

ПРОВЕРКА В РАМКИТЕ НА ПОСЛЕДВАЩИЯ МИТНИЧЕСКИ КОНТРОЛ И ДАНЪЧНА РЕВИЗИЯ – ВЪЗМОЖНОСТИ ЗА СЪВМЕСТНО ПРИЛАГАНЕ

Антония Георгиева Желева, докторант
Стопанска академия „Д. А. Ценов“ Свищов,
катедра „Контрол и анализ на стопанската дейност“
e-mail: d010123291@uni-svishtov.bg

Резюме: *Предвид международния опит, според който обединяването на приходните агенции води до по-ефективно администриране на приходите, в началото на 2024 година, Министерството на финансите на Р България започна работа по създаването на единна приходна агенция. Предвижда се последната да обедини Агенция „Митници“ и Националната агенция за приходите. В тази връзка, настоящата разработка изследва възможностите от взаимодействието на митническите органи и органите по приходите, и в частност – от съвместното прилагане на проверката в рамките на последващия митнически контрол и данъчната ревизия. Въз основа на сравнителен анализ се извеждат основните допирни точки между двете конкретни форми на контрол и техните технологични особености.*

Ключови думи: *митнически контрол, последващ контрол, проверка, данъчна ревизия*

JEL: M49, H29, H83

POST-CLEARANCE CUSTOMS CONTROL AND TAX AUDIT - OPPORTUNITIES FOR JOINT IMPLEMENTATION

PhD Antonia Georgieva Zheleva,
D. A. Tsenov Academy of Economics – Svishtov, Bulgaria,
Department of Control and Analysis of Economic Activities
e-mail: d010123291@uni-svishtov.bg

Abstract: *Given international experience, according to which the unification of revenue agencies leads to more efficient revenue administration, at the beginning of 2024, the Ministry of Finance of the Republic of Bulgaria began work on the creation of a unified revenue agency. The latter is expected to unite the Customs Agency and the National Revenue Agency. In this regard, the present work explores the possibilities of the interaction of the customs authorities and the revenue authorities, and in particular - of the joint application of the inspection within the framework of the subsequent customs control and tax audit. Based on a comparative analysis, the main points of contact between the two specific forms of control and their technological features are deduced.*

Key words: *customs control, post-clearance control, tax audit*

JEL: M49, H29, H83

Въведение

През последните няколко години, нарастващият обем на международните вериги от доставки обуславя все по-динамична среда, съпътствана от сложни и необичайни търговски ситуации, глобални заплахи, организирана престъпност, търговия с опасни стоки, митнически и данъчни измами. Развитието на цифровата икономика, от своя страна, изцяло променя механизмите на международния бизнес, налагайки търсенето на нова парадигма в дейността на регулаторните органи (Рыльская, Шохин, Боброва, Кожанков, & Еремеева, 2019). Всички тези предпоставки пораждат необходимостта от нова форма на контролно въздействие, която да осигурява равновесието между защитата на обществото, събираемостта на приходите в бюджета и улесняване на търговските процеси. В този контекст, разработката разглежда взаимодействието между митническия и данъчния контрол, и конкретно перспективите от съвместно прилагане на последващата митническа проверка и данъчната ревизия. Многобройни и неоспорими са различията между двете конкретни форми на последващ контрол – проверка и ревизия, а още повече, разгледани като такива през призмата на данъчния и митническия контрол. Изследването извежда и основните прилики между тях, с цел по-доброто им разбиране, анализиране и усъвършенстване от теоретици от различни научни области, както и улесняване прилагането им от контролните органи на двете администрации.

Актуалността на темата се обуславя от инициираната реформа (Министерство на финансите, 2024) по обединяване на двете приходни агенции в страната ни, а именно Националната агенция за приходите (НАП) и Агенция „Митници“. Доскоро сравнение между данъчната ревизия и проверката в рамките на последващия митнически контрол е било извън обсега на изследователските разработки. Понастоящем, подобна съпоставка представлява не само научен интерес за автора, но и практически казус, който предстои да бъде имплементиран в дейността на контролните органи.

Обект на изследването са проверката в рамките на последващия митнически контрол и данъчната ревизия. Във връзка с това, са разгледани техните характеристики и технология, като са изследвани възможните допирни точки за съвместното им прилагане.

Предмет на изследването е взаимодействието между митническите органи и органите по приходите чрез съвместното прилагане на проверката в рамките на последващия митнически контрол и данъчната ревизия.

Цел на настоящия труд е да се изследват технологичните особености на проверката в рамките на последващия контрол и данъчната ревизия, както и да се очертаят възможностите за тяхното съвместно прилагане. Постигането на тази цел и доказването на изведената по-долу теза включва реализирането на следните **задачи**:

- да се изяснят същността на проверката в рамките на последващия митнически контрол и данъчната ревизия;
- да се анализира технологията на извършване на проверката в рамките на последващия митнически контрол и данъчната ревизия;
- да се направи сравнителен анализ между проверката в последващия митнически контрол и данъчната ревизия и на тази основа да се изведат техните прилики и разлики;
- да се посочат възможности за съвместно прилагане на двете производства.

Методологията, която е използвана е в тясна връзка с дефинираните обект, предмет, цел и задачи на изследването. Приложени са методите на научен анализ, свързан с изследване и анализиране на специализираната научна литература по темата и сравнителен анализ, чрез съпоставка технологията на проверката в рамките на последващия митнически контрол и данъчната ревизия.

Тезата, която се защитава в разработката е, че въпреки теоретичните и практически различия между проверката в рамките на последващия митнически контрол и данъчната ревизия, между двете производства съществуват достатъчно сходства, позволяващи съвместното им прилагане и развитие.

Настоящото изследване е свързано с наличието на определени **ограничения**:

- Потенциалното обединение на двете приходни агенции обуславя актуалността на настоящия труд, но същността на изследването не се ограничава само до предвидената реформа. Разработката цели представянето на един сравнителен анализ, който да очертае перспективите от съвместно прилагане на последващите форми на контрол, независимо от наличието или липсата на ограниченията на институционалните рамки.

- В настоящото изследване под проверка в рамките на последващия /митнически/ контрол се има предвид нормативно определената проверка в чл. 84 от Закона за митниците (ЗМ), а не всяка проверка, която е конкретна форма на последващ контрол (ПК).

- Статията използва за отправна точка теоретичната същност на проверката и ревизията, но в хода на изследването се разглеждат практико-приложните им

разновидности като проверка в рамките на последващия контрол по ЗМ, и данъчната ревизия, уредена в Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

- Поради ограничения обем на разработката са разгледани само някои отличителни особености на проверката и ревизията, като не се претендира за изчерпателност.

1. Теоретични аспекти на проверката и ревизията.

От теоретична гледна точка, както ревизията, така и проверката (по чл. 84а от ЗМ) са конкретни форми на последващ контрол. Томов определя проверката като *„процес на съпоставка от субекта на контрола на обекта с нормата на поведение и начина на отчитане на получения резултат от извършените явления и процеси в него“* (2009, стр. 73). При тази конкретна форма на контрол *„се проверяват параметрите, в които се развива и/или проявява обектът на контрол, с цел установяване на обективната истина по отношение на оформяните документи, стоки, предмети, лица, факти и обстоятелства, имащи отношение към него“* (Томева М., Ганчева, Станева, Антонов, & Желев, 2016, стр. 31). Характерно за проверката е, че изследва моментното състояние на проверявания обект и намира приложение при всяка друга форма на контрол. Тя е ограничена по време и по място, представлява част от контрола, в която се установява фактическото състояние на неговия обект (Томева, Ганчева, & Антонов, Контрол в публичната администрация, 2013). Една от разновидностите, чрез които проверката, като конкретна форма на контрол, намира своето приложение в практиката е проверката в рамките на последващия митнически контрол (ПРМК).

В митническото законодателство на Европейския съюз (ЕС), проверката в рамките на последващия митнически контрол е правно регламентирана в чл. 48 от Регламент (ЕС) № 952/2013 на Европейския парламент и на Съвета от 9 октомври 2013 година за създаване на Митнически кодекс на Съюза (МКС). Съгласно последния, митническите органи могат, след вдигане на стоките, да проверяват точността и пълнотата на информацията, подадена в митническата декларация, както и наличието, автентичността, точността и валидността на всички придружаващи документи, и могат да проверяват счетоводната отчетност на декларатора и други видове отчетност, която се отнася до операциите с въпросните стоки или до предварителни или последващи търговски операции с тях (2013). МКС съдържа общите основания за извършването на проверка в рамките на последващ митнически контрол, но процесуалните разпоредби и

технологията за нейното прилагане се определят въз основа правните норми на всяка една държава-членка на ЕС.

В националното митническо законодателство, нормативният акт, уреждащ извършването на проверки в рамките на последващия митнически контрол е Законът за митниците (ЗМ). В ал. 1 на чл. 84 от същия се посочва, че след вдигане на стоките, митническите органи имат право да извършват последващ контрол чрез проверка на счетоводната отчетност на декларатора и други видове отчетност, свързани с операции със съответните стоки или с предварителни или последващи търговски операции (1999).

Ревизията, от своя страна, може да се определи като съвкупност от множество проверки. Томов разглежда ревизията като *„свкупност от проверки, анализи и наблюдения, извършени от органи на външния ревизионен контрол, върху настоящата и минала дейност на обекта с цел да се установи законността и целесъобразността на явленията и процесите“* (2009, стр. 81). Както посочва Динев, *„ревизията е едно от проявленията на последващия контрол и включва в състава от процедури и проверките“* (2015, стр. 209). В констатациите от нея се съдържа информация за законосъобразността на взаимоотношенията между проверявания обект и държавния бюджет (Тананеев & Стойкова, 2021).

Разновидност на ревизията, в практиката, представлява именно данъчната ревизия. Тя е регламентирана в чл. 110 ал. 2 от ДОПК, а именно: *„ревизията е свкупност от действия на органите по приходите, насочени към установяване на задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски“* (2006). Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР) посочва, че ревизията (определяна като данъчен одит, от англ. “tax audit”) не е само проверка за правилно отчитане на данъчни задължения, а *„играе по-широка роля в подкрепа на спазването на данъчното законодателство, възпиране на неспазване и укрепване на доверието на данъкоплатците в справедливостта и ефективността на данъчната система“* (OECD, 2017). Каспер и Алм допълват, че данъчната ревизия е основен инструмент за установяване и поддържане на съответствие (Kasper & Alm, 2022).

Подобна роля се откроява и в целите на последващата проверка по ЗМ, а именно гарантиране правилното прилагане на митническите режими и процедури, спазването на митническото законодателство от операторите и плавното протичане на митническите процеси в международните вериги от доставки. Както посочва Ди Анджело, проверките в рамките на последващият митнически контрол са *„обща мярка за контрол, която позволява 360-градусова проверка и събиране на информация относно*

организационните, административните и вътрешни процедури на бизнес оператора, чиято цел е основно да помогне на компанията да спазва по-добре митническите процедури“ (D'Angelo, 2023).

В обобщение от направения теоретичен анализ може да се посочи, че проверката в рамките на последващия контрол по ЗМ, много повече се доближава до ревизията, отколкото до проверката, разгледана през призмата на теорията на контрола. От гледна точка на последната, проверката като конкретна форма на контрол отразява моментното състояние на обекта на контрол, докато ревизията дава цялостен поглед над неговата, вече изминала дейност. Така се разкриват възможности за преглед, анализ и оценка на контролирания обект, каквито теоретично проверката не предоставя. На практика обаче, както е изложено и в следващите точки на разработката, за проверката в рамките на ПК не са характерни такива ограничения.

2. Технологични етапи на проверката в рамките на последващия митнически контрол и данъчната ревизия.

Контролът е всеобхватен процес, който се осъществява на база предварително планирани дейности и взаимосвързани, последователни етапи. Най-общо етапите на извършване, както на проверката по ЗМ, така и на данъчната ревизия, могат да бъдат разграничени на: *подготвителен етап; етап на изпълнение; етап на приключване и последващи действия.*

Подготвителният етап и при двете производства включва *планиране и подготовка*. В началото на проверката/ревизията, контролният екип следва да състави план за действие, който да съдържа конкретните процедури, които трябва да бъдат извършени. Успоредно с планирането се извършва и самата подготовка за извършване на контролните процедури. При подготовката следва контролните органи да пристъпят към запознаване с обекта на контрол, събиране на данни и анализ на предварителната информация, идентифициране на рискови индикатори и избор на рисковете, които да бъдат проверени. Всичко това се извършва с оглед контролът да бъде целенасочен и ориентиран към съществените въпроси, отнасящи се до евентуални отклонения от зададената норма.

В *етапа на изпълнение* се пристъпва към същината на контролните действия. Етапът на фактическо изпълнение, както на проверката по ЗМ, така и на данъчната ревизия, започва с *връчването на заповедта за възлагане* на проверяваното лице. От момента на връчване на заповедта, започва да тече срокът за изпълнение на

проверката/ревизията. Срокът за извършване на проверка в рамките на последващия митнически контрол е два месеца и може да бъде продължен с не повече от четири месеца с нова мотивирана заповед от органа, възложил проверката (Закон за митниците, 1999). При извършването на данъчна ревизия, този срок е до три месеца от датата на връчването на заповедта, като може да бъде продължен до два месеца и при особена фактическа сложност общо до не повече от три години (Данъчно-осигурителен процесуален кодекс, 2006).

След първоначалните процедури, се пристъпва към фактическата контролна дейност в етапа на изпълнение. Като основни задачи в етапа на изпълнение на контрола, могат да се посочат следните:

- установяване достоверността и пълнотата на данните в митническите/данъчните декларации и придружаващите ги документи;
- проверка на счетоводната, материална и финансова отчетност на проверяваните/ревизираните лица;
- установяване законосъобразността на действията на проверяваното лице при прилагането на митническото и данъчно законодателство;
- проверка изпълнението на задълженията на проверяваните/ревизираните лица за заплащане и обезпечаване на дължимите публични вземания;

Чилова отбелязва, че различията между данъчния ревизионен контрол и митническият контрол се открояват в обекта, който предопределя и същностните разлики в контролно-установителните правомощия и правомощията за въздействие на контролните органи (2013, стр. 228). Именно в обекта на контрол е основното различие между данъчната ревизия и проверката в рамките на ПК по ЗМ.

Основни обекти на данъчната ревизия са приходите, разходите и облагаемата величина, тъй като това са едни от най-съществените компоненти на данъчно-осигурителния процес (Тананеев & Стойкова, 2021). Стоянов пояснява, че обект на данъчната ревизия е отчетната (първична и вторична) счетоводна и друга документация, свързана с дейността на данъчния субект, чрез която се документира и облагаема данъчна основа (Издаване, обжалване и изпълнение на ревизионни актове по ДОПК, 2014, стр. 81).

Контролът, осъществяван от митническите органи, има за свой обект пренасяните през дадена митническа граница стоки, вещи, документи (търговски, транспортни, митнически и други), превозни средства и валутни ценности (Томева М. , Ганчева,

Антов, & Желев, Финансов контрол, 2022). Като обект на контрол при извършване на проверка в рамките на ПК по ЗМ, могат да се определят стоките, поставени под съответния митнически режим и счетоводната, материална, финансова и всяка друга отчетност, имаща отношение към тези стоки.

Проверките в рамките на ПК не са ограничени по отношение на операциите, които се извършват в контролирания обект. Както отбелязва и Кучев, *„ако със стоките декларирани за определен митнически режим са извършени една или повече търговски и счетоводни операции, това не е пречка да бъдат проверявани всички търговски операции“* (1998, стр. 157). Аналогично, и ревизията би могла да обхване пълния набор от данъчни, счетоводни, банкови и други документи за съответния период.

Относно използваните способности на контрол, както митническите органи, така и органите по приходите имат правомощия да използват богат набор от контролни способности. Като такива могат да се посочат: писмени обяснения; справки; експертизи; документални; насрещни проверки и прочие специални и специфични способности на контрол. Като специфична особеност, тук следва да се посочи, че за **разлика от ревизиращите органи, митническите органи имат правомощията да осъществяват и някои допълнителни специфични способности като претърсване и изземване**. В хода на изпълнение на контролното производство, органите и на двете приходни агенции, в случай на необходимост, могат да налагат и предварителни обезпечителни мерки.

Наред с редовно извършваните данъчни ревизии и проверки в рамките на последващия митнически контрол, **аналогична съпоставка може да се направи и между ревизията при особени случаи по чл. 122 от ДОПК и проверката в рамките на последващия контрол по чл. 84и от ЗМ**, когато са налице особени обстоятелства. Подобно сходство установява и Симеонов, като посочва, че такава идентичност може да бъде открита и между всички други разпоредби, които уреждат производството по осъществяване на последващ контрол, и тези, оформящи идентичното по извършване на данъчна ревизия по ДОПК (Последващ контрол на декларирането по чл. 84 и сл. от Закона за митниците, 2009). Данъчните и митническите органи могат служебно да определят елементите на облагане, когато: липсва или не е предоставена счетоводна отчетност; необходимите документи липсват или са повредени така, че са негодни за ползване; лицето не е открито и други.

Етапът на приключване се състои в изготвянето на приключителни документи, в които да е описан резултатът от извършените контролни действия. **Приключителни документи от извършена ревизия са ревизионният доклад и ревизионният акт.**

Ревизионният доклад се съставя от ревизиращия орган по приходите не по-късно от 14 дни след изтичането на срока за извършване на ревизията (Данъчно-осигурителен процесуален кодекс, 2006). Следва да се посочи, че за разлика от доклада, съставен в резултат на проверката по ЗМ, срещу ревизионния доклад могат да бъдат подадени възражения. Съгласно разпоредбите на ДОПК, ревизираното лице може да направи писмено възражение и да представи доказателства в 14-дневен срок от връчването на ревизионния доклад пред органите, извършили ревизията (2006). В производството при последваща проверка по ЗМ, възможността за възражения е предвидена след провеждането на заключително обсъждане. Проверяваното лице може да предостави становище по предварителните констатации, описани в протокола от заключително обсъждане, както и нови доказателства.

Ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията в 14-дневен срок от подаването на възражение или от изтичането на срока за подаване на възражение (Данъчно-осигурителен процесуален кодекс, 2006). В него се съдържат основните данни, необходими за идентификация на участващите страни в правоотношението и информация за данъчните събития (Стойкова, Тананеев, & Желев, 2018, стр. 205).

Приключителният документ от извършена проверка в рамките на последващ митнически контрол е под формата на доклад. Той се изготвя от проверяващия екип в 14-дневен срок след изтичане на срока за извършване на проверката, аналогично на срока за издаване на ревизионен доклад. Писменият констативен доклад не поражда, не декларира, не установява никакви права и задължения в правната сфера на проверяваното лице, и не е основание за заплащане в допълнителен размер на публични държавни вземания или възстановяване на надплатени такива (Симеонов, 2009). Докладът, издаден след извършен последващ контрол не представлява индивидуален административен акт, а е предпоставка за издаването на такъв. Симеонов допълва, че *„констативният доклад е само отражение на действителното състояние на нещата и тяхното съответствие или липса на такова с декларираните пред митническите органи обстоятелства“* (2009, стр. 52). На база установените, в хода на проверката, факти и обстоятелства, проверяващият екип може да направи предложение в доклада, за издаване на индивидуален административен акт, ако има основания за това. Индивидуалният административен акт, който се издава от митническите органи е под формата на решение, съгласно предвидените разпоредби в чл. 29 от МКС. Решение в резултат на извършен последващ митнически контрол се издава при установяване нов

размер на дължимите публични държавни вземания, при промяна на някои от елементите на облагане и в други случаи.

Видно от горното, *решението в митническия контрол, е аналогично на ревизионния акт в данъчния контрол*. Както отбелязва Чилова, ревизионният акт и решението, издавано от компетентните митнически органи имат сходни правни характеристики: индивидуални административни актове с декларативно действие, а с оглед на предметния критерий са типични финансови актове (2013, стр. 197). Тук обаче се откроява и една от разликите в двете производства. *Ревизионното производство задължително бива приключвано с издаването на ревизионен акт, без значение от констатациите в доклада и установяването или не на данъчни задължения. При проверка в рамките на ПК обаче, производството може да приключи без издаване на решение*. Когато няма констатации за определяне на нов размер на дължимите публични държавни вземания или констатации, водещи до изменение на някои от първоначално декларираните данни в митническите декларации, решение не се издава.

Друга разлика в етапа на приключване на двете производства е *процедурата по заключително обсъждане*. Преди окончателното приключване на проверката в рамките на последващия контрол, и крайният срок за извършването ѝ, митническите органи изготвят *протокол от проведено заключително обсъждане*. Такъв протокол се съставя, в изпълнение на разпоредбите на чл. 84к от ЗМ, само в случаите на определен нов размер на дължимите публични държавни вземания или при установени нарушения в хода на проверката. Обсъждането се извършва с цел предоставяне на възможност на проверяваното лице да предостави нови доказателства или писмено становище по предварителните констатации.

В обобщение на изложеното до тук, могат да се очертаят основните сходства и различия между проверката в рамките на последващия митнически контрол и данъчната ревизия, като за по-голяма нагледност същите са изведени в табличен вид /Вж. Таблица 1/.

Таблица 1. Сравнителен анализ между данъчната ревизия и проверката в рамките на последващия митнически контрол

Критерии	Данъчна ревизия	Проверка в рамките на последващия митнически контрол
правно основание	чл. 110 от ДОПК	чл. 84а от ЗМ и чл. 48 от МКС
начин на възлагане	само със заповед за възлагане	само със заповед за възлагане
времеви обхват	5 - годишен период	3 – годишен период
срок за извършване	до 3 месеца, като може да бъде продължен с 2 месеца и при особена фактическа сложност общо до не повече от 3 години	до 2 месеца, като може да бъде продължен с не повече от 4 месеца
приключителни документи	ревизионен доклад ревизионен акт	доклад
контролен подход	системен подход	системен подход
способи на контрол	писмени обяснения, справки, експертизи, документални, насрещни проверки и пр.	писмени обяснения, справки, експертизи, документални, насрещни проверки и пр., но така също и претърсване и изземване
обект на контрол	счетоводна, материална, финансова и всяка друга отчетност, свързана с дейността на ревизираното лице, чрез която се документира осъществен данъчен фактически състав и облагаема данъчна основа	счетоводна, материална, финансова и всяка друга отчетност, свързана с дейността на проверяваното лице, чрез която се документират стоките, поставени под съответния митнически режим и свързаните с тях стопански операции

И за двете контролни производства има регламентирани специални процедури за прилагане, сходни контролни етапи, като се възлагат само и единствено със заповед и приключват с доклад. Разликата е, че след ревизионния доклад се издава и ревизионен акт, докато след доклада от проверка в рамките на ПК, при необходимост се издава решение от компетентния митнически орган. Чрез извършването на проверки в рамките на последващия контрол, а така също и при данъчните ревизии, се прилага т. нар. системен подход на контрол, а не толкова подход, базиран на отделната транзакция, или процесен подход, както е при повторната проверка на декларация и данъчната проверка.

3. Потенциални ползи от съвместно прилагане.

Ключовата роля на взаимодействието между органите на митническата и данъчната администрация е подчертавана многократно от множество автори, организации и институции. Нарастващото значение на подобно сътрудничество, Световната митническа организация (СМО), Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР), Международната търговка камара и други техни партньори излагат в

свои насоки за засилване на сътрудничеството и обмена на информация между митническите и данъчните власти на национално ниво (World Customs Organization, 2016). В изследване на Ганчева се обобщава, че взаимодействието и сътрудничеството между двете приходни администрации във връзка със защита на финансовите интереси на страната и Общността, е изключително ефективно, поради прилагането на формите на съвместни дейности – обмен на конкретна информация в реално време и съвместни контролни действия (Съвместните дейности между митниците и НАП - състояние и перспективи, 2013). *Хармонизираното прилагане на митническия и данъчния последващ контрол разкрива множество възможности за усъвършенстване на контролния процес, а именно:*

➤ **Подобряване анализа на риска**

Обединяването на усилията на митнически и данъчни инспектори е необходимо за създаване на по-обективна и динамична система за управление на риска, тъй като техните познания и практически опит ще позволят по-ясно определяне на показателите, профилите и областите на риска (Сердюк, Головинов, & Пономаренко, 2024). Макар за приходните агенции рисковете да са различни, общият анализ на риска би могъл да е от взаимна полза и за двете институции. Един от основните рискове в митническата контролна дейност е свързан със занижена митническа стойност на стоките, а от там и занижаване на данъчната основа. Докато при извършването на данъчни ревизии обикновено се идентифицира риск от изкуствено завишаване стойността на стоките, за да се намалят облагаемите печалби. Но както за митническите, така и за данъчните органи, информацията за противоположни рискове е полезна (Рыльская, Шохин, Боброва, Кожанков, & Еремеева, 2019, стр. 108). При всички случаи, установяването на реалната стойност на сделката е една от целите, както в митническото, така и в данъчното контролно производство.

➤ **Обединяване и оптимизиране на информационните, кадрови, финансови и времеви ресурси**

Както е посочено и в насоките на Световната митническа организация (СМО), често информацията, знанията и уменията, необходими за ефективно събиране на приходи, борба с финансовите престъпления и улесняване на законната търговия, са разпръснати между няколко органа/агенции, което изисква взаимно сътрудничество като част от подход на цялото правителство (2016). Обединяването на информационните масиви на двете приходни агенции, бързият обмен и комуникация между тях са в

основата на събирането и обработването на качествена контролна информация. От приоритетно значение за последната, както и за ефективността от извършваните данъчни проверки и ревизии, е игнорирането на ирелевантната информация (Тананеев & Стойкова, 2014). Чрез обединяване на ресурсите си, двете агенции ще могат да ги насочват умело в общи цели като съвместното прилагане на нови технологии - анализ на данни, блокчейн, изкуствен интелект и др. (Aleksandrova, Ninova, & Zhelev, 2024).

➤ **Намаляване времето за извършване на контрола, както в обекта на контрол, така и извън него и ограничаване на дублираните контролни действия**

Успоредното прилагане на проверките в рамките на ПК и данъчните ревизии, би могло значително да намали техническото време за извършване на контролните действия, което може да е само от полза на проверяваните/ревизираните лица. В съответствие с изводите от направените съпоставки, информационните източници, средства и способности на контрол, използвани в двете форми на контролно въздействие, в по-голямата си част се припокриват. Това обуславя възможността за намаляване административния натиск при съвместно извършване на проверки и ревизии.

➤ **Улеснена дигитализация на контрола**

Задействането на целия инструментариум, компетенции и ресурси на двете администрации в обща цел, би улеснило значително процеса по дигитализация на проверките и ревизиите. Съвместно прилагане на контрола от двете агенции предоставя възможност и за съвместна дигитална трансформация. Контролните органи биха могли да обменят добрите си практики, цели, стратегии и цифрови инструменти, като например: софтуерните технологии, използвани за данъчни ревизии; внедряването на стандартния одитен файл за данъчни цели SAF-T (Zhelev, 2023); възможностите, които ще предостави предстоящата Нова митническа реформа на ЕС (Ангов, 2023) и други дигитални инструменти от значение за финансовия контрол (Zhelev & Kostova, Investigating the Application of Digital Tools for Information Management in Financial Control: Evidence from Bulgaria, 2024).

➤ **Повишаване събираемостта на приходите в бюджета и подобряване на останалите контролни функции**

Всяко приложение на горните възможности предполага цялостно подобрене в прилагането на фискалната, защитна, информационна и превантивна функция на контрола. Самият факт, че двете приходни агенции съвместяват дейността си, би имал силен възпиращ ефект върху потенциалните лица, укриващи публични държавни вземания, като същевременно с това създава по-ефективна и улеснена среда за

данъкоплатците (World Customs Organization, 2016). Съвместните дейности на митниците с органите на НАП имат важна роля за подобряване реализацията на фискалната функция, както и за предотвратяване и разкриване на митнически и акцизни нарушения (Ганчева, 2013). В международната практика се отдава първостепенно значение на взаимодействието на данъчните и митническите органи, тъй като то представлява ключов инструмент за повишаване на ефективността на събиране на приходи, борба с незаконните финансови трансакции - пране на пари, финансиране на тероризма и др., а така също и насърчаване на законната търговия (Рыльская, Шохин, Боброва, Кожанков, & Еремеева, 2019).

Изброените по-горе са само една част от възможностите, които се разкриват пред последващата контролна дейност. В същото време, те обуславят и не малко предизвикателства и рискове, свързани с практическата им реализация. Като такива могат да се посочат, на първо място - промяна в правната рамка, на второ място – осигуряване на общото информационно-техническото обслужване, следвани от организационно реструктуриране, качествено професионално обучение и т.н. С постигането на добро познаване на проблема, от теоретична и практическа гледна точка, ще се постави началото на промяната към съвместна и усъвършенствана контролна дейност. Евентуалното обединение на двете приходни агенции се очаква да бъде продължителен процес, изискващ ангажираност, както от тяхна страна, така и от бизнес средите, и не на последно място политическа воля за постигането на желаната трансформация.

Заключение

В резултат на разгледаните теоретични и технологични аспекти на проверката в рамките на ПК и данъчната ревизия, с разработката се показва, че двете производства не са толкова различни и несъвместими помежду си. Напротив, от направения анализ може да се обобщи, че сходствата преобладават, а различията се дължат по-скоро на разминавания между теорията и терминологията в нормативните актове. Между двете контролни форми се открояват много сходства, които могат само да са в полза за бъдещата контролна дейност на органите по приходите. Въпрос на правилна организация остава, да бъдат прилагани заедно или под общо ръководство. Макар да административат различни публични държавни вземания, двете форми на контрол използват близки помежду си процедури, способности и средства на контрол. Прилагани от една администрация, те биха повишили значително успеваемостта по установяване

законосъобразността на действията на контролираните лица, повишаване събираемостта и усъвършенстване на контролната технология.

На базата на сравнителен анализ относно технологията на проверката в рамките на последващия митнически контрол и данъчната ревизия, се защитава тезата, че въпреки теоретичните и практическите им различия, между двете производства съществуват достатъчно сходства, позволяващи съвместното им прилагане и развитие. С използването на разгледаните форми на контрол, от единна приходна агенция, ще отпаднат много от ограниченията, свързани с различните бази данни и информационни системи, ще се избегнат дублирането на контролни действия, изискване на една и съща документация от различните институции и т.н. Всичко това може да бъде допълнено от обмяна на добри практики, споделяне на опит и прилагане на интердисциплинарен подход при извършването на проверки и ревизии.

С настоящото изследване са представени сходствата и различията между двете производства, което би могло да послужи като отправна точка за разработване реформата по нова Единна приходна агенция и за други бъдещи съвместни действия на контролните органи от митническата и данъчна администрация. Предвид множеството прилики между двете форми на контрол, най-вече в технологията на извършване, използваните способности и целите на контролно въздействие, авторът счита, че не без основание е иницирирането на приходната реформа, чрез която двете приходни агенции да постигат общи цели и задачи. Макар и съпътствано от множество предизвикателства и рискове, подобно преструктуриране би спомогнало за обединяване на усилията по спазване на националното и европейско законодателство, намаляване административната тежест, както за контролните органи, така и за икономическите оператори, и не на последно място повишаване събираемостта на публичните държавни вземания.

Използвана литература

1. Aleksandrova, A., Ninova, V., & Zhelev, Z. (2024). A Survey on AI Implementation in Finance, (Cyber) Insurance and Financial Controlling. *Risks*, 16.
2. D'Angelo, G. (2023). *Aspects of customs control in selected EU members states*. Bologna: Bologna University Press.
3. Kasper, M., & Alm, J. (2022). Audits, audit effectiveness, and post-audit tax compliance. *Journal of Economic Behavior and Organization*, 87-102.
4. OECD. (2017). *The changing tax compliance environment and the role of audit*. Paris: OECD Publishing.

5. World Customs Organization. (2016, 10 30). *Guidelines for Strengthening Cooperation and the Exchanging of Information between Customs and Tax Authorities at the National Level*. Retrieved from https://www.wcoomd.org/chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/customs-tax-cooperation/customs_tax_guidelines_en_final2.pdf?db=web
6. Zhelev, Z. (2023). *SAF-T TAX ACCOUNTING STANDARD IN TAX CONTROL – PERSPECTIVE AND/OR CHALLENGE*. Svishtov: Tsenov Academic Publishing House.
7. Zhelev, Z. & Kostova, S. (2024). Investigating the Application of Digital Tools for Information Management in Financial Control: Evidence from Bulgaria. *Journal of Risk and Financial Management*, 7.
8. Анто́в, М. (2023). Новата европейска митническа реформа - предизвикателства и възможности. *Народностопански архив*, стр. 1.
9. Ганчева, З. (2013). *Съвместните дейности между митниците и НАП - състояние и перспективи*. Свищов: Академично издателство "Ценов".
10. Данъчно-осигурителен процесуален кодекс, Обн., ДВ, бр. 105 от 29.12.2005 г., в сила от 01.01.2006 г. (България 01 01 2006 г.). Извлечено от <https://lex.bg/>.
11. Динев, М. (2015). *Контрол и регулиране в социалното управление*. София: Издателски комплекс УНСС.
12. Закон за митниците, Обн. ДВ. бр.15 от 6 Февруари 1998 г. (изм. ДВ. бр. 84 от 6 Октомври 2023 г., доп. ДВ. бр.18 от 1 Март 2024г. 01 01 1999 г.).
13. Крумов, К. (2007). Контролът като властова функция. *Български счетоводител*, брой 22, стр. 23-24.
14. Кучев, С. (1998). *Митническо право*. София: "ЕА" ЕООД - Плевен.
15. Министерство на финансите. (2024). *Министерството на финансите започва работа по създаване на единна приходна агенция*. Извлечено от <https://www.minfin.bg/>: <https://www.minfin.bg/bg/news/12534>
16. Министерство на финансите;. (2024). *Отчет за дейността на Министерството на финансите за периода 9 април - 26 август 2024 година*. Извлечено от <https://www.minfin.bg/>: <https://www.minfin.bg/bg/news/12763>
17. Прогрес консулт. (2023). *Мониторингово проучване за спазване на данъчните и осигурителни задължения за 2022 г.* Извлечено от <https://nra.bg/>: <https://nra.bg/wps/portal/nra/za-nap/osnovni-dokumenti/Rezultati-ot-prouchvania>
18. Рыльская, М., Шохин, С., Боброва, О., Кожанков, А., & Еремеева, Н. (2019). Administration of Customs Payments: International Standards for the Interaction of Tax and Customs Authorities. *Finance Theory and Practice*, 107.

19. Сердюк, В. Н., Головинов, О. Н. & Пономаренко, Н. Ш. (2024). Налоговый аудит митнических платежей. *Вестник ВГУ. Серия: Экономика и управление*, стр. 13-29.
20. Симеонов, А. (2009). Последващ контрол на декларирането по чл. 84 и сл. от Закона за митниците. *Съвременно право*, стр. 51.
21. Стойкова, П., Тананеев, Е. & Желев, Ж. (2018). Съвременни аспекти на данъчните процеси и контрол. *Алманах научни изследвания, Том 25, част II*, 199-226.
22. Стоянов, И. К. (2014). *Издаване, обжалване и изпълнение на ревизионни актове по ДОПК*. София: Сиела.
23. Тананеев, Е. & Стойкова, П. (2014). Аспекти на контрола върху подправените документи в данъчния процес. *Диалог*(1), 7.
24. Тананеев, Е. & Стойкова, П. (2021). *Данъчен контрол и администрация*. Свищов: АИ Ценов.
25. Томева, М. Ганчева, З. Антоу, М. Желев, Ж. (2022). *Финансов контрол*. Свищов: АИ Ценов.
26. Томева, Милка; Ганчева, Зорница; Антоу, Момчил;. (2013). *Контрол в публичната администрация*. Свищов: АИ Ценов.
27. Томов, Й. (2009). *Теория на контрола*. Свищов: Академично издателство "Ценов".
28. Чилова, Н. (2013). *Правен режим на данъчната ревизия*. София: Нова звезда.