

1. ДАНЪЧНАТА КОРУПЦИЯ КАТО СДЕЛКА

1.1. ДАНЪЧЕН КЛИЕНТЕЛИЗЪМ И ДАНЪЧНА КОРУПЦИЯ

Това изследване разглежда данъчната корупция като *злоупотреба с административни правомощия с цел лично облагодетелстване във връзка с обслужването на данъкоплатците и събирането на данъчните задължения, или, най-общо, във връзка с прилагането на данъчното законодателство от администрацията*. Така обект на анализ и препоръки тук е административната корупция, свързана с плащането на данъци и с извършването на данъчни нарушения и измами. Тя е наречена условно *данъчна корупция*, за да се разграничи от другите видове корупция в данъчната администрация: корупцията, свързана с държавните поръчки, с назначаването на служителите, с клиентелизъм, непотизъм, еднолични злоупотреби и т.н.¹ Те остават извън фокуса на този доклад, не защото не се срещат или нямат значение. Напротив, някои от тях могат да бъдат по-големи по мащаб и да имат по-сериозни пазарни и институционални последици, отколкото конвенционалната данъчна корупция. Още по-важно е, че те са мощен генератор на данъчна корупция по всички етажи на администрацията.

Акцентът на този анализ е върху онези форми и прояви на корупция, които са най-разпространени при данъчното облагане и които могат да се ограничат чрез мерки на данъчната политика и администрация, при това с осезаем ефект в средносрочна перспектива. Споменатите по-горе видове корупция изискват или по-дългосрочни въздействия, и/или въздействия, които излизат извън рамките на данъчната политика и администрация. Така например политическият клиентелизъм е свързан главно с механизмите на функциониране на политическата и партийната система, на законодателната и изпълнителната власт. Корупцията при обществените поръчки е функция на съответната нормативна и институционална уредба на търговете и т.н. Емпиричният материал, на който се основава изследването, засяга предимно конвенционалните корупционни сделки, за които и данъкоплатците, и данъчните служители могат да дадат достатъчно и достоверна информация, основана на личен опит.

Особено внимание в този контекст заслужава *нерегламентираното обслужване на определени бизнес интереси при установяването на данъчните правила*. Този вид корупция тук определяме като *данъчен клиентелизъм*. За разлика от конвенционалната данъчна корупция целта при него е не просто *заобикаляне на правилата* с помощта на държавния служител, а *промяна на правилата* в съответствие с определени частни интереси. Така се въздейства върху процеса на формирането на политиката и установяването на правната уредба. Поради тази причина съществува тенденция корупцията по повод установяването на правилата на играта да се обособи от *административната корупция* в отделна категория, наречена политическа ко-

¹ За дефиниции и типология на корупционните практики вж. Нончев (2004).

рупция, или „завладяване на държавата“². Оттук възниква въпросът дали има възможност за такъв вид корупция в данъчната администрация. Отговорността за данъчната политика пада върху Министерството на финансите, а законите се приемат от Народното събрание. Това обаче не означава, че администрацията не участва в установяването на правилата. Тя не приема законите, но участва в тяхното разработване. Освен това изготвя и далеч по-важните подзаконови нормативни актове. Не на последно място при оставените празноти и несъответствия в законодателството прилагането му до голяма степен се определя с решения и писма на ГДД, които се изготвят от служителите от отдел „Методология и обжалване“. Ето защо не е съвсем обосновано разграничението между политически клиентелизъм или „завладяване на държавата“, от една страна, и административната корупция, от друга. То е оправдано дотолкова, доколкото участието на администрацията в „завладяването на държавата“ е необходимо, но не достатъчно условие. Крайната отговорност за нормативната уредба пада върху законодателната власт и до известна степен (по отношение на вторичното законодателство) върху МФ. Но приемането на правилата на играта не може да стане без мълчаливото съгласие и подкрепа на отговорните служители от данъчната администрация. Въпреки че в тези случаи възнаграждението от бизнеса може и да не стигне до тях, участието им в практическото изготвяне на нужното предложение и обосновка се награждават по друг начин.

Разбира се, не е изключено и пряко участие на служители в такъв вид корупция, когато те са директни контрагенти в сделката и обслужват определени бизнес интереси в ущърб на останалите данъкоплатци. Такива са случаите, когато инициативата за нормативните промени или за изготвянето на тълкувателни решения и инструкции за прилагане на законодателството е в правомощията на администрацията³. Нещо повече, в този случай обществото в много по-малка степен може да разчита на механизмите на парламентарен и граждански контрол. При този вид корупция данъчният служител не може да гарантира успешния изход, но пък и не носи пряка отговорност за щетите.

От гледна точка на противодействието срещу корупцията обаче е полезно да се разграничат тези две форми на въвличане на администрацията в установяването на правилата. При първата форма администрацията „пише“ правилата в изпълнение на политическа поръчка, при втората – в изпълнение на бизнес поръчка. Съответно въздействието на мерките срещу корупцията трябва да бъде насочено извън администрацията при първия случай и вътре в нея при втория. При равни други условия, колкото по-зрели са институциите, толкова по-ограничени би трябвало да са възможностите на администрацията да пише правилата на играта в изпълнение на поръчки от бизнеса. Но при икономика в преход администрацията играе немалка роля в този процес, която засега не е напълно изследвана⁴.

Въпреки че данъчният клиентелизъм, непотизмът, корупцията по повод на обществените поръчки и други индивидуални злоупотреби, които не включват взаимно-

² Hellman, Jones and Kaufman (2001) наричат този вид корупция „завладяване на държавата“ (state capture), означавайки с него патронаж от страна на управляващите в страните в преход над определени бизнес интереси. Вж. също Gray et al (2004).

³ Собственици на микробизнес (таксита, видеотеки, агенти за недвижими имоти и др.) например обясняват непосилното повишаване на патентните им данъци с целта на големите в техните сфери да ги изтикнат от бизнеса или да ги погълнат.

⁴ За целта е необходимо съответно адаптиране на инструментите на емпиричните изследвания: дълбочинни интервюта и фокусни групи за анализ на процесите на формулиране на политиката, изработването на нормативната уредба и инструкциите за нейното прилагане и ролята на администрацията на всички фази.

действие с данъкоплатците, остават извън фокуса на този анализ, предложените тук мерки имат важно значение и за тяхното ограничаване. Мерките, насочени към намаляване на данъчното бреме и оптимизиране на участието на администрацията в изготвянето на проектите за данъчни закони, ограничават възможностите за използване на служителите за нерегламентирано обслужване на определени бизнес интереси при установяването на данъчните правила, т.е. на *данъчния клиентелизъм*. Мерките в сферата на управлението на човешките ресурси и особено в сферата на усъвършенстването на процедурите за подбор, оценяване, развитие и материално стимулиране не могат да не ограничат *непотизма и търговията с влияние*. Оптимизирането на вътрешния контрол и отчетност не могат да не ограничат и възможностите за други видове финансови и административни злоупотреби в данъчната администрация.

Съществува и един „неданъчен“ вид корупция в данъчната администрация, който заема междинно положение в тази типология между това, което определихме като *заобикаляне на правилата по повод плащането на данъци*, от една страна, и другите злоупотреби със служебно положение в данъчната администрация. Става дума за подпомагане на определени фирми с информация за техни конкуренти или чрез затрудняване на дейността на конкурентите в критичен момент. Подобно подпомагане може да стане или чрез предоставяне на търговска информация, до която администрацията има достъп, или чрез предприемане на контролни и ревизионни действия и санкции, които да блокират в някаква степен дейността на фирмата при важни сделки или обслужване на стратегически клиенти. Такива действия не установяват формално нови правила на играта, а подобно на данъчната корупция нарушават действащите правила. Облагата за даващия подкупа обаче не е свързана с данъчно обслужване или с укриване на данъчни задължения, а със злоупотреба с данъчната тайна, т.е. с достъпа на данъчната администрация до търговски тайни или с възможностите ѝ да затруднят търговските потоци и бизнес отношения на съперниците в бизнеса.

1.2. МОТИВИТЕ НА ФИРМИТЕ

Диагностиката на данъчната корупция в изследването се основава на разбирането, че както всяка сделка, и корупционната сделка е резултат от взаимодействие между търсене и предлагане на определени услуги, които някои служители предоставят на данъкоплатци срещу определена цена. В този контекст най-напред са анализирани факторите от страна на търсенето на тези услуги, т.е. от страна на данъкоплатците. След това са разгледани корупционните мотиви и фактори от страна на предлагането на корупционни услуги или от страна на администрацията.

Данъчната корупция предполага взаимна изгода между данъчен служител и данъкоплатец за сметка на бюджета и на останалите данъкоплатци. Фирмите най-общо плащат за две групи услуги: укриване на данъци и получаване на преференциално обслужване. Нетната полза за фирмата в първия случай се определя от размера на спестените данъци минус разходите за спестяването им. Във втория случай нетната полза е паричният еквивалент на спестеното време за чакане или за възстановяване на данъчен кредит минус подкупа за това. Съответно при равни други условия мотивите на фирмата да реши проблема си чрез подкуп са толкова по-големи, колкото по-високо е данъчното бреме, по-неефективна е администрацията и по-ниска е цената на корупционната услуга. Важно е също така и до

каква степен фирмата е сигурна, че ще получи това, за което плаща. Показатели за равнището на данъчното бреме, ефективността на административното обслужване, размерите на подкупите и надеждността на подкупа са основата за анализа на склонността и мотивите на фирмите да търсят решение чрез подкупи.

През последните години данъчното бреме в България бе значително намалено и в международен аспект поставя българския предприемач в сравнително благоприятна позиция. Въпреки това данни от социологически изследвания дават неокончателни индикации, че размерът на подкупите расте⁵. Опровергава ли това тезата, че мотивите на фирмите към корупционни действия намаляват с намаляването на данъчното бреме. Първо, размерът на подкупа не е най-добрият измерител за това, как бизнес секторът реагира на данъчното бреме. По-важни показатели в това отношение са разпространението и честотата на корупцията, измервани съответно като дял на фирмите, които прибегват до подкупи, и като брой на подкупите. Тези показатели влизат в Системата за мониторинг на корупцията в България на *Коалиция 2000*. Въпреки че не може да се изведе устойчива тенденция, тези показатели за данъчната администрация по-скоро падат, което отговаря на тезата, че намалените данъци водят до ограничаване на данъчната корупция. Що се отнася до увеличените размери на подкупите, те може да отразяват други фактори на търсенето и предлагането на корупционни услуги. От страна на търсенето увеличените абсолютни размери на подкупите могат да отразяват увеличени продажби или печалби на фирмите. Изследванията на Световната банка WEEPS например наблюдават размера на подкупите като процент от продажбите или печалбата на фирмата. Но и в този си вид сам по себе си такъв индикатор може да доведе до неправилни изводи както за равнището на корупцията, така и за ефекта на политиката.

Причините са в „ценовите“ механизми, които определят размера на подкупа. По принцип това е пазар, на който няма конкуренция в предлагането – единственият доставчик е данъчната администрация. При корупцията по повод укриването на данъци тя се конкурира единствено със закона, т.е. достатъчно е подкупът да е по-нисък от сумата на данъчните задължения и санкцията по укриването, за да има фирмата интерес да го плати. Така данъчният служител е в по-силни позиции да определя цената (т.нар. price maker), а фирмата има избор или да я плати, или да понесе повече разходи (т.нар. price taker). При това условие колкото по-голяма е вероятността от разкриване и наказване на корупцията, толкова по-голяма е „рисковата премия“, която служителят включва в цената на услугата. Следователно при равни други условия мерките за ограничаване на корупцията могат да доведат до повишаване на средния размер на нерегламентираните плащания, което означава по-високи средни корупционни разходи на фирмите, даващи подкупи. В това обаче няма нищо лошо, ако повишаването води до намаляване на броя на ввлечените в корупция фирми и на корупционните сделки.

Освен преките корупционни разходи за фирмите и гражданите важна е и непряката икономическа цена на корупцията. Сравнително по-директна и лесно измерима е фискалната цена на корупцията в данъчната администрация. Тя се измерва с дела на несъбраните (укрити плюс източени) данъци. Основателен е въпросът: ако данъците сами по себе си не създават допълнителен национален

⁵ Вж. Витоша Рисърч (2004б), Gray et al (2004), FIAS (2004). Ограниченият времеви диапазон на всички тези изследвания обаче изисква този резултат засега да се приема по-скоро като предварителен и индикативен, отколкото като окончателен извод, още по-малко като тенденция.

доход, т.е. те са само трансфер от частния към публичния сектор за производството на обществени блага, често със съмнително качество, ефективност и ефикасност, тогава за каква икономическа цена на спестените данъци става въпрос?

Въпросът за оптималния размер на държавата е най-големият въпрос в публичните финанси. Без да навлизаме в тази дискусия, само ще отбележим, че в контекста на данъчната политика и администрация въпросът не е за това, колко трябва да бъде данъчното бреме, а за това, че то трябва да бъде справедливо разпределено. Нееднаквото прилагане на данъчното законодателство, намаляването на данъчното бреме за тези, които укриват данъци за сметка на изрядните данъкоплатци, ограничават конкуренцията и изкривяват пазарните и ценовите механизми. И обратно, еднаквото му прилагане позволява да се увеличат приходите и да се намали данъчното бреме за всички фирми, което намалява и мотивите за корупция.

На второ място, в търсене на индивидуални изгоди фирмите създават корупционна среда на нелоялна конкуренция, която в средносрочна перспектива им струва повече, отколкото преките разходи за подкупи⁶. Според изследванията на бизнес средата нелоялната конкуренция е най-големият проблем за бизнеса в България⁷ и вероятно най-големият мотив на фирмите да прибегват до данъчна корупция. Всъщност нелоялната конкуренция до голяма степен е резултат от индивидуални корупционни действия. Когато фирмите не си дават сметка за тази цена, техният интерес да прибегват до корупционни решения се определя единствено от преките разходи. Дават ли си сметка българските предприемачи за тази непряка икономическа цена на корупцията? Изглежда отговорът е положителен поне за една немалка част от големите данъкоплатци. Според изследване сред корпоративния капитал от 2003 г., когато определят разбирането си за корупция, 39 % от респондентите я свързват с деформация на пазарните отношения, 28,6 % – с нелоялна конкуренция, и също толкова – със сивата икономика⁸.

1.3. СТИМУЛИ И СПИРАЧКИ ОТ СТРАНА НА АДМИНИСТРАЦИЯТА

Данъчните служители са толкова по-склонни към корупция, колкото по-неудовлетворени са те от равнището на заплащане и от справедливостта на системата за служебно развитие и материално стимулиране. Служебната удовлетвореност е функция на възприятията и оценката на служителя за риска да остане без работа при смяна на ръководството, за перспективите му на развитие, за размера на възнаграждението му, за това, до каква степен то отразява постиженията и квалификацията му и т.н. Това е причината в предписанията си за мерки за ограничаване на корупцията изследователите все повече да обръщат внимание на положителните стимули⁹. Най-важни в тази група са мерките от инструментариума на управлението на човешките ресурси.

В по-широк смисъл склонността на служителя към корупция е свързана с общите му възприятия за перспективите на обществото и степента на разпространение на корупцията извън неговата работна среда. При равни други условия кол-

⁶ Вж. Tanzi (1998, p. 582–586).

⁷ Витоша Рисьрч (2004 б), приложение 3, таблица 1; FIAS (2004).

⁸ Ангелова и др. (2003, с. 29, таблица 3).

⁹ Вж. например Das Gupta et al (1999).

кото по-песимистично гледа на обществените промени данъчният служител и колкото по-високо оценява степента на разпространение на корупцията в обществото като цяло, толкова по-голяма е вероятността той да бъде въввлечен в корупционни действия. Ето защо тези нагласи и оценки са съществен елемент от анализа на факторите от страна на предлагането.

Важни са също строгостта на наказанията за корупция и вероятността те да бъдат наложени, т.е. корупцията да бъде разкрита и доказана. Те представляват групата на „спирачките“ срещу корупцията. Всъщност досега усилията за ограничаване на корупцията са насочени предимно в областта на отрицателните въздействия. Те включват нормативното регламентиране на корупционните прояви, както и наказателната и административната отговорност. Това е солидна основа за превенция на корупцията, но националните и международните корупционни индекси подсказват, че техният потенциал постепенно се е изчерпал.

Спирачките, свързани с разкриването и наказването на корупционните прояви, зависят както от външни за администрацията фактори като ефективността на съдебното производство, така и от вътрешния административен контрол. От него започва процесът на разкриване и събиране на доказателства за корупцията, който по-късно завършва в съда.

Изброените стимули и спирачки определят индивидуалния избор дали да се вземе подкуп. Съществуват обаче редица предпоставки, които правят корупционното поведение възможно и успешно. Тяхното идентифициране и ограничаване е важна част от противодействието на корупцията в данъчната администрация. Те също могат да се систематизират в две категории: мерки в областта на *данъчната политика* и мерки в областта на *данъчната администрация*.

Антикорупционните приоритети на данъчната политика трябва да бъдат насочени към оптимизиране на системата на данъчно облагане чрез:

- а) облекчаване на данъчните ставки, разширяване на данъчната основа и намаляване на различните облекчения и изключения;
- б) минимизиране на възможностите за произволно тълкуване и прилагане на законите;
- в) минимизиране на разходите на данъкоплатците за доброволното изпълнение на данъчните и осигурителните им задължения. Особено важно за малките и средните предприятия (МСП) е прилагането на форми на окончателно облагане от рода на патентния данък (presumptive taxation), които ги освобождават от сложните счетоводни стандарти и намаляват възможностите за произволното им прилагане от контролните органи.

Антикорупционните приоритети на административната реформа трябва да бъдат съсредоточени върху оптимизирането на работните процеси въз основа на разграничаване на отговорностите както по хоризонталата, така и по вертикалата; оптимизиране на системите за управление на риска и контролно-ревизионната дейност, както и на процедурите по обжалване.

Ефективността на всички изброени административни мерки – стимули и санкции, оптимизиране на работните процеси, управлението и контрола – зависят критично от едно важно пред условие: административната автономия на данъчната служба. Тя включва организационна и бюджетна самостоятелност. Това е първото необходимо условие за отчетност, прозрачност и поемане на отговорност. По този начин тя ограничава до минимум въвличането на администрацията в политическа корупция и клиентелизъм. Не на последно място административната автономия е необходимо условие за прозрачното обвързване на бюджетната издръжка на отделните административни и функционални звена, включително индивидуалните възнаграждения, с приноса на служителя и звеното за ограничаване на корупцията и увеличаване на събираемостта на данъците.

1.4. ВЪЗМОЖНОСТИ ЗА САМОРЕГУЛИРАНЕ

Съществуват някои нови разновидности на старата теза за корупцията като „смазка на колелата на бизнеса“¹⁰. Тук само бегло ще бъдат разгледани две „оптимистични тези“ за саморегулиране на корупцията. Едната е, че е възможно вместо порочния кръг корупция – нелоялна конкуренция – повече корупция, конкуренцията на „пазара“ на корупционни услуги да доведе до някакво равновесие на по-ниски ценови равнища, т.е. корупцията като пречка за бизнеса да намалее¹¹. В рамките на една администрация обаче, т.е. при търсенето на взаимозаменяеми услуги, тази теза е трудно приложима. Както вече бе отбелязано, доставчикът е един – данъчната администрация, а служителите в нея едва ли имат възможност, а и желание да се конкурират помежду си. Ако се има предвид повишено предлагане на подкупи, т.е. повишено търсене на корупционни услуги, при равни други условия то само може да повиши цената. Ако презумпцията е, че ако повече фирми предлагат подкуп, данъчните ще са готови да вземат по-малък размер, не е известно подобна връзка да е емпирично потвърдена.

Тезата за конкуренцията заслужава внимание може би по-скоро като конкуренция между администрациите, т.е. конкуренция между различни корупционни услуги. Ако се приеме, че фирмата има някакъв ограничен фонд корупционни ресурси, при равни други условия повишените корупционни разходи за спечелване на обществени поръчки например биха могли да изтикат разходите за укриване на мита и данъци. Ако корупционните ресурси са ограничени, те биха се насочвали към най-висока възвръщаемост и тогава би могло да става дума за някаква конкуренция между различните видове корупционни услуги, т.е. между съответните администрации. Тази хипотеза до известна степен би могла да обясни пренасочването на корупционните потоци от традиционната корупция, каквато е данъчната и митническата корупция, към корупция по повод спечелването на обществени поръчки. Такива признаци има и у нас, и в други страни от ЦИЕ, особено при засиленото навлизане на еврофондовете.

Необходимо е да се отбележи обаче, че ефектът от такава конкуренция би бил най-слаб върху данъчната корупция. Причината е, че размерът на черната

¹⁰ За критичен анализ и преглед на литературата вж. Tanzi (1998).

¹¹ Такава възможност например е посочена в Gray et al (2004, p. 16).

каса, или фиктивните разходи, които определят покупателната способност за корупционни услуги, зависи преди всичко от данъчната корупция. Скриването на обороти е необходимо условие и определящ фактор за другите видове корупция. В този смисъл равнището на данъчната корупция не може да падне много, ако корупционните разходи за узаконяване на строителство, изваждане на лицензи, спечелване на обществени поръчки и т.н. нарастват.

Втората „оптимистична“ теза за разпространението на корупцията е, че то може да доведе до установяване на тарифата за различните услуги и те просто да бъдат калкулирани в производствените разходи и цената. Така те престават да бъдат нарастваща пречка за бизнеса. Трябва да се отбележи обаче, че подобно калкулиране е сравнително по-лесно при корупцията при административното обслужване и дори при митническите измами, където стойността на изгодата е ясна и за двете страни. За разлика от тях при данъчните ревизии и проверки има елемент на неопределеност. Контролният орган невинаги разкрива цялата стойност на укриването, а данъкоплатецът невинаги знае каква част от документираните разходи ще бъде призната поради възможностите за административна дискреция при тълкуване на законите. Следователно дори да се знае тарифата, базата, на която тя се начислява, остава неопределена и подлежи на договаряне.

В обобщение икономическите последици от данъчната корупция са свързани преди всичко с преките корупционни разходи на фирмите. Въпреки че в контекста на конкретната сделка и в краткосрочна перспектива те най-вероятно са по-малки от ползите, по-важна е онази икономическа цена, която фирмите плащат заради изкривените пазарни механизми и нелоялната конкуренция от разпространяването на корупционните практики. Икономическата цена за бизнеса едва ли може да бъде намалена от конкуренция на пазара на корупционни услуги или от установяването на някакво разбирателство между двете страни за размера на разходите.