

СТОПАНСКА АКАДЕМИЯ „Д. А. ЦЕНОВ” – СВИЩОВ

ФАКУЛТЕТ „СТОПАНСКА ОТЧЕТНОСТ“

КАТЕДРА „КОНТРОЛ И АНАЛИЗ НА СТОПАНСКАТА ДЕЙНОСТ”

Жельо Невянов Желев

**ВЪЗМОЖНОСТИ ЗА УСЪВЪРШЕНСТВАНЕ НА
КОНТРОЛА ВЪРХУ ДАНЪЧНИТЕ ОБЛЕКЧЕНИЯ
ПРИ КОРПОРАТИВНОТО ПОДОХОДНО ОБЛАГАНЕ**

АВТОРЕФЕРАТ

на дисертационен труд

за присъждане на образователна и научна степен „доктор”

по докторска програма: Счетоводна отчетност, контрол и анализ на
стопанската дейност (контрол)

Научен ръководител:

Доц. д-р Крум Крумов

СВИЩОВ
2018

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

Дисертационният труд е в обем от 226 стандартни страници и се състои от въведение, изложение в три глави, заключение, декларация за оригиналност и достоверност, списък с използваните съкращения, списък на използваната литература и приложения.

Откритото заседание на Научното жури за защита на дисертационния труд ще се състои нав.....на 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 икономически условия се характеризират с динамика в регламентите, отнасящи се за данъчния процес, което определя спецификата на контрола върху него. Промените в данъчното законодателство изправят пред нови предизвикателства органите по приходите. Адаптирането на данъчния контрол към изискванията налага да се оптимизират прилаганите организационни и технологични подходи.

Аналогични са предизвикателствата в данъчния процес пред данъчно задължените лица. Адекватното изпълнение на задълженията им се отразява върху успешното реализиране на държавните функции. Систематичното и перманентно постъпление на финансови ресурси се основава на събраните публични вземания, от които основен дял имат данъчните приходи. Практически съществуват редица обективни и субективни причини, поради които данъкоплатците невинаги навреме и изцяло изпълняват своите задължения. Избягването на плащания към държавния бюджет се реализира, от една страна, чрез възползване от колизиите в правните норми, а от друга – от липсата на конкретни разпоредби, ограничаващи минимализирането на данъците. Нарушаването на данъчното законодателство води до незадоволително изпълнение на бюджетните задачи, което задълбочава нуждата от допълнителни източници за финансиране на държавата.

Актуалността на темата за усъвършенстване на контрола върху корпоративните данъчни облекчения се основава на приоритетното значение на всеки приход от юридическите лица, който може да бъде отклонен от постъпването му в бюджета чрез неправомерно използване на данъчни облекчения. Средствата, с които юридическите лица намаляват своя финансов резултат, са данъчни разходи за бюджета, които се отразяват върху формирането на бюджетната политика. Установяването и отчитането на данъчните разходи от страна на държавата е полезен инструмент за

техния анализ. Навременното им и коректно отчитане е важна информационна основа за данъчния контрол, чието осъществяване защитава фискалната политика на държавата.

Данъчните процедури, в които се влага значителен времеви ресурс, затрудняват данъкоплатците и ги демотивират за изпълнение на публичните им задължения. От такава позиция може да бъде очертан и проблем, свързан със законовите изисквания за използване на данъчните облекчения от икономическите субекти. Същността му се изразява в многобройните и неясни условия, на които трябва да отговарят юридическите лица, за да използват облекченията, намаляващи тежестта на данъчното им бреме.

2. Обект и предмет на изследването

Обект на изследване са обществените отношения, свързани с данъчните облекчения при корпоративното подоходно облагане. *Предмет* на изследването е данъчният контрол, който се прилага, с цел да се установи правилното използване на данъчните облекчения.

3. Цел и задачи на дисертационния труд

Целта на дисертационния труд е да се изследва възможността за оптимизиране на данъчния контрол чрез разработването на конкретно приложима за данъчните облекчения технология. Постигането на тази цел включва реализирането на следните **задачи**:

- да се изясни нормативната същност на данъчните облекчения;
- да се анализират начините за оценка на данъчните разходи, като се разгледа и международният опит;
- да се характеризира контролът върху данъчните облекчения;
- да се разработи технология на контрола върху данъчните облекчения;
- да се извърши практическо проучване с цел получаване на информация за контрола върху данъчните облекчения;

➤ да се предложат общи и конкретни мерки за усъвършенстване на контрола върху данъчните облекчения.

4. Изследователска теза

Тезата, която се защитава в дисертационния труд, е, че *данъчните облекчения при корпоративното подоходно облагане са специфичен и недостатъчно познат обект на контрол, което налага прилагането на адекватна технология за ограничаване на неправомерното им използване*. Изследването на същността, технологията и организацията на контрола върху данъчните облекчения предоставя възможности за минимализиране влиянието на рисковите фактори, водещи до злоупотреби с предоставените целеви средства.

5. Методология на изследването

Методологията, която е използвана, е в тясна връзка с дефинираните обект, предмет, цел и задачи на дисертационния труд. При разработване на научния труд са приложени следните методи:

Научен анализ. Изследвана и анализирана е специализирана научна литература, свързана с темата на дисертационния труд.

Диалектичен подход. Изследват се състоянието и развитието на данъчния контрол върху облекченията, за да се проучат очакванията и разбиранията на заинтересованите страни.

Сравнителен анализ. Съпоставени са условията, при които протичат контролните действия с резултатите от тях.

Анкета. Проведена е анкета по въпроси, отнасящи се за контрола върху данъчните облекчения, с органи по приходите, служители в Териториална дирекция на НАП – София.

Аналитични процедури. Резултатите от проучването са обработени, анализирани и обобщени чрез употребата на аналитични, логически и статистически методи и техники. Аналитичните процедури са приложени по

отношение на цялата селектирана информация по дисертационния труд. Получените резултати са онагледени чрез фигури и таблици.

6. Ограничителни условия

Изследването е свързано с наличието на определени **ограничения**:

➤ вследствие сложния характер на данъчно-осигурителния контрол в изследването е обхваната само тази част от него, която се свързва с данъчния контрол;

➤ многовариантността на корупционните действия налага разглеждането на тези, които се отнасят до използването на данъчни облекчения;

➤ поради съществуването на различни видове облекчения в данъчния процес се анализират само тези, които са по разпоредбите за корпоративното подоходно облагане.

7. Апробация

Дисертационният труд е обсъден на заседания на катедра „Контрол и анализ на стопанската дейност” 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 226 стандартни страници. Основният текст заема 198 страници и се състои от въведение, три глави и заключение. Изложението е онагледено с четири таблици и 21 фигури. В общия обем на дисертацията се включват още: декларация за оригиналност и достоверност; списък с използваните абривиатури; списък на цитираната и използвана литература – 121 източници, от които 58 на кирилица и 12 на латиница; 41 електронни ресурса; 10 нормативни акта и 14 приложения.

В структурно отношение научното изследване включва:

Използвани абривиатури

Въведение

Глава първа. Характеристика на данъчните облекчения и на контрола върху тях

1. Нормативна същност на данъчните облекчения като обект на контрола
 - 1.1. Данъчно стимулиране при наемане на безработни лица
 - 1.2. Данъчно стимулиране при предоставяне на стипендия
 - 1.3. Преотстъпване на данък за предприятия, наемащи хора с увреждания
 - 1.4. Данъчно облекчение за дарения
 - 1.5. Данъчни облекчения за минимална и държавна помощ за регионално развитие
2. Теоретични аспекти на данъчните облекчения и данъчните преференции
3. Международни и национални практики при отчитане и оценка на данъчните разходи
4. Характеристика на контрола върху данъчните облекчения

Глава втора. Технологични аспекти на контрола върху данъчните облекчения

1. Технология на контрола върху общите данъчните облекчения
 - 1.1. Технология на контрола върху юридическите лица, наемащи безработни лица
 - 1.2. Технология на контрола върху предоставянето на стипендии
 - 1.3. Технология на контрола върху специализираните предприятия и кооперации, наемащи хора с увреждания
 - 1.4. Технология на контрола върху разходите за дарения
2. Технология на контрола върху облекченията за минимална и държавна помощ за регионално развитие
 - 2.1. Технология на контрола върху данъчните облекчения, предоставяни на земеделските стопани
 - 2.2. Технология на контрола върху юридическите лица, осъществяващи дейност в общини с безработица
3. Рискови фактори при контрола върху данъчните облекчения

4. Практическо проучване на контрола върху данъчните облекчения

Глава трета. Възможности за оптимизиране на контрола върху данъчните облекчения

1. Усъвършенстване на контрола върху данъчните облекчения

2. Антикорупционни мерки в данъчния процес

3. Възможности за контролно въздействие срещу агресивното данъчно планиране

Заключение

Библиография

Приложения

Декларация за оригиналност и достоверност

III. ОСНОВНО СЪДЪРЖАНИЕ НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

Въведение

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

Глава първа

ХАРАКТЕРИСТИКА НА ДАНЪЧНИТЕ ОБЛЕКЧЕНИЯ И КОНТРОЛА ВЪРХУ ТЯХ

Глава първа има теоретико-приложен характер. Тя е разработена в обем от 64 стандартни страници и е структурирана в четири параграфа, в рамките на които са изпълнени напълно *първата* и *втората* изследователски задачи. Частично е решена *третата* изследователска задача.

В параграф 1 *Нормативна същност на данъчните облекчения като обект на контрола* е разгледана връзката между данъците, данъчното регулиране и данъчните облекчения, като последните са разделени в две основни групи: *обща данъчна облекчения* и *минимална или държавна помощ под формата на данъчни облекчения*.

В първата група се включват:

- *данъчно стимулиране при наемане на безработни лица;*
- *данъчно стимулиране при предоставяне на стипендия;*
- *преотстъпване на данък за предприятия, наемащи хора с увреждания.*

За *минимална и държавна помощ* се възприемат и са посочени следните данъчни облекчения:

- *данъчно облекчение за извършване на производствена дейност в общини с безработица, по-висока от средната за страната;*
- *данъчно облекчение, представляващо държавна помощ за земеделски стопани.*

Изследването на Закона за корпоративно облагане (ЗКПО) показва наличието на трета група – *данъчно облекчение за дарения*, които имат социален характер. Въпреки това, поради начина им на приспадане от финансовия резултат, *даренията* също се включени към групата на *„общите облекчения“*, тъй като на задълженото лице му е предоставена законодателна възможност да намали своя счетоводен резултат при определяне на данъчната основа, в случай че отговоря на условията в нормативната уредба.

Всяка държава обособява своя данъчна система, в т.ч. и данъчни облекчения. Тя включва както видовете данъци и прилежащите към тях облекчения, отчитането на приходите и начините за преотстъпване на задълженията, така и контрола върху тях. Представлява сложна съвкупност от взаимосвързани елементи, чрез които се акумулират средства в бюджета. Значимостта на данъчния контрол е основна предпоставка за изграждането

на съвременна данъчна организация, както и за нейното технологично укрепване.

От своя страна методът на държавата да регулира, се реализира чрез прилагането на различни финансови инструменти, които да въздействат върху протичането на икономическите процеси. Те се извършват чрез съсредоточаване на финансови ресурси към определени сектори на икономиката. В тази връзка „данъчното регулиране“ е разгледано в рамките на **три подхода** – *административен, социален и фискален*. На тази база е посочено, че данъчното регулиране е включено в същността на данъците (вж. Фигура 1), като те са тясно свързани помежду си и образуват едно цяло.



Фигура 1. Връзка на данъците и данъчното регулиране

Данъчните облекчения са разгледани като един от основните начини за прилагане на регулаторната функция на данъчното облагане. Тяхната

същност се основава на факта, че държавата, като активен участник в преразпределителните процеси, оказва влияние върху възпроизводството, стимулирането или ограничаването на темпа на развитие, повишаването или намаляването на натрупването на капитал, разширяването или свиването на покупателната способност на населението.

Въз основа на анализираната връзка между данъците, данъчното регулиране и данъчните облекчения се прави **изводът**, че **включването на облекченията в системата на данъчното регулиране осигурява подобрене в действията по облагане на икономическите субекти, предвид времето, в което те се осъществяват. По този начин може да се повишат благоприятните действия от страна на икономическите участници от различни икономически отрасли и да се стимулира инвестиционната им активност.**

В подпараграф 1.1 Данъчно стимулиране при наемане на безработни лица е разгледана същността на данъчното облекчение. На тази база са посочени основните контролни действия, които органите по приходите осъществяват с цел установяване на законосъобразността при ползване на данъчно облекчение от юридическите лица.

В подпараграф 1.2 Данъчно стимулиране при предоставяне на стипендия е анализирана спецификата на условията, регламентирани в ЗКПО. Посочени са отделните действия, които се извършват от контролните органи. Изложени са две обстоятелства, при които би могло да се използва облекчението. Първо – ако стипендиантът е ученик в последните две години на обучението си, второ – ако стипендиантът е студент в последните две години от обучението си. И в двата случая стипендиантът не трябва да е навършил 25 години.

В подпараграф 1.3 Преотстъпване на данък за предприятия, наемащи хора с увреждания е отбелязано, че облекчението се предоставя под формата на намаление на счетоводния финансов резултат при определяне на данъчната финансова основа. Изяснени са условията в ЗКПО,

чието спазване се следи от органите по приходите чрез техните контролни действия. Подчертано е, че обект на контрол са специализираните предприятия и кооперации на хора с увреждания и както и процентното съотношение на хората с увреждания спрямо общия брой на персонала, които работят в предприятието или кооперацията.

В подпараграф 1.4 Данъчно облекчение за дарения във връзка със същността на данъчното облекчение са изведени възможните варианти за признаване от страна на органите по приходите на разходите за направените дарения от юридическите лица. На тази база са обособени насоките за контрол, които следва да бъдат осъществявани от органите в приходната администрация.

В подпараграф 1.5 Данъчни облекчения за минимална и държавна помощ за регионално развитие е разгледано данъчното облекчение за извършване на производствена дейност в общини с безработица, по-висока от средната за страната и данъчното облекчение, представляващо държавна помощ за земеделски стопани. Отбелязано е, че особеното при регламентирането на държавната помощ е контролът, упражняван от Европейската комисия (ЕК) върху предоставянето на държавните помощи в съответствие с европейското законодателство. Изтъкнати са две причини, които пораждаат необходимостта от осъществяване на този контрол. **Първата причина** е, че облекченията за държавна помощ се допускат в случаите, когато помощите са оправдани от гледна точка на общото икономическо развитие. **Втората причина**, е обстоятелството, че стимулирането на един или повече сектори може да доведе до мотивираност на бизнеса да се насочи към подпомаганите дейности и да прекрати досегашната си дейност.

Първото облекчение в класификацията за минимална и държавна помощ за регионално развитие е „*облекчение за общини с 25% по-висока безработица от средната в страната*“. Разгледани са законовите изисквания, на които трябва да отговарят юридическите лица, за да ползват

облекчението. *Целта* му е насърчаване на инвестициите в общини с висока безработица. Облекчението може да се ползва както като минимална помощ, така и като държавна помощ за регионално развитие, в зависимост от категорията дейност, която юридическото лице осъществява. Посочени са отделните насоки на контрол от страна на органите в приходната администрация.

Второто облекчение, включено като минимална и държавна помощ за регионално развитие е *„облекчението за земеделските стопани“*. Отбелязани са условията, при които юридическите лица могат да ползват облекчението с цел насърчаване на инвестиции в селското стопанство. По този начин всяко лице разполага с възможност да развива своята дейност, като инвестира преотстъпения данък в нови сгради и в нова *земеделска техника*¹. Посочени са основните проверки, които органите по приходите е необходимо да извършат. **Първата проверка** е свързана с *установяване цената на закупения актив и какво е участието на земеделския стопанин*. **Втората проверка** е насочена към *дейността, която задълженото лице извършва и дали придобитият актив е необходим за неговите нужди*.

Изследването на **нормативната същност на данъчните облекчения** позволява да се направи **обобщението**, че *корпоративните данъчни облекчения са средство за подпомагане на малкия и средния бизнес*. Чрез тях се привличат преки чуждестранни инвестиции, с които се подпомага израстването и развитието както на юридическите лица, така и на отделните отрасли в икономиката. Те спомагат за повишаването на производителността, като насърчават работодателите да осигуряват по-добри условия на труд на наетите от тях лица.

В параграф 2 **Теоретични аспекти на данъчните облекчения и данъчните преференции** е извършен научен анализ на понятията *„данъчни облекчения“* и *„данъчни преференции“*, като са анализирани различни

¹Земеделска техника са самоходните, несамходните и стационарните машини, съоръженията, инсталациите и апаратите, използвани в земеделието. Допълнителни разпоредби в ЗКПО.

нормативни и теоретични постановки, в които са дефинирани те. За целта **първо** са разгледани разпоредбите на двата основни данъчни закона, осигуряващи данъчното облагане – Данъчно-осигурителният процесуален кодекс (ДОПК) и Законът за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО). В *Данъчно-осигурителния процесуален кодекс* понятието „**данъчни облекчения**“ се използва като част от изискванията при двойното данъчно облагане (чл. 135, ал. 1, чл.142, ал. 5, 142д, ал. 5) и в някои от принципите (чл. 5, чл. 136а), отнасящи се към правомощията на органите по приходите. Липсва конкретна дефиниция за понятието. Понятието „**данъчни преференции**“ не се съдържа в нито един от текстовете на процесуалния закон.

В ЗКПО терминът „**данъчни облекчения**“ се съдържа в текстовете на нормативния акт (Раздел 3, Раздел 4, Раздел 5, чл. 182, ал. 6, чл. 190, т. 14 и т. 58 от заключителните разпоредби), но отново дефиниция липсва. Като синоним на „**данъчно облекчение**“ се използва терминът „**данъчно стимулиране**“. С него са наименовани подразделите: *Данъчно стимулиране при наемане на безработни лица* (чл. 177, ал. 1-3) и *Данъчно стимулиране при предоставяне на стипендии* (чл. 177а, ал. 1-5). Понятието „**данъчни преференции**“ се съдържа в докладите на Министерството на финансите (МФ).

На **второ** място е извършен научен анализ на теоретичните постановки на български и чуждестранни автори за понятията „**данъчни облекчения**“ и „**данъчни преференции**“, като е изведена и тяхната етимология съобразно различните финансови речници. Въз основа на извършения анализ е направен опит да бъдат обосновани дефиниции за същността им:

Данъчната преференция *представлява предоставяне на държавни помощи на определени категории данъкоплатци под формата на намалени суми. Тя има задължителен характер, поради което се понася данъчна*

отговорност. Преференцията се прилага съгласно условията на взаимни задължения от страна на данъкоплатците.

Данъчното облекчение представлява предимство във възможността за неплащане на цялата или част от сумата на данъка при спазване на определени условия. Облекчението действа за ограничен период и няма задължителен характер. На тази база се подчертават основните характеристики на **данъчните облекчения**: *срочност; селективност; доброволност; намаляване на данъчната тежест; целеви характер.*

В тази част на изследването се достига до **извода**, че **данъчните облекчения и данъчните преференции** имат **общи черти**:

1. част от данъчната система;
2. система за специален данъчен режим;
3. намаляване на данъчната тежест на данъкоплатеца;
4. освобождаване от данъчни задължения.

Съществената разлика между изследваните категории е, че **облекченията** са насочени към *пълно или частично намаление* на данъчното задължение, докато **преференциите** се характеризират като *държавна помощ, насочена към определена категория данъкоплатци*, които се подпомагат с цел изравняване на икономическото ниво с останалите в дадена област. Подпомагането може да се изразява във финансово оздравяване на държавни предприятия (болници, училища, общини и др.) чрез намаляване на дължимия от тях данък. **Друга отличителна разлика** се изразява в **механизма**, чрез който се прилагат двете понятия. **Преференциите** се отнасят до *конкретни данъчно задължени лица*, докато **облекченията** се използват върху *формираня счетоводен резултат*.

В параграф 3 **Международни и национални практики при отчитане и оценката на данъчните разходи** е направен сравнителен анализ между международния опит и опита на България при отчитане и оценка на данъчните разходи за бюджета. Целта е да се проучат и изведат положителните практики, които могат да бъдат приложени в България.

Избрани са пет държави (Германия, САЩ, Великобритания, Канада и Австралия) поради дългогодишна им практика в отчитането и оценката на данъчните разходи за бюджета. Друга причина за избора на тези държави е, че те заемат голям дял в брутния световен продукт, прилагат голям брой данъчни облекчения и са със силно развито демократично управление. ***Анализът на практиките в отделните държави може да спомогне за изготвянето на препоръки за усъвършенстване, свързани с оценката на данъчните облекчения в България, а оттам за определяне на конкретни насоки за контролно въздействие.***

При прегледа на **опита на Германия** са очертани *три особености*. ***Първата*** е използването на еквивалентен подход към преките и данъчните разходи. ***Втората*** се изразява в участието на независими изследователски организации в процесите на контрол и анализ на резултатите от прилагането на данъчните облекчения. ***Третата особеност*** се свързва с обхвата на докладите за данъчните разходи, респективно с прилаганите процедури.

В **опита на САЩ** са открити няколко особености при отчитането и оценката на данъчните разходи. ***Първата*** е свързана с методите, които се използват за анализ и оценка на данъчните разходи за бюджета. ***Втората*** е разделението на три подкатегории – данъчни трансфери, социални разходи и условни разходи за бизнес. ***Третата особеност*** се изразява в предварителната оценка на бюджетните разходи и в тяхното широко обсъждане от различните институции.

При анализа на **опита на Великобритания** се достига до **извода**, че приложението в тази държава подход позволява, различните видове данъчни облекчения да се структурират в три групи. Посоченият подход ***улеснява контрола и оценката им***, като едновременно с това ***запазва*** възможностите за аналитични изследвания на всеки отделен вид данъчно облекчение. **Подобно групиране може да се приложи и върху облекченията, регламентирани в българското данъчно законодателство.**

Анализът на подхода, прилаган в **Канада**, показва, че той се характеризира с възможно най-широко отразяване на данни в докладите за данъчните облекчения, които са отклонения от основната структура на данъчната система. В същото време чрез използването на категорията „*Референтни облекчения*“ се разграничават данъчните разходи, които са уредени в отделните данъчни разпоредби. Информацията от прилагането на този подход позволява на контролните органи, самостоятелно да преценят възможността за неправомерно прилагане на облекченията и начина за противодействие.

Извършеният анализ на **опита в Австралия** показва, че:

- *първо*, прилаганият подход към разпределението на данъчните разходи въз основа на действащото законодателство се състои основно в определяне базата на основната структура за всяко облекчение. Използва се стандартният механизъм за облагане на данъкоплатци и дейности.

- *второ*, подходящ е подход за разпределение на данъчните разходи, като се определи базата на основната структура на дадено облекчение с цел използването му при оценка на ефикасността и ефективността на данъчните облекчения в България.

След като е извършен преглед и на **опита на България** за отчитане и оценка на данъчните разходи за бюджета, се прави **изводът**, че *изследването на международната и националната практика във всяка от избраните страни показва наличие на някои специфични черти*. Те се изразяват в: *особеностите на методологията за определяне на основната структура на данъчната система и данъчните разходи; класификацията на предоставената информация за отчитане; разчетите на елементите на данъчните разходи в случаите, когато е невъзможно точното изчисляване на загубата на бюджетни приходи*.

Въз основа на направеното изследване на международната практика за отчитане и оценка на данъчните разходи могат да се направят следните **основни заключения**:

Първо. Основна част от докладите за данъчните разходи се отнасят до различните облекчения, които се предоставят на данъкоплатците за изпълнение на инвестиционни или социални програми. Те се изготвят въз основа на проверки и анализи на данни от декларации и извършени проверки. Предназначението им е не само за законодателната власт, но и за всички граждани, които проявяват интерес.

Второ. В някои от разгледаните държави (Германия и САЩ) освен отчетни доклади се правят и прогнози за бъдещото състояние на бюджетните разходи, в т.ч. и на данъчните облекчения. Прогнозите позволяват, предварително да се оценят основанията за използването им и очакваните резултати от тяхното прилагане. Видно е от последните два доклада на МФ на Р България, че подобен подход се използва и у нас.

Трето. В положителна насока следва да се оцени опитът на Германия за привличане на неправителствени организации в проверките и анализите, които съпътстват изготвянето на докладите. Прилагането на този подход позволява в най-голяма степен да се защитят интересите на данъкоплатците, които имат интерес, техните средства да се изразходват максимално прозрачно и ефективно.

В параграф 4 Характеристика на контрола върху данъчните облекчения се анализират отделните аспекти на контрола върху данъчните облекчения. Въз основа на *научен анализ* се *характеризира* контролът върху данъчните облекчения, като се определят обектът и предметът на контрол и се посочва приложимостта на въздействието върху данъчните облекчения.

В контекста на анализа на съществуващите в научната литература трактовки относно същността на контрола са изведени характерните черти на контрола върху данъчните облекчения (вж. Таблица 1). Дефинирана е *целта* на контрола, определени са задачите, обектът, предметът и начините за извършване на контролното въздействие.

Таблица 1. Основни характеристики на контрола върху данъчните облекчения

Характеристики	Съдържание
Същност	Част от общата система на данъчния контрол Специализиран вид данъчен контрол
Цел	Да се оцени законосъобразността и целесъобразността от използването на данъчните облекчения
Задачи	Ограничаване на действията, свързани с неправомерното използване на данъчни облекчения Установяване реалността на получените от преотстъпването резултати Съобразяване действията на приходната администрация с изискванията на бизнеса
Обект	Различните данъчни облекчения
Предмет	Организацията и процедурите, които формират неговата технология
Начин на извършване	Формален Фактически

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

Първо. Контролните действия трябва да бъдат **конкретно** насочени към спазване на условията и процедурите, чрез които едно юридическо лице може да използва възможността, която законодателят му е предоставил. Детайлно трябва да се анализира счетоводната документация, отразяваща фактите и обстоятелствата по използването на дадено облекчение.

Второ. На база на извършения теоретичен анализ на двете понятия – **данъчни облекчения** и **данъчни преференции**, може да се **заключи**, че посочените регламентации в ЗКПО имат характеристиките на данъчни облекчения. Доказателство за това е техният незадължителен характер за ползване, инвестирането в дейността на сумата за намаление, както и ограниченото време, което законодателят е предвидил.

Трето. Концепцията за данъчните разходи на бюджета предполага строга отчетност при формиране на данъчните разходи. Публикуването на

отчитането на данъчните разходи насърчава увеличаването на отговорността и прозрачността в сферата на бюджета и данъците, а оттам – и на контрола. За това може да спомогне и прилагането на практиката на развитите страни, като Австралия, Обединеното кралство, САЩ и др., водена от и за дълъг период.

Четвърто. Важен фактор, от който зависи ефективното контролно въздействие, е, прилаганите технологии на контрол да са адекватни на конкретните данъчни облекчения. Други решаващи фактори са навременното и обективно осъществяване на технологиите от страна на органите по приходите. По този начин Агенцията за приходите може да постигне целите, за които е създадена, и задачите, които си е поставила за изпълнение.

Пето. Данъчната проверка върху облекченията е конкретна форма на данъчен контрол. В зависимост от поставената цел тя може да бъде с превантивен или констативен характер. Нейната цел е изясняване и установяване на факти и обстоятелства от значение за дължимите данъци. В резултат на проверка не могат да се издават актове, установяващи основанието и размера на данъчно задължение и изискващи неговото плащане. Основна задача при извършването на проверка е да се установят обективно и безпристрастно всички факти и обстоятелства, имащи отношение към данъчните задължения от преотстъпения данък, който юридическите лица са използвали.

Глава втора

ТЕХНОЛОГИЧНИ АСПЕКТИ НА КОНТРОЛА ВЪРХУ ДАНЪЧНИТЕ ОБЛЕКЧЕНИЯ

Глава втора е разработена в обем от 73 стандартни страници и е структурирана в четири параграфа. Тя има предимно практикоприложен характер. С нея се изпълняват *четвъртата* и *петата* изследователски задачи. Насочена е към проучване практическото реализиране на контрола върху данъчните облекчения и изследване на факторите, които могат да

влият върху обективността на резултатите. На тази база се извеждат: технологията на контрола върху данъчните облекчения; насоките, в които се извършва контролът; нарушенията, свързани с използването на данъчни облекчения; проблемите, които установяват органите по приходите при контрола върху тях.

В параграф 1 Технология на контрола върху общите данъчни облекчения е разработена цялостна технология, чрез която да се въздейства върху незаконосъобразните действия на юридическите лица, които ползват следните данъчни облекчения: за наемане на безработни лица; за предоставяне на стипендии; за наемане на хора с увреждания; за направени разходи за дарения. На тази база е изразено мнение за същността на технологията на контрола върху данъчните облекчения, като е посочено, че се изразява в **последователността за прилагане на конкретни контролни действия, които органите по приходите изпълняват с цел установяване степеннта на съответствие между дейността на подконтролните обекти и действащото данъчно законодателство.**

В подпараграф 1.1 Технология на контрола върху юридическите лица, наемащи безработни лица е посочено, че **обект** на контрол са юридическите лица, които са намалили счетоводния си финансов резултат с изплатените суми за не по-малко от 12 последователни месеца от трудови възнаграждения на наети безработни лица. **Целта** на контрола е чрез извършването на проверки да се акумулира обективна и безпристрастна информация относно спазването на нормативните изисквания. Разгледани са отделни **способи** (документални проверки, анализи, сравнения, наблюдения, насрещни проверки и писмени обяснения), които се прилагат от органите по приходите. Изведени са евентуалните действия, които могат да доведат до **данъчни нарушения**. Прави се уточнението, че за целите на контрола върху данъчните облекчения се прилага **„проверка за установяване на определени факти и обстоятелства“**. Поради това последователността на документиране на резултатите и приключването

на контролното въздействие са *идентични* за контрола върху общите данъчни облекчения и облекченията за минимална и държавна помощ за регионално развитие.

В подпараграф 1.2 *Технология на контрола върху предоставянето на стипендии* е посочено, че **целта** на контрола е, чрез извършването на проверки да се установят необходимата информация за законосъобразността от прилаганите действия и документалната обоснованост на счетоводния разход. Реализацията на поставената цел позволява да се направи извод за степента, до която са защитени публичните интереси.

Изяснява се **обхватът** на контрола, в който попадат първичните и вторичните документи, отразяващи действията, които са предприети за отчитането на направените разходи и включването им в счетоводните разходи за данъчната година. Изследват се прилаганите **способи**: документална проверка; сравнения; насрещни проверки; писмени обяснения при необходимост.

Идентифицирани са действията на юридическите лица, които могат да доведат до **отклонения** от правната рамка. **Първата** възможност за отклонение е *професията на стипендиантите да не съответства на дейността на предприятието*. **Втората** възможност е *изкуственото повишаване на счетоводните разходи за отпускане на стипендия*.

В подпараграф 1.3 *Технология на контрола върху специализираните предприятия и кооперации, наемащи хора с увреждания*, се определя **обектът** на контрола. Анализират се **насоките** на проверките, прилагани от органите по приходите. Конкретизират се основните **способи**, чрез които може да се събере информация относно водената от юридическото лице счетоводна отчетност, реалната степен на увреждане на работниците и съответствието между приложените процедури от юридическите лица и нормативно определените условия. За целта се прилагат *документални проверки и сравнения*, изискват се *писмени*

обяснения, правят се *насрещни проверки* и при необходимост се изисква от контролните органи извършването на *експертизи* за установяване на увреждането и/или степента на увреждане.

В подпараграф 1.4 *Технология на контрола върху разходите за дарения* се посочва, че **обект** на контрол са всички юридически лица, които през данъчната година са направили дарение, чрез което са намалили с определен процент счетоводната си печалба. Контролното въздействие се осъществява по повод *установяване на факти и обстоятелства* относно признаването на дарението като разход, който е приспаднал от положителния счетоводен финансов резултат. В **обхвата** на контрола попадат *първичните и вторичните документи*, отразяващи действията, предприети от юридическите лица относно отчитането на направения разход и включването му в годишния отчет.

Изведени са действията, които могат да се идентифицират като **данъчни нарушения**. Една от възможностите за *отклонение* от регламента е, лицата, към които е направено дарението, да не отговарят на *критериите, посочени в данъчните разпоредби*. Друго *нарушение*, което може да се установи, е *неправилното изчисление на счетоводната печалба, което води до неправилно определяне на сумата за дарение*. На следващо място вероятността от допускане на *неправомерно действие* може да бъде изготвяне на документ, удостоверяващ направеното дарение, но не в същите стойности, които са посочени в него. На тази база са разгледани тези **способи** на контрол, които са най-подходящи за ограничаване на данъчните нарушения.

Параграф 2 *Технология на контрола върху облекченията за минимална и държавна помощ за регионално развитие* обхваща облекченията за земеделските стопани и юридическите лица, осъществяващи дейност в общини с висока безработица. В подпараграф 2.1 *„Технология на контрола върху данъчните облекчения, предоставяни на земеделските стопани“* е посочено, че като **обект** на данъчен контрол са

регистрираните земеделски стопани, данъчно задължени лица, на които им се преотстъпва **до 60 на сто** от корпоративния данък за данъчната им печалба от дейност по производство на непреработена растителна и животинска продукция. *Целта* е, чрез определени проверки да се осигури необходимата информация за законосъобразността от прилагането и резултатите от използването на данъчните облекчения.

Изяснен е **обхватът** на контрола, в който попадат първичните и вторичните документи, отразяващи действията, които са предприети за наличието, отчитането и ползването на активите. Анализирани са възможните **отклонения**, които могат да настъпят при ползване на данъчното облекчение. Една от възможностите за **данъчно нарушение** е *изкуственото разделяне на актива*. Друга възможност, която може да се счете за **неправомерно действие**, е *неправилното изчисляване на данъчната основа, която води до неправомерно определяне на сумата за преотстъпване на корпоративния данък*. На следващо място са **действията** по отношение на *изкуственото повишаване на разходите за амортизация на закупения актив*. Въз основа на това са подбрани способите на контрол, чрез които да се установят неправомерните действия и да се определят коригиращите мерки, които да бъдат наложени.

В подпараграф 2.2 *Технология на контрола върху юридическите лица, осъществяващи дейност в общини с безработица*, е извършен преглед на конкретните насоки на контролното въздействие. За целта е посочено, че **обект** на контрол е *дейността на юридическите лица, които са със седалище в община с над 25 % по-висока безработица от средната в страната*. Очертана е **информационната база**, която е необходима за обхващане и въз основа на това са определени подходящите **способи**, чрез които да се събере пълна и обективна информация за водената от юридическите лица счетоводна отчетност. Разгледани са и възможните действия, които могат да бъдат посочени като **данъчни нарушения**. Едно от **отклоненията** може да бъде *изкуствено завишаване на сумата за*

*изплатени работни заплати. На второ място са допуснатите **нарушения** относно **неправилното изчисляване на данъчната основа**, която води до неправилно определяне на сумата за преотстъпване на корпоративния данък.*

Въз основа на разгледаната технология на контрола върху данъчните облекчения се прави **заключението**, че тя е **свързана с необходимостта от очертаване на възможните рискове в данъчния процес**. От особено значение са тези, свързани с **постигането на манипулиран резултат по начин, който заобикаля действащото законодателство или се възползва от липсата на конкретни правни норми и колизиите между съществуващите разпоредби**. На второ място е рискът от **възникване на условия, при които данъчните служители са податливи на корупционен натиск, тъй като те имат правото да изразят собственото си мнение относно признаването или не на използваните облекчения**.

В параграф 3 **Рискови фактори при контрола върху данъчните облекчения** от глава втора се анализират възможните рискови фактори, които могат да повлияят неблагоприятно върху контролните действия при проверка на използваните данъчни облекчения. Въз основа на **аналитичен подход** са характеризирани и обосновани отделните фактори, които влияят върху законосъобразността при прилагане на контролните процедури. По този начин се допълва решаването на **четвъртата** поставена задача в изследването.

Корупцията е разгледана дотолкова, доколкото връзката „бизнес – администрация“ е податлива на корупционен натиск. След изследването на относимата научна литература и релевантните правни норми, отнасящи се към детерминирането на понятието „корупция“, може да се направи **заключението**, че **корупцията представлява обществено явление, характеризиращо се с морална поквара на личността, с противозаконно използване на служебно или друго положение. Това е злоупотреба с власт, целяща лично или групово облагодетелстване, което води до**

нарушаване или ограничаване на правата и законите, както и интереси на личността и обществото като цяло.

Агресивното данъчно планиране се разглежда като практика, която се характеризира с намаляване на данъчните задължения на юридическите лица. Посредством изследването на нормативните актове и специализираната литература се установява, че в областта на данъчно-облагателния процес категорията „агресивно данъчно планиране“ **не е конкретно дефинирана**. Отчитайки влиянието на критерийни характеристики може да се определи, че *агресивното данъчно планиране е нелоялна данъчна практика, с която юридическите лица целят отклонение или избягване от облагане с данък*. За разлика от *данъчното отклонение*, което е определено от законодателя за *незаконно*, то *избягването от данъчно облагане* се отнася за действия, които се базират на несъответствие между два или повече данъчни закона. Именно преминаването от действия, които отговарят изцяло на нормативните изисквания, към такива, които целят да са в рамките на закона, но противоречат на неговите морални стойности, представлява *агресивни данъчни практики*.

Изведени са два основни проблема, които затрудняват органите по приходите при осъществяване на контролните действия. **Първият проблем** е свързан с *наличието на голямо количество документи, отнасящи се за облагаемите обекти и дейности*. **Вторият проблем** се изразява в използването на *сложни и трудно разкриваеми механизми* от данъкоплатците, които водят до дислоциране на данъчно-облагаемата величина към други административни юрисдикции в рамките на ЕС или извън него. Въз основа на посочените проблеми е направен опит да се изведат следните *схеми за агресивно данъчно планиране*, обособени в три категории:

- ❖ схеми за изместване на данъчната загуба;
- ❖ схеми за изместване на печалбата към дружества на загуба;

❖ схеми за създаване на изкуствени загуби.

Прави се **заключението**, че схемите за агресивно данъчно планиране *включват до голяма степен използването на специфични техники за прехвърляне на данъчната загуба като начин за намаляване на печалбата. Прилагането на подобни схеми от юридическите лица оказва неблагоприятно влияние върху държавния бюджет. Именно поради това е необходимо, органите по приходите да проверяват данъчното планиране, включващо загубите, по същия начин, както се проверява формирането на приходите, респективно печалбата.*

Кадровият потенциал, с който приходната администрация разполага, също е посочен като фактор, който оказва определено въздействие върху контрола. Разгледани са основните причини, които могат да бъдат: разнопосочните и често променящи се закони; голямата натовареност и отговорност на органите по приходите, професионалният риск. Това демотивира органите по приходите, което се отразява и върху полезността на контрола върху данъчните облекчения. Като следваща причина се посочват *сравнително ниското заплащане, размерът на допълнителното възнаграждение спрямо постигнатите резултати, условията на работа и наличието на професионален риск*. Тези обстоятелства водят до неблагоприятни последици за разкриването на данъчни измами, свързани с използването на корпоративно данъчно облекчение, което от своя страна води и до негативно влияние върху събираемостта на вземанията.

След **анализ** на възможните причини, се прави **изводът**, че разкриването и идентифицирането на рисковите фактори налагат тяхното разграничаване спрямо **мястото им на проявление**. По този начин органите по приходите могат да определят възможностите за разкриване на слабостите чрез съответните методи и ресурси за въздействие. На база на този критерий рисковите фактори са систематизирани в две групи: **външни** и **вътрешни**.

Като външни рискови фактори, произтичащи от влиянието на явления и процеси, които са извън рамките на приходната администрация, са *корупцията* и *агресивното данъчно планиране*. **Вътрешните рискови фактори**, които произтичат от самите действия на органите в приходната администрация, са разделени в две групи: *рискови фактори, произтичащи от компетенцията на служителите*, и *рискови фактори, с които служителите помагат на бизнеса*.

В резултат на извършения аналитичен подход, в рамките на *параграф 3* на **втора глава** се правят следните **основни изводи**:

Първо. Проявите на корупция съществено затрудняват провеждането на реформи в политиките на отделните общества и намаляват общественото доверие в пазарната икономика и демократичната система на управление. В този контекст корупцията все по-често се превръща в обект на внимание и изучаване от страна както на национални, така и на международни институции. Управляващите се стремят да предприемат все повече мерки, с които да ѝ противодействат.

Второ. Използването на данъчно облекчение от юридическите лица е законен начин, който може да се използва нецелесъобразно. Структурите на данъчно планиране са все по-сложни, а органите по приходите не разполагат с точни процедури за въздействие върху тях. Възможностите за ограничаване негативното влияние на този рисков фактор могат да бъдат:

- усъвършенстване на процедурите по проверка на юридическите лица, както и достоверността на събраната информация, включваща установяване на действителните размери на продажбите и печалбата, реализирани от юридическите лица;

- допълването и конкретизирането на онези условия и процедури в националното законодателството, които не са ясно описани и чието тълкуване е двузначно.

Трето. За минимализиране влиянието на рисковите фактори органите по приходите трябва да осъществяват предварителни, текущи и последващи

контролни действия. Подходяща форма за реализация на контрола е прилагането на *система от наблюдения* върху дейността на юридическите лица, засягаща използването на данъчни облекчения. *Подробната и навременна* информация за резултатите от нея е от първостепенно значение за ограничаване на средствата, с които могат да бъдат корумпирани държавните служители.

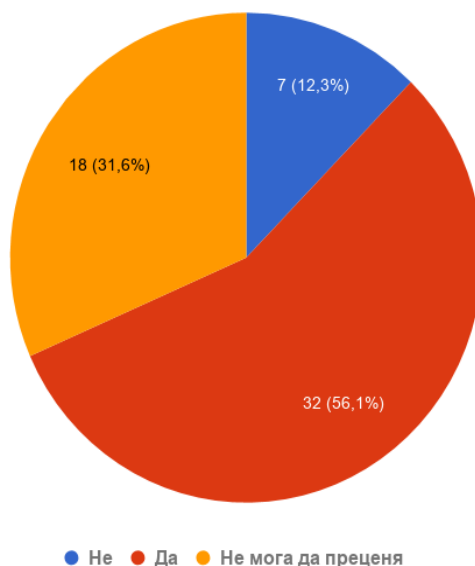
В *параграф 4 Практическо проучване за контрола върху данъчните облекчения* са анализирани резултатите от извършено анкетно проучване сред служители от столичната териториална дирекция на НАП. *Целта* на проучването е да се изследва практическото осъществяване на контрола върху данъчните облекчения. С тази част на изследването се изпълнява напълно **петата** поставена задача. За да се осигури необходимата представителност на изследването, анкетни листове са изпратени до всички **102 служители** от ТД на НАП – София, които извършват контрол като органи по приходите. От тях отговори са дали **57 лица**, които представляват **56 %** от генералната съвкупност. Това дава основание да се приеме, че изследването е **достатъчно представително** и резултатите от него се считат за **достовърни**. Анкетното проучване съдържа **15 въпроса**, пет от които са с общ и десет - с конкретен характер.

От общо 57 анектирани лица, 46 респонденти (80,7%) притежават над 10-годишен стаж в приходната администрация, като стажът на други 10 запитани (17,5%) е между 5 и 10 години. Само *едно* от отговорилите лица е постъпило на работа в НАП преди *по-малко от 5 години*. Въз основа на това се прави заключението, че **анкетиранията лица са много добре запознати с проблемите, свързани с данъчните облекчения**. Компетентността на отговорилите осигурява необходимата степен на доверие в становищата, които те изразяват. Това е предпоставка за високото качество на проучването.

Резултатите, получени по част от въпросите, дават основание да се направят конкретни изводи, които допринасят за очертаването на конкретни

проблеми на контрола върху данъчните облекчения. На **първо място** е въпросът, свързан с необходимостта от обща технология на контрол, обхващаща използването на всички данъчни облекчения от юридическите лица (вж. Фигура 2).

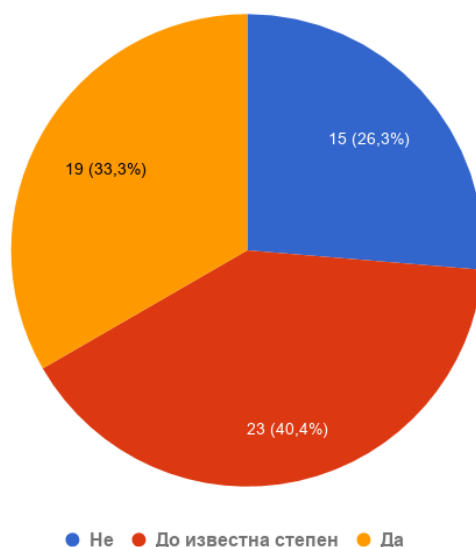
Необходима ли е обща технология за контрол, обхващаща използването на всички данъчни облекчения от юридическите лица?



Фигура 2. Прилагане на обща технология за контрол върху данъчните облекчения

От представените на Фигура 2 данни се стига до **извода**, че съществува технологичен проблем, свързан с контрола върху данъчните облекчения. Разнообразието на облекчения налага, те да се контролират посредством различни методи и способности. Това изисква разработване на обща технология, с която да се контролират данъчните облекчения. Решаването на този проблем позволява реалното усъвършенстване на една от насоките на данъчния контрол.

Необходима ли е специализирана процедура, от която директно се събират и селектират данни за използваните парични средства от предоставеното данъчно облекчение?



Фигура 3. Изграждане на специализирана система за контрол

На второ място по значимост е поставен въпросът, който е свързан със създаването на специална процедура за контрол (вж. Фигура 3). От получените по този въпрос отговори може да се направи изводът, че 73,7% от анкетиранияте категорично или с известна условност приемат, че е необходимо да се разработи и приложи процедура за последващо наблюдение на целевото използване на отстъпените средства.

На **трето място** е поставен въпросът, свързан с очакванията от изграждането и въвеждането на специализирана система за контрол върху ползването на данъчните облекчения (вж. Фигура 4). От направения анализ на данните от Фигура 4 се оформя следният извод: преобладаващото мнозинство от анкетиранияте лица (приблизително 79%) приемат за положително изграждането и въвеждането на специализирана система за контрол върху ползването на данъчните облекчения. Те виждат позитивите в няколко насоки: намаляване на риска от избягване на данъчното облагане (38,6%); намаляване случаите на измами и злоупотреби с парични средства (22,8%) и намаляване на потребността от извършване на данъчни проверки (17,5%). Значително по-малък е дялът на лицата (14%), които приемат, че

създаването на подобна специализирана система ще донесе само негативи. Останалите 7% са отговорили, че не могат да преценят.



Фигура 4. *Резултати от изграждането на специализирана система за контрол върху данъчните облекчения*

В резултат на извършеното изследване в рамките на **втора глава** от дисертационния труд са направени следните **обобщаващи изводи**:

Първо. Предложената технология на контрол върху данъчните облекчения е **възможност, която е свързана с определянето на конкретни действия, които органите по приходите да осъществяват с цел предотвратяване на неправомерни деяния.** От особено значение е прилагането на **адекватни способности и критерии за оценка,** които не позволяват възникването на **условия за корумпиране на органите** в приходната администрация, както и **разкриването на реални факти и обстоятелства,** свързани с използване на данъчни облекчения от юридическите лица.

Второ. Един от подходите за противодействие на корупцията е осъществяването на **превантивни действия.** Чрез тях могат да се ограничат факторите, които я създават, и рискът от нейното проявление да се сведе до минимум. За целта е необходимо, държавните институции, неправителстве-

ните организации, медиите и бизнесът да прилагат целия инструментариум на превенцията – от широкото дискутиране до възпирането на отделния гражданин от участие в корупционни прояви и активното подаване на сигнали за корупционни практики.

Трето. Изследването на кадровата политика на НАП позволява да се открият основните проблеми. В зависимост от своя характер те условно могат да се разделят на три групи: *проблеми, свързани с подбора на кадри; проблеми, свързани със системата за развитие на кадрите; проблеми, произтичащи от текучеството на данъчните служители.* Очертаните проблеми определят и насоките на изследването в следващата глава от дисертационния труд.

Четвърто. Правилното идентифициране на рисковите фактори при извършване на контрол върху данъчните облекчения е от съществено значение за последващия ефект от контролното въздействие. Необходимо е да се пристъпи към изграждането на **комплексна система**, чрез която да се оценява рискът от действието на евентуални външни и вътрешни фактори. Своевременната и правилна оценка може да повлияе върху резултатността от действията на органите по приходите при изпълнение на вменените им задължения и правомощия.

Пето. Анкетиранияте служители от органите по приходите на НАП посочват, че контролът върху данъчните облекчения е **съществена насока** в тяхната дейност. По тази причина може да се приеме, че неговото научно и практическо изследване е **актуално**.

Шесто. Резултатите от направената анкета показват наличието на някои **проблеми**, свързани с контрола върху използването на данъчните облекчения:

- несъществена част от отговорилите лица посочват, че се затрудняват с **документирането** на резултатите от упражнения контрол. Тяхното недоволство е предизвикано от **големия обем писмена работа**, която те трябва да извършват;

- налице е **технологичен въпрос**, свързан с контрола върху данъчните облекчения, който произтича от техния разнообразен характер. Неговото решаване може да се осъществи посредством разработването на **обща технология**, с която да се контролират данъчните облекчения;

- могат да се очертаят проблеми от организационен, методологичен и нормативен характер. Тяхното решаване е от компетенциите на ръководството на агенцията;

- в системата на НАП съществува **проблем**, свързан с ограничената възможност на органите по приходите да **оценят** законосъобразността от изразходването на преотстъпените средства. Липсата на конкретна технология се отразява върху резултатността от прилагане на специализирани проверки за установяване правилността на ползваните облекчения;

- в някои случаи резултатите от използването на данъчните облекчения действат продължително време. Това възпрепятства тяхното измерване, както и оценката на ефективността от преотстъпването на бюджетни средства.

Глава трета

ВЪЗМОЖНОСТИ ЗА ОПТИМИЗИРАНЕ НА КОНТРОЛА ВЪРХУ ДАНЪЧНИТЕ ОБЛЕКЧЕНИЯ

Глава трета е разработена в обем от 48 стандартни страници и е структурирана в три параграфа. Тя има теоретико-методологичен и теоретико-практичен характер и акцентира върху изпълнението на **шестата** изследователска задача. Проучванията в тази глава обхващат насоки за решаване на вече посочените във втора глава съществуващи проблеми и рискове пред контрола върху данъчните облекчения.

В параграф 1 Усъвършенстване на контрола върху данъчните облекчения контролните мерки за въздействие се групират на *общи* и *конкретни*. Към *общите* се включват:

- повишаване нивото на доброволно плащане на данъчните задължения;
- автоматизиране на данъчните процеси по деклариране;
- подбор на данъчните контролни органи.

Конкретните мерки включват:

- подобряване организацията на контрола върху данъчните облекчения;
- усъвършенстване технологията на контрола върху данъчните облекчения.

За *повишаване нивото на доброволно плащане на данъчните задължения* е посочено, че НАП трябва да организира ежегодно мероприятия и информационни кампании, които да са свързани с разясняване на промените и/или измененията в нормативните актове. Част от тях следва да се свържат с данъчните облекчения, които могат да се ползват от юридическите лица. Същевременно се налага да се разясняват и начините за деклариране, използваните приложения и придружаващите ги годишни финансови отчети. Необходимо е да се отдели внимание на условията за ползване на данъчните облекчения, както и санкциите, които могат да последват при неизпълнение на изискванията, регламентирани в ЗКПО.

Вследствие от информационните кампании се счита, че могат да бъдат ограничени онези действия, които водят до нарушаване на правните норми. Посредством кампаниите юридическите лица получават информация относно действията, които е необходимо да се извършат, за да отговорят на нормативните изисквания за ползване на данъчни облекчения. Паралелно с това те се осведомяват и за санкциите, които могат да бъдат наложени, при условие че нарушат правните норми.

Автоматизирането на данъчните процеси по деклариране се разглежда като възможност за предотвратяване на отклонения, неволно или умишлено допуснати от двете страни, участващи в данъчния процес. Отчитайки резултатите от направеното проучване, се обосновава **предложение** в рамките на системата за управление на приходите (СУП) да се създаде **подсистема за контрол върху данъчните разходи за бюджета**. Идеята за създаване на специализирана информационна система, свързана с данъчните облекчения, се подкрепя от **50,9 % от анкетиранията лица**. Тя трябва да предоставя възможност да се ползват както общи данни за данъчнозадължените лица, така и специализирана информация за различните данъчни облекчения. Това създава предпоставки за по-ефективното последващо въздействие под формата на **системи за наблюдение**. Чрез тази форма на контрол органите по приходите могат да бъдат по-резултатни в своята работа. **Една** от причините, която се отбелязва, е **оказването на навременно въздействие** върху дейността на юридическите лица по отношение ползването на данъчните разходи. **Втората** причина са **достатъчните времеви ресурси**, които позволяват да се реагира адекватно върху настъпващите отклонения, свързани с използването на данъчни облекчения.

Подборът на данъчни контролни органи е анализиран, като са изведени проблемите, свързани със системата за развитие на кадрите, текучеството на данъчните служители и усъвършенстването на системата за подбор на кадри в данъчната администрация. Като основен проблем е определена **липсата на обратна информация, която позволява да се оцени качеството на придобитите знания**. Вторият проблем, който е разгледан, е **формалността при провеждането на обучения за повишване на знанията, уменията и квалификацията на органите по приходите**.

Резултатите от направеното във втора глава проучване показват, **че текучеството на органите по приходите** е минимално. Само едно от

анкетиранияте 57 лица е посочило, че работи в Агенцията по-малко от една година. Отбелязва се, че ниското равнище на текучество в никакъв случай не означава, че липсват проблеми в кадровата политика на Агенцията. Конкретизира се, че трудностите и проблемите, свързани със задържането на квалифицирани служители в данъчната администрация, обхваща следните направления:

- разминаване между условията за работа, отговарящи на очакванията и възможностите на данъчните служители и поставените за изпълнение основни и допълнителни задачи от ръководството на администрацията;

- откроява се проблем, свързан с напусналите служители от приходната агенция, които заемат длъжности като данъчни консултанти във фирми, предприятия и/или организации.

Определят се насоките, които целят намаляване на текучеството на кадрите и повишаване мотивацията на контролните органи. Те се изразяват в **по-високо заплащане** за положен труд и развитие в служебната йерархия от професионална гледна точка. В личен аспект е съществена **високата обществена оценка** за вложения труд и по-малкия обществен натиск за постигането на ефективни резултати.

Като начин за **усъвършенстване на системата за подбор на кадри в данъчната администрация** се посочва включването на допълнителни критерии, с които да се добие ясна представа за уменията и качествата на кандидатите. Оценката може да включва, освен квалификационни тестове, определящи степента на квалификация на служителя, и психологически тестове, тестове за интелигентност и лоялност (интегритет) и други.

За **подобряване организацията на контрола върху данъчните облекчения** се предлага даването на **предварителна заявка за ползване на данъчни разходи** от лицата, които желаят да се възползват от тях. По този начин се решават четири основни проблема, които съществуват към настоящия момент. На **първо място** с голяма степен на точност може да се прогнозира размерът на данъчните облекчения. На **второ място** органите

по приходите получават възможност да осъществят **предварителен контрол** по спазване на изискванията за ползване на данъчни облекчения. На *трето място* отпада необходимостта от последващи действия на данъчните власти. На *четвърто място* с предварителните заявки се постига по-пълно съвпадение между интересите на бюджета и бизнеса. Уточнява се, че за да се избегнат възможностите за допускане на грешки или измами при използването на данъчните облекчения по вече одобрени заявки, освен **предварителен** е необходимо да се извършва и **текущ контрол**. Той може да се осъществява под формата на *мониторинг*. Това е действие, по отношение на което *54,4 % от отговорилите* в анкетно проучване се произнасят положително.

За *подобряване технологията на контрола върху данъчните облекчения* е обърнато внимание на конкретни проверки за установяване на правилното използване на данъчните облекчения. За целта се разглеждат допълнителните действия, които могат да се предприемат по отношение на проверката на финансовия резултат, проверките, свързани с разходите за обичайната и допълнителната дейност, както и проверките, свързани с отчетените разходи.

В *параграф 2 Анतिकорупционни мерки в данъчния процес* се извеждат конкретни мерки, чрез които да се намали влияението на рисковия фактор „корупция“ върху осъществяваните контролни действия. На база на разгледаните стратегии на страни като Холандия, Израел, Канада, Китай, Южна Корея и Япония се прави *изводът*, че в *съвременните условия корупцията може да бъде намалена само чрез съвместните усилия на държавата и институциите на гражданското общество*. Едно от решенията на този проблем е *усъвършенстването на системата в самата данъчна администрация*. *Водеща роля има Главна дирекция „Инспекторат по контрол и сигурност“*, но за нейното успешно функциониране е необходимо да се оптимизира координацията при взаимодействието ѝ с

Комисията за противодействие на корупцията и за отнемане на незаконно придобитото имущество (КПКОНПИ).

Първата мярка е оценката на корупционния риск. Тя се изготвя в няколко стъпки. **Първата стъпка** е очертаването на процесите, при които органите по приходите в своите контролни действия биха допуснали наличието на корупционен риск. **Втората стъпка** е насочена към идентифицирането на корупционните рискове. **Третата стъпка** е определяне на контролни процедури за противодействие на корупционните рискове, които са установени в първите две стъпки. **Четвъртата стъпка** е определяне на остатъчния риск. **Петата стъпка** е разработването на план за действие. *Предлага се*, резултатите да се документират в **Регистър на корупционния риск** под формата на листове или шаблони в базата от данни.

Втората мярка се отнася до подобряване защитата на лицата, предоставящи информация за корупция от страна на органите по приходите. Счита се, че е необходимо да се *предприемат законодателни промени за подобряване защитата на подаващи сигнали и информация лица*. По този начин практиките за тяхното прилагане могат да станат по-ефективни. Целта е да се осигури по-добра защита на лицата, подаващи сигнали, за да се насърчат служителите в данъчната администрация и заетите данъчно задължени лица да са по-активни и да подават сигнали за корупция и нарушения.

Третата мярка е свързана с *липсата* на унифицирани данни и информация относно случаите на корупция в данъчната администрация, подадените сигнали, броя на обвинените лица, както и длъжностните лица, които са получили наказания. Нерешен проблем продължава да бъде липсата на унифицирана и обществено достъпна статистика за случаите на корупция в данъчно-облагателния процес.

В заключителния *параграф 3 Възможности за контролно въздействие срещу агресивното данъчно планиране* се предлага усъвършенстване на конкретни изисквания на действащата към момента

система за обмен на информация. За тази цел **се предлага** оптимизиране на процедурите по следните изисквания:

- ❖ събиране и докладване на информация от финансовите институции;
- ❖ информационни и административни умения за приемане и обмен на информацията между заинтересованите страни;
- ❖ усъвършенстване на правния инструмент, който осигурява обмен на информация между две различни юрисдикции (държави);
- ❖ електронни мерки за осигуряване на най-високите стандарти за конфиденциалност и предпазни мерки за самите данни.

По отношение на **първото изискване** се използват няколко подхода за докладване на финансовата информация на данъчно задължените лица. **Първият подход** е данъчната администрация да поиска информацията за определен отчетен период, различен от календарната година. **Вторият подход** е свързан с подаването на декларация от финансовите институции за постъпления от продажби, постъпили на по-късен етап от годината или липса на подобни такива в сметката на задълженото лице. **Третият подход** се отнася до съпоставката между стойността на сметките за два различни периода или за две данъчни години.

За **второто изискване** се предлагат подобрения относно: връзката между данъчната администрация и финансовите институции; сроковете, в рамките на които финансовите институции докладват информацията; формата, по която се докладва информацията; валидирането на данните; мястото, където се съхранява самата информация.

В отговор на **третото изискване** се разглежда съдържанието на правния инструмент. Той трябва да определя: точната информация, която се обменя; методите за определяне формата на данните и вариантите за тяхното предаване; разпоредбите, свързани с поверителността и гаранциите на данните; данните относно влизането в сила, изменения, спиране и отменяне на определени разпоредби; подробностите за сътрудничество в областта на спазването и прилагането на автоматичния обмен.

В **четвъртото изискване**, отнасящо се за *осигуряване на стандарти за конфиденциалност и предпазване на данните*, се определят начините, по които да се въздейства върху изтичането на поверителна информация. За целта е посочено, че е необходимо да се ограничи достъпът до системите за защита на данните, като възможност за работа с тях се даде на конкретни лица. На следващо място, преди да се изпратят данните към информационните юрисдикции, да се изисква потвърждение, че техните партньори по обмен на информация имат необходимите стандарти по отношение гарантиране поверителността на данните.

В резултат от изследването в рамките на **трета глава** на дисертационния труд са направени следните *обобщаващи изводи*:

Първо. За да се оптимизира контролът върху данъчните облекчения, е необходимо да се пристъпи към подаването на предварителни заявки за ползването на данъчни облекчения. По този начин може да се подобри системата за планиране на данъчните разходи за бюджета и възможност за извършването на предварителен контрол.

Второ. Правилният подбор на бъдещите служители в контролните органи е от съществено значение за упражняването от тях въздействие. Наличието на необходимост от нови критерии и модели за оценка е достатъчно основание за прилагането на допълнителни тестове – за интелигентност и лоялност. Обективното оценяване на техните резултати би върнало доверието на обществото в данъчната администрация.

Трето. Контролът върху данъчните облекчения е само част от отношенията между бизнес и администрация. Поради тази причина е необходимо да се подчертае, че **подобряването на системата за противодействие на корупцията би обхванало както цялостната дейност на приходната администрация, така и контрола върху данъчните облекчения, който е включен в контролното въздействие.**

Четвърто. Разработването и прилагането на по-ефективен обмен на информация може да намери полезно предназначение в сътрудничеството

между отделните данъчни администрации в различните държави. По този начин би се осигурила необходимата гъвкавост и балансираност между отделните режими на оповестяване на финансовите данни. Необходимостта от по-добра комуникация би съответствала на стремежа на контролните органи за навременна информация спрямо данъчнозадължените лица.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Предоставянето на данъчни облекчения често противоречи на основните качествени характеристики на данъчната система: неутралност, справедливост, ефективност (включително лекота на администриране и прилагане на данъчното законодателство). В определен аспект данъчните облекчения представляват намеса на държавата в икономическите процеси с неблагоприятни последици за конкуренцията, рискове от злоупотреби от страна на представители на законодателната и изпълнителната власт, стимули за поведението на икономическите агенти при търсенето на наем.

От друга страна, предоставянето на данъчни облекчения е необходимо, когато те са насочени към решаване на неотложни проблеми (включително коригиране на пазарните неуспехи), не нарушават поведението на икономическите агенти, не усложняват администрирането и прилагането на данъчните закони. Те се считат за по-успешни, ако при сравняване на разходите и ползите от тях се окажат по-ефективни от програмите за преки плащания.

Посредством изследваните теоретични постановки и получените резултати от практическото изследване са направени следните обобщаващи *изводи и заключения:*

Първо. Анализът на българската данъчна система, извършен за целите на изследването, показва, че българското финансово законодателство съдържа значителен брой разпоредби, които регламентират предоставянето на данъчни облекчения. За установяване на тяхната

специфика е направено изследване на понятията „данъчни облекчения“ и „данъчни преференции“ с цел тяхното разграничаване.

Второ. Изследването на същността на данъчните облекчения дава възможност да се анализират начините за оценка на данъчните разходи. Особено е, че данъчните облекчения се свързват с различни сфери и дейности от обществения живот. Тяхното разнообразие създава проблеми при оценяването им. За решаването на този въпрос е използван международният опит на страни с висока степен на демократичност и развита икономика. В резултат на това са систематизирани някои конкретни предложения за подобряване на отчитането и оповестяване на резултатите от данъчните облекчения.

Трето. Въз основа на изследване същностната характеристика на контрола върху данъчните облекчения са проучени неговата цел и задачи. Изяснени са обектът и обхватът му. Разгледана е неговата проява, като е обърнато внимание на възможностите за използване на превантивната му функция. Оценени са спецификите, които обектът на контрола налага да бъдат отчетени – от една страна, наличието на условия за използване на данъчни облекчения, а от друга – спазването на техния допустим размер.

Четвърто. Разработената технология на контрола върху данъчните отстъпки е разграничена в две групи, което съответства на тяхното разделение на общи данъчни облекчения и облекчения за минимална и държавна помощ за регионално развитие според изискванията за устройство на държавния бюджет. На тази база са очертани възможности за оптимизиране на този контрол върху данъчните облекчения.

Пето. Разработени са **общи и конкретни мерки**, насочени към оптимизиране на контрола върху данъчните облекчения. Към **общите** се отнасят: повишаване нивото на доброволно плащане на данъчните задължения; автоматизиране на данъчните процеси по деклариране; подобряване механизмите за подбор на данъчните контролни органи; групиране на данъчните разходи на бюджета по определени признаци при

анализа на тяхното използване; прилагане на съвременни методи за оценка на данъчните облекчения; подаване на предварителни заявки за ползване на облекченията, с което се предоставя възможност за извършване на предварителен контрол. **Конкретните мерки** се свързват с: подобряване организацията на контрола върху данъчните облекчения; засилване на контролното въздействие срещу агресивното данъчно планиране; прилагане на антикорупционни мерки в данъчния процес; мониторинг по прилагането на данъчните облекчения; прилагане на единна технология на контрола върху тях.

IV. СПРАВКА ЗА НАУЧНИТЕ ПРИНОСИ В ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

В дисертационния труд могат да се открият следните научни приноси:

I. Приноси с теоретичен характер

1. Изведени са дефиниции на понятията „данъчни облекчения“ и „данъчни преференции“. Те са съобразени с действащото финансово законодателство, като са открити техните прилики и разликите. Ползван е *научен анализ* за изследване *същността и съдържанието* на посочените понятия, с цел разширяване на теоретичните виждания за обособяването им в самостоятелни категории. Определянето на конкретните специфики обосновава правилното им ползване в теорията и практиката на данъчно-облагателния процес.

2. Открити са особеностите и спецификите на контрола върху данъчните облекчения. В следствие от аналитичното изследване на теоретичните постановки относно същността на контрола са определени *обектът, предметът, задачите и начините за извършване на контролното въздействие върху данъчните облекчения*. Изводите могат да послужат в помощ на теорията и практиката при стандартизирането на данъчните облекчения като специфичен обект на данъчен контрол.

II. Приноси с приложен характер

1. Разработена е технология на контрол върху данъчните облекчения използвани от юридическите лица. За целта е проведено *анкетно проучване* и е направен *анализ* относно *практическото осъществяване на контрола върху данъчните облекчения*. Това позволява да се *приложи по-различен подход при прилагане на контрола, като единен процес, основаващ се на обоснованост и последователност на контролните действия*. *Целта* на разработената технология е да се подпомогне дейността на органите по приходите, когато контролират данъчните разходи за бюджета. *Това е възможност за въздействие върху*

незаконосъобразните действия на юридическите лица, ползващи данъчни облекчения.

2. Обоснована е необходимостта от *усъвършенстване на прилагания към момента стандарт за автоматичен обмен на информация* от Националната агенция за приходите. Това е направено чрез анализ на проблемите на контрола върху данъчните облекчения. Чрез него се ограничават преките контакти между данъчната администрация и лицата, които ползват данъчните облекчения. *Положителните страни от това стандартизиране могат да се търсят в повишаване на възможностите за контрол и ограничаване на риска от прилагане на агресивни практики от страна на юридическите лица.*

3. Направено е предложение за подобряване на създадената *система* в данъчната администрация, която *да засили взаимодействието с Комисията за противодействие на корупцията и за отнемане на незаконно придобитото имущество*. Усъвършенстването на системата, действаща в рамките на приходната администрация, позволява да се ограничи влиянието на рисковия фактор „корупция“. *Тя следва да включва оценка на корупционния риск, по-добра защита на лицата, които предоставят информация за корупция и събиране, анализиране и обобщаване на данни за случаи на корупция от страна на органите по приходите*. Изводите могат да послужат в помощ на приходната администрация за ограничаване на корупционния риск при осъществяване на контрола както върху данъчните облекчения, така и върху данъчно-облагателния процес като цяло.

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

1. Желев, Ж. Особенности на контрола върху използването на данъчни облекчения от юридическите лица. // *Финансите и стопанската отчетност – състояние, тенденции, перспективи: Юбилейна международна научнопрактическа конференция. 25-26.10.2013 г. : 60 г. Факултет „Финанси“ и Факултет „Стопанска отчетност“. СА „Д. А. Ценов“ – Свищов*, Том 2, 2013, с. 442-447. ISBN 978-954-23-0910-9.

2. Желев, Ж. Корпоративните данъчни облекчения като обект на контрол. // *Съвременни проблеми в теорията и практиката на контрола в България: Научна конференция – Равда*, 2014, с. 311-321. ISBN 978-954-644-696-1.

3. Желев, Ж. Рискови фактори, влияещи върху контрола при данъчните облекчения. // *Годишен алманах „Научни изследвания на докторанти“*. СА „Д. А. Ценов“ – Свищов, Книга 8, 2014, с. 146-157. ISSN 1313-6542.

4. Желев, Ж. Контрол върху агресивното данъчно планиране. // *Годишен алманах „Научни изследвания на докторанти“*. СА „Д. А. Ценов“ – Свищов, Книга 10 Студии и Статии, 2015, с. 208-225. ISSN 1313-6542.

5. Желев, Ж. Характеристика на данъчните нарушения при юридическите лица. // *Научни трудове. Русенски университет „А. Кънчев“: 70 години традиции и иновации*, Том 54, серия 5.1 Икономика и мениджмънт, 2015, с. 82-86. ISSN 1311-3321.

VI. ДЕКЛАРАЦИЯ ЗА ОРИГИНАЛНОСТ И ДОСТОВЕРНОСТ

Във връзка с провеждането на процедура за придобиване на образователната и научна степен „*доктор*“ по докторска програма: Счетоводна отчетност, контрол и анализ на стопанската дейност (контрол), декларирам:

1. Резултатите и приносите, които представям в дисертационния труд на тема „Възможности за усъвършенстване на контрола върху данъчните облекчения при корпоративното подоходно облагане“, 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.

17.04.2018 г.

гр. Свищов

ДЕКЛАРАТОР:.....

/Жельо Желев/