС, е освободена по реда на чл. 138. Тези разпоредби са въведени в националното законодателство със

Закона за данъка върху добавената стойност (ЗДДС), обнародван в ДВ, брой 63 от 04.08.2006 г. в сила от деня на влизане в сила на Договора за присъединяване на Република България към Европейския съюз. Съгласно тях е налице освобождаване от заплащане на ДДС, когато са налице следните условия: вносителят е регистрирано по този закон лице, в съпровождащите стоката транспортни документи е указано, че стоката е предназначена за друга държава – членка, вносителят ще осъществи със стоките последваща вътрешнообщностна доставка.

В заключение може да се обобщи, че част от **проблематиката** в организацията на данъчния контрол при ДДС измамите се изразява:

- Неефективна организация на работния процес, изразяващ се в извършване на аналитико-проучвателни действия спрямо лица, чиято характеристика не предполага;
- Ниска резултатност при осъществявания фискален контрол върху стоки с висок фискален риск;
- Наличие на паралелизъм при осъществяване на действия по анализ и идентификация на ДДС измама и участващите в търговската верига;
- Недостатъчни възможности, в рамките на съществуващия контролен процес, за доказване субективния елемент като условие за реализация на солидарната отговорност;
- Липса на нормативно определен механизъм на взаимодействие между Националната агенция за приходите и организации, имащи функционална характеристика, свързана с противодействие на ДДС измамите.

Въз основа на изложението **в глава втора** са формулирани следните **обобщаващи изводи**:

**Първо.** Данъчният контрол по отношение на ДДС измамите притежава характеристиките на контролния процес. Той е специален,

институционален, формален, документален, външен, резултативен контрол. Използваните способности са както универсални, присъщи за всеки познавателен процес, така и характерни за контрола върху ДДС измамите.

**Второ.** Най-често прилаганите конкретни форми на контрол при ДДС измамите са ревизия и проверка. Анализът на данните, получени в резултат на контролните действия, сочи недостатъчна ефективност на процеса и необходимост от подобряване на организацията на данъчния контрол. Този проблем е изведен и при проведеното анкетно проучване сред 89 служители на специализираната структура за противодействие на ДДС измамите.

**Трето.** В основата на контролния процес при ДДС измамите стои съвкупност от аналитико-проучвателни действия, изразяващи се в натрупване на информация. Тя дава възможност за изследване наличието на данни за проява на незаконосъобразно поведение от страна на данъчно задължените лица, което нарушава разпоредбите на Закона за данък върху добавената стойност.

**Четвърто.** Висококвалифицирани служители на специализираната структура – „Разследване на особени случаи“, след идентификация на ДДС измамата, определянето на нейния вид, участници и териториален обхват, обективират предложени мерки за третиране на измамата с прилагане на конкретни форми на данъчния контрол спрямо даден търговец.

**Пето.** Характеристиките на ДДС измамите предопределят и наличието на специфични контролни производства. Такива са ревизионното производство за реализиране на солидарна отговорност и фискалният контрол върху стоки с висок фискален риск.

## Глава трета

### УСЪВЪРШЕНСТВАНЕ ОРГАНИЗАЦИЯТА НА ДАНЪЧНИЯ КОНТРОЛ ПРИ ДДС ИЗМАМИТЕ

Глава трета е разработена в обем от 60 стандартни страници и е структурирана в пет параграфа. Тя има основно теоретико-приложен характер и акцентира върху изпълнението на трета изследователска задача.

#### Параграф 1 *Изследване на възможностите за вменяване на дознателски функции на органи по приходите*

Като се отчита опитът на много други страни, ефективен и ефикасен модел за България би бил този, при който да се обособи отделна административна структура, част от НАП, с дознателски функции и правна възможност да извършва оперативно-издирвателна дейност и да разследва данъчни престъпления. По този начин ще се преодолеят съществуващите проблеми около изследване наличието на всички субективни и обективни предпоставки за образуване на досъдебно производство и опасността от изтичане на давността би намаляла. Значително би се ускорило досъдебното производство, за да отпадне необходимостта от препращане и описване на документация с цел образуване на специални производства пред съд и получаване на разрешения за достъп до данъчно-осигурителна информация. Най-вече значително би се подобрило качеството на обвинението в данъчно престъпление, тъй като ще бъде изготвено от компетентни експерти в специфичната данъчна материя.

Предоставянето на дознателски функции на органите по приходите би имало положително въздействие при организацията на данъчния контрол по идентифициране на ДДС измамата, на извършителите и определяне на формата за противодействие, чрез:

- призоваване и разпитване на свидетели, като техните показания биха имали доказателствена стойност и в административния процес;



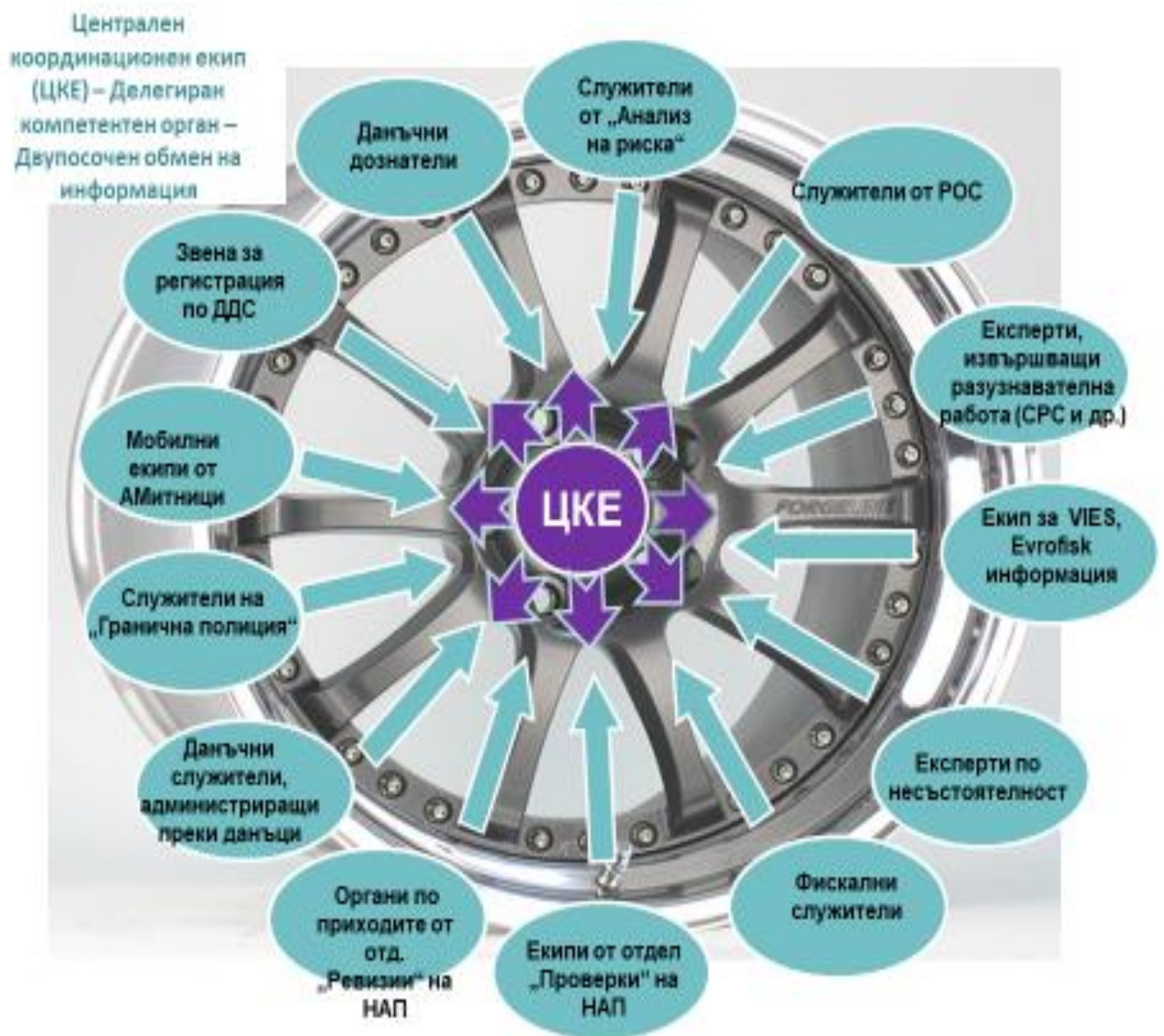
- извършване на претърсване и изземване, извършвано без да е необходимо наличието на предварителна информация, че в подлежащия на контрол обект се намират вещи, книжа и други носители на информация и при данни за укриване на факти и обстоятелства;
- възможност да се извършват разпоредителни действия за предоставяне на банкова информация;
- провеждане на наблюдение – зрително, слухово, електронно и използване на специални разузнавателни средства за целите на данъчния процес;
- наличие на възможност за непосредствен достъп до криминогенната среда, който би допринесъл при осъществяването на Gap анализ;
- по-висока ефективност и ефикасност при действията по намиране на търговец за връчване на документи във връзка с досъдебни и административни производства; отпадане на необходимостта от назначаване на експерт в досъдебното производство във връзка с данъчни престъпления.

При възлагане на дознателски функции на служители от данъчната администрация биха се повишили възможностите за противодействие на ДДС измамите.

***Параграф 2 Изследване на възможностите за подобряване на координацията и взаимодействието между структурите за противодействие на ДДС измамите чрез създаване на Централен координационен екип за оперативни действия***

Съществуването на нормативните предпоставки на чл. 74 ДОПК за опазването на данъчно-осигурителна тайна на данните и сведенията по отношение на лицата, участници в ДДС измами, прави дейността на Междуведомствения център неефективна и неефикасна. С оглед

изложеното би било ефективно създаването на Централен екип за координация (ЦЕК), който да надгражда вече създадените механизми за оперативно взаимодействие в структурата на Междуведомствения център (МЦ). Визуализацията на Централния координационен екип (ЦКЕ) може да бъде представена :



### Параграф 3 *Изследване на възможностите за реструктуриране на Главна дирекция „Фискален контрол“*

През петте години на своето съществуване фискалният контрол върху стоки с висок фискален риск проява идентични, предвидими и ясно разграничими проблеми, които могат да бъдат идентифицирани в следните

групи: нормативни, административни и оперативно-технически. Налице е и трайна съдебна практика, сочеща наличие на неефективност на осъществявания фискален контрол. От анализиранияте 1108 съдебни определения 987 бр. или 89,08% са отменящи действията на органите по приходите по обезпечаване на доказателства като незаконосъобразни, немотивирани и противоречащи на закона.

Пред фискалния контрол стоят множество проблеми, нерешаването на които води до опорочаване на административния процес. Предлаганият теоретичен модел е, функциите на Дирекция „Фискален контрол” да бъдат сведени до сканиране и обработване на транспортните документи (ЧМР), а документите, придружаващи стоката, да бъдат администрирани чрез агрегация в база данни „Фискален контрол”. Ефективно и ефикасно решение би могло да бъде, данните да са анализирани от служителите на отдел РОС в хода на досега съществуващите анализи на индикативно поведение на потенциални и съществуващи рискови лица. По този начин биха могли да се преодолеят визираните по-горе оперативни проблеми, като същевременно ще е възможно извършването на анализ, наблюдение и мотивирано вземане на решение за извършване на определени административно-процесуални действия.

#### **Параграф 4 *Изследване на възможностите за публичност на база данни „Рисков масив“***

Публичността на базата данни би довела до възможността, данъчно задължените лица да предприемат мерки с „грижата на добър търговец“. В съдебната практика е утвърдено разбирането, че от лицата се изисква да предприемат „всички разумни мерки в рамките на неговите възможности, които да гарантират, че няма да бъдат въввлечени във верига от доставки, целящи измама с ДДС“. В случай че базата данни „Рисков търговец” е публично достъпна, способността, търговецът да се защити от некоректни към бюджета свои контрагенти, би била изведена на по-високо ниво. Още

повече, че ако е налице такова средство и въпреки наличието на идентифицирано рисково поведение от страна на контрагент и търговецът продължи да осъществява търговската си дейност (реална или симулативна) с идентифициран, потенциален участник в ДДС измами, то няма да е необходимо да се прилага изключително трудното доказване по реда на чл. 177 от ЗДДС на хипотезата „знаел или могъл да знае, че дължимият данък няма да бъде начислен и платен“. Тези съждения намират подкрепа и в проведеното анкетно проучване сред представители от практиката (управители, собственици на капитала, пълномощници, съдружници).

Параграф 5 *Комуникационни възможности по отношение прилагането на солидарната отговорност* е предложена стратегия със следните направления:

- Уведомяване на браншови организации, представители на определен сектор от икономиката за потенциалните рискове при ДДС, характерни за тяхната сфера на действие. Информацията може да бъде представена чрез брошури, плакати, писма, чрез сайта на Националната агенция за приходите и/или чрез медиите за масова комуникация.

- Информирание за потенциалните рискове от непризнаване право на данъчен кредит при липса на прозрачност при търговските отношения (например при офшорни платформи, плащания чрез непризнати криптовалути, електронни платформи и др.).

- Предоставяне на информация на контрагентите на определен търговец, за който има неоспорими данни за участието му във верига от сделки, свързани с данъчни загуби чрез уведомително писмо.

- Получаване на информация за deregистрирани контрагенти или ненамирането им на посочен адрес и предприемане на мерки за търсенето им по реда на чл. 32 от ДОПК, осъществявано чрез сайта на Националната агенция за приходите.

- Популяризиране на индикатори за ДДС измами чрез брошури, информация в социалните мрежи, официални имейли от НАП и други форми на комуникация.
- Провеждане на медийни кампании, информиращи обществеността за възможните последствия от участие в ДДС измами.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Вследствие от проведеното изследване на теоретико-методологичните и практикоприложните проблеми на данъчния контрол върху ДДС измамите се стига до извода, че са налице възможности за подобряване на организационния и методическия подход за противодействие на ощетяващите фиска действия във връзка с постъпленията от ДДС.

В изпълнение на поставените **задачи** са мотивирани предложения за съответните **решения** по тях:

- в резултат на систематичен и критичен преглед на нормативната регулация в България и Европейския съюз са изследвани и идентифицирани измамните действия, свързани с ДДС, които са обект на данъчен контрол;
- разграничени са различните видове ДДС измами и са идентифицирани участниците в тях;
- определени са конкретните и специфични форми на данъчен контрол при ДДС измамите от типа "липсващ търговец";
- проведено е анкетно изследване, което извежда основни проблеми в организацията на контрола на ДДС измамите;
- предложени са практически осъществими организационни подходи за данъчен контрол, които ефективно противодействат на механизмите на ДДС измамите;

- предложен е модел за реорганизация на структурно звено на приходната агенция за ефективен контрол на ДДС измамите.

- предложен е мултидисциплинарен модел на контрол върху ДДС измамите чрез подобряване координацията и взаимодействието между различни публични органи за контрол и противодействие при ДДС измамите;

- предложена е публичност на база данни „Рисков масив“ като средство на данъчно задължените лица да предприемат мерки, които да гарантират, че няма да бъдат въввлечени във верига от доставки, целящи измама с ДДС;

- проведено е анкетно изследване сред търговци, регистрирани по ДДС, за значението на общодостъпен публичен регистър, с цел да се намали риска от действия, целящи измама с ДДС;

- формулирани са предложения за допълване на методиката за установяване на субективния елемент при солидарната отговорност по реда на ЗДДС.

В резюме може да се обобщи, че съществуват теоретико-практически възможности за подобряване на организацията на данъчния контрол при ДДС измамите. Предложените теоретични модели на данъчен контрол предоставят положителна перспектива и възможност за намаляване на щетите за фиска. От друга страна, тези модели създават възможност за превенция от въвличане на данъчно задължените лица в ДДС схеми.

#### **IV. СПРАВКА ЗА НАУЧНИТЕ ПРИНОСИ В ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД**

Дисертационният труд може да бъде приложен в сферата на данъчния контрол върху ДДС измамите.

В дисертационния труд могат да бъдат открити следните основни приноси с теоретико-изследователски и практико-приложен характер.

- Посредством систематичен и критичен преглед на нормативната регулация в Република България са изследвани и идентифицирани измамите, свързани с ДДС, като обект на данъчен контрол.

- Открити са особеностите на различните видове ДДС измами, като са определени характеристиките на участниците в тях. Това е постигнато въз основа на анализ на най-често прилаганите схеми на измамни действия. Идентификацията на вида измама и ролята на извършителите ѝ могат да подпомогнат данъчната администрация при осъществяване на контролните дейности по нейното третиране и ограничаване щетите за фиска.

- Изведени и систематизирани са проблемите в организацията на данъчния контрол при ДИЛТ, на основата на извършен статистически анализ на оценките, дадени от анкетираните служители от специализираното звено за борба с ДДС измамите на приходната администрация.

- Въз основа на определените и анализирани проблеми са предложени конкретни мерки за усъвършенстване организацията на данъчния контрол при ДИЛТ в следните насоки: вменяване на дознателски функции на органи по приходите; създаване на Централен координационен екип за оперативен обмен на информация и синхронизиране на действия между различни органи и институции с функционалност противодействия

на ДДС измами; реструктуриране на Главна дирекция „Фискален контрол“; Публичност на база данни „Рисков масив“; Извършване на комуникационна стратегия с цел реализация на солидарната отговорност. Предложените подходи биха довели до подобряване на организацията на данъчния контрол и би довело до по-ефективно противодействие на ДДС измамните, ощетяващи фиска.



## **V. СПИСЪК НА ПУБЛИКАЦИИТЕ, СВЪРЗАНИ С ТЕМАТА НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД**

1. Стойкова П., Николова Г. „Обекти на документалния контрол“, Сборник доклади „Съвременни проблеми в теорията и практиката на контрола в България“, Сборник от научна конференция – Равда, 2014, с. 78-95, ISBN 978-954-644-696-1.

2. Николова Г. „Предизвикателства пред данъчния контрол при оцеляване на фиска чрез използване на интелектуална собственост“, Сборник „Интернет либерализацията – предизвикателства и добри практики пред интелектуалната собственост“, издателство „За буквите – О писменаехъ“, 2016, с. 235-242, ISBN 978-619-185-231-4.

3. Николова Г. „Актуални проблеми при осъществяване на фискалния контрол“, Сборник от научна конференция – Равда, 2016 г., ISBN: 978-954-644-696-1.

4. Николова Г., Маринов А., Стойкова П., „Структури за противодействие на данъчните измами“, Академично издателство „Ценов“ – Свищов, 2017, 24 стр. ISBN: 978-954-23-1670-1

5. Маринов А., Николова Г., Стойкова П., „Форми на взаимодействие и координация между органите на МВР и НАП за противодействие на данъчните престъпления в Република България“, Академично издателство „Ценов“ – Свищов, 2017, 22 стр. ISBN: 978-954-23-1670-1

6. Николова Г. „Особености на данъчния контрол при установяване и реализиране на солидарната отговорност по Закона за данък върху добавената стойност“, Годишен алманах „Научни изследвания на докторанти“, Академично издателство „Ценов“ – Свищов, Том X, 2017, Книга 13, с. 373-386. ISSN 1313-654-2.

7. Nikolova G. Missing trader intra community fraud – threat for the European Union fisc („Вътреобщностната измама от типа „Липсващ търговец“ – заплаха за фиска на Европейския съюз“), International Journal Institute of Knowledge Management – 2017, Vrnjacka Banja, Serbia. ISSN 1857-923X.

8. Николова Г. „Предизвикателства пред данъчния контрол върху електронната търговия“, Академично издателство „Ценов“ – Свищов, 2017, 24 стр. ISBN: 978-954-23-1670-1

9. Николова Г. „Актуални проблеми при осъществяване на фискалния контрол“, Научна конференция „Проблеми в теорията и практиката на контрола в България през втория програмен период 2014 - 2020 г., Сборник статии. - София : Издателски комплекс - УНСС, 2017, с. 245-250. ISBN 978-954-644-956-6

## VI. ДЕКЛАРАЦИЯ ЗА ОРИГИНАЛНОСТ И ДОСТОВЕРНОСТ

Във връзка с провеждането на процедура за придобиване на образователна и научна степен „доктор” по научна специалност: Счетоводна отчетност, контрол и анализ на стопанската дейност (контрол), декларирам:

1. Резултатите и приносите в дисертационния труд на тема: „Усъвършенстване организацията на данъчния контрол върху ДДС измамите (на базата на категорията „липсващ търговец“) са оригинални и не са заимствани нерегламентирано от изследвания и публикации, в които авторът няма участия.

2. Представената от автора информация във вид на копия на документи и публикации, лично съставени справки и др., съответства на обективната истина.

Декларатор:.....

(.....)