



НАЦИОНАЛЕН УНИВЕРСИТЕТСКИ ЦЕНТЪР
ИКОНОМИКА НА ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР

ПУБЛИЧНИ ФИНАНСИ

А Л М А Н А Х

**МАТЕРИАЛИ
ОТ КОНФЕРЕНЦИИ И СЕМИНАРИ**

2000–2001

**УНИВЕРСИТЕТ
ЗА НАЦИОНАЛНО И СВЕТОВНО СТОПАНСТВО**

РАЗЛИКАТА МЕЖДУ ЛЕГАЛНО И НЕЛЕГАЛНО ИЗБЯГВАНЕ НА ДАНЪЧНОТО ОБЛАГАНЕ – ЕВРОПЕЙСКОТО РАЗБИРАНЕ

Младен Младенов*

Министерство на финансите

I. Важността на темата.

1. Необходимо е да си изясним тези понятия най-малко поради две причини:
 - при прилагането на междудържавните споразумения (примерно – спогодбите за избягване на двойно данъчно облагане) и на споразуменията между данъчните администрации (примерно – спогодби за съвместни действия; обмен на информация) и
 - при продължаващия процес на хармонизация на българското данъчно законодателство с правото на Европейския съюз.
2. Ясно е, че боравейки с различна терминология, бихме били поставени в неудобна работна ситуация – бихме влагали различно съдържание в еднакви или близки термини и бихме били неразбрани, както и не бихме разбрали терминологията на правото на ЕС.

II. Кратки обяснения на термините *tax avoidance* и *tax evasion*.

1. Под термина *tax avoidance* законодателствата на страните от Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР), в която членуват повечето от европейските страни, разбират законното избягване на *данъчно облагане* (в по-тесен смисъл - вобщие *на заплащане* на данъци и данъкоподобни задължения). Има се предвид както всяка нормативна уредба, позволяваща това, примерно – преференциални данъчни норми, така и всякакви пропуски; несъответствия; противоречия; неточности при изразяването; безкрайни препратки, водещи до "омагьосани кръгове"; несистематичност на правната уредба и на последно място – явни законодателни безсмислици (нонсенси).

2. Под термина *tax evasion* законодателствата на ОИСР разбират незаконното избягване на *данъчното облагане* (респективно – *на заплащане* на данъчни или данъкоподобни задължения). Касае се както за първоначално умишлено укриване на цялостно или частично данъчно задължение (чрез избягване на данъчно регистриране; чрез непопълване на декларация или погрешното ѝ попълване), така и за избягване на вече установения вид и размер на данъка (просто неплащане; умишлено поставяне на длъжника в невъзможност да плати и т.н.).

III. Разлика в правното третиране при *tax avoidance* и *tax evasion*.

1. При *tax avoidance* има едно законосъобразно поведение, макар и насочено към изпълнение на данъчно задължение. Тъй като се спазват принципите на правната държава

* Младен Младенов – Министерство на финансите; e-mail: m.mladenov@taxadmin.government.bg

(законосъобразност и установеност на данъчните задължения със закон), за данъчния субект нито възниква задължение за заплащане на данък, нито пък по отношение на него могат да се предприемат принудителни или санкционни действия от страна на данъчната администрация.

Като се има предвид принципът на добросъвестност, при който работят съвременните данъчни администрации, не може да бъде споделено подозрителното и леко негативно отношение към данькоплатците, използващи методите на законно избягване на данъчно облагане. Отношението не трябва да бъде строго "фискално", а трябва да бъде поставено единствено на плоскостта на законосъобразността (респ. незаконосъобразността). След като данькоплатецът действа в съзвучие с правните норми и ангажира за това целия си интелектуален и професионален ресурс (добро счетоводство; перфектна правна помощ), то той не може да бъде обвиняван, че не дължи нищо на фиска, след като законът му дава тази правна възможност.

Единственото, което данъчната администрация може да има предвид, когато установи перманентно и упорито използване на тези легални средства за избягване на данъчно облагане, е възможността данъчният субект да се "увлече" и да достигне до използването и на незаконни действия, за да постигне тази цел. В такъв случай този данъчен субект може единствено да бъде включен в т.нар. "рискови групи" и по отношение на него да се провеждат по-стриктни и чести данъчни проверки и ревизии.

2. При *tax evasion* има едно незаконосъобразно поведение, което нарушава принципите на правовата държава. Такова поведение трябва да се пресича още в зародиш и да се преследва с всички възможни законосъобразни методи, дадени от законодателството в компетенциите на данъчната администрация и на други държавни органи и институции. Данъчната администрация е длъжна да установи всички данъчни задължения на данъчните субекти, а при административни нарушения да санкционира същите съобразно компетентността си, или да уведоми незабавно другите контролни административни органи. Ако има съмнение за най-тежката данъчна простъпка – престъпление против данъчната или финансовата система, данъчните органи следва незабавно да уведомят органите на досъдебното производство (полиция; следствие; прокуратура).

IV. Най-често срещани незаконосъобразни методи за избягване на данъчно облагане в страните на ОИСР:

1. *Избягване на данъчна регистрация* (метод, водещ до създаването на т.н. "черна икономика"). При този метод не е видно съществуването на данъчния субект, защото той най-често не съществува и в публичните регистри (съдебни; на стопанските камари; при органите на местно самоуправление и т.н.).

2. *Избягване на деклариране на доходи, печалби или имущество* (т.н. институт *nonfilers*). Макар и съществуващ *de jure* данъчният субект "крие" своите облагаеми суми или имущества изцяло или частично.

3. *Повтарящо се изпадане в несъстоятелност или ликвидация* (банкрутство). След няколко поредни такива състояния е ясно, че данъчният субект умишлено се поставя в невъзможност да плати данъчните си задължения.

4. *Създаване на "фирми-фантоми"*. При съществуването на такива данъчни субекти, които са "свързани лица" с основния данъчен субект, се стига най-често до използването на данъчни кредити по ДДС.

5. *Несъществуващ експорт*. Касае се преди всичко до нарушаване на нормите по ДДС и акцизното законодателство.

6. *Фалшифициране на данъчни фактури по ДДС*. Това е най-грубата и нагла форма на незаконно избягване на данъчно облагане. Във всички страни на ОИСР това деяние е обявено от законодателството за престъпление и се наказва най-строго.

7. *Постоянна съдебна и данъчна пререгистрация на седалището* или адреса на управление на фирмите, водеща до смяна на местната компетентност на данъчните органи.

V. Методи на противодействие на незаконното избягване на данъчно облагане:

1. *Внимателно наблюдение* (чрез публичните регистри; чрез органите на оперативния "уличен" контрол) на личното благосъстояние на данъчните субекти, на ръста на техните активи, на евентуални несъответствия между тяхната икономическа дейност и на декларираните суми на доходите (печалбите) или придобитото имущество.

2. *Методът на "насрещна проверка"* между продавачи и купувачи.

3. *Методите на контролни проверки* (съпоставяне на приходи и разходи в наличност; определяне на размера и вида на капитала; сравнение на отчетността с банковите активи).

4. *Облагане по "аналог"* (непреки методи за определяне на данъчната основа).

5. *Взаимодействие с други финансови контролни органи* (митници; органи за борба с изпирането на пари), както и с органите на полицията, следствието, прокуратурата.

6. *Искане за заличаване на данъчния субект от публичните регистри* (примерно съдебната регистрация на дружество) след заплащане на данъчните му задължения.

7. *Искане или самостоятелни действия* (ако е предвидено законодателно) *по отнемане на право за упражняване на търговска или стопанска дейност.*

8. *Привременни мерки* – запечатване; изземване на доказателства.

9. *Конфискация на стоки, чиито притежаване е забранено*, или които са предмет на данъчно нарушение или престъпление.

10. *Чисто санкционни норми* – налагане на глоби или имуществени санкции.

11. *Интегрирана информационна система* между данъчната и митническата администрация, общините, съдилищата, прокуратурата, следствието и полицията.

VI. Методи на противодействие на законното избягване на данъчно облагане:

1. *Внимателен анализ на всички пропуски, неясноти, противоречия и други несъвършенства* в данъчното законодателство и практиките на данъчната администрация.

2. *Обосновани предложения на органите, които имат право на законодателна инициатива*, за внасяне на законопроект, който да "запълни" тези несъвършенства.

3. *Постоянно усъвършенстване на процедурите на данъчната администрация*, в съответствие със законовите норми, с цел незабавно изпълнение на влезлите в сила нови правни норми.

4. *Перманентно обучение на данъчните служители по новото данъчно законодателство.*

5. *Горепосочената интегрирана информационна система.*

VII. Предизвикателства пред данъчното облагане във връзка с глобалната електронна търговия:

1. Не би трябвало да съществуват проблеми, когато електронната търговия се води по метода на "използване на счетоводство". В този случай съществува събрана счетоводна информация за всички трансакции и при данъчна проверка или ревизия лесно се установяват облагаемите основи.

2. Проблем съществува, когато електронната търговия се използва без счетоводно записване. В такъв случай е възможно превеждането на каквато и да е по размер сума, която трудно може да бъде установена, особено при серия от поредни "прехвърляния".

3. Невероятен проблем създават т.нар. "офшорни зони". Страните от ОИСР преди един месец поискаха от "офшорките" по-достъпни и леки режими за разкриване на банкови и данъчни тайни, като заплашиха с икономически санкции при непостигане на съгласие.

4. Електронната търговия поставя неясноти най-вече с идентифициране на страните по евентуална сделка, тъй като същите в "електронното пространство" обикновено са анонимни. Най-често не може да се установи действителният титуляр на определен уеб-сайт, чрез който се провежда електронна търговия.

5. При глобалната електронна търговия се стига до стълкновения на нормите от т.нар. "доказателствено право" на данъчната администрация, която изследва данъчния субект, и законодателството на друга страна, която, особено ако е от друга правна система, познава други методи на разкриване на информация и доказване. Затова следва да се сключват между-държавни и между данъчните администрации споразумения в този аспект.

6. Проблем е и т.нар. "електронен подпис". Той доказва автора на документа или страната по сделката. Между другото, Правителството на Република България вече разгледа проект на закон в този смисъл, който по всяка вероятност е хармонизиран с най-новите достижения на международното законодателство.

7. Електронното пространство дава възможност за ограничаване на търсената информация чрез кодиране; получаване на част от информацията (фрагментиране); режим на намален достъп и/или използване на няколко канала на информация. Изводът е, че данъчните администрации все по-сериозно трябва да привличат водещи компютърни специалисти в своите органи.

8. Основополагащият документ във връзка с данъчното облагане на електронната търговия в страните на ЕС е "Временния доклад относно влиянието на електронната търговия върху ДДС и митните сборове", подготвен през юни 1998 година от Работна подгрупа № 1 към Работна група "Косвени данъци и електронна търговия" към Европейската комисия. Този материал е допълван и преработван многократно, но нямаме повече информация по него.

VIII. Крайни изводи от разгледаните проблеми:

Пределно ясно е, че за да се изпълняват всички задължения към фиска трябва да се постигне една навременна, реалистична, прогресивна и добросъвестна законодателна практика. Не само настоящите проблеми, но и бъдещите предизвикателства към данъчното облагане следва да се разглеждат в контекста на спазването на принципите на законосъобразност и добросъвестност, като това зависи преди всичко от законодателя (законодателя). Неговата отговорност пред обществото е да създава такова законодателство, което да осигурява както едно справедливо разпределяне на данъчната тежест по отношение на всички данъчни субекти, така и да бъде в крак с обществените и технологични изменения, а не вечно да "догонва" наложеното от живота. За да се изпълни това обществено изискване, парламентаристите следва да притежават поне три качества: отговорност, добросъвестност и професионализъм.