



СУБЕКТИВНОСТ И ОБЕКТИВНОСТ В ДАНЪЧНИЯ КОНТРОЛ

SUBJECTIVITY AND OBJECTIVITY IN TAX CONTROL

Емилиян Тананеев, Пепа Стойкова, Аяла Атиас
Emiliyan Tananeev, Pepa Stoykova, Ayala Atias

Стопанска академия „Д. А. Ценов“ – Свищов
D. A. Tsenov Academy of Economics – Svishtov

Abstract: Subjectivism and objectivism are two complementary and at the same time contradictory categories in the field of tax control. The aim is to create conditions for the priority of objectivity over subjectivity. It is impossible that all actions related to tax audits and revisions are conditioned by absolute objectivity. It is necessary to take into account the influence and deforming influence of the subjective factor. At the moment, it can not be completely ignored, so for the success of the circumstances are considered, assuming its limitation in acceptable amounts.

In practice, tax control is complex, difficult to assess, and in some cases spontaneous, combining differently expressed elements of subjectivism and objectivism. These categories are influenced by: the socio-economic situation in the country, the state of legality, the efficiency of the functioning of the tax structure, tax loyalty, the severity and portability of the tax administrative process, and other factors.

The quality of tax production depends on the ability to analyze and assess the impact of subjectivity and objectivism in tax control.

Keywords: Taxation process, tax control, subjectivity, objectivity.

JEL: E03, E26, G02, H2

ВЪВЕДЕНИЕ

Субективизмът и обективизмът като категории, прилагани в почти всички отрасли на националната икономика, подлежат на анализиране и в сферата на данъчния контрол. Необходимо е внимателно да се проучат първопричините, които ги пораждат, и тяхното конкретно приложение в сферата на данъчно-облагателния процес.

В настоящото изложение са изследвани следните основни направления¹:

1. Ограничения в параметрите за осъществяване на данъчен контрол.
2. Предложения за намаляване на субективизма в данъчния контрол.
3. Варианти за нарастване на обективността на данъчния контрол.

ИЗЛОЖЕНИЕ

1. Ограничения в параметрите за осъществяване на данъчен контрол

Основната част от протичащите технологически процеси в данъчното облагане и контрол са съобразени, от една страна, с конкретната икономическа среда, и от друга – с възможностите на различните категории данъкоплатци. На практика това са операциите, обхващащи установяването, документирането, отчетността, внасянето и последващия на контрол върху данъци, задължителни осигуровки и други данъкоподобни плащания. Прилаганите технологически процеси и операции са

¹ Авторското участие е, както следва: проф. д-р Ем. Тананеев – т. 1; доц. д-р П. Стойкова – т. 2, т. 3; докторант А. Атиас – абстракт, ключови думи, JEL, въведение, заключение.

подчинени на определена систематическа последователност при тяхното осъществяване. В резултат на това се формулират и основните технологически характеристики не само на целия данъчно-облагателен процес, но и на оказвания текущ и последващ контрол. Контролните процедури са в непосредствена технологическа зависимост от: прилаганата, в подлежащите на проверки обекти, оперативно счетоводно система за начисляване и внасяне на дължимите данъци и осигуровки; професионализма и опитността на данъчните органи; качеството на предварителната подготовка; правилната своевременно обработка на получените сигнали и допълнителни сведения за лоялността на съответния данъкоплатец и др. под.

Обективно действащите ограничители в дейността на органите за данъчен контрол са свързани с (Tananeev, Stoykova, 2013):

- умишлени или неволно допуснати грешки и отклонения в счетоводното отчитане при документиране, начисляване и внасяне на данъчните задължения;
- липса на съответни разходно-оправдателни документи за вече направени записвания;
- видни или прикрити несъответствия между записванията в първичните и вторичните документи и счетоводните регистри;
- различия в записванията между информацията в стандартните хартиени и електронни регистри и др.

Възможно е да се очертаят, с известна степен на условност, по-важните ограничители в резултативността на данъчния контрол (Tananeev, 2013; Tananeev, Stoykova, 2013). Същите деформират обективността и практическата приложимост и полезност на въздействието.

Първо. Слабости в нормативното обезпечение при облагане с непреки данъци. Налице са съществени данъчни измами при събирането на ДДС и акцизи, които се очертават като значими проблеми при функционирането на вътрешния пазар.

Извършваните проверки се усложняват от обстоятелството за свободно движение на капитали, стоки, хора, услуги и финанси в рамките на националния вътрешен пазар и пазара на Европейския съюз. Развитието на нови технологии, липсата на пълно единство и монолитност в рамките на националната и в отделните европейски приходни администрации за точното проследяване на сделките, допълнително затрудняват резултатното осъществяване на данъчния контрол. Все по-чести и все по-трудно доказуеми са измамите от несъществуващи бизнес партньори и преднамерена злоупотреба със системите за облагане с ДДС и акцизи.

След реалното членство на страната в Европейския съюз е налице тенденция за нарастване на верижните измами за неправомерно възстановяване на данъците. Възниква необходимостта от промени в сега ползваните техники и механизми за облагане и контрол върху косвените данъци. Основно усилията следва да се насочат към допълнително приспособяване на въздействието към новите икономически дадености и условия, свързани с правилното документиране, начисляване и срочно събиране на данъците. Разбираемо е, че промените не трябва да натоварват допълнително административно и финансово данъкоплатците. Конкретно усилията следва да се насочат към отпадането на някои не напълно обосновани бюрократични задължения за сметка на създаването на други усложнения при документиране, деклариране, начисляване и внасяне на данъците.

Второ. Правилно прилагане на данъчната автономия. Правно са регламентирани въпросите за пълномощията и степента на демократичност и децентрализация в сферата на данъчното облагане и контрола. Отговорностите и правомощията на данъчните власти при администрирането на местните данъци могат да бъдат определени в следното:

- размера и видовете местни данъци в границите на дадените региони;
- прилагане, съобразно икономическата ситуация в региона, на подходи, средства и техники за облагане и контрол като противодействие за укриване на облагаемата величина;
- същността и размера на данъчните преференции.

Местната данъчна администрация е силно ограничена в компетенциите за определяне на данъчната основа и ставките за споделяните данъци. Самият процес на споделяне в определена степен променя същността на вече нормативно дефинираното становище за данъчна автономия на местните власти.

Ограниченията при споделяне на данъчните приходи в регионите имат две направления:

- местните бюджети разполагат с тази част от данъчните постъпления, възникнали на тяхна територия, която централно определен дял или процент.

- съвместно ползване на приходите от съответните данъци. Разпределението се извършва съобразно броя на населението – реални данъкоплатци, наличен данъчен капацитет и доход на глава от населението.

Трето. Данъчен лобизъм. Лобирането в сферата на данъчното облагане и контрол главно се конкретизира в (Stoykova 2017):

- прилаганата данъчна политика рефлектира по определен начин върху разработваните и прилаганите технологически подходи за облагане, събиране и контрол на определените данъчни и осигурителни задължения;
- лансират се различни идеи и се правят конкретни предложения, в повечето случаи с политически подтекст, за преференциално данъчно облагане на едни или други сфери или отрасли в националната икономика;
- оказване на натиск върху институции, органи и субекти за приемане на допълнения и изменения на данъчно-осигурителното законодателство;
- пряко или косвено влияние върху законодателната власт да се приемат изменения в данъчно-осигурителната сфера.

2. Предложения за намаляване на субективизма в данъчния контрол

Възможно е данъчните органи да проявят субективизъм в практическата си дейност. Основните аспекти се свързват с навременното реагиране при установени неточности в документирането и отчитането на задължителните данъчни и други плащания. Специфичните характеристики на контролното въздействие могат да мотивират контролните органи да изпълняват функциите си с минимално съпротивление към отрицателните практики. Когато съществуват по-лесни, но неефикасни подходи за изпълнение на контролните функции, се ограничава ефективността на цялостния контролен процес. Предпоставките за съществуването на субективизъм се основават на индивидуалното личностно възприятие за възможности да не се изпълни по перфектен начин контролната дейност. Като обобщение е възможно да бъдат систематизирани следните фактори за ограничаване резултативността от прилагания данъчен контрол:

- **Възприемането на обективните факти, анализирането и определянето на правилни решения при установени данъчни и осигурителни нарушения и престъпления се осъществява със схематични и еднотипни подходи.** Стандартното мислене е свързано с използването на нискоефективни и в определени случаи – непригодни техники и способности при извършването на проверки и ревизии. Вредна за данъчната практика е инерцията за ползването на неактуални схеми и подходи за установяване на данъчните нарушения и престъпления. Обичайната причина за прилагане на стереотипни и предвидими решения са изградената рутина и шаблонизирането на процедурите. Контролната дейност е процес, който има силно изразен творчески характер и зависи не само от натрупания опит, но и от възможността да се конструират абстрактни модели на възможните схеми за избягване на начисляването и плащането на данъчно-осигурителни задължения. Всяка повторяемост на контролните процедури улеснява проверяващите и проверяваните, но не е в интерес на обективните резултати от контрола. Полезно е приложението на професионален скептицизъм и комбиниране на елементи от различни контролни модели.
- **Ограничена или пълна липса на инициативност.** Съпричастността е почти неприменима, а усилията са насочени към идеята да се поемат отговорностите от по-висш или друг орган или институция. Удобството на познатите решения очертава комфортната зона и създава зависимост на контролните резултати от стандартите на миналото, вместо на бъдещето и възможностите за развитие.
- **Несигурност в действията и страхът да не бъдеш правилно разбран при осъществяване на контролните операции и процедури.** Подобно състояние не само ограничава инициативата от страна на данъчните органи, но и води до професионален формализъм при изпълнение на поставените задачи. Проверяващите невини са открити, а така необходимите контакти са силно ограничени, колебливи или въобще не съществуват. Допълнителен блокиращ фактор е

стремежът да не се създава конфликтна обстановка, за да няма оплаквания пред административното ръководство.

Независимо от практическата невъзможност да бъде премахнат субективизмът, полезно е да се прилагат мерки за ограничаване на неговото проявление. Един от вариантите за намаляване на субективизма е работата в екип. В данъчно-облагателния процес и контрол значителна част от въздействието изисква екипна работа. Съвместната работа при осъществяване на контролните процедури допринася за бързина на въздействието и концентрирано внимание на конкретния проверяващ към детайли от фактите и обстоятелствата. Някои от по-важните изисквания, определящи необходимостта от задълбочаване на екипната работа в сферата на данъчния контрол, могат да се систематизират по следния начин:

Първо. Подбор и прилагане на най-подходящи, за всяка конкретна ситуация, подходи за решаване на възникнали проблеми и вземане на най-правилни решения. Процедурите за пълно или частично решаване на проблемите и вземането на решения, които са приемливи за екипа, включват: точна идентификация на възникналите проблеми и симптомите (индикаторите) на вероятните предпроблемни състояния; събиране и обработване на допълнителна актуална информация за правилността на облагане; разработване и прилагане на алтернативни подходи за въздействие; вземане на обосновано решение за пълното или частично преодоляване на констатираните проблеми; адекватни подходи и начини за внедряване на взетите решения и др.

Второ. Реално ползване на наличния потенциал и ресурси при осъществяването на отделните проверки и ревизии. Екипността в работата на данъчните органи не противоречи на изискването за разгръщане на професионалния и интелектуалния потенциал на отделния индивид в рамките на колектива. Съществува възможност за мултиплициране на резултативността, в случаите когато всеки член на проверяващия екип е изслушан с неговите предложения и реално е оценен неговият конкретен принос. Трябва да се отбележи важното обстоятелство, че максималното използване на наличния потенциал на отделния член от контролния екип е свързано с процесите за саморегулиране и самоконтрол.

Трето. Разрешаване или потушаване на възможни вътрешни противоречия и конфликти в процеса на контролната дейност. Принадлежността към съответен екип не осигурява успешната работа на целия колектив. Необходимо е да се отчитат възникналите емоции на базата на съмнения, несъгласия, интереси, притеснения, несигурност, агресивност, предположения, очаквания и др. Ключов елемент за развитието на колектива и повишаване на неговата резултативност е изграждането на атмосфера на взаимно доверие, уважение и разбиране за справяне с неизбежните междуличностни конфликти.

Четвърто. Справедливо разпределение и приемане на отговорности в процеса на контролната дейност. Възниква въпросът за споделеното лидерство в рамките на контролния екип. Взаимното лидерство крие опасности за разнопосочност на полаганите усилия, но помага на колектива за избор и определяне на най-вярната насока за движение към предварително поставените цели.

Пето. Изработване на вътрешни процедури за регулиране дейността на екипа. На основата на разработени вътрешни изисквания и функции следва да се разработят графици за предприемане на действия за установяване на отклонения и неточности в данъчното облагане. Практиката изисква при осъществяването на контролните процедури винаги да има, дори формално, лидер, тъй като са необходими систематизиране и съгласуване на резултатите от контрола с колективните и институционалните интереси. В случаите, при които екипът се състои от контролни специалисти с еднакво служебно ниво, е подходящо прилагането на ротация.

3. Варианти за нарастване на обективността на данъчния контрол

Интелектуализацията на контролната дейност е една от предпоставките за нарастване на обективността на оказваното въздействие. С навлизането ѝ в сферата на данъчното облагане и контрол нараства пряката резултативност на цялото оказвано въздействие. От друга страна, вложеният интелект в контролната дейност има обратно благоприятно въздействие върху отделните данъчно-облагателни процедури и механизми за облагане. Основните характеристики, определящи границите на интелектуализацията на данъчния контрол, могат да се изложат в следната последователност:

- **Нарастване на професионализма.** Реализирането на интелектуализацията в контролния труд е свързано с необходимостта от квалификация и умения за решаване на редица трудности и проблеми. Не е изградена и съответно не функционира ефективна система за подбор, подготовка, развитие, материално и морално стимулиране на кадрите. Необичайно е осъзнаването на необходимостта от приложение на интелектуализацията, като в същото време се подценяват предпоставките и условията за нейното практическо осъществяване. Интелектуализацията на контрола се отлага във времето, като се дава предимство за решаване на други организационни, технически, финансови, технологически, нормативни и др. проблеми, свързани с данъчното облагане и контрол.
- **Подобрения в методическото единство при оказване на контрол.** Въпросите и проблемите в това отношение се свеждат до единство в сложната логическа верига от контролни операции и процедури. Като се абстрахираме от подчертания творчески характер на данъчния контрол, се налага известно стандартизиране на част от контролните процедури. Единната методология е в основата на интелектуализацията на контролната дейност.
- **Организационни усъвършенствания в сферата на данъчния контрол.** Прилагането на творческо-интелектуални подходи е невъзможно с използването на остарели разбирания, нагласи, представи и желания за контрол. Използваните организационни форми за контрол трябва да отговарят в определена степен на конкретните икономически ситуации в проверяваните обекти.
- **Интензификация на контролните процедури.** Необходимо е прилагане в пълна степен на научно-техническите постижения в сферата на данъчното облагане и контрол. Това е свързано със стандартизиране, унифициране и типизиране на част от осъществяваните контролни процедури. Наложително е опростяването на някои сложни, досадни и неясни контролни процедури, което има пряко отношение към интелектуализацията на контролната дейност.

Приложението на съвременни технически средства за нарастване на обективността на данъчния контрол следва да бъде обвързано и с **кибернетизацията**. Вземайки за основа на методическата същност на кибернетизацията – петте основни елемента на контролната функция, описани в икономическата литература (Dinev, 1985) – образуват своеобразна кибернетична система.

Практическата приложимост на кибернетизацията в сферата данъчния контрол е все още проблематичен процес. Остават не напълно решени въпросите и проблемите за снабдяване с по-съвършена организационна и друга подобна техника, а също и пълното натоварване на разполагаемите технически мощности.

Комплексната механизация и автоматизация в контролната дейност е друго съществено направление за нарастване обективността на оказваното въздействие. С нейното внедряване, освен улесняване в максимална степен на проверките и ревизиите, нараства оперативността на въздействието. Посредством ползването на технико-икономически данни от електронните уреди и устройства нарастват обхватът и оперативността на въздействието, за точното установяване на облагаемите величини, като обороти, приходи, доходи и др.

Използването на подобни средства и техники за контрол поражда и дискусия. Така например в резултат на внедряването на електронни и други системи за автоматично управление и контрол субектът може да бъде изключен като непосредствен участник в проверките и ревизиите.

Роботизацията е едно от най-перспективните направления в научно-техническия прогрес и също допринася за нарастване на обективността в сферата на данъчния контрол. Нейното значение е особено при рационализиране на контролните операции и процедури, при установяване на правилността на данъчното облагане. Чрез ползването на специализирана контролираща техника се усъвършенстват процесите за анализиране на необходимата данъчна и друга, свързана с облагането информация. Обогатяват се методите за постигане на пряк резултат от осъществения контрол.

Прилагането на роботизацията в сферата на данъчния контрол също поражда дискусии. Едно от основанията за това са възникналите проблеми от техническо и икономическо естество при нейното приложение. В настоящия етап роботът не е в състояние да осъществи голяма част от ревизорската дейност. Данъчните органи извършват не само технически операции, но и сложни логико-оценъчни операции, които е невъзможно, трудно е или все още не подлежат на роботизиране. Друго съществено основание против пълната роботизация е свързано с възможността да бъде осъществена хакерска атака спрямо данните на данъчно задължените субекти. Към настоящия момент са правени множество

опити за доказване ненадеждното съхранение на лични данни. През настоящата година е реализиран „пробив“ в системата на Националната агенция за приходите, която съхранява и лични данни и защитена от закона информация.

Известно е значението на *електронизацията* за възникване и развитие на роботизацията, а също и за приложение на кибернетизацията в икономическите системи. Чрез електронизация се управляват и регулират различните контролни операции и процедури в данъчно облагателния процес. В последните години тя става задължителен компонент в дейността на органите по приходите.

Определена оптималност при осъществяване на важни контролни операции и процедури се постига при комплексното приложение на кибернетизацията, механизация и автоматизация, роботизацията и електронизацията. Икономическият ефект от тяхното внедряване в сферата на данъчния контрол е висок, тъй като освен ускорена обработка на необходимата информация е възможно и оперативно изработване на съответно регулиращо въздействие.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Намаляването на субективизма и нарастването на обективността в сферата на данъчния контрол са обвързани главно с желанието и възможностите за това от страна на данъчните органи. В определена степен субектът определя и степента на обективност, която ще бъде приложена. В настоящия етап основни ограничители за нарастване на обективността и оттук – на резултативността на контрола, са ниската степен на осъзната необходимост, нагласа, професионализъм, морал, отговорност и др. за реално установяване на приходите и разходите като основни облагаеми величини.

REFERENCES:

1. **Tananeev, E. 2013.** *Investigating the possibilities to limit tax control problems*. Tsenov Academic Publishing House, Education and Science Library, Svishtov (in Bulgarian)
2. **Tananeev, E., Stoykova, P. 2013.** *Tax control and administration /revised and supplemented edition/, 3rd edn.* Faber, V. Turnovo (in Bulgarian)
3. **Dinev, M. 1985.** *Social control and working team*, Profizdat, Sofia (in Bulgarian)
4. **Stoykova, P. 2017.** ‘Staff rotation – anticorruption opportunity or challenge to professional competence’, in *Knowledge – International Journal. Scientific papers*, Vol. 16.1, pp. 167–172.

За контакти:

Емилиян Тананеев, професор, доктор
Служебен адрес: Свищов, 5250, ул. „Емануил Чакъров“, 2
Стопанска академия „Д. А. Ценов“, Свищов
Катедра „Контрол и анализ на стопанската дейност“
Ел. поща: tananeev@abv.bg

Пепа Стойкова, доцент, доктор
Служебен адрес: Свищов, 5250, ул. „Емануил Чакъров“, 2
Стопанска академия „Д. А. Ценов“, Свищов
Катедра „Контрол и анализ на стопанската дейност“
Ел. поща: stoykova@abv.bg

Аяла Атиас, докторант
Служебен адрес: Свищов, 5250, ул. „Емануил Чакъров“, 2
Стопанска академия „Д. А. Ценов“, Свищов
Катедра „Контрол и анализ на стопанската дейност“
Ел. поща: stoykova@abv.bg
