

Константин Пашев

КОРУПЦИЯТА ПРИ ДАНЪЧНОТО ОБЛАГАНЕ

**ПРЕДИЗВИКАТЕЛСТВА ПРЕД ДАНЪЧНАТА
ПОЛИТИКА И АДМИНИСТРАЦИЯ**

CSD АНАЛИЗИ/REPORTS:

1. България и структурните фондове на Европейския съюз. С., 1999.
ISBN 954-477-050-X
2. Структурните фондове на Европейския съюз: кратко ръководство. С., 1999.
ISBN 954-477-036-4
3. Социални проблеми на присъединяването на България към Европейския съюз. С., 1999.
ISBN 954-477-052-6
4. Подготовка за преговори за членство на България в Европейския съюз. С., 1999.
ISBN 954-477-056-9
5. Присъединяването на България към Европейския съюз: ролята на политическите партии. С., 1999.
ISBN 954-477-054-2
6. Българският капиталов пазар в контекста на присъединяването към Европейския съюз. С., 1999.
ISBN 954-477-058-5
7. Корупция и контрабанда: мониторинг и превенция. С., 2000.
ISBN 954-477-077-1
8. Корпоративно управление и контрол в България. С., 2000.
ISBN 954-477-083-6
9. Корупция и контрабанда: мониторинг и превенция.
Второ преработено и допълнено издание. С., 2000.
ISBN 954-477-086-0
10. Контрабандните канали в Югоизточна Европа. С., 2002.
ISBN 954-477-098-4
11. Корупция, контрабанда и институционална реформа. С., 2002.
ISBN 954-477-100-X
12. Пазарът на наркотици в България. С., 2003.
ISBN 954-477-111-5
13. Партньори в престъпността: Рисковете от симбиозата между сектора за сигурност и организираната престъпност в Югоизточна Европа. С., 2004.
ISBN 954-477-114-X
14. Българският износ на оръжие: Оценка на контролния механизъм върху експорта на малки оръжия и леко въоръжение. С., 2004.
ISBN 954-477-116-6
15. Транспорт, контрабанда и организирана престъпност. С., 2004.
ISBN 954-477-118-2
16. **Корупцията при данъчното облагане. Предизвикателства пред данъчната политика и администрация. С., 2005.**
ISBN 954-477-131-X

Автор

Константин Пашев

Редакционен съвет

Огнян Шентов

Бойко Тодоров

Александър Стоянов

ISBN 954-477-131-X

© 2005 Център за изследване на демокрацията

Всички права запазени.

ул. „Александър Жеков“ 5, 1113 София

тел. (+ 359 2) 971 3000, факс (+ 359 2) 971 2233

www.csd.bg, csd@online.bg

СЪДЪРЖАНИЕ

РЕЗЮМЕ	7
УВОД	17
1. ДАНЪЧНАТА КОРУПЦИЯ КАТО СДЕЛКА	21
1.1. ДАНЪЧЕН КЛИЕНТЕЛИЗЪМ И ДАНЪЧНА КОРУПЦИЯ	21
1.2. МОТИВИТЕ НА ФИРМИТЕ	23
1.3. СТИМУЛИ И СПИРАЧКИ ОТ СТРАНА НА АДМИНИСТРАЦИЯТА	25
1.4. ВЪЗМОЖНОСТИ ЗА САМОРЕГУЛИРАНЕ	27
2. РАВНИЩЕ И РАЗПРОСТРАНЕНИЕ	29
2.1. НАЦИОНАЛЕН МОНИТОРИНГ	29
2.2. „НАБЕДЕНИ“ ЛИ СА ДАНЪЧНИТЕ СЛУЖИТЕЛИ?	31
2.3. МЕЖДУНАРОДНИ СРАВНЕНИЯ	35
2.4. РАЗПРОСТРАНЕНИЕ НА КОРУПЦИЯТА ПО ЕТАЖИ И ФУНКЦИОНАЛНИ ЗВЕНА	37
3. ДВИГАТЕЛИ И ТРАНСМИСИИ	39
3.1. ЗА КАКВО ПЛАЩА БИЗНЕСЪТ	39
3.2. МОТИВИ И ПРЕДПОСТАВКИ ЗА КОРУПЦИЯ В АДМИНИСТРАЦИЯТА	44
Материални стимули и институционални предпоставки	44
Етични стандарти и задръжки	47
4. КОРУПЦИЯ ПРИ ИЗМАМИ С ДДС	51
4.1. ЩЕТИТЕ	51
4.2. УКРИВАНЕ НА ДДС	51
4.3. ИЗТОЧВАНЕ НА ДДС	54
4.4. ИЗМАМИ С ДДС СМЕТКА	59
5. ОГРАНИЧАВАНЕ И ПРЕВЕНЦИЯ	63
5.1. МАТЕРИАЛНО СТИМУЛИРАНЕ И УПРАВЛЕНИЕ НА ЧОВЕШКИТЕ РЕСУРСИ	65
Равнище на основните заплати	65
Система за подбор	68
Текущо оценяване и професионално развитие	68
Допълнително материално стимулиране	69

5.2. Намаляване на нормативните и институционалните предпоставки за данъчна корупция	72
Намаляване на данъчното бреме	73
Намаляване на предпоставките за произволно и избирателно прилагане на законите от администрацията	75
Подобряване на обслужването на данькоплатците	79
Контролно-ревизионната дейност	81
Ефективност на принудителното изпълнение и санкциите	85
5.3. ПРОТИВОДЕЙСТВИЕ НА ИЗМАМИТЕ С ДДС	88
6. ИНДИКАТОРИ ЗА ОЦЕНКА НА ЕФЕКТА ОТ АНТИКОРУПЦИОННИТЕ МЕРКИ	97
ЗАКЛЮЧЕНИЕ. ИЗВОДИ И НАСОКИ ЗА ПОЛИТИКАТА	107
ИЗТОЧНИЦИ	113
ПРИЛОЖЕНИЯ	113
Приложение 1. НОРМАТИВНА УРЕДБА НА НАКАЗАТЕЛНАТА И АДМИНИСТРАТИВНАТА ОТГОВОРНОСТ ЗА ДАНЪЧНИ НАРУШЕНИЯ И КОРУПЦИЯ	115
Приложение 2. АНТИКОРУПЦИОННАТА ПОЛИТИКА В ДАНЪЧНАТА АДМИНИСТРАЦИЯ: ПРОГРАМНИ ДОКУМЕНТИ	122
Приложение 3. РАВНИЩЕ И РАЗПРОСТРАНЕНИЕ НА ДАНЪЧНАТА КОРУПЦИЯ В СРАВНИТЕЛЕН ПЛАН	127
Приложение 4. МЕЖДУНАРОДНИТЕ ИНДЕКСИ ЗА КОРУПЦИЯТА У НАС	131
Приложение 5. РАЗПРОСТРАНЕНИЕ НА КОРУПЦИЯТА В ДАНЪЧНАТА АДМИНИСТРАЦИЯ ПО АДМИНИСТРАТИВНИ ЕТАЖИ И ФУНКЦИИ	133
Приложение 6. КОИ СЛУЖИТЕЛИ СА ПО-СКЛОННИ КЪМ КОРУПЦИЯ	135

ИЗПОЛЗВАНИ СЪКРАЩЕНИЯ

АД	Акционерно дружество
АДВФК	Агенция за държавен вътрешен финансов контрол
АФР	Агенция за финансово разузнаване
БВП	Брутен вътрешен продукт
БТПП	Българска търговско-промишлена палата
ГД	Големи данъкоплатци (дирекция)
ГДД	Главна данъчна дирекция
ГПК	Граждански процесуален кодекс
ДМС	Допълнително материално стимулиране
ДОЗ	Данъчни и осигурителни задължения
ДОО	Държавно обществено осигуряване
ДП	Данъчно подразделение
ДПК	Данъчен процесуален кодекс
ЕТ	Едноличен търговец
ЗДДС	Закон за данък добавена стойност
ЗКПО	Закон за корпоративното подоходно облагане
ЗМДТ	Закон за местните данъци и такси
ЗНА	Закон за нормативните актове
ЗОАРАКСД	Закон за ограничаване на административното регулиране и административния контрол върху стопанската дейност
ЗОДФЛ	Закон за облагане на доходите на физическите лица
МСП	Малки и средни предприятия
МФ	Министерство на финансите
НАП	Национална агенция по приходите
НК	Наказателен кодекс
НОИ	Национален осигурителен институт
НСБОП	Национална служба за борба с организираната престъпност
НСС	Национална следствена служба
ОК	Оперативен контрол
ООД	Дружество с ограничена отговорност
РДД	Регионална данъчна дирекция
РОД	Регистрация и обслужване на данъкоплатците
СМК	Система за мониторинг на корупцията
ТДД	Териториална данъчна дирекция
УЧР	Управление на човешките ресурси
ЦИЕ	Централна и Източна Европа

РЕЗЮМЕ

Националните и международните корупционни индекси показват, че данъчната администрация заема важно място в борбата с корупцията в България. Въпреки че гражданите и бизнесът са по-благосклонни в оценките си за нейното равнище и разпространение в сравнение с такива институции, като митниците, полицията и съдебната система, равнището на корупция в данъчната администрация остава високо. Сред бизнеса преобладава мнението, че всички или повечето данъчни служители са въввлечени в корупция. През последните години средно една от пет фирми е изпитвала корупционен натиск от данъчни служители. Самите данъчни служители, макар и да не са съгласни с оценките на данькоплатците за мащабите на явлениято, не го отричат. Според тях най-засегнати са функционалните звена „Ревизии“ и „Оперативен контрол“, като първото е сред водещите по размер, а второто е водещо по отношение на честотата на подкупите.

Международните изследвания дават противоречиви оценки за равнището на корупция в българската данъчна администрация в сравнителен план. Класацията на Световния икономически форум го определя като сравнително ниско в разширения ЕС. За разлика от него Световната банка го определя като по-високо от равнището в повечето балкански и бивши съветски републики.

Целта на това изследване не е толкова да определи равнището и мащабите на данъчната корупция в България, колкото да разшири диагностиката на явлениято в посока на факторите, които действат на индивидуално и институционално равнище.

В по-голямата си част данъчната корупция е сделка между две заинтересовани страни. Когато не става въпрос за административно изнудване по повод на доброволното спазване на данъчни задължения, подкупът предполага взаимна изгода между данъчен служител и предприемач за сметка на конкурентите и бюджета, т.е. на останалите данькоплатци. В този контекст за разбирането и противодействието на данъчната корупция е важно разграничението между **данъчен клиентелизъм** и **конвенционална данъчна корупция**. Първият вид е свързан с промяна на нормативната уредба в интерес на определени бизнес интереси, докато вторият вид се определя тук като злоупотреба със служебно положение при прилагането на нормативната уредба. В рамките на втория вид е необходимо да се разграничат **корупцията по повод на данъчни нарушения и измами** от **корупцията при обслужването на данькоплатците** по повод доброволното изпълнение на данъчните и осигурителните им задължения. Представеното изследване излиза извън тясното разбиране за даващия подкупа изключително като за жертва. Това разбиране е в основата на виктимизационния подход към изследването на корупцията. За разлика от корупцията по повод издаване на лицензи и разрешения за стопанска дейност например или корупцията при предоставяне на различни публични услуги този подход има ограничена валидност при изследването на данъчната корупция. Данькоплатците до голяма степен са жертва при корупцията по повод доброволното изпълнение на

данъчните и осигурителните задължения. Тя обаче сериозно отстъпва по дял и мащаби на корупцията, свързана с данъчни нарушения и измами.

Както всяка сделка, и корупционната сделка е резултат от взаимодействие между търсене и предлагане на определени услуги, които някои служители предоставят на данькоплатци срещу определена цена – подкуп или друга услуга. Ето защо за антикорупционната политика са важни както разбирането на факторите от страна на търсенето на тези услуги, т.е. от страна на фирмите, така и на факторите от страна на предлагането, т.е. от страна на администрацията.

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, намалени с подкупа за спестяването им. Във втория случай нетната полза е паричният еквивалент на спестеното време на служители и мениджъри за обслужване, намален с подкупа за това. При възстановяване на данъчен кредит ползата има директно финансово измерение, пропорционално на размера на сумата за възстановяване. **Съответно при равни други условия възможностите на предприемача да извлече изгоди 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.

Разбирането, че повечето корупционни сделки отразяват материалните интереси на предприемачите, има важно практическо значение за политиката. Първо, то обяснява защо е трудно данъчната корупция да бъде значително ограничена в резултат на промяна на етични ценности. Второ, то дава представа за това, защо не може да се разчита на пазарни механизми за нейното ограничаване. Трето, чрез него става ясно защо мерки на политиката, основани на виктимизационния подход, като горещи телефонни линии и други механизми за сигнали и жалби, макар и необходими, имат сравнително ограничени възможности. От това следва, че е необходима целенасочена намеса на политиката с ясното съзнание, че тя трябва да преодолява съпротива и от двете страни, които печелят от подкупите.

Ако в повечето случаи индивидуалните ползи за даващия подкупа надхвърлят неговата стойност, което прави сделката възможна, защо са необходими мониторинг и борба с корупцията? Този въпрос ни води до антипода на виктимизационния подход в разбирането за данъчната корупция – тезата за **данъчната корупция като „смазка на колелата на бизнеса“**. За да се разбере несъстоятелността на тази теза, е важно друго основно разграничение по отношение на цената на корупцията – разграничението между индивидуалните бизнес разходи и икономическата цена. Първо, ефектът за бизнеса от конкретната сделка невинаги е положителен. В много случаи предприемачът е принуден да даде подкуп на данъчния служител, за да избегне по-големи загуби, а не за да спечели. Такава е корупцията, свързана с прекомерното бюрократично бреме на доброволното изпълнение на данъчните задължения. Второ, тезата за корупцията като „смазка на колелата на бизнеса“ се гради върху презумпцията, че бюрократичното бреме е дадено (екзогенно). При това условие, ако подкупът е в някаква степен институционализиран инструмент за преодоляване на административните бариери, той по-скоро помага на бизнеса. На практика подкупите създават стимули за администрацията да издига нови пречки, за да извлече подкуп, така че като цяло бремето се увеличава. Срав-

нението на ползите и разходите в една конкретна сделка изкривява анализа, ако не се вземат предвид последиците върху равнището на бюрократичните пречки като цяло в дългосрочна перспектива. Накратко разходите за фирмата се определят не само от това, дали тя ще даде или откаже подкуп, а от това, дали действа в повече или по-малко корупционна среда. Като всички отрицателни външни ефекти (negative externalities), нетните частни ползи за фирмата от конкретната корупционна сделка са по-малки от обществените щети, измерени като пазарни изкривявания и отклонение от оптималното разпределение на ресурсите в икономиката.

Ето защо както тезата за бизнеса като „жертва“ в данъчната корупция, така и тезата за данъчната корупция като „смазка на колелата на бизнеса“ не водят към оптимални предписания на политиката. Преките корупционни разходи на фирмите са само едната страна на цената на корупцията. В контекста на конкретната сделка и в краткосрочна перспектива те най-вероятно са по-малки от ползите. По-важна е обаче онази икономическа цена, която фирмите плащат заради изкривените пазарни механизми и нелоялната конкуренция от разпространяването на корупционните практики. Тя едва ли може да бъде намалена от конкуренцията на пазара на корупционни услуги или от институционализиране на подкупа.

Въпреки някои предварителни индикации за намаляването ѝ **в България данъчната корупция остава сериозна пречка пред пазарната конкуренция, основана на равнопоставеност и ясни и предвидими бизнес правила.** Ето защо нейното ограничаване е сред важните приоритети на икономическата политика за подобряване на бизнес средата и конкурентоспособността на икономиката, както и за стимулиране на инвестициите, иновациите и растежа.

Анализът на мотивите на фирмите да заобикалят правилата, разчитайки в краен случай на подкупи, насочва политиката към две групи въздействия. Първата обхваща мерките за намаляване на данъците. Втората включва мерките за намаляване на бюрократичните разходи по спазването на законите.

Данъчното бреме. През последните години преките данъци в България бяха значително намалени. Това обаче не доведе до съществено намаляване на тяхното укриване и на свързаната с това корупция. Причините са най-вече в непроменената свръхтежест на задължителните осигуровки. Те представляват силен стимул за работодателите да укриват разходите си за труд. От една страна, подобна реакция подкопава сериозно данъчната основа на заплатите. Тяхното деклариране при липса на други доходи на наетите е изцяло отговорност на работодателите. От друга страна, осигуряването върху заплати под реалните поставя много фирми пред необходимостта да укриват обороти, т.е. да поддържат „черни каси“, за да плащат възнаграждения, без да ги регистрират. Оттам идва и необходимостта от водене на двойно счетоводство, както и предпоставките за корупционен натиск и в двете посоки. Ето защо сред мерките на данъчната политика намаляването на осигурителната тежест е с най-голям антикорупционен потенциал в средносрочна перспектива.

Цената на доброволното спазване на правилата. Наред с прякото данъчно бреме, което се определя от данъчната база и данъчните ставки, данькоплатците понасят и административната цена на доброволното изпълнение на данъчните задължения. Тя се измерва с времето на счетоводния и ръководния персонал за запознаване с нормативната уредба, за деклариране и внасяне на данъчните задъл-

жения, за обслужване на контролно-ревизионната дейност на администрацията и т.н. Прекомерните разходи за доброволното изпълнение на данъчните и осигурителните задължения са резултат преди всичко на противоречия и непълноти в законодателството, които затрудняват разбирането му от данъкоплатците и създават възможности за нееднакво прилагане на закона. Заедно с нормативните несъвършенства обаче прекомерните разходи на бизнеса по изпълнението на данъчните задължения в немалка степен са свързани и с недоброто обслужване на данъкоплатците. Основните инструменти за намаляване на корупцията при обслужването на данъкоплатците са два. Първият е намаляването на преките лични контакти между клиент и обслужващ служител. Този резултат се постига чрез разширяване на обхвата на електронните услуги и на действието на „принципа на едно гише“ в организацията на работата на данъчната администрация. Вторият инструмент е приемането на „стандарт за услуги“, които задават времето за тяхното изпълнение.

И така съществуват силни мотиви от страна на бизнеса за заобикаляне на правилата чрез подкупване на данъчни служители. Тяхното пренебрегване може да изкриви диагностиката и предписанията за политиката или да доведе до прекомерни очаквания относно резултатите от предприетите мерки. Отчитането им е важно за разбирането на предпоставките за корупционната сделка. При все това водещи за нейното извършване са мотивите и предпоставките от страна на администрацията, т.е. от страна на предлагането на корупционни услуги. Нещо повече, в много случаи непосредствената изгода за фирмата от подкупа може да бъде резултат от целенасочено действие или бездействие от данъчните органи. **Ето защо мотивите и предпоставките от страна на администрацията за участие в данъчна корупция трябва да бъдат главната цел на антикорупционната политика.**

Сред основните причини за разпространението на корупцията се изтъкват ниското заплащане, моралът на данъчните служители, непълнотите в законите, преплитането на служебните интереси с личните, стремежът към бързо забогатяване, бюрократичните процедури и др. Данъчните служители в социологическото проучване по въпросите на корупцията, проведено от Витоша Рисьрч, ясно я определят като **резултат от ниски заплати в съчетание с нисък морал и нормативни и организационни възможности за оказване на корупционен натиск.**

Досега мерките за ограничаване на данъчната корупция у нас наблягат главно на т.нар. „спирачки“: регламентиране на наказателната и административната отговорност за данъчни нарушения и данъчна корупция, засилване на вътрешния контрол, регламентиране на професионалната етика. В този смисъл са поправките в Наказателния и Данъчно-процесуалния кодекс от 2002 г. насам, въведените от април 2004 г. Етични норми на поведение на данъчните служители, опитите за създаване на данъчна полиция и др. Въпреки че правните и етичните норми са важна основа на борбата с корупцията, техният потенциал е доста ограничен от неефективното наказателно или административно производство, от слабостите в материалните закони или в организацията на контролно-ревизионната дейност. На практика незначителна част от корупционните практики се разкриват и доказват, което сериозно подкопава възпиращата сила на санкциите.

Ето защо, без да се омаловажават санкциите, **този анализ набляга повече на потенциала на онези мерки за ограничаване на корупцията, които са насочени**

към материалните стимули и към ограничаване на нормативните и институционалните предпоставки за данъчна корупция.

Материалните стимули. Една от основните теоретични тези е за обратната зависимост между равнище на заплащане и корупция. Ниското равнище на основните заплати се идентифицира единодушно от българските данъчни служители в териториалните дирекции и данъчните подразделения като проблем номер едно за данъчната администрация и като главен фактор за разпространението на корупцията. Съответно 96 % от анкетираните служители са посочили повишаването на заплащането като водеща мярка за ограничаване на корупцията. Най-чувствителни на тази тема са служителите от функционалните звена „Оперативен контрол“ и „Ревизии“, които по общата оценка са и най-уязвими. Заключение на това изследване е, че възможностите за практически действия в тази насока са силно ограничени. Съществува значително несъответствие между оценките на данъчните служители за равнището на заплащане, което би свело предпоставките за корупция до минимум, и техните доходи. За повечето служители доходите остават далеч под определения от тях антикорупционен минимум. Ето защо вместо увеличаването на основните заплати би могло се потърсят допълнителни възможности за увеличаване на онзи компонент от възнаграждението, който пряко отразява приноса на отделния служител в ограничаването на корупцията и повишаване на събираемостта на данъците. **За тази цел е необходимо да се оптимизира системата за допълнително материално стимулиране в посока на по-ясното ѝ регламентиране и намаляване на елементите на „усмотрение отгоре“, да се премести акцентът от стимулиране на административната принуда към стимулиране на управлението на доброволното изпълнение на данъчните задължения и по-ясно да се обвърже тази система със системата за индивидуално текущо оценяване.**

Проблемът със заплатите не е само в тяхното абсолютно равнище. Важна от гледна точка на мотивите за корупция е също така оценката на служителите за справедливостта на техните заплати спрямо заплатите на колегите им. Всичко това опира до ефективността и справедливостта на системата за управление на човешките ресурси (УЧР). Нейните основни компоненти – системата за подбор и назначаване; системата за текущо оценяване и обвързването ѝ чрез ясни критерии с кариерата и заплащането; системата за обучение и повишаване на квалификацията – са в процес на реструктуриране и модернизиране. **Необходимо е по-нататъшно оптимизиране на процедурите за оценяване и професионално развитие и на конкурсите за вътрешен подбор. Трябва да се засилят антикорупционните „филтри“ в подбора и текущото оценяване, както и антикорупционната насоченост на професионалното обучение.** От обективността и справедливостта на системата за управление на персонала зависи степента на увереност на служителя, че трудът и усилията му са оценени според заслугите, че заплатата и позицията му не зависят от смените в ръководството, че едни служители не са толерирани за сметка на други.

Що се отнася до ограничаване на нормативните и институционалните възможности за злоупотреба със служебно положение в данъчната администрация, този анализ идентифицира няколко основни групи мерки: намаляване на предпоставките за произволно и избирателно прилагане на законите от данъчните органи; модернизиране на контролно-ревизионната дейност чрез въвеждане на съвременни методики за оценка на риска; повишаване на ефективността на принудителното изпълнение и санкциите.

Непълнотите в законите. През последните години данъчното и счетоводното законодателство непрекъснато бяха променяни в съответствие с изискванията на прехода и присъединяването към ЕС. **Това интензивно и често разнопосочно нормотворчество много рядко бе съобразено с реалния административен капацитет за прилагане и за вътрешен контрол.** В резултат се получиха непълноти и несъответствия както между различните закони, така и между волята на законодателя и практическото прилагане на закона. За фирмите пък стана изключително трудно да знаят своите права и задължения и съответно да планират своите дейности. Това създаде благоприятна почва за субективно и избирателно прилагане на законите от администрацията (т.нар. административна дискреция) и съответно за бизнес операции „отвъд ръба на закона“, още повече, че той не е ясно очертан. Всичко това представлява идеална хранителна среда за разпространение на данъчната корупция.

Първата програма (2002 – 2003 г.) за изпълнение на Националната стратегия за противодействие на корупцията от 2001 г. предвиждаше редица мерки, насочени към промяна на текстовете в материалните и процесуалните данъчни закони, генериращи корупционен риск. Без да бъде отчетено тяхното изпълнение, тези акценти бяха изключени от втората програма (2004 – 2005 г.) за изпълнение на Стратегията, като приоритет бе даден на механизмите за разкриване и разследване на корупционните практики. Необходимо е да се направи цялостен преглед на данъчното и счетоводното законодателство в светлината на административната и съдебната практика и на опита, натрупан в „Методология и обжалване“ на Главна данъчна дирекция (ГДД). След като се идентифицират и обсъдят с организации на бизнеса противоречивите клаузи, трябва да се разработи план за тяхното оптимизиране с ясно разпределени отговорности, чието изпълнение да бъде публично отчитано. Първостепенно значение в тази насока има оптимизирането на административната структура в подкрепа на политиката. Водещи в това отношение трябва да бъдат принципът на субсидиарността, ясното поемане на отговорности от администрацията за приложимостта на законите, координацията на работата на звената „Подкрепа на политиката“ и „Методология и обжалване“ в новата Национална агенция по приходите.

Контролно-ревизионната дейност. Сегашната организация на контролно-ревизионната дейност е ориентирана повече към увеличаване на тежестта и обхвата на контрола, отколкото към оптимизиране на селекцията при ревизиите чрез използване на съвременни техники за оценка на риска. „Затягането“ на контрола разчита преди всичко на увеличаване на изискванията и обема на редовните месечни отчети, формуляри и справки, т.е. на т.нар. превантивен контрол. Главният инструмент на повишаване на събираемостта на данъците обаче остава разширяването на покритието и количеството (честотата и продължителността) на ревизиите и оперативния контрол. Резултатите от социологически проучвания сред предприемачите свидетелстват за чести и продължителни ревизии и проверки от данъчната и осигурителната администрация. **В комбинация с недостатъчно ефективната система на вътрешен контрол и отчетност този екстензивен и произволен контрол създава широки възможности за корупционен натиск. Отделно от гледна точка на административна ефикасност разходите на един допълнително събран лев приход са далеч над оптималните.** Във връзка с това са необходими мерки за оптимизиране на процеса за насочване, възлагане и отчитане на контролно-ревизионната дейност в следните пет насоки:

- Ограничаване на възможностите за тенденциозно насочване на ревизиите и оперативния контрол чрез високотехнологична система за оценка на риска.

- Оптимизиране на системата за отчетност на ревизиите и проверките.
- Ротация в контролно-ревизорските екипи, за да се попречи на установяване на корупционни връзки и методи за корупционен натиск вътре в екипите.
- Ротация на ревизорите по региони и отрасли, за да се попречи на установяване на корупционни връзки между екипите и бизнеса.
- Създаване на ефективна система за наблюдение на индивидуалната ефективност на контролно-ревизионната дейност.

Санкциите и принудителното изпълнение. Не на последно място големи резерви за превенция на корупцията има и чрез оптимизиране на структурата на санкциите за данъчни нарушения и данъчна корупция. Действащата в момента структура създава широки възможности за административна дискреция и на практика стимулира укриването на данъци в големи размери, тъй като е регресивна над горната граница на глобата. Нейното възпиращо антикорупционно действие би се засилило, ако тежестта на санкцията се обвърже по-ясно с размера на нарушението.

Противодействието на измамите с ДДС. Измамите с ДДС и свързаната с тях корупция се очертават като най-голямото предизвикателство пред данъчната администрация. На теория едно от главните предимства на кредитно-фактурния тип ДДС е свойството му да се самоадминистрира. Купувачът, ако е регистриран по ДДС, има стимул да изисква фактура от своя доставчик, за да може да приспадне платения на доставчика данък от данъчното си задължение. От друга страна обаче, именно с правото на данъчен кредит са свързани схемите за неправомерно източване на ДДС. Ако се абстрахираме от различните прийоми, имащи за цел да направят проследяването и блокирането им невъзможни (принципът на действие е илюстриран в четвърта глава), **те се основават на възможността един търговец да ползва данъчен кредит, преди негов съучастник по веригата да го внесе. Санкцията се избягва, като задълженията се концентрират във фиктивен търговец.** Разновидност от българската данъчна практика е фирмата длъжник да се прехвърли на безимотен собственик, за да се избегнат изпълнителни или обезпечителни действия от страна на данъчната администрация.

Схемите с „липсващия“ търговец и особено техният трансграничен вариант – „каруселната“ измама, са сериозен проблем за всички европейски страни. Противодействието се търси предимно по линия на оптималното прилагане на принципа на солидарната отговорност и тясното оперативно взаимодействие между данъчните администрации на страните членки за проследяване на стоковите и паричните потоци при липсата на митнически граници в Европейския съюз.

Българската данъчна практика се отличава с едно специфично решение, въведено като алтернатива на принципа на солидарната отговорност – ДДС сметката. По замисъла на своите създатели тя трябваше да послужи като обезпечение срещу възможността да се натрупат задължения на името на несъществуващ или неплатежоспособен търговец, които не могат да бъдат събрани. Веднага обаче се оказа, че **ДДС сметката не може да бъде надеждно обезпечение срещу ДДС измамите, тъй като сравнително лесно и безнаказано може да бъде източена** (вж. четвърта глава). **Така ДДС сметката увеличи разходите за изрядния бизнес, без да ограничи съществено възможностите за неправомерно теглене на данъчен кредит.** На

практика тя по-скоро освободи измамниците от риска на солидарната отговорност. Ето защо е необходимо да се оцени критично опитът с ДДС сметката. Ако анализът на разходите и ползите потвърди, че тя генерира повече разходи за легалния бизнес, отколкото бариери за измамите с ДДС, тази практика би трябвало да се изостави. Вместо нея е необходимо да се търсят по-справедливи варианти на принципа на солидарната отговорност. По-конкретно възможностите за ограничаване на измами с ДДС могат да се търсят в три основни направления:

- Ограничаване на възможностите за регистриране или прехвърляне на фирми на фиктивни или несъществуващи собственици.
- Ограничаване на възможностите за увеличаване на кредита за възстановяване чрез регистриране на трансакции на цени, отклоняващи се от пазарните.
- Ограничаване на възможностите за избягване на отговорност от получилия кредита.

Първата група мерки са свързани главно с промени в режима на прехвърлянията и регистрациите в Търговския закон. Необходимо е да се ограничи възможността за прехвърляне на предприятия с непогасени публични държавни вземания, подобно на разпоредбите на член 226 от ДПК за прехвърлянията на недвижими имоти и МПС. При прехвърлянето се изискват: декларация от прехвърлителя, че няма дължими данъци, както и удостоверение от данъчната служба. **Заедно с това е необходимо да се регламентират задължителни данъчни ревизии при промяна в собствеността на капитала и/или управлението.** Още повече, че декларацията за данъчно състояние не е гаранция за липса на данъчни задължения. Възможно е те да не са установени към датата на прехвърлянето, но да възникнат в резултат на данъчна ревизия.

Не по-малко важно е и регламентирането на наказателна отговорност специално за измами с ДДС. Сега Наказателният кодекс не третира източването на ДДС като особен вид данъчно или финансово престъпление. По своя механизъм и мащаби то се доближава повече до формите на организираната престъпност, отколкото до конвенционалното укриване на данъци.

Системата за наблюдение и оценка на политиката. Голяма част от идентифицираните тук приоритети и мерки нямат претенции нито за оригиналност, нито за изчерпателност. Някои от тях се съдържат в Националната стратегия за противодействие на корупцията от 2001 г. или в двете средносрочни програми за нейното изпълнение – Програмата за периода 2002 – 2003 г., Програмата за периода 2004 – 2005 г. Въпреки това напредъкът по този добре очертан път е доста скромнен. Една от главните причини навярно е липсата на ефективна система за отчитане на набелязаните мерки. Ето защо освен анализ и идентифициране на онези мерки, които могат да дадат резултати в краткосрочна и средносрочна перспектива, **тук се предлага и система от индикатори за наблюдение и оценка на ефекта на предприетите мерки, както и за тяхната корекция и развитие.** Без ефективна система за наблюдение и оценка политиката има ограничени шансове за реакция и успех.

Матрицата, представена в шеста глава, отразява в синтезиран вид концептуалната рамка и изведените в анализа антикорупционни приоритети. Тя няма претенции да бъде изчерпателен диагностичен инструмент, а е по-скоро една отво-

рена рамка, целяща да ориентира диагностиката към по-балансиран анализ на разходите и ползите за двете страни в корупционната сделка и на тази база да насочи измерването не само към равнището на корупцията, **но и към силата на пораздащите я фактори**. Матрицата включва сходни въпроси както към данъкоплатците, така и към данъчните служители. Тя представлява опит да се разшири диагностиката в посока на несоциологическите „твърди“ данни, извлечени от информационната система за управление и от други статистически източници.

УВОД

Намаляването на корупцията в данъчната администрация е тясно свързано както с цялостната реформа на публичната администрация, така и с ограничаването на сивата икономика и по-конкретно на данъчните измами и нарушения. Необходимостта от ефективна публична администрация и от намаляване на корупцията са сред основните предизвикателства пред страната в оставащия път до присъединяването към Европейския съюз. Страните членки са особено чувствителни към данъчните измами, които след присъединяването, особено при ДДС, засягат не само националните интереси, но и интересите на Съюза.

Лисабонската програма от 2000 г. поставя нови предизвикателства пред оптимизирането на данъчната и регулативната среда за повишаване на конкурентоспособността на българските производители. Намаляването на данъчното бреме и ограничаването на сивата икономика са сред главните средносрочни приоритети на държавното управление днес. Тяжното изпълнение също зависи от усилията за повишаване на събираемостта на данъците и степента на доброволното изпълнение на данъчните и осигурителните задължения. Успехът на политиката на намалени данъци чрез повишена събираемост до голяма степен е функция от успеха в ограничаването на корупцията при събирането на данъци и осигуровки.

Данъчната корупция до голяма степен определя равнището на другите видове корупция. Без укриване на обороти и поддържане на „черни каси“ фирмите не биха имали онзи корупционен ресурс, който им позволява да правят нерегламентирани плащания при обществените поръчки, за лицензи и разрешителни, за обществени услуги, за подкупи към други частни фирми и т.н. По този начин ограничаването на данъчната корупция ограничава и другите корупционни сделки, като намалява наличните пари в „черните каси“ на фирмите.

Въпреки обществената значимост на проблема редица въпроси, засягащи факторите и механизмите, свързани с корупционната среда и корупционните практики в данъчната администрация, не са намерили своя отговор. Диагностиката разчита повече на изследвания сред данькоплатците. Подобна едностранчивост е оправдана, тъй като целта на повечето изследвания е да се измерят мащабите и дълбочината на проблема. В това отношение оценките на данькоплатците са по-важни. И това не е, защото те непременно са по-верни или близки до действителността. Корупцията е обект на измерване не като някаква самостоятелна морално-етична категория, а като важен показател и компонент на бизнес средата. От гледна точка на инвестиционните решения, определящи са представите на икономическите субекти, дори те да се разминават с действителността. Ето защо гледната точка на бизнеса и гражданите е водеща в оценката за корупцията *като пречка пред инвестициите*.

Когато обаче целта на изследването е да се анализира относителната тежест на различните предпоставки и фактори за корупцията при данъчното облагане и въз основа на това да се предпишат мерки за противодействие, оценката на данькоплатците не е достатъчна. Подобна диагностика изисква анализ на мотивите и пред-

поставките за корупция и от страна на търсенето на корупционни услуги (т.е. бизнеса), и от страна на предлагането (т.е. администрацията). Нещо повече, предписването на мерки за превенция на корупцията, без да се вземе предвид гледната точка на данъчните, до голяма степен би ги обрекло на неуспех. Изненадващо е обаче, че такива изследвания на българската данъчна администрация почти липсват.

Представеното изследване е опит да се разшири диагностиката на данъчната корупция в посока на факторите, които действат на индивидуално и институционално равнище. За оценка на мащабите на проблема анализът използва информация от бизнеса и гражданите от Системата за мониторинг на корупцията (СМК) на *Коалиция 2000* и други български източници. Представен е и корупционният рейтинг на българската данъчна администрация според различни международни индекси и класации. Освен тях специално за нуждите на това изследване е проведено и социологическо проучване сред данъчните служители, което позволява да се анализират мотивите и институционалните предпоставки за корупцията от страната на предлагането на корупционни услуги. То дава известна представа и за размерите, и за честотата на корупционните сделки, но е ценно най-вече с информацията за регулативните и управленските механизми и слабости, които правят корупцията възможна.

Първа глава очертава концептуалната рамка на дескриптивната и прескриптивната част от изследването. Тя определя целта на въздействие на политиката, като представя корупционните актове в данъчната администрация като различни типове сделки, т.е. като резултат от търсене и предлагане на определени услуги. В този контекст са изведени факторите от страна на търсенето и на предлагането, които позволяват да се насочат мерките на политиката и да се наблюдава и оценява тяхното въздействие. Във *втора глава* е направен опит да се определят дълбочината и динамиката на проблема според различните показатели за корупция, включително разпространението ѝ по административни равнища и функционални звена. В *трета глава* се анализират технологията и механизмите на корупционните сделки в данъчната администрация. Прави се разграничение между корупция за по-добро обслужване и корупция с цел извършване и прикриване на данъчни нарушения. В тази глава се разглеждат и конкретните индивидуални мотиви, както и институционалните възможности за данъчна корупция от страната на администрацията. Специално място в *четвърта глава* е отделено на най-големия проблем на данъчната администрация – измамите с ДДС. Разгледани са различните типове и механизми на данъчните измами, включително при използване на ДДС сметка. Въз основа на това *пета глава* представя основните приоритети на политиката за намаляване на корупцията в данъчната администрация. Изведени са две основни групи мерки – мерките, свързани с положителните стимули в борбата с корупцията, и мерките, свързани с намаляване на нормативните и институционалните предпоставки за корупция в данъчната администрация. В този контекст в подточка трета се отделя специално внимание на ограничаването на измамите с ДДС. В *шеста глава* е предложена система от индикатори за мониторинг и оценка на постиженията в ограничаване на корупцията в данъчната администрация. В заключението се обобщават основните изводи и насоки за политиката.

За написването на този анализ с ценни бележки, становища, предварителни обсъждания и материали допринесоха: **Николай Георгиев**, Началник-отдел „Инспекторат“ в ГДД; **Данчо Гърков**, Началник-отдел „Управление на човешките ресурси“ в ГДД; **Стоян Марков**, Началник-отдел „Анализ и подкрепа на политиката“ в Националната агенция по приходите, **Валентина Зартова**, Юрист, Съветник на председате-

ля на БТПП; **Ивалина Митева**, Главен счетоводител, счетоводна къща „Свам-М 2000“; **ст.н.с. II ст. д-р Веселин Минчев** и **ст.н.с. II ст. д-р Роска Петкова** от Икономическия институт на БАН, **Петкан Илиев**, Главен експерт, Икономическа програма, Център за изследване на демокрацията. Изследването спечели много и от помощта, бележките и идеите на Тихомир Безлов, Мария Йорданова, Руслан Стефанов, Тодор Ялъмов и Даниела Минева от Центъра за изследване на демокрацията. Мненията и изводите не ангажират в никаква степен изброените лица, както и институциите, в които работят. Отговорността за евентуални грешки и пропуски остава изцяло на автора.

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 прибягват 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 прибягват 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 служителите 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.

2. РАВНИЩЕ И РАЗПРОСТРАНЕНИЕ

Основен инструмент за оценка на равнището на корупцията в България е Системата за мониторинг на корупцията (СМК) на *Коалиция 2000*. Наред с цялостния поглед върху мащабите и динамиката на корупцията тя предлага и конкретни данни за интензитета и равнището на данъчната корупция според данъкоплатците. Освен това специално за целите на този проект за пръв път бе проведено изследване сред 699 данъчни служители от териториалните дирекции и данъчните подразделения. Взети са под внимание и резултатите от други изследвания по темата от последните години¹². Представен е и корупционният рейтинг на България и данъчната ѝ администрация според различните международни класации на бизнес средата и корупцията.

2.1. НАЦИОНАЛЕН МОНИТОРИНГ

Корупционните индекси на *Коалиция 2000* се основават на допитвания до гражданите и предприемачите, които отразяват както техните оценки за равнището и динамиката на корупцията, така и споделения личен опит¹³. Като цялостна система за мониторинг на корупцията в България, те включват въпроси, които визират различните институции и корупционни сделки, вкл. данъчната администрация, без обаче да имат за цел диагностика на проблема във всяка от тях. Най-общо индексите показват, че данъчната корупция е сериозно, макар и не най-голямото предизвикателство в борбата за намаляване на корупцията. Тя заема второстепенно място в оценките на данъкоплатците за нейните мащаби в сравнение с другите институции като митници, полиция и парламент. Данъкоплатците нареждат данъчната корупция след корупцията по повод на обществени поръчки, разрешения за строеж, за внос и при съдебни производства. Така например в оценката на бизнеса за най-засегнати от корупцията институции данъчната администрация се нарежда след митниците, съда, полицията и службите, издаващи разрешителни (Приложение 3.1). Подобна е класацията на данъчната администрация по реално оказан върху фирмите корупционен натиск. Данъчните се нареждат след митничари, полицаи, лекари и общински служители по дял на фирмите, на които е искан подкуп (приблизително една от 5 фирми, контактували с тях, Приложение 3.5).

Данъчните не са начело и в класацията по реално платени подкупи. Според личния опит на фирмите подкупите при плащане на данъци са по-редки, отколкото за избягване на санкции от контролните органи, при плащане на мита и за

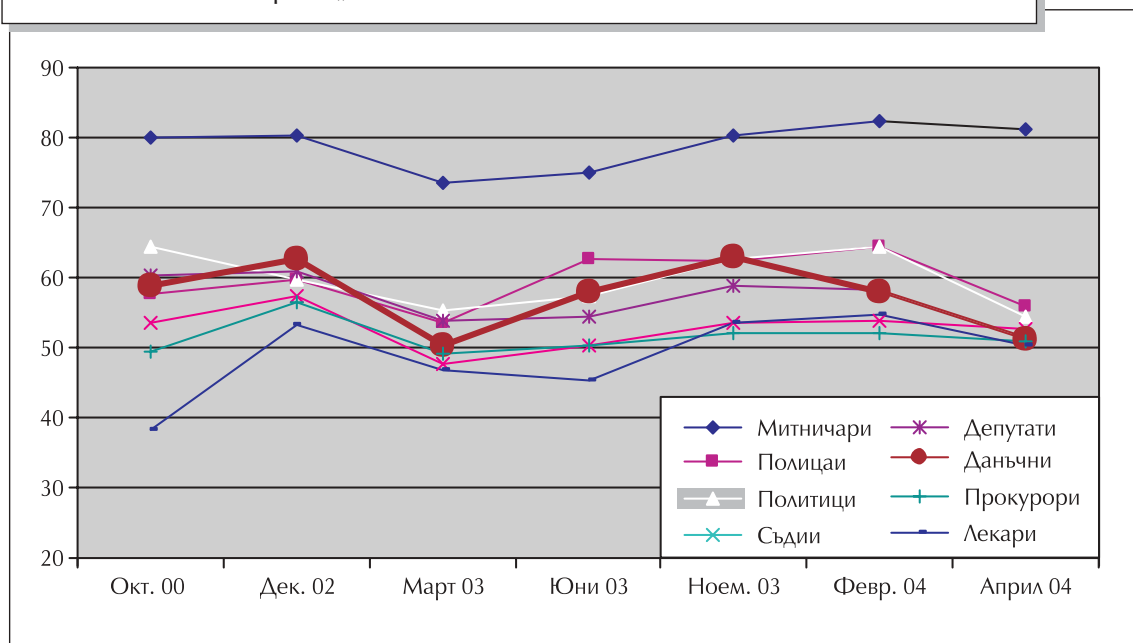
¹² Ангелова и др. (2003), МВМД (2003), Скала (2003).

¹³ За методологията и индексите на СМК вж. *Коалиция 2000* (1998), *Коалиция 2000* (2005). Последните изследвания, използвани в този доклад, са за гражданите и фирмите от март и юни 2004 г. Вж. Витоша Рисърч (2004а), (2004б).

получаване на лицензи и разрешителни (Приложение 3.3). По среден размер на подкупите през 2004 г. данъчната корупция се нарежда след корупцията при обществените поръчки, разрешенията за строеж, подкупите за митничарите, подкупите при съдебните процедури и при регистрирането на собственост (Приложение 3.4а). Ограниченият времеви диапазон и малкият брой признали, че са давали подкуп, не позволяват все още окончателни изводи за динамиката на размера на подкупите. Предварителните индикации все пак са, че средният размер на данъчните подкупи расте (Приложение 3.4б). Както бе вече отбелязано, от гледна точка на търсенето на корупционни услуги вдигането на „цената“ им не може да се третира еднозначно. То например не е толкова „лоша новина“, ако е придружено с намаляване на дела на фирмите, които плащат подкупи, и на честотата на подкупите. В този случай повишаването на средния размер на подкупите отразява положителния ефект на мерките за ограничаване на корупцията, в резултат на което рисковата премия в цената на услугата расте.

Въпреки че всички тези индикатори свидетелстват за сравнително ограничено разпространение на данъчната корупция спрямо другите видове корупция, оценката на бизнеса за степента на проникване на корупцията в данъчната администрация остава висока. Повечето предприемачи смятат, че всички или повечето данъчни служители са въввлечени в корупция, като делът на споделящите това убеждение остава 50–60 % през последните 5 години. В тази своя оценка бизнесът не прави голяма разлика между данъчните и другите представители на общественения сектор с изключение единствено на митничарите, които са значително по-високо в скалата на бизнеса за поразеност от корупция (Фигура 1).

Фигура 1. Оценка на бизнеса: доколко широко разпространена у нас е корупцията сред следните групи?
(% на отговорите „Почти всички и повечето са въввлечени в нея“)



Източник: Витоша Рисьрч (2004б). База: 478.

2.2. „НАБЕДЕНИ“ ЛИ СА ДАНЪЧНИТЕ СЛУЖИТЕЛИ?

Въпреки че данъчните служители определено не са водещи в класацията на данъкоплатците по корумпираност, оценката и споделият опит на фирмите и гражданите за измеренията на данъчната корупцията сериозно надвишават равнището на корупцията според самооценката на администрацията. Преди всичко значителното разминаване с оценките на данъкоплатците е показател за дистанцията между обслужващи и клиенти по въпросите на данъчната корупция. Тя е измерител на способността на администрацията и на гражданското общество да работят заедно за постигане на реални резултати в ограничаването на корупцията, който заслужава да се наблюдава и в бъдеще.

Оценката на данъчните служители за равнището и разпространението на корупцията при тях се извежда от следните няколко въпроса:

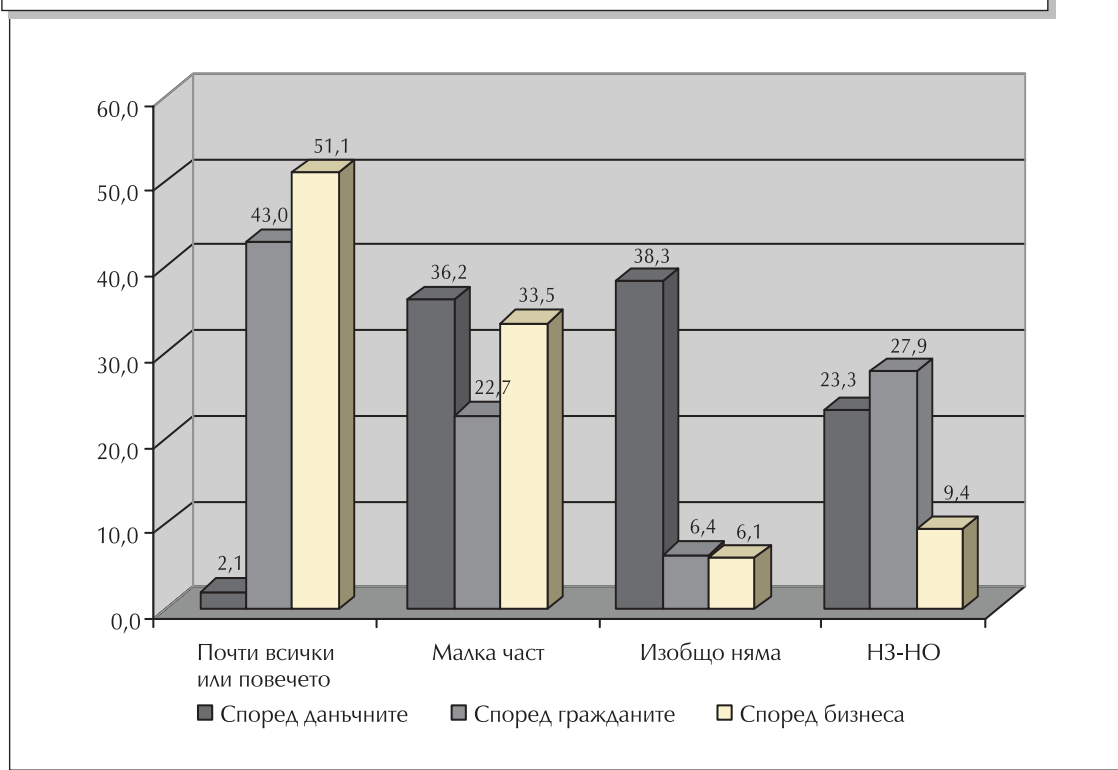
- а) оценка за това, до каква степен твърденията за широко разпространение на корупцията в данъчната администрация са основателни (по скала от 1 – основателни, до 4 – неоснователни);
- б) оценка за това, на кои административни равнища и при кои функции корупцията е най-голяма като размери на подкупите и като честота на подкупите;
- в) оценка за разпространението на корупцията в собствения отдел на анкетираните като дял на въвлечените в нея (скала 1 – почти всички, до 4 – никой);
- г) личен опит: колко често са научавали през последната година за получени пари/подаръци от техни колеги и какъв е приблизителният им размер;
- д) личен опит: колко често през последната година те самите са приемали пари/подаръци и на каква обща стойност.

Какво мислят и какво знаят данъчните служители за корупцията при тях.

Преди всичко прави впечатление голямата дистанция в оценките на данъчните и данъкоплатците за това, каква част от служителите участват в корупционни практики. За 43 % от гражданите и 51 % от бизнеса почти всички или повечето данъчни служители са въвлечени, докато само 2 % от служителите са на това мнение по отношение на функционалното звено, в което работят. И обратно, докато 38,3 % от служителите отричат изцяло наличието на корупция около тях, само 6,4 % от анкетираните граждани и 6,1 % от бизнеса споделят това мнение (Фигура 2).

Това не означава, че данъчните власти отричат наличието на корупция сред тях. По скоро те не са съгласни с твърденията за широкото ѝ разпространение. Според 72 % от анкетираните подобни твърдения са лишени от основания. Все пак всеки пети служител смята, че тези твърдения са частично или напълно основателни. Показателно е, че когато става въпрос за собствения им отдел, данъчните служители са поравно разделени в оценката си: 38,3 % отричат, но също толкова потвърждават, че има корупция, макар че повечето от тях я определят като ограничено явление. Този процент е най-голям при функционалните звена „Ревизии“ (46,5 %) и „Регистрация и обслужване на данъкоплатците“ (35,8 %), които съставляват 3/4 от служителите в ТДД и съответно от извадката.

Фигура 2. Доколко разпространена е корупцията в данъчната администрация
(% на далите съответната оценка)



Източник: За данъчните служители: Витоша Рисьрч, април 2004 г. База: 699; за бизнеса: Витоша Рисьрч (2003 б). Гражданите и бизнесът са оценявали администрацията като цяло, при данъчните служители въпросът е за отдела, в който работят.

Що се отнася не просто до оценка, а *до личния им опит*, на въпроса дали техни колеги са получавали подкупи през последната година, 36,8 % отговарят положително, но са склонни да ги оценяват по-скоро като епизодични прояви на отделни служители¹⁴. Не на последно място запитани за собствения си опит в получаването на подкупи, 66 от анкетираните 699 служители (9,4 %) признават, че са вземали подкуп¹⁵.

Данъчните служители обаче са неубедително скромни в оценката си за размера на получените пари и подаръци. Около 58 % отказват да отговорят, а 23 % отричат наличието им. От останалите 19 %, които дават оценка за размера на подкупите, преобладават малките суми (до 10 лв. и до 50 лв.). Едва 35 служители от 699 (5 %) свидетелстват за подкупи над 100 лв. Сред тези 9,4 %,

¹⁴ Прави впечатление високият процент – 45–60 % от служителите, които не са отговорили на въпросите за степента на проникване на корупцията. Големият брой отклонени отговори сам по себе си е показател или за широка търпимост, или за липса на прозрачност в организацията на работните процеси. Ако мерките срещу корупцията дават резултати, които се огласяват, едва ли половината служители няма да имат мнение по въпроса. В този смисъл колкото по-ефективни и подкрепяни са антикорупционните мерки, толкова по-нисък би трябвало да бъде дялът на отговорите „НЗ/НО“.

¹⁵ Учудващо е, че този процент е по-висок, отколкото процентът на фирмите, признали, че са давали подкуп на данъчните (Приложение 3.3), въпреки че при данъчните периодът е ограничен до последната една година. За сравнение аналогично изследване сред магистратите от май 2003 г. показва, че дялът на потвърдилите участие на техни колеги е 2–3 пъти по-малък (от 13 % при администрацията до 22 % при прокурорите), а дялът на призналите собствено участие е пет пъти по-малък – 1,8 % (Витоша Рисьрч, 2003, с. 11–12).

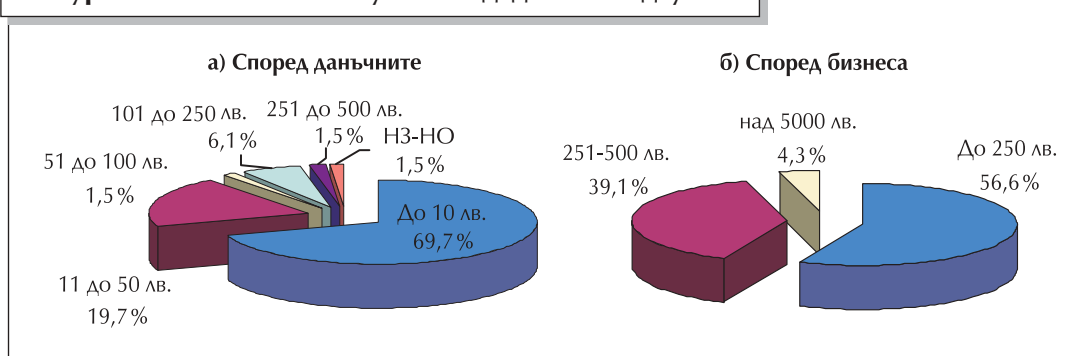
Таблица 1. Оценка за разпространението на корупцията в собствения отдел
(% от съответното звено, дали съответния отговор)

Отговори	РОД	Ревизии	ОК	Събиране	ФСО	Обжалване
Почти всички	0,0	0,4	0,0	0,0	0,0	0,0
Повечето	2,1	1,7	4,5	3,7	0,0	0,0
Малка част	33,7	44,4	23,9	29,6	27,3	14,3
Изобщо няма	47,9	22,4	34,3	48,1	54,5	57,1
НЗ/НО	16,3	31,0	37,3	18,5	18,2	28,6
	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
База	288,0	232,0	67,0	27,0	44,0	7,0

Източник: Витоша Рисърч, април 2004. База: 699. РОД: Регистрация и обслужване на данькоплатците; ОК: Оперативен контрол; ФСО: Финансово-стопански отдел.

които споделят собствен опит, също преобладават сумите до 50 лв. Само 5 служители от 699 признават, че са вземали подкуп над 100 лв. Тези резултати са трудно съвместими със значителните размери на данъчните измами, голяма част от които са неосъществими без участието на служител. Те най-вече сериозно се разминават и с оценката на тези, които дават подкупите. 39 % от анкетиранияте предприемачи посочват равнища на дадените подкупи между 250 и 500 лв., а 4,3 % – над 5000 лв.¹⁶

Фигура 3. Стойност на получените/дадените подкупи



Източник: Витоша Рисърч, април 2004. База: 699; Витоша Рисърч (2004 б).

Какъв е източникът на големите различия в оценките на данъчни и данькоплатци за разпространението на данъчната корупция? Несправедливо ли е обществото към данъчните служители? Основание за такива съмнения дава и сравнението между оценките и споделения личен опит на данькоплатците за корумпираността на данъчните служители. Така например 51 % от анкетиранияте предприемачи смятат, че всички или повечето данъчни са въввлечени, но едва една трета от тях споделят, че действително им е бил поискан подкуп. При гражданите

¹⁶ Директното сравнение е ограничено от различните скали на стойностите и от различния период, който въпросите от двете изследвания покриват, но все пак е показателно.

тази разлика е над 10 пъти¹⁷. Съответните разлики между споделен личен опит и създадени мнения и при другите професионални групи¹⁸ водят също така до разлика в относителната позиция на данъчните сред останалите представители на общественения сектор. Показателите за дадени подкупи („реална“ корупция) и поискани подкупи („потенциална“ корупция) ги класират далеч по-добре сред останалите служби, отколкото показателят обществено мнение. Според споделения личен опит например данъчните са по-малко корумпирани от лекари и общински служители, а според представите за разпространение на корупцията сред гражданите и фирмите те са по-корумпирани от тях. До каква степен обществото надценява корумпираността на данъчните служители?

Преди всичко от гледна точка на инвестиционните решения са важни представите на икономическите субекти, дори те да се разминават с действителното положение. За решението на българина да започне или не собствен бизнес, както и за избора на чуждия инвеститор между България и друга страна по-голямо значение има *тяхната оценка* за равнището на корупцията и свързаните с това допълнителни инвестиционни разходи, отколкото *действителното ѝ равнище*. Разбира се, ако разминаването е голямо, заедно с другите мерки за борба с корупцията са необходими и открит диалог с медиите и гражданите, огласяване на усилията в борбата с корупцията и резултатите от нея и др.

Случаят тук обаче едва ли е такъв. В действителност разликите между споделения „собствен опит“ и „оценката“ на гражданите и фирмите само отчасти отразява въздействието на медиите или инерцията на създадените обществени представи. Според отговорите на анкетирания за източниците на тяхната оценка делът на медиите е между 20 % и 30 %. В останалите 70–80 % като източник на оценката са посочени личен опит (вероятно извън собствената фирма), споделен чужд опит от близки или констатирано несъответствие между доходите на служителите и стандарта им на живот. Всички те дават също толкова важна информация за равнището на корупцията в данъчната администрация, колкото и опитът на собствената фирма. Следователно разликата между двата показателя не е точен измерител на степента на надценяване на равнището на корупция в данъчната администрация – надценяването е по-малко, отколкото изглежда на пръв поглед.

Данъчните служители са по-скоро „набедени“ в друго отношение. Общественото мнение като че ли е по-склонно да ги определя като едностранно облагодетелствани за сметка на данъкоплатците, които се възприемат като „жертви“ в корупционната сделка. Оттам и генераторите на корупционен натиск традиционно в по-голяма степен се търсят от страна на администрацията, отколкото на бизнеса. Това вече е въпрос не на равнището, а на двигателите на корупцията, които са разгледани в трета глава.

¹⁷ Витоша Рисърч (2004а, Приложение 3, таблица 3 и 5).

¹⁸ Така например оценката за корумпираността на политиците, депутатите и съдиите е по-негативна, отколкото споделият личен опит предполага, докато за лекарите и общинските служители е по-положителна, отколкото споделият личен опит предполага. При това трябва да се има предвид, че при отговорите за личния опит базата естествено е само лицата, контактували със съответните представители на обществения сектор, докато при оценката за корупцията базата са всички респонденти. Съответно разликата е по-голяма, отколкото директното сравняване на двата процента показва. Що се отнася до данъчната администрация, малко са респондентите сред бизнеса, които през последната година не са контактували с данъчни, така че това уточнение важи в по-малка степен при тях. Но при резултатите от допитването сред гражданите по отношение на данъчната администрация то важи с пълна сила.

За равнището на корупцията в данъчната администрация може да се съди и по размера на сивата икономика и особено на укритите данъци и осигуровки. Тъй като успешното укриване на данъци и обороти до голяма степен зависи от сътрудничеството на данъчните служители, размерът на скритата икономика е добър косвен индикатор за мащабите на данъчната корупция. Schneider (2004) го оценява на 38,3 % за 2002 – 2003 г. Световният икономически форум нарежда България на 78-о място от 102 страни¹⁹. Несъбраните данъци (compliance gap) през 2002 г. възлизат на около 3 млрд. лв., или 25 % от потенциалните данъчни приходи (Пашев, 2004). Тези данни свидетелстват за значителни мащаби на данъчната корупция в България.

2.3. МЕЖДУНАРОДНИ СРАВНЕНИЯ

Как изглежда равнището на данъчната корупция в България в международен сравнителен аспект? Корупцията е важен компонент в повечето международни индекси за развитието на институциите, бизнес средата и равнището на инвестиционен риск. Какво показват тези класации за мащабите на корупцията и в частност на данъчната корупция у нас? Става въпрос за *относителните равнища*, т.е. съпоставени с другите страни, и най-вече със страните в преход и новите страни – членки на ЕС. Картината е противоречива и не определя ясно мястото на България между Европа, Балканите и Средна Азия (Приложение 4). Това показва, че оценката на равнището на корупцията не е лека задача.

Индексът на корупционните възприятия на Transparency International (TI CPI) обединява различните международни индекси и класации в един общ индекс. Той обхваща най-малко четири класации за всяка страна, както и резултати от три години. Таблица 2 показва стабилна тенденция на повишаване на международния антикорупционен рейтинг на България през последните 5 г. Нещо повече, България единствена сред присъединяващите се страни е постигнала устойчиво подобрение на индекса през всичките тези години. В резултат през 2003 г. тя надминава в рейтинга на Transparency International Словакия, Латвия, Полша и Румъния и се изравнява с Чехия, като отстъпва в региона на безспорните лидери Словения и Естония, както и на бързо прогресиращите Унгария и Литва. Въпреки подобрението България остава под разделната стойност на индекса 5, което по стандартите на Transparency International я нарежда между относително корумпираните страни.

Къде са българските данъчни служители в тези класации? Макар и ограничени и противоречиви, такива оценки са включени в докладите на Global Competitiveness Report, SELDI (Southeast Europe Legal Development Initiative), Световната банка и др.

Корупционният индекс на Global Competitiveness Report включва нерегламентираните плащания при събирането на данъци. По този показател през 2003 г. България е на 31-о място сред 102 страни с резултат, равен на резултата на Франция, и по-добър от редица стари и нови членове на ЕС като Белгия (33), Литва (36), Португалия (37), Словакия (38), Чехия (45), Полша (49), Латвия (50), Италия (53), Гърция (75), както и Хърватия (54) и Румъния (70)²⁰. Въпреки завидното място то е сериозно отстъпление от 8 позиции надолу спрямо 2002 г., когато България е кла-

¹⁹ Global Competitiveness Report (2004).

²⁰ Global Competitiveness Report, 2004, p. 492, Table 7.03 Irregular payments in tax collection.

Таблица 2. Позиция на България според CPI индекса на Transparency International

	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Позиция (общ брой)	66 (85)	63 (99)	52 (90)	47 (91)	45 (102)	54 (133)	54 (145)
Сред участници от предх. год.	...	59 (85)	54 (99)	47 (90)	44 (91)	45 (102)	50 (133)
Придвижване (– означава нагоре)	...	–7	–9	–5	–3	0	–4
Индекс ^а	2,9	3,3	3,5	3,9	4,0	3,9	4,1
Стандартно отклонение ^б	2,3	1,4	0,4	0,6	0,9	0,9	NA
Брой класации	4	8	6	6	7	10	10

^а Скала: от 1 (абсолютна корупция) до 10 (никаква корупция).

^б Колкото по-малко е стандартното отклонение, толкова по-единни са респондентите в оценката си.

Източник: Transparency International; собствени изчисления.

сирана на 21-во място от 80 страни пред САЩ (22), Естония (25), Испания (26), Франция (29) и Унгария (32)²¹.

Системата за регионален мониторинг на корупцията в Югоизточна Европа съдържа въпрос към респондентите за подкупи, искани от данъчни служители. По този показател през 2001 и 2002 г. по-малко корумпирана от България е само данъчната администрация в Хърватия (SELDI, 2002, table 5.10).

Според изследванията на Световната банка не са толкова добри показателите на България за равнището на данъчната корупция в регионален сравнителен план. По честота на подкупите България се класира след всички нови и бъдещи членове на ЕС, наравно или след повечето бивши съветски републики²². Положителното в случая е, че за разлика от общата тенденция на увеличение на данъчната корупция в региона България остава на същото равнище.

Таблица 3. Корупцията в данъчната администрация – международно класиране на България (Колко често фирмите във вашия сектор дават подкупи при плащането на данъци: 1 – често, 7 – никога)

	Позиция	Индекс	Средна стойност
2002	21 от 80 страни	6,0	5,0
2003	31 от 102 страни 29 от 80-те от 2003	5,8	4,8

Източник: Global Competitiveness Report (2003, table 7.03); (2004, table 7.03).

²¹ Две от новите участници в класирането през 2004 г. – Люксембург и Малта, заемат места преди България, което означава, че сред участниците от 2003 г. една година по-късно България би била 29. Global Competitiveness Report, 2003, p. 405, Table 7.03 Irregular payments in tax collection.

²² Изследванията на Световната банка BEEPS (вж. приложение 4) през 1999 и 2002 г. са представени в Gray et al (2004). Разпространението на данъчната корупция се измерва там с процента на фирмите, които на въпроса колко често „фирми като вашата“ правят нерегламентирани плащания или подаръци на данъчни служители са отговорили всичко друго по 6-степенна скала освен „никога“. До голяма степен тези резултати за България натежаха при решението на правителството да предприеме радикална реформа в администрацията по приходите с инвестиционен проект за създаването на единна агенция по приходите на стойност 63 млн. евро, от които 34 млн. заем от банката. Очаква се, след като проектът бе стартиран през 2003 г., тези показатели да покажат известно подобрене.

2.4. РАЗПРОСТРАНЕНИЕ НА КОРУПЦИЯТА ПО ЕТАЖИ И ФУНКЦИОНАЛНИ ЗВЕНА

Ефективното насочване на инструментите на антикорупционната политика изисква да се отиде зад общите показатели на равнището на корупцията според националните и международните изследвания и да се идентифицират онези структурни звена, които са най-уязвими. В тази насока водещ е погледът „отвътре“, т.е. информацията от изследването сред данъчните служители. Респондентите дават оценка за това, къде корупцията е най-голяма, като среден размер на подкупите и къде е най-често срещана (Приложение 5).

Половината от анкетираните не могат или не искат да определят структурните равнища с най-много или най-големи корупционни сделки, за други 11–12 % корупция няма никъде, а според 8 % честотата е еднаква на всички равнища. От останалите около 30 %, които я локализируют *по вертикала*, близо 2/3 (19 % от всички анкетираните) са по-склонни да я виждат над тях: в РДД, „Големи данъкоплатци“ и ГДД. Едва 12 % от всички 699 служители на ТДД и техните подразделения считат, че *най-много* корупционни сделки се реализират на техните структурни равнища. Този резултат показва известна тенденция да се търси корупцията „извън собствения двор“ и най-вече в по-горните етажи на администрацията.

Функционалното разпределение на корупцията е сравнително по-ясно определено, въпреки че и тук броят на тези, които не могат или не искат да посочат звеното с най-много или най-голяма корупция, е 40–45 %. Според повече от половината от останалите най-поразени от корупцията са звената „Ревизии“ и „Оперативен контрол“ (Приложение 5). Във всички звена, дори и в „Ревизии“, преобладава мнението, че корупцията е *най-голяма* там, като на второ място всички функционални звена нареждат „Оперативен контрол“. Немалка част от звената „Ревизии“ и „Събиране“ смята, че корупцията е най-голяма в звено „Обжалване“. Според общата оценка на служителите *най-чести* са случаите на корупция в службите „Оперативен контрол“. Този резултат отразява преди всичко оценките на ревизорите, които са една трета от всички анкетираните. За останалите оперативни звена корупцията е не само най-голяма, но и най-често практикувана в звено „Ревизии“.

В обобщение прегледът на националните и международните индекси показва, че данъчната администрация е сериозен проблем на българското общество в борбата му с корупцията. Тя стои сравнително по-добре в оценките на гражданите и бизнеса от представителите на редица други държавни институции, особено митниците, полицията, съдебната система. Въпреки че не може да се направи извод за намаляването ѝ, все пак има определени индикации в тази насока. Данните от международните сравнения са смесени. Някои от тях, като класацията на Световния икономически форум, поставят българската данъчна администрация доста високо в разширения ЕС. Други, като класацията на Световната банка, я поставят доста ниско дори сред балканските и бившите съветски републики.

Извън този контекст обаче и въпреки положителните промени равнището на корупцията в данъчната администрация според националните и международните индекси остава високо. Сред бизнеса преобладава мнението, че всич-

ки или повечето данъчни служители са въввлечени в корупция. Около един от всеки пет е изпитвал корупционен натиск от данъчни служители. Самите данъчни служители, макар и да не са съгласни с оценките на клиентите за мащабите на явлението, не го отричат. Според тях най засегнати са функционалните звена „Ревизии“ и „Оперативен контрол“, като първото е сред водещите по размер, а второто е водещо по отношение на честотата.

3. ДВИГАТЕЛИ И ТРАНСМИСИИ

3.1. ЗА КАКВО ПЛАЩА БИЗНЕСЪТ

Въпросът за видовете корупционни услуги е изходна точка за анализа на мотивите и двигателите на данъчната корупция от гледна точка на бизнеса и съответно за определяне на мерки за ограничаването ѝ. Фирмите плащат за две групи услуги:

- а) услуги, свързани с данъчни измами;
- б) услуги, свързани с получаване на преференциално обслужване.

Според оценката на данъчните служители целта на корупционните сделки е преди всичко укриването на данъчни нарушения и измами (Фигура 4). Все пак значителен остава дялът на подкупите с цел получаването на по-добро обслужване.

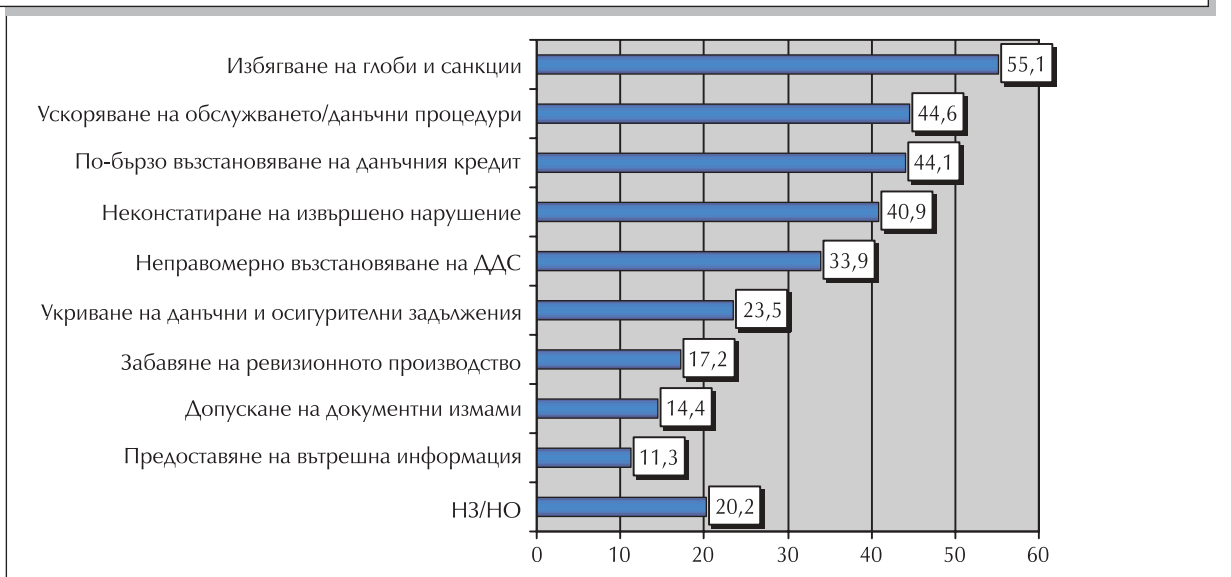
Фигура 4. Мотивите на бизнеса



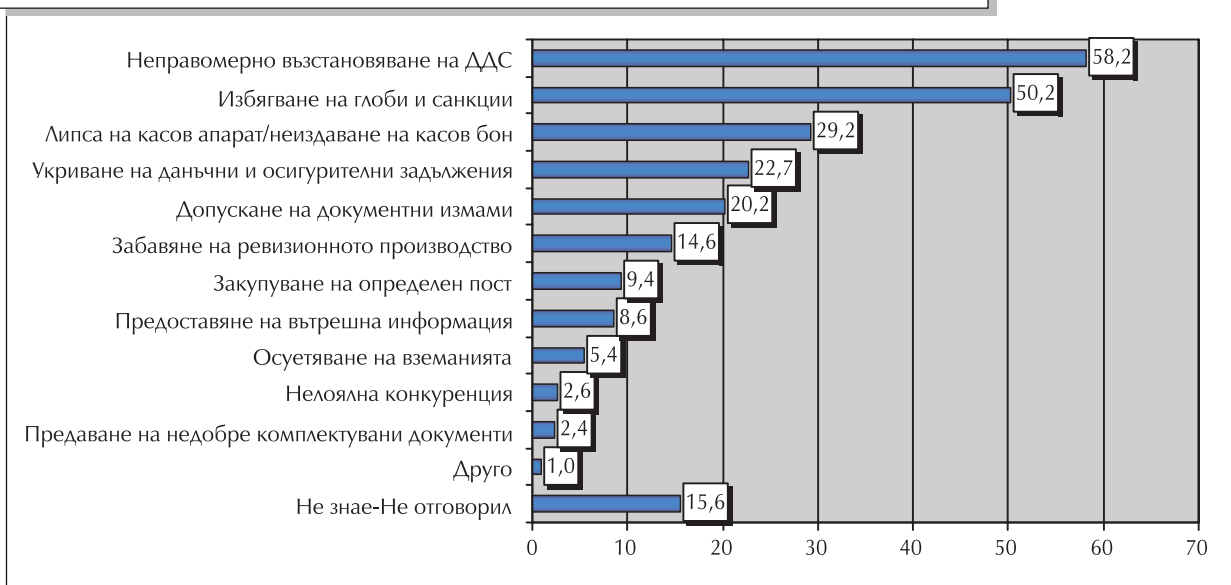
Източник: Витоша Рисърч, април 2004. База: 699.

Главните корупционни услуги са съответно избягването на санкции, по-бързото обслужване и най-вече възстановяването на данъчен кредит, неправомерното възстановяване на ДДС, укриването на данъчни задължения и т.н. Данъчните служители са почти единодушни, че най-разпространени са опитите за измами с ДДС. Сред най-честите измами, за които се дава подкуп, се посочват източването на ДДС, избягването на санкции, скриването на обороти и укриването на данъчни и осигурителни задължения (Фигура б).

Тази „номенклатура“ на най-честите корупционни услуги налага няколко важни извода за политиката. *Първо*, повечето „услуги“ са свързани с данъчни измами. Такива са „затваряне на очите“ при установяване на извършени нарушения; неправомерно възстановяване на ДДС; помощ при укриването на данъци; предупреждения за предстоящи ревизии; забавяне на ревизионното производство до

Фигура 5. Видове услуги срещу подкуп (% на посочилите ги сред петте най-разпространени)

Източник: Витоша Рисърч, април 2004. База: 699.

Фигура 6. За кои три нарушения/измами най-често се дава подкуп

Източник: Витоша Рисърч, април 2004. База: 699.

прикриването на нередностите или разпродажба на активите и др. Те се отнасят главно до функционалните звена „Ревизии“ и „Оперативен контрол“, което потвърждава оценките за концентрация на корупционни действия в посочените звена. Този резултат има важно практическо значение. Той позволява антикорупционните мерки и ресурси да се насочат приоритетно именно към тези две звена.

Второ, резултатите подсказват, че данъчната корупция в България е резултат не толкова от високо данъчно бреме при преките данъци. Според данъчните служители укриването на доход не е цел на корупционните сделки. Следователно

по-нататъшното намаляване на доходните данъци едва ли ще има голям антикорупционен ефект. Според индексите на Световния икономически форум *Global Competitiveness Report* и индекса на икономическата свобода на фондацията „Херитидж“ данъчното бреме на преките данъци в България е относително ниско и в международен сравнителен план²³. Оценките на данъчните служители потвърждават международните оценки. Те не поставят данъчното бреме сред основните проблеми пред икономиката и пред данъчната администрация при отговорите си на съответните въпроси. Следователно от гледна точка на ограничаването на предпоставките за корупция по-важно е опростяването на правилата и ограничаването на различните облекчения и отчисления при доходното облагане, които дават възможност за еднолично тълкуване и прилагане на закона от страна на служителя, отколкото намаляването на данъчните ставки.

Трето, най-чести са опитите за измами с ДДС. При този данък обаче данъчното бреме до голяма степен се поема от крайния потребител. Следователно тук двигател на корупцията е не толкова високото данъчно бреме, колкото стремежът към непозволена ценова конкуренция и най-вече към свръхпечалби. Този резултат дава възможност антикорупционните мерки да се съсредоточат върху законодателството и администрирането на ДДС. Това позволява доста висока степен на концентрация на наличните ресурси в едно направление за постигане на висок антикорупционен ефект. Механизмите на измамите с ДДС са предмет на по-обстояен анализ в четвърта глава.

Четвърто, ускоряването на процедурите и особено по-бързото възстановяване на данъчен кредит са сред най-търсените корупционни услуги от бизнеса (Фигура 6). Този резултат показва, че има значителен потенциал за ограничаване на корупцията в краткосрочна перспектива само чрез подобряване на обслужването и съкращаване на времето за процедурите. През последните години бяха предприети редица мерки за ускоряване на възстановяването на ДДС като съкращаване на законоустановения срок и въвеждане на специални преференции при плащане по ДДС сметка. В резултат според проучване на Световната банка средният срок за възстановяване на ДДС се е съкратил от 59 дни през 2002 г. на 41 дни през 2004 г.²⁴ Въпреки това ползването на данъчен кредит остава основен генератор на данъчна корупция²⁵.

Равнището на корупцията за по-добро обслужване на данъкоплатците е пряко следствие от ефективността на администрацията и качеството на предоставяните услуги. Все още е налице значително разминаване във взаимните очаквания и претенции между обслужващи и обслужвани. До голяма степен то се дължи на бюрократичната инерция, която дава превес на администрирането на данъците пред обслужването на данъкоплатците. Но явно не са редки и случаите на груби опити от страна на данъкоплатците да се заобиколят правилата. Това обяснява сравнително високия дял на подкупите за пестене на време. Според 73,5 % от данъчните служители например изискванията на данъкоплатците към тяхната работа нерядко са прекомерни, а 77 % споделят, че данъкоплатците не знаят свои-

²³ Global Competitiveness Report 2003 класира България на 8-о място от 79 страни (колкото по-назад, толкова по-голямо е данъчното бреме) по размер на ставките на корпоративния данък (GCR 2003, table 2, 25). Heritage Foundation (2004, p. 117) оценява бремето на корпоративния данък с 1,5 (ниско) по 5-степенна скала.

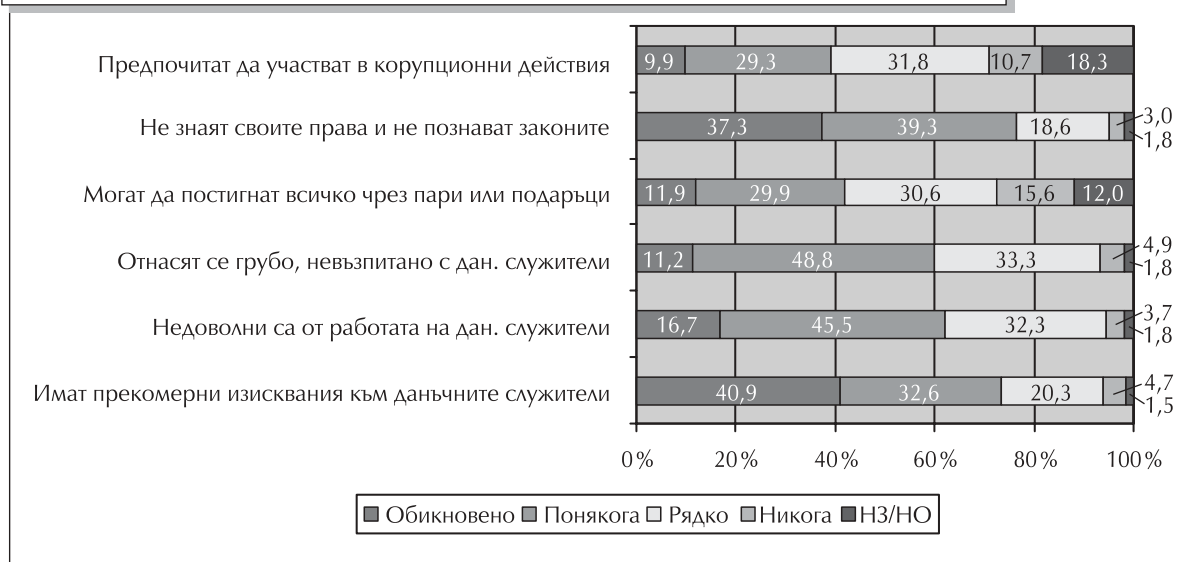
²⁴ FIAS (2004).

²⁵ Вж. четвърта глава за корупцията по повод измами с ДДС и подт. 5.2 за мерките за противодействие.

те права и задължения и не познават законите. И сред данъчните преобладава мнението (62 % от анкетираните), че данькоплатците нерядко са недоволни от тяхната работа. От друга страна, голям е процентът на споделилите случаи на арогантно отношение и самоувереност, че с подкуп всички проблеми са решими.

Тези резултати говорят за сериозни проблеми в общуването между данъчни служители и данькоплатци. Те показват, че въвеждането на стандарти на обслужване би имало значителен антикорупционен ефект. По-точното регламентиране на услугите и времето, за което те се предоставят, биха намалили както възможностите на данъчните да оказват корупционен натиск чрез бавене и протакане, така и неоснователните съмнения на бизнеса, че ги бавят, за да дадат подкуп. Редно е обаче стандартите на обслужване да бъдат съпроводени с формулиране на някакви насрещни етични норми на поведение от страна на данькоплатците (вж. повече в подт. 5.2).

Фигура 7. Оценка на контактите с данькоплатците
(Колко често данькоплатците се държат по посочения начин)



Източник: Витоша Рисърч, април 2004. База: 699.

Важен за разбирането на мотивите на фирмите да заобикалят правилата чрез подкупи е въпросът за цената на корупционната услуга. Когато дава подкуп, данькоплатецът често плаща определена цена, за да получи някаква неполагаща се облага. Нетните ползи, т.е. стойността на облагата минус стойността на подкупа, са определящи за мотивацията на фирмите да заобикалят правилата. В този смисъл корупционните разходи за укриване на данъци, оценени като процент от укритите данъци, са по-важни за разбиране на двигателите на корупцията от страна на търсенето, отколкото такива показатели, като стойността на корупционните разходи като процент от годишния оборот (използвани от Световната банка) или абсолютната стойност на подкупите (използван от *Коалиция 2000*). Последният показател е важен по-скоро за анализа на мотивите от страна на администрацията (показателите са разгледани в шеста глава).

Вероятността да се стигне до подкуп се определя и от два допълнителни фактора от страна на търсенето. Първият е оценката на бизнеса за ефективността на под-

купа. Колкото по-надежден инструмент е подкупът, толкова по-склонни са фирмите да го използват. Бизнесът у нас обаче не е категоричен за сигурността на подкупа като средство за решаване на проблемите. Около 45 % от фирмите споделят увереността си, че получават това, за което са платили, но голяма част (36 %) смятат, че може да им бъде поискано още от друг служител.

Вторият фактор е свързан с това, до каква степен подкупът се е наложил като част от бизнес разходите. Около една трета от предприемачите споделят, че подкупът е утвърдена практика в техния бранш и че неофициалните плащания растат. Още по-важно е, че според 27 % от респондентите тарифите за различните корупционни услуги са установени и се знаят от фирмите. Всичко това свидетелства за висока степен на институционализиране на подкупа като част от бизнес тактиката и бизнес етиката²⁶.

Анализираните тук корупционни услуги и цената за тях очертават мотивите и ползите за бизнеса от участието му в корупционния акт. В този контекст изглежда по-правдоподобно преобладаващото сред данъчните служители мнение, че бизнесът е водещ в корупционната сделка. Повече от половината анкетирани твърдят, че по-често натискът за разбирателство в нарушение на закона идва от данъкоплатците. Все пак 24 % от тях признават, че двете страни в еднаква степен инициират и търсят лично облагодетелстване за сметка на закона и бюджета. При това преобладава мнението, че това са лични и директни отношения между данъчен и данъкоплатец. Обикновено те се инициират и осъществяват без посредници (роднини, приятели или колеги). Фактът, че не е необходим посредник, показва, че рискът от отказ и усложнения се оценява като минимален, т.е. транзакционните разходи в корупционната сделка са ниски.

Въпреки това бизнесът често е жертва на корупционен натиск от страна на данъчната администрация. Средно една от всеки пет фирми през последните години споделя, че е била обект на корупционен натиск по повод плащането на данъци (Приложение 3.5). Още по-показателно в това отношение е, че над 90 % от всички, които са се сблъскали със случаи на корупция, не предприемат никакви действия. Посочените от тях причини са или убеждението им, че няма да има резултат, или че би отнело много време, или страх от негативни последици²⁷.

Институционалните възможности за корупционен натиск от страна на администрацията произтичат от дългите законови срокове за административно обслужване. Ето защо, когато данъкоплатецът дава подкуп, за да получи по-добро обслужване, той има по-големи основания да се чувства жертва, отколкото когато дава подкуп, за да прикрие данъчни нарушения. Разбира се, и в двата случая целта е извличане на конкурентни предимства.

Вторият източник на такива възможности са слабостите в данъчното и счетоводното законодателство, които позволяват голяма степен на административна дискреция при прилагането на законите. За да бъде защитен от корупционен натиск, данъкоплатецът трябва да има възможност да бъде изряден, без това да зависи от решението на чиновника. Защото, ако не може да се разбере със закона, предприемачът няма друг избор освен да се опита да се разбере с чиновника за сметка на закона.

²⁶ Витоша Рисьрч (2004б, приложение 3, таблица 5).

²⁷ Витоша Рисьрч (2004б, с. 11–13, графика 8–9).

Фирмите са най-вече жертва на корупцията извън рамките на конкретната корупционна сделка. Цената на нелоялната конкуренция е висока за голяма част от тях и подкупът е начин на оцеляване в съществуващите пазарни условия. Ето защо важно значение за определяне на равнището на потенциалната корупция имат показателите, които отразяват степента, в която подкупът е станал елемент от бизнес средата.

В обобщение повечето корупционни сделки отразяват и материалните интереси на предприемачите. Да се разглеждат те само като потърпевши и губещи означава да се пренебрегнат онези фактори от страна на търсенето, които движат тяхната склонност към извличане на нерегламентирани изгоди чрез заобикаляне на правилата. Въпреки това главните причини и предпоставки за корупцията и възможностите за противодействие остават в администрацията.

3.2. МОТИВИ И ПРЕДПОСТАВКИ ЗА КОРУПЦИЯ В АДМИНИСТРАЦИЯТА

Материални стимули и институционални предпоставки

Основните фактори за разпространението на данъчната корупция според оценката на служителите са показани в таблица 4. Прави впечатление, че натискът от страна на данькоплатците заема едва седмо място в класацията на основните двигатели на корупцията. Следователно, въпреки че инициативата за заобикаляне на правилата чрез подкуп често идва от бизнеса, този натиск не е определящ за извършването на сделката. В случая водещи са причините и предпоставките вътре в данъчната администрация. Данъчните служители определено са по-склонни да търсят причините и отговорността за корупцията първо в администрацията и тогава при клиентите. Сред главните причини за разпространението на корупцията са ниското заплащане, моралът на данъчните служители, непълнотите в законите, преплитането на служебните интереси с личните, стремежът към бързо забогатяване, бюрократичните процедури и др. Така данъчните служители ясно определят корупцията като *резултат от ниски заплати в съчетание с нисък морал и нормативни и организационни възможности за оказване на корупционен натиск* (Таблица 4).

Показателна в това отношение е и оценката на служителите за главните проблеми пред данъчната администрация. Те до голяма степен се свеждат до ниското заплащане, остарялата материална база, бюрократичните данъчни процедури, нестабилното и непълно законодателство (Таблица 5). Ниското заплащане се посочва като основен проблем от всички функционални звена. Най-чувствителни към този проблем са служителите от „Оперативен контрол“ – 90 % от тях го идентифицират като голям проблем. Обща е и оценката, че остарялата материална база и лошите условия на труд са между най-големите проблеми, като най-засегнати са служителите от отделите „Ревизии“, „Събиране“ и „Обжалване“. Те оценяват като големи проблеми и непълната и нестабилна нормативна уредба, както и прекомерната бюрокрация в работните процеси. Слабостите в организацията по разкриването на данъчните нарушения се посочва като проблем от най-много служители именно от звената „Събиране“, „Ревизии“ и „Оперативен контрол“.

Таблица 4. Данъчните служители за основните фактори за разпространение на корупцията (%)

Ниските възнаграждения на данъчните служители	52,2
Моралът на данъчните служители	35,2
Възможността за произволно тълкуване на законите	30,9
Преplitането на служебните задължения с личните интереси	21,5
Стремежът към бързо забогатяване	19,3
Широкото разпространение на корупцията навсякъде	17,7
Натискът от страна на данъчните субекти	17,6
Сложните и бавни бюрократични процедури	16,9
Деморализацият ефект на злоупотребите по горните етажи	10,3
Остарялата материална база и лошите условия на труд	10,2
Честите промени в законите	9,2
Недостатъчният брой данъчни служители	6,3
Неефективните механизми за вътрешен контрол	4,9
Високите такси, данъци и глоби	3,1
Слабостите в прилагането на данъчното законодателство	2,9
Натиск от страна на колеги	1,9
Слабости в обслужването	1,7
Неефективна оценка на риска и насочване на ревизиите	1,4
Друго	0,9

Източник: Витоша Рисьрч, април 2004. База: 699. Посочвани са до три отговора.

Склонността на служителя към участие в корупционни практики е функция и на оценката му за щетите, които той би понесъл, в случай че корупцията е разкрита и доказана. Интересни в този контекст са оценките на служителите за възможните последици от приемането на пари или подарък. Повечето от тях (61 %) очакват уволнение, а 32,5 % предполагат друго административно наказание (Таблица 6)²⁸. Само 5 % вярват, че парите или подаръкът ще бъдат конфискувани. Симптоматично е, че една немалка част (18 %) смятат, че компрометиращите материали могат да се използват за оказване на натиск срещу служителя.

Проблемите на заплащането и в по-широк план на системата за управление на човешките ресурси, както и проблемите на нормативната уредба и организацията на работата по обслужването и контрола на изпълнението на данъчните задължения са ключови за разбирането и противодействието на корупцията в данъчната администрация. Те са обект на по-обстояен анализ в следващата глава. Преди това обаче си струва да се разгледат някои елементи на ценностната система, моралните стандарти и задръжки, които обуславят или ограничават корупционното поведение.

²⁸ Може да се допусне, че по въпроса за последиците отговорите отчасти отразяват виждането на респондентите за вероятността корупцията да бъде разкрита и доказана. От гледна точка на диагностиката на факторите и предначертването на мерки за противодействие на корупцията в бъдещи изследвания би било полезно да се разграничи оценката за разкриваемостта и доказуемостта на корупционните действия от очакванията за размера на наказанието (вж. шеста глава).

Таблица 5. Проблеми пред данъчната администрация
(% на отговорите „До голяма степен е проблем“ от съответното звено)

Проблеми	Общо	РОД	Ревизии	Оперативен контрол	Събиране	ФСО	Обжалване	Др.	НО
Ниско възнаграждение	75,5	72,2	77,2	89,6	77,8	68,2	42,9	70,8	100,0
Остаряла материална база	61,4	60,1	69,0	56,7	70,4	45,5	71,4	29,2	70,0
Сложни и бавни процедури	58,7	53,8	65,5	58,2	66,7	54,5	42,9	45,8	80,0
Чести промени в законите	58,1	51,4	69,4	52,2	66,7	40,9	57,1	58,3	80,0
Пропуски и неясноти в законите	52,5	39,9	67,2	59,7	59,3	38,6	57,1	58,3	50,0
Липса на култура и информираност от страна на данькоплатците	51,9	60,1	45,7	46,3	51,9	45,5	42,9	41,7	60,0
Отказ за съдействие от данькоплатците	40,5	35,8	43,5	58,2	40,7	38,6	28,6	25,0	40,0
Недобра организация по разкриване на измамите	35,6	31,9	40,1	37,3	48,1	29,5	14,3	33,3	40,0
Честа смяна на кадри	27,8	29,2	27,6	28,4	29,6	18,2	28,6	25,0	30,0
Неефективна система за УЧР	26,9	23,6	29,7	23,9	29,6	27,3	28,6	29,2	60,0
Високи данъчни ставки	26,2	26,7	23,7	28,4	33,3	25,0	14,3	25,0	50,0
Корупционен натиск от гражданите	22,0	23,6	19,0	23,9	29,6	25,0	28,6	8,3	30,0
Злоупотреба на данъчни служители със служебното им положение	20,9	20,5	20,3	22,4	33,3	18,2	14,3	20,8	20,0
Недостиг на професионалисти	16,9	13,5	21,6	14,9	14,8	15,9	42,9	8,3	30,0
Недобра организация по добр. спазв.	16,6	16,0	16,8	19,4	18,5	13,6		25,0	10,0
Липса на професионална етика	12,4	10,8	11,2	16,4	25,9	18,2		8,3	20,0
Лошо обслужване на данькопл.	11,2	11,1	11,2	13,4	11,1	11,4	14,3	4,2	10,0
База	699,0	288,0	232,0	67,0	27,0	44,0	7,0	24,0	10,0

Източник: Витоша Рисърч, април 2004. База: 699.

Таблица 6. Очаквани последици за данъчен служител, приел пари или подарък с уговорка за определено действие (%*)

Данъчният служител ще бъде уволнен	60,9
В бъдеще ще бъде зависим от далия подкуп	38,1
Данъчният служител ще получи служебно наказание	32,5
Компрометиращите материали ще се използват срещу него за натиск	17,9
Парите/подаръкът ще бъдат конфискувани	5,2
Няма да има неблагоприятни последици	4,6
Друго	0,4

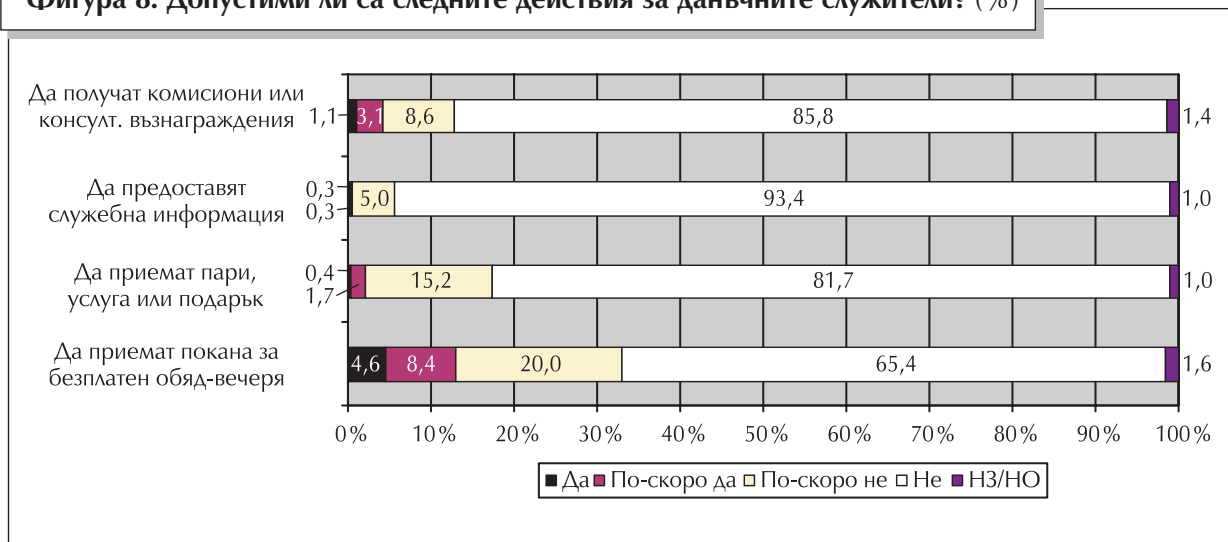
*Посочвани са повече от един отговор.

Източник: Витоша Рисърч, април 2004. База: 699.

Етични стандарти и задръжки

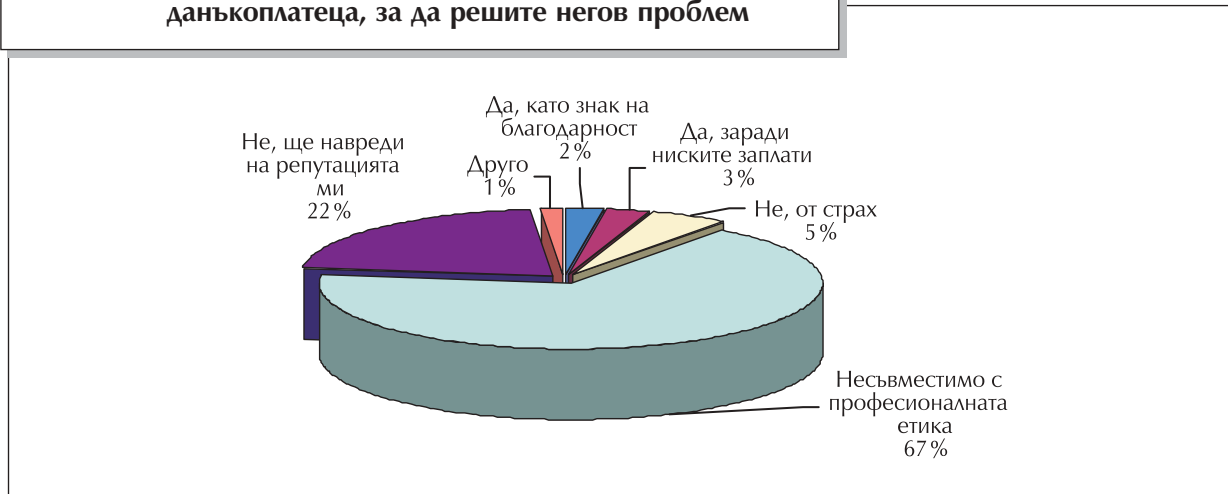
По принцип изследването сред данъчните служители регистрира висока степен на декларирана лична *нетърпимост* към корупцията. Така например за 81,7 % от анкетираните приемането на пари, услуга или подарък от данькоплатец е напълно недопустимо под каквато и да е форма (Фигура 8). На въпроса дали биха приели пари или подарък, за да решат проблем на клиент, 67 % от анкетираните отговарят, че това е несъвместимо с тяхната професионална етика, а 22 % – че това би навредило на репутацията им. Само 5 % биха отказали от страх от търсене на отговорност. Този резултат е признак на ниска ефективност на контрола и санкциите. Той показва, че корупцията трудно се доказва и наказва и че в тази област тежестта трябва да падне върху превенцията с особено внимание към положителните стимули.

Фигура 8. Допустими ли са следните действия за данъчните служители? (%)



Източник: Витоша Рисърч, април 2004. База: 699.

Фигура 9. Бихте ли приели пари или подарък от данькоплатеца, за да решите негов проблем



Източник: Витоша Рисърч, април 2004. База: 699.

Важно за анализа на склонността на служителите към корупция е тяхното разбиране за границите на допустимото, за това, докъде свършва благодарността и започва „неполагщата се облага“. За силата на етичните задръжки може да се съди по разграничението, което те правят между *приемане на подкуп* и *приемане на благодарност* във вид на подаръци или пари (Таблица 7). Половината от служителите биха квалифицирали неполагщото се възнаграждение като подкуп или като израз на благодарност в зависимост от неговата стойност. Във връзка с това повече от една пета считат, че е добре да се регламентира таван на сумата, до която може да се простира благодарността, като 28 % от тях препоръчват тази граница да бъде 50 лв. Немалко от тях считат, че няма подкуп, ако няма предварителна уговорка за това или ако той не е поискан от данъчния служител.

Таблица 7. Подкуп или благодарност

	Има ли разлика между подкуп и изразяване на благодарност?	Как би се почувствал служител, приел пари или подарък							База
		Доволен	Неловко	Задължен към лицето	Няма да му направи впечатление	Друго	НЗ/НО		
Всички	100,0%	2,3%	23,3%	48,6%	2,4%	1,1%	22,2%	100,0%	699
Зависи от размера на подаръка	49,8%	1,7%	23,6%	50,3%	2,3%	1,1%	21,0%	100,0%	348
Няма разлика	16,9%	2,5%	21,2%	44,1%	0,8%	0,8%	30,5%	100,0%	118
Благодарност е, когато е за преодоляване на дребни пречки	12,4%	1,1%	25,3%	54,0%	3,4%	2,3%	13,8%	100,0%	87
Подкуп е, когато има предварителна уговорка	8,7%	6,6%	18,0%	54,1%	3,3%	1,6%	16,4%	100,0%	61
Благодарност е, когато служителят не е поискал подкуп	8,3%	3,4%	34,5%	43,1%	5,2%	0,0%	13,8%	100,0%	58
НЗ/НО	3,9%	0,0%	11,1%	29,6%	0,0%	0,0%	59,3%	100,0%	27

Източник: Витоша Рисърч, април 2004. База: 699.

Същественият въпрос тук е не дали е малък или голям подаръкът и дали граничната стойност на подкупа е регламентирана. По-важно е дали той влияе върху изпълнението на задълженията на служителя в интерес на данъкоплатеца. По този въпрос повече от половината от служителите, които правят разлика между подкуп и благодарност и не смятат дребните или неугворените подаръци за подкуп, вярват, че приемането им би задължило служителя към лицето, което ги дава (Таблица 7б). Такова е преобладаващото мнение (54,4 %) и сред онези, които препоръчват регламентирането на границата между подкуп и благодарност. Следователно, дори когато дребните подаръци са дадени като благодарност след получаването на услугата и нямат ефект върху конкретното взаимодействие между данъчен и данъкоплатец, те създават специални отношения в бъдеще и така могат да генерират корупционни връзки и корупционна среда.

Трябва да се отбележи, че и Наказателният кодекс, и Етичните норми са категорични в това отношение. НК включва в категорията подкуп всяка *неполагаща* се облага: материална и нематериална, дадена или само обещана по повод изпълнението или неизпълнението на служебно задължение. Етичните норми за поведение на служителите също изключват приемането на подарък, „тъй като излага на опасност безпристрастността на служителя“. Изключения се допускат само за рекламни вещи и сувенири с незначителна стойност. Въпреки това повечето данъчни не се чувстват обвързани с някакви административни правила против приемането на подаръци. Около 60 % твърдят, че няма такива правила или че не знаят за тях. Останалите 40 % знаят, че етичните норми на поведение забраняват приемането на подаръци.

Показателна за отношението на данъчните служители към корупцията е оценката им за нейните последици (Таблица 8). Те виждат вредата от корупцията най-вече в подкопаването на доверието в данъчната администрация, в отрицателното въздействие върху добросъвестните служители, както и в ощетяването на държавния бюджет. Вредните последици за икономиката и бизнеса остават на заден план. Това е съществено разминаване с оценките на бизнеса, за които негативните последици от данъчната корупция са свързани главно с нелоялната конкуренция и пазарните изкривявания.

Таблица 8. Оценка на данъчните: Кои са трите най-вредни последици от корупцията в данъчната администрация? (%)

Подкопава доверието в данъчната администрация	77,3
Омаловажава спазването на правилата от некорумпираните	47,9
Ощетява държавния бюджет	46,4
Създава условия за „сива икономика“	37,2
Злепоставя страната пред света	16,7
Отблъсква чуждите инвеститори	12,6
Разяжда обществения морал	12,3
Забавя реформите и развитието в страната	9,4
Пречи на лоялната конкуренция на пазара	4,6
Спъва частния бизнес	3,6
Не знае-Не отговорил	1,7
Друго	0,4

Източник: Витоша Рисърч, април 2004. База: 699.

Не на последно място индивидуалната склонност към корупционно поведение зависи от оценката на служителите за разпространението на корупцията извън тяхната администрация. Ако служителите се чувстват жертва на корупционен натиск като клиенти на други администрации, те по-лесно биха оправдали своето корупционно поведение при изпълнение на служебните си задължения. В този контекст личният избор да се приеме или не подкуп до голяма степен се обуславя от личния опит и оценка за общото равнище на корупция в обществото. Неслучайно данъчните служители нареждат широкото проникване на корупцията във всички сфери на обществения живот сред основните фактори за корупцията при

тях. По сила той е класиран наравно с натиска от страна на данькоплатците (Таблица 4). Данъчните нареждат корупцията сред основните проблеми на обществото наравно с недобре работещата икономика и преди такива обществени проблеми, като бедността, здравеопазването, неработещата съдебна система и неэффективното държавно управление. Тази оценка изглежда отразява най-вече личен опит при здравното обслужване и взаимодействие с органите на реда. Около 35 % от данъчните служители споделят отделни или чести случаи на дадени от тях подкупи за здравно обслужване, а 12,3 % са прибегвали до подкупи, подаръци и насрещни услуги при взаимодействието си с органите на МВР. Алтернативните на подкупа форми са често срещани: връзките с данъчните за много служители могат да бъдат по-ценни, отколкото подкуп или подарък. Около 1/4 споделят такъв опит в отношенията с лекари през последната година, 13 % са имали подобен опит с общински служители и 10 % – с полицейски служители. Интересно е, че 8 % от анкетиранияте отчитат такъв опит и с колеги данъчни служители. Като цяло възприетията на служителите за широко разпространение на корупцията в обществото са важен показател за личните им нагласи и склонността към вземане на подкуп.

Прегледът на етичните стандарти и задръжки поставя необходимостта от целенасочени усилия, съчетани със съответна система за мониторинг и оценка за обучение на служителите във връзка с тяхната отговорност и възможните последици по Етичните правила (които са нови за тях) и антикорупционните текстове на законодателството. Разбира се, най-доброто обучение остава практиката: ако в административната практика няма случаи на понасяне на отговорност и последици, обучението само по себе си не би помогнало.

В обобщение съществуват силни мотиви от страна на бизнеса за заобикаляне на правилата чрез подкупване на данъчни служители. Тяхното пренебрегване може да генерира нереалистични очаквания по отношение на ефекта на предписаните мерки или да изкриви самата диагностика и предписания. Съобразяването с тях е по-важно за разбирането на инициативата за корупционната сделка, както и на пасивността на бизнеса срещу корупцията. Водещи за приключването на сделката са мотивите и предпоставките от страна на администрацията. Ето защо те остават и главна цел на антикорупционната политика.

4. КОРУПЦИЯ ПРИ ИЗМАМИ С ДДС

4.1. ЩЕТИТЕ

Бизнесът, администрацията и експертите са единодушни, че ДДС измамите значително надвишават останалите данъчни измами и в абсолютни стойности, и като дял в общите бюджетни загуби. Въпреки това в България няма установена методика за тяхната оценка. По данни на Главна данъчна дирекция (ГДД) през периода 2000 – 2004 г. установените щети от нарушения на Закона за данък добавена стойност (ЗДДС) са средно около 280–300 млн. лв. годишно, или 10-12 % от постъпленията в бюджета от ДДС. Действителният размер според оценките на администрацията е от два до 4 пъти по-голям, т.е. става въпрос за средногодишен размер от 600 до 1200 млн. лв. (между 20 и 45 % от приходите от ДДС)²⁹. Чуждите експертни оценки са оскъдни и епизодични. Оценка на канадски експерти от 2002 г. е за укрит данък в размер на 605 млн. лв. за 1999 г. (31,5 % от постъпленията по ДДС) и 454 млн. лв. (19,4 %) за 2000 г. (SG Group, 2002). Според оценки на Световната банка за 2002 г. отклонените постъпления от ДДС възлизат на близо 900 млн. лв., или над 33 % от приходите по ДДС (World Bank, 2003).

Освен щетите за публичния сектор измамите с ДДС нанасят щети и на частния сектор. Най-важните от тях са свързани с нелоялната конкуренция и пазарните изкривявания. Те спъват нормалния бизнес, чиято фирмена стратегия е насочена към предоставяне на продукти с по-добро качество на по-ниски цени. Оценяват не фирмите, които са по-производителни, а тези, които могат да скрият повече данъци и ползват политически или административни протекции.

Накрая не бива да се пренебрегват и преките финансови щети за добросъвестните данъкоплатци. Ако те неволно са попаднали в мрежата на измамниците, рискуват да им бъде отказан данъчен кредит.

Измамите с ДДС могат да се разделят в две групи. Първата група включва методи за *укриване на данъчни задължения по ДДС*. Втората група обхваща методи за *източване на ДДС* чрез вериги от фиктивни сделки и търговци.

4.2. УКРИВАНЕ НА ДДС

В голямата си част този род измами има за цел спестяване на данък и получаване на ценови предимства за реални продукти от реални фирми. При тях бюджетът е ощетен с невнесения данък върху реално създадена добавена стойност. За целта се използват такива конвенционални инструменти, като:

²⁹ Доклад на Временната анкетна комисия за разследване на измамите с ДДС към 39-ото Народно събрание.

- а) укриване на облагаеми приходи или
- б) надценяване на облагаемите разходи с цел приспадане на по-голям данъчен кредит.

Укриването на облагаеми приходи се извършава по три основни начина:

- а) продажба без фактура;
- б) фактуриране на продажна цена под реалната;
- в) фактуриране на реалната цена, но на количества под реално продадените.

На теория основното предимство на кредитния метод на начисляване на ДДС е, че дори някой търговец да не е регистриран по ДДС или да го спести в нарушение на закона, данъкът се събира от следващия по веригата. Дори ако е в позиция на краен доставчик, щетите за бюджета са ограничени до данъка върху добавената от последния доставчик стойност, а не върху цялата сума³⁰. Това не е така при еднофазното облагане на крайните продажби от типа на търговския данък в САЩ например. При такова облагане, ако търговецът на дребно не регистрира продажбата, се губи целият данък, а не само частта, дължима върху добавената от него стойност. При това търговецът на дребно е в най-добра позиция да укрие данък, тъй като крайният потребител обикновено не се нуждае от регистриране на покупката за данъчни цели. Затова за страни с голям брой малки крайни доставчици и висок риск от нерегистриране на крайните продажби ДДС има по-добър фискален ефект от търговския данък.

Освен това като предимство на ДДС се изтъква, че купувачът, особено ако не е краен потребител, има стимул да изисква данъчна фактура, за да може да приспадне платения данък от начисления от него данък. Така купувачът, ако е добросъвестен данькоплатец, упражнява натиск върху доставчика да регистрира продажбата и улеснява данъчните в събирането на данъка, т.е. на теория в сравнение с данъка върху крайните продажби ДДС до известна степен се „самоадминистрира“.

Тези предимства на ДДС обаче са нож с две остриета. При подценяване на фактура на по-ранен етап следващите търговци, дори да са добросъвестни платци, могат да се окажат принудени да продължат двойното счетоводство, ако не искат да платят скрития от техния доставчик данък. Така се получава верижна реакция. Тази възможност е илюстрирана в таблица 9. Тя проследява пътя на стоката от производителя, който фактурира на цена под реалната, до потребителя. Дистрибуторът и крайният доставчик нямат друг избор освен да продължат двойното счетоводство. В противен случай укритият от техния доставчик данък остава за тяхна сметка, тъй като те нямат фактура за действителните си разходи. Във вариант А те не крият добавената от тях стойност, т.е. поемат данъка върху нея в пълен размер. Въпреки това те не могат да фактурират на реалната цена, защото в този случай биха поели избегнатия от техния доставчик ДДС, както и по-голям подоходен данък. Този стимул действа дори ако търговецът е освободен от ДДС (търговецът на дребно в примера), тъй като той не би искал да плаща по-висок подоходен данък от реално дължимия.

³⁰ Изключение са случаите на избягване на плащането на данъка от регистриран по ДДС краен доставчик, ако той въпреки това ползва правото си на данъчен кредит. Неправомерното ползване на данъчен кредит е разгледано в следващата подточка.

Таблица 9. Възможности за верижни реакции при укриване на ДДС

Верига от изрядни търговци

	Производител	Търговец на едро	Търговец на дребно	Потребител
Разходи нето	100	200	300	460
Платен ДДС	20	40	60	60
Добавена стойност	100	100	100	
Продажна цена без ДДС	200	300	400	
ДДС	40	60	0	
Крайна продажна цена	240	360	460	
ДДС за внасяне	20	20	0	

Вариант А. Само първият по веригата укрива ДДС

	Производител	Търговец на едро	Търговец на дребно	Потребител
Реални разходи нето,	100	200	300	450
от които нерегистрирани	0	50	50	50
Разходи по фактура	100	150	250	400
Платен ДДС	20	30	50	50
Добавена стойност	100	100	100	
Обявена добавена стойност	50	100	100	
Продажна цена	200	300	450	
Цена по фактура без ДДС	150	250	400	
ДДС	30	50	0	
Крайна цена по фактура	180	300	400	
ДДС за внасяне	10	20	0	

Вариант Б. Всички укриват ДДС

	Производител	Търговец на едро	Търговец на дребно	Потребител
Реални разходи нето,	100	200	300	440
от които нерегистрирани	0	50	100	150
Разходи по фактура	100	150	200	290
Платен ДДС	20	30	40	40
Добавена стойност	100	100	100	
Обявена добавена стойност	50	50	50	
Продажна цена	200	300	440	
Цена по фактура без ДДС	150	200	290	
ДДС	30	40	0	
Крайна цена по фактура	180	240	290	
ДДС за внасяне	10	10	0	

Верижната реакция е задействана от регистрирания по ДДС производител, който влага в производството материали за 100 лв. и добавя стойност 100 лв. Търговците също добавят стойност по 100 лв. всеки. Така стойността на продукта е 400 лв., а дължимият данък върху тази стойност е 60 – при последната транзакция не се начислява ДДС. Във вариант А търговците добросъвестно плащат своята част от данъчното задължение, но за да избегнат плащане на скрития преди тях данък, са принудени да занижават фактурите. Във вариант Б търговците извличат максималното от занижаването на фактурите, като също укриват ДДС.

Когато така или иначе търговците по веригата са принудени от първия търговец да издават занижени фактури, изглежда малко вероятно те да превеждат цялата дължима от тях сума. В този контекст по-вероятен е вариант Б, при който следващите търговци извличат максимална полза от двойното счетоводство, като не само продължават да прикриват подценяването на добавената стойност преди тях, но на свой ред също подценяват фактурите. С други думи, действа обратната връзка между нарушение и евентуална санкция: ако, избягвайки загуби заради укрит преди тях данък, търговците трябва да поемат риска да бъдат наказани за двойно счетоводство, рационалната им реакция би била да максимизират печалбата, която съответства на евентуалните загуби при разкриване. Този фактор е особено силен, когато размерът на наказанието за укриването не е ясно обвързан с размера на нарушението, а е оставен на усмотрението на прилагания орган. Такъв е случаят със санкциите в българското законодателство (Таблица 9).

Въпреки свойството на подценените фактури да се самовъзпроизвеждат надолу по веригата е редно да се отбележи, че този начин на укриване на ДДС е най-непопулярният. Причините са, че той е сравнително по-неефективен и по-рисков от останалите методи. Така например при занижаване на продажната стойност размерът на укриването е ограничен до размера на добавената стойност. Сравнително по-голям е потенциалът на укриването на облагаеми приходи чрез подценяването на реално реализираните количества. Това е по-лесно при стоки, които трудно подлежат на физически количествен контрол, като суровини или бързооборотни стоки.

Другият инструмент за укриване на данъчни задължения по ДДС е надценяването на облагаемите разходи с цел приспадане на по-голям данъчен кредит. За тази цел се използват фиктивни или надценени фактури за доставки. Разбира се, необходим е търговец, който да е готов да регистрира по-големи приходи от реалните и съответно да плати повече ДДС и корпоративен данък от реално дължимите. Обикновено тази роля се изпълнява от фирми, които имат паричен ресурс с неясен произход, които се опитват да вкарат в легален оборот, или фирми фантоми, които ще изчезнат или фалират, преди да издължат надценения ДДС. Тук разграничението е по-скоро методическо. На практика тези два типа фирми често са свързани и действат заедно като част от една верига. Продажбата на данъчни фактури легализира криминалните доходи, включително от ДДС измами, а липсващите търговци минимизират разходите по това легализиране, които са равни на дължимите по ЗДДС и ЗКПО данъци върху фиктивните продажби. Фирмата фантом може да бъде и част от верига за източване на ДДС (вж. следващата подточка), а продажбата на фактури да бъде само „съпътстваща“ дейност, увеличаваща приходите от схемата с липсващия търговец.

4.3. ИЗТОЧВАНЕ НА ДДС

Втората група измами целят *източване на ДДС*. Целта тук е не укриване на данък, а неправомерно възстановяване на данъчен кредит. По принцип разграничението е условно, тъй като всички описани дотук схеми за укриване на задължения по ДДС могат да се превърнат в схеми за източване, ако резултатът от тях е задължение на бюджета да възстанови данък, т.е. ако платеният на доставчици данък надхвърля събрания от клиенти данък.

Наличието на единна ставка в България ограничава възможностите за такова източване при вътрешни доставки. Не би било така, ако се въведат диференцирани ставки³¹. Те биха разширили значително възможностите за източване на ДДС. Намалена ставка от 7 % например би дала на съответния производител възможности за източване, каквито дава нулевата ставка при износа. Разликата е тази, че в този случай не е необходим износ и така се заобикаля физическият контрол на митниците. Освен това се разширява обхватът на фирми, които трябва да бъдат обект на по-строг контрол. На този въпрос е отделено повече внимание в частта за намаляване на нормативните предпоставки за ДДС измами.

Разбира се, и при единна ставка в даден отрязък от времето такова право може да възникне при значително разминаване на разходите и приходите във времето. Тези възможности при реалния стопански оборот (с изключение на износа) са доста ограничени. Българската уредба на данъчния кредит предвижда първо приспадане на данъка за възстановяване с данъчните задължения през следващите три месеца, преди да се пристъпи към ревизия и към действителното възстановяване на неприспадания остатък.

Типични случаи от съдебната практика

Случаят „Стойко Пеев“. Един от първите случаи на ДДС измами, предизвикали широк обществен отзвук, е случаят с артиста Стойко Пеев. През 1997 г. той бе обвинен в данъчни измами при сделки за резервни части на стойност 200 000 лв. Едва в края на 2004 г. делото достига до съда. (Вж. в-к „Сега“, брой 21, 28 януари 1998 г. и „Банкеръ“ от 28 февруари 2004 г.)

Измами с ДДС от търговци на зърно. През 2003 г. ГДД разследва петима търговци на зърно и млечни комбинати за измами с ДДС, нанесли щети на бюджета от 3-4 млн. лв. Поради лошата реколта цената на зърното се повишила, но котировките били завишени и изкуствено с цел източване на повече пари от ДДС. Постъпили са и молби за връщане на ДДС за износ на зърно в чужбина, но съмненията са били, че всъщност продукцията реално е била задържана за вътрешния пазар. (Вж. в-к „168 часа“, 26 септември 2003 г.)

Измами с инвестиционни стоки. Фирма „Техфейз трейдинг“ чрез серия от сделки е успяла да изтегли ДДС за повече от 400 000 лв. Началото на схемата е осъществено чрез покупката на азотно-кислородна газстанция от „Агрополихим“ – Стара Загора, от фирма „Йор Даниел 98“ за сумата от 250 хил. лв., като чрез няколко фиктивни ремонта нейната стойност става 1,5 млн. лв. След това газстанцията е продадена за тази сума на друга фирма, която е собственост на същото лице, притежаващо предишната фирма. С нови фиктивни фактури оборудването е модернизирано и на цена 2,5 млн. лв. е продадено на „Техфейз трейдинг“, която изтегля ДДС за над 400 000 лв. Последната е регистрирана като офшорка в Кипър, чиито собственици не са ясни. (Вж. в-к „Капитал“, бр. 45, 2004 г.)

Случаят с бившите футболисти. При операция на НСБОП срещу крупна мрежа за измами с ДДС през декември 2004 г. са задържани бившият футболист на „Левски“ Васил Драголов и бившият вратар на „Берое“ – Стара Загора, Валентин Грудев. Аферата е ощетила държавната хазна с около 50 млн. лв. Заловени са били и още осем от организаторите в Бургас, Сливен, Пловдив, Стара Загора, Ямбол и Хасково. (Вж. в-к „Труд“, 10 декември 2004 г.)

Мрежата на „П. Калчев“. През 2004 г. е разкрита схема за източване на ДДС, която е ощетила бюджета с около 15-16 млн. лв. При нея е използвана фиктивна многократна препродажба на стоки от внос, като раздутият по този начин данъчен кредит се изтегля, а данъчните задължения се концентрират в неплатежоспособни „търговци“. В мрежата с ръководител П. Калчев са замесени отговорни данъчни служители – началник на ДП и началник на отдел „Ревизии“. Бяха установени също връзка с контрабандния канал на Н. Методиев-Пилето и пране на пари. (Вж. в-к „Капитал“, бр. 40, 2004 г. и в-к „Пари“, 2 март 2005 г.)

Фиктивен износ на обувки. На 22 април 2004 г. инспекторите на ГДД залавят група свои колеги, източили за седем месеца 11,650 млн. лв. ДДС. В схемата са участвали най-малко 25 данъчни служители от няколко столични подразделения на ГДД. Легитимацията на сделките е ставала чрез фиктивен износ на обувки за Кипър. Разследването започва след установяването на бързото и безпроблемно парафиране от данъчна служба „Средец“ – София, на 900 000 лв. ДДС за една-единствена сделка с обувки. В началото на веригата стои една фирма, която по документи купува обувки с търговската марка „Кавалер“ за 1 млн. лв. и ги препродава на следващата фирма от схемата, но за 2 млн. лв. След това трета фирма купува същите обувки за 6 млн. лв. и ги изнася (пак по документи) в Кипър. (Вж. „Параграф 22“ от 25 декември 2004 г.)

³¹ Такова е искането на БТПП и заявеното програмно намерение на БСП на изборите през 2005 г.

Освен неправомерно възстановяване на ДДС в резултат от подценяване на приходите или надценяване на разходите съществуват и специални схеми, които разчитат на фиктивни сделки. Такива са например измамите с *фиктивния износ*, *фиктивния търговец* (missing trader fraud), *кръговата измама* (carousel fraud) и най-различни техни хибридни и производни схеми. По своя механизъм и мащаби те са по-близо до категорията на организираната престъпност, отколкото до конвенционалното данъчно укриване. Основната разлика с конвенционалното укриване на ДДС е, че тук става въпрос за фиктивни сделки. От това, че на практика не се създава реална добавена стойност, следва, че нито измамниците печелят, нито бюджетът губи, ако крайният резултат от всички транзакции не е нетен паричен поток от държавата към измамниците.

Фиктивен износ. При този тип измами производителят/износителят изнася продукцията само по документи, като прилага нулева ставка и възстановява данъчния кредит върху разходите, а на практика я реализира на вътрешния пазар без фактури. Обикновено успехът на фиктивния експорт зависи от участието на митнически служител, който обработва износа по документи. По-умереният и реалистичен вариант разчита на завишаване на експортните количества, когато измерването и удостоверяването от митническите органи е трудно осъществимо.

Измама с фиктивен търговец (missing trader fraud). В различните си варианти този тип измама се свежда до серия от фиктивни сделки, които имат за цел да концентрират голямата част от задълженията по ДДС във фирма фантом, което ги прави несъбираеми. За да се получат реални пари от бюджета обаче, веригата трябва да завършва с доставчик с нулева ставка. Схематично базова версия на измамата с фиктивния търговец е илюстрирана на фигура 10. Доставчикът с най-голяма добавена стойност е фирма фантом (липсващият търговец Ф). След него във веригата е освободен доставчик (например безмитен магазин или износител), който начислява нулев данък, но има право на данъчен кредит. Ако това са реални транзакции и реално създадена стойност, печалбата за участниците (съответно загубата за държавата) би била неплатеният данък от фирма Ф в размер на 200 лв. Това обаче са фиктивни сделки. Организаторите на практика не създават добавена стойност, от чието укриване да печелят. Затова за тях операцията няма смисъл, ако не завърши с реални парични пос-

Фигура 10. Измама с фиктивен търговец



тъпления от бюджета. Затова е необходим доставчик, който начислява нулева ставка, като използва правото на данъчен кредит върху фиктивните си разходи. Така източването е извършено.

В този базов вид схемата е по-скоро илюстративна, отколкото реално приложима. Както повечето съвременни данъчни системи, българското законодателство е издигнало редица пречки пред осъществяването на такова източване. Преди всичко вместо незабавно възстановяване на ДДС, кредитът *се приспада* от дължимия данък през следващите три данъчни периода. Едва след това остатъкът подлежи на реално възстановяване в рамките на 45 дни. Тази уредба има за цел да даде възможност на фирмите с реален оборот да приспаднат ДДС през този период. Износителите ползват преференциалното право да възстановяват данъчен кредит в срок до 30 дни. На второ място, възстановяването става *след данъчна ревизия*, като за времето на ревизията този срок спира да тече. Накрая като последна спиратка се прилага *принципът на солидарната отговорност*, т.е. правото на данъчен кредит не може да се реализира, ако има неизряден платец по веригата от доставчици на фирмата, декларирала кредит за възстановяване.

Облекчения от тази тройна осигуровка дава *ДДС сметката*. От 2002 г. фирмите са задължени да откриват специални сметки, които от 2003 г. задължително ползват само за получаване и плащане на ДДС. На практика те изваждат данъчните постъпления и плащания от останалия оборот на фирмата с цел гарантиране на превеждането им в бюджета. Фирмите са задължени да плащат по ДДС сметка всички данъчни суми над 1000 лв.

ДДС сметката дава две предимства при ползване на данъчен кредит. Търговци, платили по ДДС сметка, не по-малко от 80 % от начисления им ДДС, за който са ползвали данъчен кредит през същия месец, в т.ч. и от внос, имат право да им бъде възстановен ДДС в 45-дневен срок от датата на подаване на справка-декларацията по ДДС. Дори да се възложи ревизия (по усмотрение на данъчния орган), това не спира 45-дневния срок за възстановяване. Така при ползване на ДДС сметка отпадат изискването за приспадане в продължение на три месеца и за задължителна данъчна ревизия, а срокът за възстановяване се ограничава до 45 дни, включително времетраенето на ревизията.

Второто предимство е свързано с принципа на солидарната отговорност. Разпоредбите на член 65 ал. 4 от ЗДДС, които регламентират отказа от възстановяване на данъчен кредит при нередовен платец по веригата, не се прилагат, ако плащането е станало по ДДС сметка до края на данъчния период, през който е ползван данъчен кредит (ЗДДС, чл. 65 ал. 8).

Тези регулаторни и административни бариери пред източването на ДДС са довели до развитието на три варианта на измамата с фиктивния търговец: измамата с неплатежоспособния търговец; международната кръгова измама и схемата за източване на ДДС сметка. На практика се използват комбинации от тях.

Измама с неплатежоспособния търговец. Принципът на действие е същият, както при липсващия търговец. Предимството е, че за разлика от класическата

Фигура 11. Международна каруселна измама

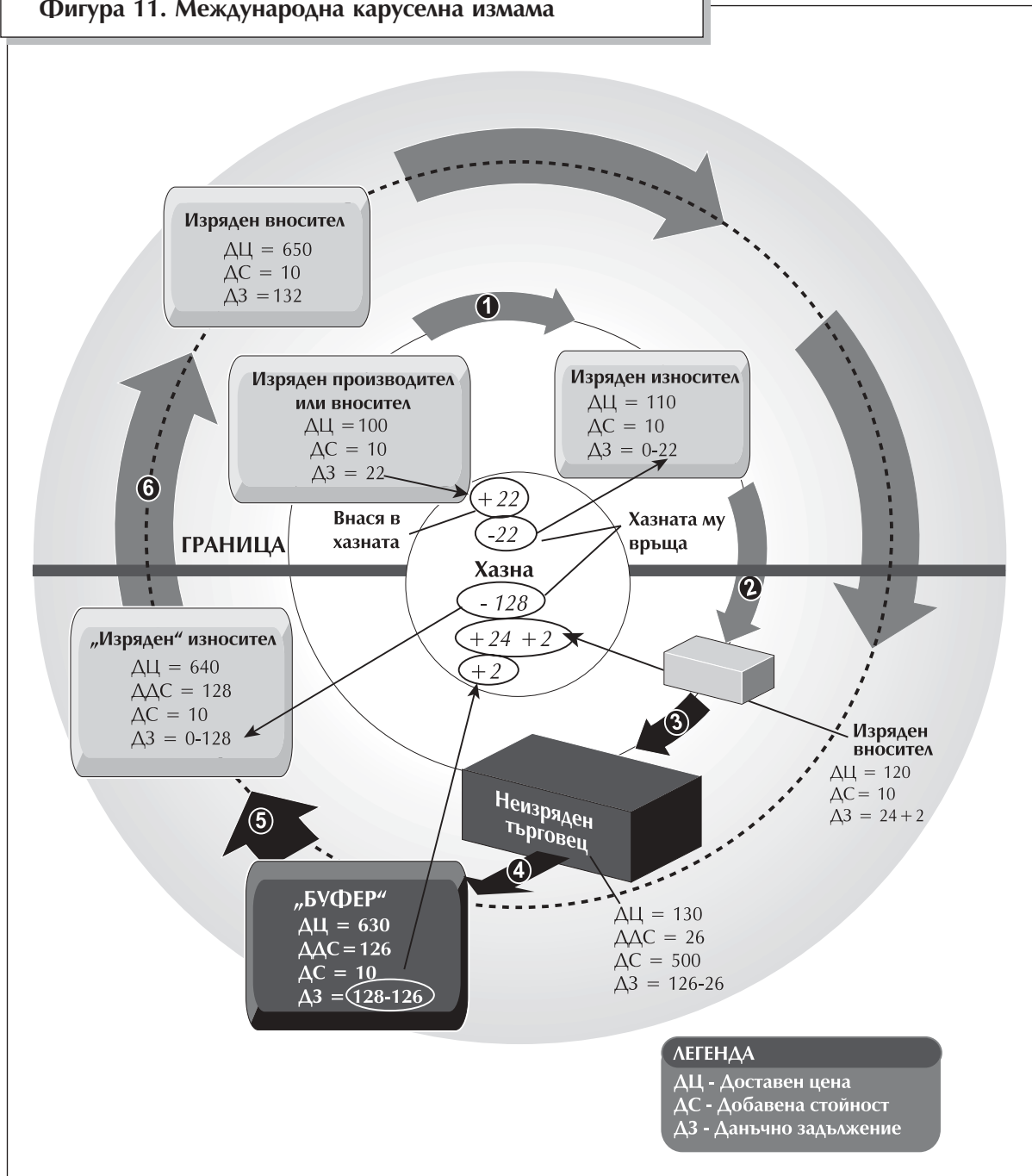


схема дължникът реално съществува, но обикновено, след като е изиграла ролята си в схемата, фирмата се прехвърля на безимотни и полуграмотни собственици, срещу които държавата реално не може да предприеме действия по събиране на задълженията или други ограничителни мерки.

Международна кръгова измама (carousel fraud). Проследяването на мрежата и парирането на схемата с фиктивния или неплатежоспособния търговец стават значително по-трудни и бавни, когато схемата излезе извън рамките на една юрис-

дикция. Правото на данъчен кредит се упражнява от износителите, а задължените се натрупват на фирми вътре във веригата, чиито следи се губят. Веригата включва многократни трансгранични покупко-продажби. Така, от една страна, се затрудняват проследяването и противодействието на веригата, а, от друга, се мултиплицира ефектът на липсващия търговец. Каруселната измама е най-голямото предизвикателство пред приходните администрации в ЕС. Сериозността на проблема идва от липсата на митнически граничен контрол върху стоките потоци. Схемата е представена на фигура 11, като за числовата илюстрация е използвана еднаква ставка от 20 % ДДС и от двете страни на границата.

Първият тур е маркиран с непрекъсната линия. От него веригата реализира източване в размер на 100 лв. При последващо завъртане на въртележката (прекъсната линия) ефектът нараства в пъти. Капацитетът на схемата е доста голям, особено ако са включени фиктивни търговци и от двете страни на границата.

4.4. ИЗМАМИ С ДДС СМЕТКА

ДДС сметката е опит за намиране на решение на проблемите за добросъвестните платци, произтичащи от принципа на солидарната отговорност. В българската административна практика бе възприет един от крайните варианти на този принцип, според който правото на данъчен кредит се отказва на търговец, ако преди него по веригата има нерегистриран или нередовен платец, без да е необходимо доказване от страна на данъчния орган на връзка между търговеца, декларирал правото на данъчен кредит, и недобросъвестния платец по веригата. Тъй като този принцип бе подложен на разбираема критика от бизнеса, бе въведена ДДС сметката като алтернатива на солидарната отговорност.

Според доклад на ГДД до Парламентарната комисия за измамите с ДДС от есента на 2004 г. ДДС сметката дава нови възможности на недобросъвестни платци за отклоняване на плащания по ДДС. Инструментът, описан от данъчната администрация, е т.нар. „X-образна схема за измами с ДДС“. Всъщност това е схема за източване на ДДС сметка. Накратко измамниците се възползват от привилегията на ДДС сметката, отменяща солидарната отговорност. Организаторът на схемата ползва данъчен кредит въпреки наличието на нередовен платец по веригата, като заедно с това успява да изпразни ДДС сметката на нередовния платец, която по замисъла си би трябвало да служи за обезпечение на данъчните вземания. Примерна базова схема е представена на фигура 12.

Началната доставка е от нерегистриран доставчик (А) към регистриран доставчик (Б) на цена без ДДС. Регистрираният доставчик (Б) е в ролята на бушон. Неговата задача е да осигури на организатора (О) правото на данъчен кредит, доколкото О превежда данъка по ДДС сметка на Б, като в същото време прави данъчните си задължения несъбираеми. Когато те бъдат установени, той няма да има наличности по ДДС сметката. Изпразването се извършва чрез закупуване на стоки от друг търговец (В) и превеждането на дължимия ДДС по неговата сметка. По документи Б получава бързооборотни стоки, които отново по документи незабавно реализира на кешовия пазар. Купувачи са крайни потребители.

Фигура 12. X-образна схема за източване на ДДС сметка



ли, фирми, нерегистрирани по ДДС, или ДДС фирми с данък за плащане под 1000 лв. Принципът е да се избегне превеждането на начисления при тези продажби ДДС в сметката на Б. На практика стоката изобщо не минава през Б, за да се избегне рискът тя да бъде блокирана заради задълженията на Б. Реално тя се доставя от В директно към кешовите клиенти (КК), а събраният от тях ДДС се възстановява на инвеститора в схемата О. В резултат ДДС върху оборотната стока остава в сметката на В и не се губи за държавата. За да не остане за сметка на организаторите, той се събира от кешовите клиенти. За това обаче е необходимо да има реален, макар и нерегистриран стокооборот. Най-вероятно е В да е вносител. Причините за това са две. Първата причина е, че така или иначе, В не може да скрие данъка от държавата. Ето защо най-добре е да го използва за внос на стоки, където данъкът се събира при вноса и укриването му е по-скъпо. Освен това оборотната стока трябва да бъде доставена в количества, които съответстват на мащабите на измамата. Този обслужващ измамата оборот не бива да бъде ограничаван от капацитета на домашни доставчици, които при това в повечето случаи са добре известни.

Дължимият данък върху основната стока обаче е възстановен на организатора, като заедно с това е изваден от ДДС сметката на Б. Същевременно той е използван за легализиране на продажбата на оборотната стока. В базовия си вариант схемата е по-скоро за укриване на ДДС. Възможно е печалбата от схемата да бъде най-малко удвоена, ако основният играч (О), вместо да реализира основната стока на вътрешния пазар с документи, я изнесе фиктивно и я реализира на кешовия пазар без документи, или я изнесе на занижена стойност. Между тези

Таблица 10. Ефект от X-образната схема

а) Доставчик без регистрация по ДДС (А) доставя на подставен посредник (Б) стоки на обща стойност 1000 лв. Доставката е без ДДС.	
б) Доставчик Б добавя стойност 100 лв. и препродава стоката на основния играч О на брутна цена 1320 лв., от които 220 лв. получава по своята ДДС сметка. Така О ползва правото на данъчен кредит от 220 лв.	
в) Б изпразва своята ДДС сметка, като превежда 220 лв. по ДДС сметката на В за закупуване на оборотна стока за 1100 лв. без ДДС.	
г) Оборотната стока се реализира на кешовия пазар, като начисленият ДДС не постъпва по ДДС сметки, а в джоба на организаторите.	
Вариант Укриване на ДДС (щети от 220 лв.)	
Вариант Източване на ДДС (щети над 440 лв.)	
<p>д) Организаторът О продава основната стока на вътрешния пазар, като начислява ДДС в размер на 220 лв., който не плаща, тъй като приспада от него данъчния кредит. Равносметката е, че мрежата дължи на бюджета ДДС на стойност 440 лв. – 220 лв. от основната стока и 220 лв. от спомагателната стока, но плаща само 220 лв. по сметката на В за оборотната стока.</p>	<p>д) Организаторът О изнася основната стока, начислява нулева ставка и възстановява данъчен кредит в размер на 220 лв. Равносметката е, че мрежата дължи на бюджета 440 лв. ДДС – 220 лв. за основната стока, и 220 лв. върху спомагателната стока, но плаща 0 лв. Данъкът от 220 лв., постъпил по сметката на В, е компенсиран от възстановения на О данъчен кредит за износа на стойност 220 лв.</p> <p>е) Организаторът О изнася основната стока по документи, начислява нулева ставка и възстановява данъчен кредит от 220 лв., а в действителност добавя стойност например за 500 лв. и я продава на кешовия пазар без документи. Равносметката е, че мрежата дължи на бюджета ДДС за 540 лв. – 320 лв. за основната стока и 220 лв. за спомагателната стока, но плаща 0 лв. Данъкът от 220 лв., постъпил по сметката на В, е компенсиран от възстановения на О данъчен кредит от 220 лв. за износа.</p> <p>ж) Същият ефект от 540 лв. се получава, ако има реален купувач на стоката зад граница, който е готов да я приеме на фактурна цена, по-ниска от действителната (още повече, че по принципа на дестинацията подценяването му пести ДДС при вноса). Тогава отпадат разходите и рисковете по реализирането на основната стока без документи на вътрешния пазар.</p>

основни функционални звена на мрежата може да има множество други посветени или непосветени търговци, чиято цел е да се затрудни своевременното проследяване и блокиране на мрежата. Те обаче не променят съществено принципа на действие. В стойностно изражение двата варианта са илюстрирани в таблица 10.

Предварителната оценка на опита с ДДС сметката показва, че, от една страна, тя увеличава разходите на бизнеса по доброволното спазване на ДДС законодателството, като изважда средства от оборота на фирмата и ги блокира на разположение на данъчния орган, дълго преди да е настъпило задължението по плащане на данъка. От друга страна, срещу тези увеличени разходи ДДС сметката не можа да осигури безусловно възстановяване на данъчен кредит. Възможностите за прилагане на класическата схема с фиктивния търговец при плащания по ДДС

сметка изискват отново ревизии, които често водят до откази от възстановяване на данъчен кредит независимо от плащанията по ДДС сметка. Като цяло ДДС сметката не можа да спре измамите, но даде допълнителна възможност на администрацията да решава на кого да прави ревизия и кога да признава и да отказва правото на данъчен кредит.

5. ОГРАНИЧАВАНЕ И ПРЕВЕНЦИЯ

Усилията за ограничаване на данъчната корупция не започват от днес. За пръв път те бяха поставени на основата на ясно определени дългосрочни цели с приемането на Националната стратегия за противодействие на корупцията (РМС 671/01.10.2001). Стратегията съдържа специален раздел за приоритети в данъчната и митническата администрация. Те бяха конкретизирани със съответните средносрочни цели и инструменти в двете правителствени програми за нейното изпълнение: програмата за периода 2002 – 2003 г. (РМС 84/13.02.2002) и програмата за периода 2004 – 2005. Напредъкът по този добре очертан път е доста скромнен. Една от главните причини е липсата на ефективна система за отчитане изпълнението на набелязаните мерки³².

Ето защо в краткосрочна перспектива ударението трябва да се премести върху идентифициране на проблемите пред изпълнението на вече набелязаните и приети мерки. Важно е да се избегне влизането в често срещания административен цикъл на стратегическо планиране, при който се разработват отлични стратегически и програмни документи, но малко преди да дойде време за отчитането им, те се заместват с нови (актуализирани), като така се отлага отговорността за несвършеното. Планирането и промените в целите и инструментите са важни, но без отчитане, при това чрез съвременна система за мониторинг и оценка, стратегиите и програмите остават скъпо упражнение. Подобна система за наблюдение и оценка обаче липсва.

Основните постижения в ограничаването и превенцията на корупцията са в областта на правното регламентиране на наказателната отговорност и оптимизирането на системите за административен контрол. Контролът най-общо може да се раздели на два вида по отношение на данъчната администрация: външен и вътрешен. Външният финансов контрол и одит се осъществяват от Сметната палата, а вътрешният – от Агенцията за държавен вътрешнофинансов контрол, както и от отделите „Инспекторат“ на данъчната администрация. Сравнително отскоро са първите стъпки за кодифициране на професионалната етика като основа за понасяне на административна отговорност. От април 2004 г. действат *Етични норми за поведение на служителите в данъчната администрация*.

Анализът на двигателите на корупцията от страна на бизнеса и от страна на администрацията в предходните глави показва, че тези мерки са важни, но далеч не са достатъчни. Те определят силата на спирачките. Наред с тях в модерните данъчни администрации акцентът все повече се премества както върху намалява-

³² Единственият публичен отчет е по втората програма и засяга 10-месечен период (януари – октомври 2004 г.): Комисия за координация на работата по борбата с корупцията, „Отчет за изпълнение на задачите от Програмата за изпълнение на Националната стратегия за противодействие на корупцията 2004 – 2005 г.“ Извадки от Стратегията, двете програми и отчета по втората програма са представени в Приложение 2.

не на институционалните предпоставки за злоупотреба със служебно положение, така и върху оптимизиране на положителните стимули в противодействието на корупцията: възнагражденията и свързаните с тях системи на подбор, оценка на резултатите, професионално израстване.

Що се отнася до данъчните служители, те определено виждат главните инструменти за ограничаване на корупцията в повишаване на заплащането, елиминиране на възможностите за произволно тълкуване на законите и подобряване на обслужването на данькоплатците (Таблица 11). В тяхната оценка за областите, в които е постигнат сравнителен напредък, на преден план излизат регламентирането на професионалната етика, повишаването на контрола и прозрачността в работните процеси, както и подобряване на системата за подбор (Фигура 13). Сравнително по-малко е постигнато за намаляване на законодателните предпоставки за произволното прилагане на законите от страна на администрацията. Не напълно е реализиран потенциалът на мерките за оптимизиране на системата за материално стимулиране.

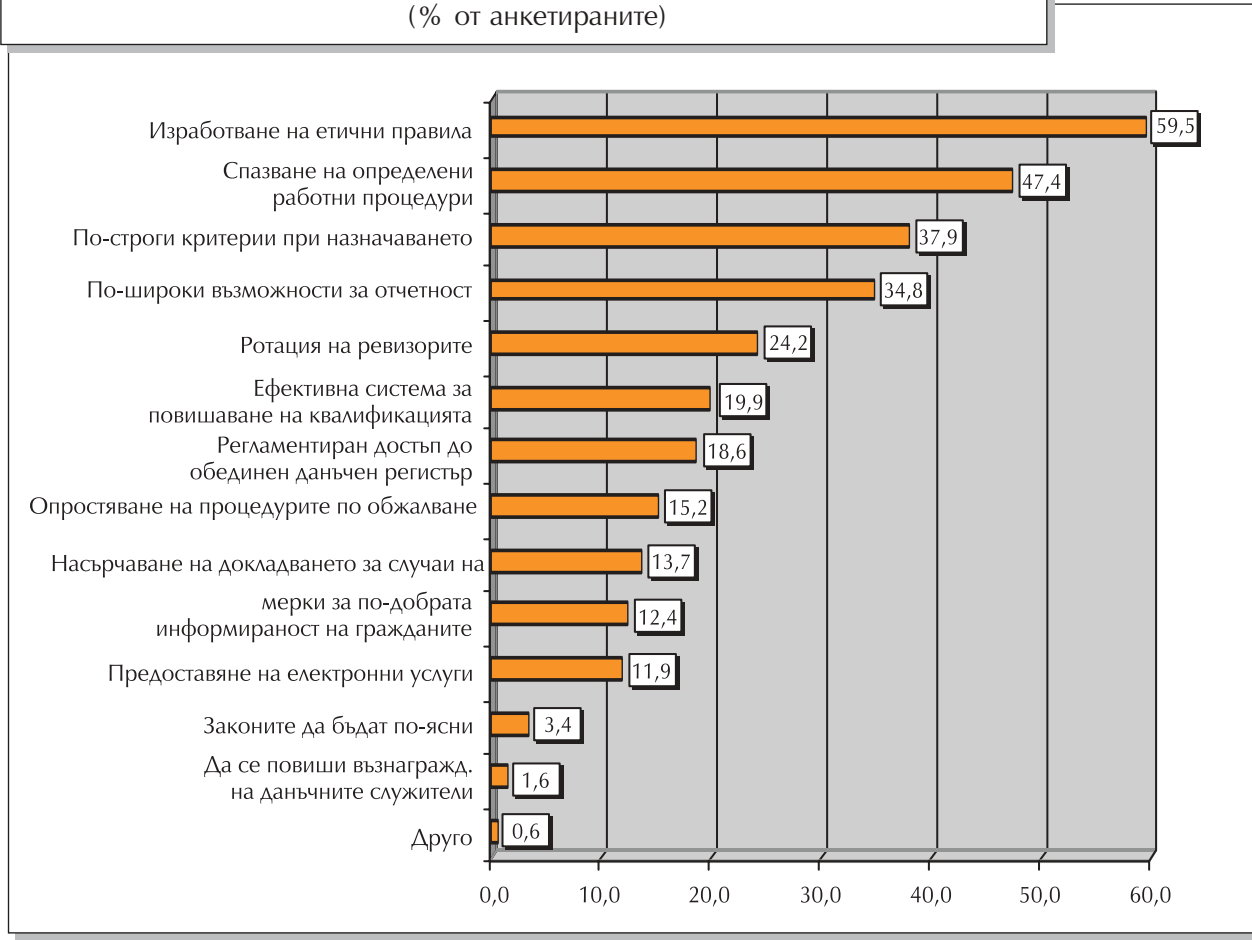
Таблица 11. Какви мерки трябва да се предприемат, за да се ограничи корупцията в ДА
(% от анкетираните)

	Да	Не	Вече е направено	НЗ-НО
Да се повиши възнаграждението на данъчните служители	95,6	0,7	1,6	2,1
Ограничаване на възможностите за произволно тълкуване на законите	90,7	3,0	3,4	2,9
Мерки за повишаване на информираността на гражданите	81,0	4,6	12,4	2,0
Предоставяне на електронни услуги	78,5	4,6	11,9	5,0
Насърчаване на докладването за случаи на корупционен натиск спрямо тях	69,7	11,4	13,7	5,2
Ефективна система за повишаване на квалификацията	68,5	8,4	19,9	3,1
Регламентиран достъп до обединен данъчен регистър	63,8	8,2	18,6	9,4
Опростяване на процедурите по обжалване	59,8	12,7	15,2	12,3
Подобряване на отчетността	48,4	10,7	34,8	6,2
Ротация на ревизорите	47,1	18,2	24,2	10,6
Спазване на определени работни процедури	44,2	5,2	47,4	3,3
По-строги критерии при назначаването	43,9	13,0	37,9	5,2
Изработване на етични правила	26,8	10,2	59,5	3,6
Друго	0,9	16,9	0,6	81,7

Източник: Витоша Рисърч, април 2004. База: 699.

Ето защо в това изследване ударението пада върху две основни групи антикорупционни мерки. Първата е свързана с материалните и нематериалните стимули от системата за управление на човешките ресурси, а втората обединява мерките за преодоляване на нормативните и организационните предпоставки за корупционно поведение.

Фигура 13. Данъчните за предприетите антикорупционни мерки
(% от анкетираните)



Източник: Витоша Рисърч, април 2004. База: 699.

5.1. МАТЕРИАЛНО СТИМУЛИРАНЕ И УПРАВЛЕНИЕ НА ЧОВЕШКИТЕ РЕСУРСИ

Равнище на основните заплати

Една от основните тези в теорията е за обратната зависимост между равнище на заплащане и корупция. Ниското равнище на основните заплати се идентифицира единодушно от българските служители в териториалните дирекции и данъчните подразделения като проблем номер едно за данъчната администрация и главен фактор за разпространението на корупцията. Съответно 96 % от анкетираните служители са посочили повишаването на заплащането като водеща мярка за ограничаване на корупцията (Таблица 11). Както вече бе посочено, най-чувствителни на тази тема са служителите от функционалните звена „Оперативен контрол“ и „Ревизии“. По общата оценка те са и най-уязвими по отношение на корупцията.

Въпреки че има емпирични доказателства за отрицателна зависимост между равнището на заплатите и равнището на корупцията,³³ възможностите за практи-

³³ Вж. Van Rijckeghem and Weder (1997); Haque and Sahay (1996).

ческо приложение на тази теза в превенцията на корупцията са ограничени. Обикновено те се натъкват на твърдите бюджетни ограничения в страните с висока степен на корупция, още повече изследванията показват, че повишаването на заплатите може само донякъде да намали корупцията, и то с цената на съществени фискални разходи³⁴. Въпросът е до каква степен реалните ползи от намаляването на корупцията биха оправдали тези разходи.

Индиректно потвърждение за ограничения ефект на размера на основните заплати върху корупцията се съдържа и в допитването сред данъчните служители. То не установи никаква зависимост между възрастта и стажа на служителите и склонността им към корупция. Над две трети от анкетираните (независимо от възрастта и стажа си) отричат да има такава връзка (Приложение 6). От друга страна, при сегашната система на трудови възнаграждения, при която определящо е старшинството, средните равнища на заплащане определено растат с възрастта и стажа. Следователно те могат да се приемат като индикатор на равнището на заплащане.

Като контрааргумент може да се изтъкне, че подобна връзка не съществува, докато заплатата не надхвърли определен критичен антикорупционен минимум. Изследването сред данъчните служители се опита да извлече оценката им за този минимум и да го сравни с действителните равнища на доходите им в момента. Резултатите показват, че конкретното равнище, което според анкетираните би минимизирало предпоставките за корупция, е далеч от сегашното равнище. Близко 26 % оценяват това равнище на минимум 1000 лв. месечно. Заедно с респондентите, които смятат, че то не бива да пада под 800 лв., те съставляват значително мнозинство от 42,5 % от всички анкетираните. Заслужава да се отбележи, че в момента незначителна част от администрацията в ТДД и ДП получава подобни възнаграждения. Този резултат поставя важния въпрос за ножицата между реалните доходи на данъчните и посоченото от тях равнище, което би svelo предпоставките за корупция до минимум. Маркираните в таблица 12 проценти показват каква част от посочилите съответния антикорупционен минимум в действителност имат такива семейни доходи в момента, т.е. според собствената им оценка могат условно да се смятат за защитени от корупционни „изкушения“. Така например само 12 души от онези 180 служители (6,7 %), които оценяват антикорупционния минимум на 1000 лв., имат подобни семейни доходи. Близко половината от тях са с реални семейни доходи под 60 % от тази антикорупционна линия. Други 16,7 % посочват 800 лв. като минимална гаранция срещу корупцията, но на практика това е равнище на семейния доход, което е реалност само за една седма от тях. Около 43 % имат семейни доходи, които са под 60 % от посоченото от тях антикорупционно равнище на дохода им. Тези резултати показват една сериозна ножица между оценките на служителите за антикорупционната линия на доходите и действителното им благосъстояние. Тя се измерва с броя на служителите, за които реалните доходи са под тяхната собствена оценка за антикорупционния минимум на заплащане, без да е критерий за размера на несъответствие като стойност. При това тя е полезен индикатор за „степената на уязвимост“ и за силата на мотивите от страна на предлагането. Още по-важното е, че посочената ножица демонстрира необходимостта от значителен финансов ресурс, за да се ограничава корупцията чрез повишаване на заплатите.

³⁴ Вж. по-подробно в Пашев (2005).

Но проблемът със заплатите не е само в тяхното абсолютно равнище. Важна от гледна точка на мотивите за корупция е също оценката на служителите за справедливостта на техните заплати спрямо заплатите на колегите им. Тук опираме до ефективността и справедливостта на системата за управление на човешките ресурси (УЧР). Нейните основни компоненти са: системата за подбор и назначаване; системата за текущо оценяване и обвързването ѝ чрез ясни критерии с кариерата и заплащането; системата за обучение и повишаване на квалификацията. В контекста на този доклад важно значение в системата за УЧР имат стимулите и санкциите, свързани с професионалната етика, вкл. стимулите за служителите да докладват случаи на корупционен натиск срещу тях. От тяхното модернизиране и оптимизиране зависи до каква степен служителят е сигурен, че трудът и усилията му са оценени според заслугите, че заплатата и позицията му не зависят от смените в ръководството,³⁵ че едни служители не са толерирани за сметка на други.

Таблица 12. Ножица между оценените антикорупционен минимум и действителните равнища на доходи*

При каква долна граница на заплащането (лв.) на вашия труд предпоставките за корупция биха били сведени до минимум										
Долна граница (лв.)	300	400	450	500	550	650	800	1 000	НЗ/НО	Общо
% от отговорите	3,6 %	5,7 %	3,4 %	14,0 %	7,2 %	12,4 %	16,7 %	25,8 %	11,2 %	100,0 %
Семеен доход										
До 149 лв.	4,0 %	0,0 %	0,0 %	0,0 %	0,0 %	1,1 %	0,9 %	1,1 %	1,3 %	0,9 %
150-199 лв.	8,0 %	0,0 %	0,0 %	2,0 %	2,0 %	1,1 %	3,4 %	2,2 %	0,0 %	2,0 %
200-299 лв.	12,0 %	15,0 %	25,0 %	10,2 %	10,0 %	6,9 %	6,8 %	6,1 %	11,5 %	9,2 %
300-399 лв.	20,0 %	27,5 %	12,5 %	18,4 %	22,0 %	20,7 %	15,4 %	14,4 %	11,5 %	17,0 %
400-499 лв.	28,0 %	17,5 %	33,3 %	21,4 %	16,0 %	24,1 %	16,2 %	11,7 %	12,8 %	17,5 %
500-599 лв.	12,0 %	15,0 %	16,7 %	20,4 %	18,0 %	10,3 %	15,4 %	11,1 %	16,7 %	14,6 %
600-699 лв.	12,0 %	15,0 %	4,2 %	9,2 %	14,0 %	13,8 %	13,7 %	15,0 %	9,0 %	12,6 %
700-799 лв.	0,0 %	0,0 %	0,0 %	7,1 %	10,0 %	5,7 %	10,3 %	12,8 %	7,7 %	8,3 %
800-899 лв.	4,0 %	5,0 %	0,0 %	1,0 %	2,0 %	5,7 %	4,3 %	10,0 %	3,8 %	5,2 %
900-999 лв.	0,0 %	2,5 %	0,0 %	4,1 %	2,0 %	4,6 %	5,1 %	5,6 %	9,0 %	4,7 %
Над 1 000 лв.	0,0 %	2,5 %	0,0 %	1,0 %	2,0 %	4,6 %	4,3 %	6,7 %	6,4 %	4,1 %
Не отговорил	0,0 %	0,0 %	8,3 %	5,1 %	2,0 %	1,1 %	4,3 %	3,3 %	10,3 %	4,0 %
	100,0 %	100,0 %	100,0 %	100,0 %	100,0 %	100,0 %	100,0 %	100,0 %	100,0 %	100,0 %

* Маркираните проценти показват каква част от посочилите съответния антикорупционен минимум на заплащане в действителност имат такива семейни доходи в момента.

Източник: Витоша Рисърч, април 2004. База: 699; собствени изчисления.

³⁵ Допълнителен утежняващ фактор е, че данъчните служители в България нямат статут на държавни служители. Друг е въпросът, че той едва ли е привлекателен за тях, тъй като съмнителните ползи от повишаването на тяхната защита срещу уволнения едва ли може да компенсират намаляването на основни заплати.

Система за подбор

През последните години и особено в рамките на Проекта за реформа на приходната администрация в данъчната администрация са положени основите на модерна система за подбор. Пригодността на кандидатите се оценява въз основа на длъжностни характеристики, които са съобразени с оперативните функции на съответното звено. Системата за подбор се стреми да интегрира оценката както на професионалните, така и на личностните качества на кандидата, като намали до минимум възможностите за субективизъм. Тя е сред мерките, при които служителите отчитат сравнителен напредък в антикорупционната дейност (Таблица 11). Въпреки това за около 6 % от служителите купуването на длъжност или пост са сред най-разпространените корупционни практики. Явно е необходимо да се намалят „изключенията“ от иначе добре конструираната система за подбор и да се отвори повече към контрол и участие на служителите в съответните звена. Освен това ограничаването на корупцията изисква по-професионална оценка на личностните и етичните качества на кандидатите. За най-изложените на корупционен натиск звена трябва да се разработи съответната методика за оценка на кандидатите, която да включва не само стандартните психологически тестове, но и тестове с по-целенасочено антикорупционно съдържание.

Текущо оценяване и професионално развитие

Още по-важна от гледна точка на антикорупционните стимули за служителите е системата за оценяване и развитие. Тя обхваща три важни инструмента:

- а) определянето на основното и допълнителното възнаграждение;
- б) системата за вътрешен подбор;
- в) професионалното обучение.

Направено е много връзката между тези три компонента да бъде обективна и ясно регламентирана. Въведена е практика на оценяване задължително от двама души – административен и функционален ръководител. Обективността на оценката обаче би могла да се повиши чувствително, ако оценяваният знае предварително какви конкретни задачи и цели трябва да постигне и по какви показатели се оценяват постиженията му. На второ място, биха могли да се включат по-широко елементи на оценяване не само от ръководители, но и от колеги на същото или по-ниско равнище в служебната йерархия. Не на последно място системата за оценка трябва да включи повече обективна информация за работата с клиентите. Затова е важна не само оценката на колегите, но и на клиентите. За целта може да се използва и методът на т.нар. „мним клиент“.

Прави впечатление и големият диапазон между минималния и максималния праг на основните месечни заплати по длъжности. От една страна, това дава възможност за по-голямо диференциране на заплащането, т.е. за по-ефективно използване на заплатите като стимул. В същото време обаче, ако системата за определяне на различните равнища не е ясна и прозрачна, големите диапазони създават възможности за субективизъм и награждаване на личната лоялност към началника вместо към целите на организацията.

Друг недостатък на връзката между текуща оценка и основно възнаграждение е, че тя изглежда свързана с движението на заплатата само в едната посока – нагоре. Не е ефективно при оценка „неприемливо изпълнение“ на служебните задължения на служителя да се присъжда долната граница на възнаграждението за съответната длъжност. По-добре би било в този случай да му се даде възможност или да покрие критериите за заеманата длъжност, или ако не успее и през следващия период, да бъде преназначен на по-ниска длъжност или освободен от работа. Необходимо е да се оптимизира системата на административните и дисциплинарните санкции (този въпрос е разгледан по-подробно в подт. 5.2).

Важен елемент на системата за професионално развитие са процедурите на вътрешния подбор и тяхното ясно регламентиране на принципа на конкурса. Във връзка с това нараства и значението на професионалното обучение и повишаване на квалификацията на служителите. През последните години за тази цел бяха насочени значителни средства по линия на Европейския съюз (туининг проекти) и на Световната банка (заем за създаване на Национална агенция по приходите). Предстоящото присъединяване към ЕС поставя нови изисквания за сътрудничество и оперативно взаимодействие между данъчните администрации на всички оперативни равнища. В неравното състезание с добре организирани международни мрежи за ДДС измами например данъчните служители нямат време за безкрайни йерархични съгласувания. В този контекст езиковото обучение, обмяната на опит и експертиза, директното оперативно взаимодействие трябва да обхванат и най-ниските звена за контрол.

Необходимо е също така да се повиши ефикасността на професионалното обучение и обмяната на опит чрез по-широкото използване на системата за обучение на инструктори. Най-важен в това отношение е подборът на вътрешните инструктори. Професионалният опитът е важен, но не по-малко важна е мотивацията непрекъснато да се усвояват нови знания и умения и особено готовността и способността да се предават тези знания на колегите. От тази гледна точка едва ли най-подходящи са винаги ръководителите. Трябва също да се насърчават самообучението, използването на различни форми на обучение в процеса на работа, наблюдението и оценката на ефекта от обучението, както и обратната връзка на резултатите от тази оценка със системата за текущо оценяване.

Допълнително материално стимулиране

Вместо увеличаване на общото равнище на заплащане съвременните данъчни администрации все повече залагат на потенциала на онази част от възнаграждението, която не е фиксирана и е директно обвързана с индивидуалния принос на отделните служители в разкриването на данъчни измами и в превенцията на корупцията. Стимулирането чрез премии вместо заплати е доста по-гъвкаво и позволява по-точно насочване на ограничения ресурс към служителите с най-голям принос в разкриването и докладването на случаи на укриване на данъци или на корупция. Подобна система до голяма степен преодолява три ограничения на стимулирането чрез промяна на основната заплата: бюджетните ограничения; трудностите в определянето на оптималното антикорупционно равнище на заплатите и проблема със справедливостта на възнагражденията. Освен това тя позволява да се преодолеят уравниловката в заплащането и да се концентрират стимулите в най-важните звена: „Ревизии“, „Оперативен контрол“, „Инспекторат“.

Ефективността на системата за премии обаче до голяма степен зависи от организацията на работните процеси в тези звена. Тя няма да има максимален ефект, ако позволява облагодетелстване на определени служители или фирми чрез подбора и възлагането на ревизиите и проверките или ако тяхното отчитане не е оптимизирано и автоматизирано. Освен това, тъй като разпределението на премията зависи от цялостната оценка на постиженията на служителя, нейната ефективност зависи и от ефективността и прозрачността в системата за УЧР.

Необходимо е да се отдаде заслуженото в тази област на българската данъчна администрация, чиято система за допълнително материално стимулиране (ДМС) в много отношения превъзхожда останалите администрации, а по определеност и прозрачност дори и много системи в частния сектор. Средствата за ДМС се набират и от т.нар. допълнителни приходи. Според Данъчния процесуален кодекс 25 % от допълнително разкритите данъчни задължения постъпват като собствени приходи в данъчната администрация. Това са данъци, такси, лихви и глоби, начислени въз основа на установени нарушения: подценяване на данъчната база, надценяване на дължимия данъчен кредит, завишаване на пренесената загуба от минали години и т.н. Всички те се начисляват на база влязъл в сила данъчен акт. От тях 35 %³⁶ (т.е. 8,75 % от всички допълнителни приходи) се отчисляват за ДМС на служителите от данъчната администрация. При това голяма част остават директно за разпределяне при тези, които са на предния фронт в борбата с данъчните измами и корупционните изкушения: служителите в териториалните данъчни дирекции (ТДД) и данъчните подразделения (ДП). За тях се заделят 90-92 % от допълнително реализираните приходи³⁷, като при ТДД „Големи данъкоплатци“ (ГД) тази част е 30 %. Така отчисленият фонд, който е пряка функция на резултатите в отделните дирекции, се разпределя на квотен принцип между различните отдели и функционални звена, като най-голяма част се насочва за функционалните звена „Ревизии“ (до 76 % при ТДД „Големи данъкоплатци“ и до 36 % при останалите); „Регистрация и обслужване на данъкоплатците“ (24 % при ТДД и 7 % при ГД); „Оперативен контрол“ (15 %) и „Събиране“ (5 % в ТДД и 4 % в ГД)³⁸. Таваните на квотите за някои звена могат да бъдат завишени с 5-10 процентни пункта за сметка на икономии в другите звена.

Освен тези директни отчисления ТДД и ДП получават и допълнителни средства за ДМС по преценка на главния данъчен директор. Те могат да бъдат до 46 % от допълнителните приходи, реализирани в ТДД „Големи данъкоплатци“, и допълват фонда, който се разпределя на квотен принцип. Редно е да се уточни, че ТДД „Големи данъкоплатци“ (ГД) дават около 60 % от всички данъчни приходи, а при оптимизирани работни процеси делът им в собствените приходи би трябвало да е значително по-голям от 60 %.

Като цяло системата за допълнително материално стимулиране е доста балансирана и преимуствено насочена към онези звена, които са в пряк контакт с

³⁶ 60 % от останалите приходи се разпределят за капиталови разходи за подобряване на материалната база и за представително работно облекло за служителите, а 5 % се заделят за добавки към работните заплати на служителите от Министерството на финансите.

³⁷ Останалите 8–10 % се отчисляват за ДМС на служителите и ръководителите в регионалните данъчни дирекции и ГДД.

³⁸ Останалите средства (20 % при ТДД и ДП и 13 % при ГД) се разпределят за премии на ръководителите в ТДД и служителите от останалите функционални отдели и звена: „Методология и обжалване“, „Финансово-счетоводен“, „Правен“, „Административно-стопански“, „Статистика, анализи и прогнози“, „Управление на човешките ресурси“, „Програмно и системно осигуряване“ и т.н.

данъкоплатците и са най-изложени на риск от корупция. Въпреки това има възможности за нейното оптимизиране. Преди всичко 8,75 % е доста скромна част от допълнително разкритите задължения, която едва ли позволява адекватно стимулиране на служителите в онези ТДД и ДП, където потенциалът на приходи е ограничен. Те могат да разчитат най-вече на главния данъчен директор за техния премиален фонд.

На второ място, тази система определено стимулира предимно принудителното събиране. Развитите данъчни администрации все повече разчитат на стимулиране на доброволното изпълнение на данъчните задължения (compliance management), отколкото на административната принуда (enforcement). Накратко тяхната основна цел е не да се „хване данъкоплатецът в нарушение“, а да му се помогне по всички начини да не го прави. Разбира се, основната предпоставка за това е ясна, проста и стабилна нормативна уредба, при създаването на която правомощията на администрацията са доста ограничени. Колкото по-непълна и сложна е уредбата обаче, толкова повече разходите по доброволното ѝ спазване (compliance costs) зависят от администрацията. Сегашната система за ДМС не измерва и не стимулира усилията на ТДД за повишаване на доброволното изпълнение на данъчните задължения. За това има и обективни причини. В сравнение с разкриването на данъчни нарушения отчитането на приноса на отделните звена в повишаването на степента на доброволно изпълнение на данъчните задължения е далеч по-трудно, но не и невъзможно. Съществуват съвременни методи за отчитане степента на доброволното изпълнение на различните видове данъчни задължения и съответния процент укрити данъци (т.нар. compliance gaps), без които днес никоя данъчна администрация не може да оценява своята ефективност. Те навлизат и в практиката на българската данъчна администрация, като е въпрос за информационни ресурси и методология да се прилагат и на равнище ТДД. Освен това дори и при наличния информационен ресурс не е проблем в разпределянето на премиите да се вземат предвид не само принудително събираните данъци, но и изпълнението на плана за приходите. Засега този показател може да бъде взет предвид само от главния данъчен директор при разпределянето на онези до 46 % от допълнителните приходи, реализирани от големите данъкоплатци³⁹.

Накрая, за да има по-силно въздействие, системата за стимулиране чрез премии би могла да бъде по-ясно регламентирана. Сегашната ѝ структура дава възможност поне половината от премиалния фонд да се разпределя от главния данъчен директор между дирекциите или между отделните служители. Това, разбира се, е свързано и с необходимостта да се преразпредели част от принудително събираните приходи от ТДД ГД към останалите дирекции и подразделения. Но това преразпределение би могло да става чрез по-ясни предварително установени критерии, за да може да играе роля на предварителен стимул за редовите служители и за техните ръководители. Не на последно място не е съвсем ясна връзката на системата за разпределение на премиите със системата за индивидуално текущо оценяване. Относителната яснота за това, как се формира премиалният фонд на отделното звено, като че ли се губи и отстъпва място на едноличната преценка на началника, когато този фонд се разпределя между отделните служители.

³⁹ За целта би могло да се използва коефициент, с който се преобразува фондът от допълнително разкрити задължения. Той би могъл да отразява степента на доброволно изпълнение на данъчните задължения в съответната ТДД или най-малко резултатите в изпълнението на плана по приходите.

В заключение, когато се анализира потенциалът на положителните стимули, трябва да се има предвид, че и най-добрата система за УЧР не може да замести добрия и обективен ръководител. Тя обаче може да помогне на лошия, като му даде нужните инструменти за повече отчетност, прозрачност и безпристрастност в организацията. Такава е целта на съвременните техники за подбор, оценка и обучение, които позволяват кариерата и заплащането да бъдат по-тясно обвързани с личния принос на всеки служител в постигането на целите на организацията.

5.2. НАМАЛЯВАНЕ НА НОРМАТИВНИТЕ И ИНСТИТУЦИОНАЛНИТЕ ПРЕДПОСТАВКИ ЗА ДАНЪЧНА КОРУПЦИЯ

Нормативните и институционалните предпоставки за данъчна корупция обхващат както несъвършенства в данъчното, търговското и счетоводното законодателство, така и слабости в организацията на прилагането им от данъчните органи. Те могат да се обособят аналитично в две основни групи, които налагат и два типа антикорупционни мерки: мерки в областта на законодателството и данъчната политика и мерки за превенция на корупцията чрез оптимизиране на работните процеси в администрацията.

Антикорупционните мерки в областта на данъчната политика трябва да се насочат към намаляване на данъчното бреме, опростяване на законите и преодоляване на непълноти и противоречия в тях, които дават възможност за изборително тълкуване и прилагане от страна на администрацията. Мерките задължително обхващат и регламентирането на наказателната отговорност за данъчни нарушения и измами и за участие в корупционни сделки.

Антикорупционните измерения на оптимизирането на работните процеси в администрацията включват ясното определяне и разграничаване на отговорностите на различните равнища и функционални звена и установяването на ясни писмени процедури на комуникация и взаимодействие между тях както по хоризонтала, така и по вертикала; оптимизиране на системата за управление на риска и подбора, възлагането, провеждането и отчитането на ревизиите и проверките и не на последно място, оптимизиране на системата за обжалване. Изключително важно в това отношение е създаването на надеждна система за мониторинг и оценка на степента на доброволното спазване (дела на несъбраните данъци), на ефективността на ревизиите и контрола и на обслужването на данъкоплатците. Основна предпоставка за повишаване на ефективността на работните процеси е свързването им в единна информационна система. Компютризацията сама по себе си обаче не е решение, тя е само средство за оптимизиране на работните процеси, управлението и контрола. Международният, а и родният опит показва, че ако човешкият фактор не е готов за промяната, компютризацията не изгражда автоматично необходимия административен капацитет за противодействие на корупцията.

В следващото изложение се разглеждат пет основни групи мерки срещу данъчните злоупотреби и свързаната с тях корупция. Поради мащаба и относителната тежест на ДДС измамите в данъчната корупция мерките за противодействие в тази област са разгледани отделно.

Намаляване на данъчното бреме

Както вече бе посочено, сред стимулите от страна на търсенето на корупционни услуги водещо значение има равнището на данъчното бреме. За целите на антикорупционната политика важно значение има как се дефинира и съответно се измерва данъчното бреме. Необходимо е да се прави разлика между равнище на данъчното бреме като нормативно установени данъчни ставки и като дял на данъчните приходи в БВП.

Поради политическата си актуалност въпросът за размера на данъчните приходи е сред най-дискусионните в икономиката. Това обаче не е толкова въпрос на данъчната политика *per se*, колкото на цялостната политика на държавни разходи, т.е. до голяма степен е въпрос на обществен избор на политически алтернативи. Ако сред икономистите няма спор, че прекалено високият дял на държавните разходи в БВП спъва възможностите за частни инвестиции и икономически растеж, вярно е също, че от това автоматично не следва обратното, т.е. че колкото по-малък е дялът на данъците в БВП, толкова по-успешно се развива една икономика⁴⁰. Успехът на инвестициите зависи критично от качеството на човешкия капитал, инфраструктурата, науката и технологиите, качеството на административните услуги и т.н. – области, в които публичният сектор има своите водещи отговорности. Накратко бизнесът плаща данъци не за да помогне на държавата или на бедните, а за да помогне и на себе си. В демократичните общества равнището и структурата на държавните разходи са част от важен за бизнеса обществен договор между гражданите и избраните управляващи за размера и качеството на публичните блага и услуги, които държавата предоставя. Данъците са инструмент за осъществяване на този обществен договор, а не крайна цел.

Ето защо експертните модели на данъчната политика имат за цел не да заместят или предопределят обществения избор, а да го реализират с цената на най-малко загуби на икономическа ефективност и пазарни изкривявания. В контекста на корупцията в данъчната администрация въпросът за намаляване на данъчното бреме се свежда до намаляване на данъчните ставки. Те са основният стимул за укриване на данъци и произтичащите корупционни действия. Оптималният размер на държавата (измерен като дял на публичните разходи в БВП) е въпрос на политически избор на обществото. Дори когато е предмет на експертна икономическа дискусия, той е в сферата на управлението на държавните разходи. Що се отнася до данъчната политика, по принцип намаляването на данъците означава да се намалят ставките, без да се засягат фискалните цели. На жаргона на икономистите това обикновено означава мерките на данъчната политика да бъдат неутрални към държавните разходи. С други думи, фискалните загуби от намаляване на данъчните ставки трябва да се компенсират или с разширяване на данъчната основа, като се намалят различните данъчни облекчения и изключения, или с повишена събираемост, или в по-дългосрочна перспектива от икономически растеж и повишени данъчни приходи.

⁴⁰ Показателно е, че допреди няколко години авторитетните годишни класации на конкурентоспособността на икономиките *Global Competitiveness Report* на Световния икономически форум в Давос използваша показателя дял на държавните разходи в БВП. С разширяването на обхвата на класацията в третия свят се оказва, че някои от най-бедните и неконкурентни икономики от Африка имат доста ниски равнища на данъчните приходи като дял от БВП, но остават в дъното на таблицата по темпове на растеж и средни доходи на глава от населението. Ето защо този компонент на индексите на конкурентоспособността беше изоставен.

През последните години преките данъци в България бяха значително намалени. Ставката върху корпоративните доходи падна от 32,5 % през 1999 г. до 15 % през 2005 г. Ставките върху доходите на физическите лица (които се прилагат и към доходите на едноличните търговци и самонаетите) паднаха от скала 20 %–40 % (минимална – максимална ставка) през 1999 г. до 10 %–24 % през 2005 г. (Таблица 13).

Таблица 13. Подоходно облагане в България през периода 1999 – 2005 г.

	Корпоративен данък ^а			Облагане на личните доходи					
	централен	местен	общо ^б	ставка	таван ^в				
1999	25	10	32,5	ставка	0	20	26	32	40
	20	10	28,0	таван ^в	900	1200	4200	15600	
2000	20	10	28,0	ставка	0	20	26	32	40
	15	10	23,5	таван ^в	960	1380	4560	16800	
2001	15	10	23,5	ставка	0	20	26	32	38
				таван ^в	1200	1620	4800	16800	
2002	15	10	23,5	ставка	0	18	24	28	29
				таван ^в	1320	1680	4800	12000	
2003		23,5		ставка	0	15	22	26	29
				таван ^в	1320	1800	3000	7200	
2004		19,5		ставка	0	12	22	26	29
				таван ^в	1440	1800	3000	7200	
2005		15		ставка	0	10	20	22	24
				таван ^в	1560	1800	3000	7200	

^а До 2000 г. за предприятия с финансов резултат под 50 хил. лв. се прилагаше по-ниска ставка.

^б Местен + (100-местен) x централен.

^в Таваните на годишните доходни етажи в лв., в които се прилага съответната ставка по скалата за облагане на доходите на физическите лица.

Източник: Pashev (2005).

Това сериозно намаляване на подоходните данъци обаче не доведе до повишаване на доброволното изпълнение на данъчните задължения. Причините до голяма степен са в прекомерната данъчна тежест на задължителните социални осигуровки. Те са силен стимул за работодателите да укриват разходи за труд⁴¹. От една страна, тази реакция на работодателите подкопава данъчната основа на личните доходи. За разлика от развитите страни данъците върху доходите от заплати се удържат и превеждат от работодателя в пълен размер. Ако нямат друг източник на доход, физическите лица не са длъжни да декларират своите доходи и данъчни задължения. Така те не могат да укриват данъци, но не могат и да платят данъци върху реалните си доходи, ако работодателят ги осигурява на заплата под реалната.

От друга страна, осигуряването върху заплати под реалните поставя фирмите пред необходимостта да укриват обороти, т.е. да поддържат „черни каси“ за обслужване на нерегистрирани възнаграждения. По този начин се подкопава и данъчната основа на бизнес доходите⁴².

⁴¹ Вж. ЦИД (2004).

⁴² Под бизнес доходи тук се разбира не само корпоративните доходи, но и доходите от предприемачество на физическите лица (ЕТ), чиято данъчна основа също се определя по ЗКПО.

При тези условия значителното намаляване на ставките по подоходните данъци не води до съществено повишаване степента на доброволното изпълнение на съответните данъчни задължения. Размерът на укривания доход е резултат преди всичко от укриването на разходите за труд, а не толкова на ставките по подоходните данъци. При облагането на доходите от заплати събираемостта зависи преди всичко от стремежа на работодателя или самонаетия да намали до минимум дължимите социални осигуровки. При облагането на доходите от стопанска дейност събираемостта отново зависи от нуждите на фирмите да поддържат „черни каси“, за да заплащат възнаграждения на наетите извън официалните ведомости. Оттам следват необходимостта от водене на двойно счетоводство и възможностите за корупционен натиск и в двете посоки. Ето защо намаляването на осигурителната тежест е мярката с най-голям антикорупционен потенциал в краткосрочна перспектива.

Намаляване на предпоставките за произволно и избирателно прилагане на законите от администрацията

През последните години данъчното и счетоводното законодателство непрекъснато бяха променяни в съответствие с изискванията на прехода и присъединяването към ЕС. Това интензивно и често разнопосочно нормотворчество много рядко бе съобразено с реалния административен капацитет за прилагане и за вътрешен контрол. В резултат се получиха непълноти и несъответствия както между различните закони, така и между волята на законодателя и практическото прилагане на закона. За фирмите пък стана изключително трудно да знаят своите права и задължения и съответно да планират своите дейности. Това създаде благоприятна почва за субективно и избирателно прилагане на законите от администрацията (т.нар. административна дискреция) и съответно за бизнес операции „отвъд ръба на закона“, още повече, че последният не е ясно очертан. Всичко това представлява идеална хранителна среда за разпространение на данъчна корупция.

Вече бе отбелязано, че „черните каси“ обслужват преди всичко нерегистрираното заплащане на труд с цел укриване на осигуровки. В дълбочинни интервюта и фокус групи счетоводители споделят, че непълноти или прекалени изисквания на счетоводното законодателство също са силен стимул за поддържането на „черни каси“⁴³. Понякога реални бизнес разходи могат да не бъдат признати от контролния орган. В други случаи документалното отчитане на дребни разходи може да е по-скъпо и несигурно, отколкото плащането им от „черна каса“. За разлика от много други страни българското счетоводно законодателство например не признава фискален бон без фактура. Това означава, че много фирми, които не могат да генерират електронни фактури, трябва да издават написани на ръка фактури. Преобладаващата практика е те да отказват фактури за дребни суми, а да издават само касови бележки. В този смисъл би могло да се помисли за признаването на електронните касови бележки под определена сума. Тази мярка не само би ограничила до известна степен безотчетните бизнес разходи и необходимостта от „черни каси“, но би увеличила натиска от клиентите за регистрирането на обороти от търговците.

⁴³ Както счетоводители споделят в дълбочинни интервюта за нуждата и размера на „черните каси“: „Черните каси се налагат за реални разходи, които обаче поради изисквания за първични счетоводни документи и за най-дребните разходи данъчните няма да признаят. Ние не знаем какви са точно разходите ни, преди данъчният да дойде и да каже какво признава и какво не. Затова и не можем без „черни каси.“

Казус

Ново ООД, нерегистрирано по ДДС, закупува машини и ги включва в данъчния си амортизационен план с ДДС. След една година дружеството се регистрира по ДДС и ползва право на данъчен кредит по реда на чл. 68 от ЗДДС за наличните активи. Според чл. 22 ал. 9 от ЗКПО дружеството няма право да променя данъчния си амортизационен план. По този начин то ползва предимствата на понисък корпоративен данък поради включването на ДДС в амортизируемата сума и правото на данъчен кредит по ЗДДС. Решението на контролния орган може да промени значително финансовия резултат на фирмата и следователно дължимия корпоративен данък. Няма становище на ГДД по подобен въпрос. Количеството дължим данък до голяма степен зависи от усмотрението на контролния орган.

Най-сериозни са проблемите със ЗКПО и ЗДДС. Многобройните изменения и допълнения ги правят все по-сложни за разбиране и съответно прилагане, включително и за специалисти. Тълкуването им става все по-трудно и води до субективното им прилагане. Сигурен показател за растящата сложност на данъчното законодателство е все по-големият брой инструкции и становища, които отдел „Методология и обжалване“ на ГДД издава. По време на ревизии данъчните служители се съобразяват с указанията, дадени от ГДД по определени казуси. Когато няма становище на ГДД, тогава действат субективно, макар че имат право да поискат тълкуване или мнение от ГДД. В практиката има случаи, когато един и същ данъчен казус се решава по различен начин от различни данъчни служби, а понякога и от различни служители на една и съща данъчна служба.

Размерът на административната дискреция и на злоупотребите с нея с цел корупция са в пряка зависимост от два основни въпроса на данъчната политика и администрация. Първият е въпросът за участието на администрацията в определянето на правилата на играта. Реален е рискът, когато администрацията пише правилата на играта, да ги пише така, че да минимизира възможностите за атакуване на нейните решения, за контрол и отчетност, т.е. да си остави максимална свобода в прилагането на закона. В този смисъл са разбираеми подозренията на бизнеса към участието на администрацията в определянето на правилата⁴⁴. Прекалената административна свобода в прилагането на закона едва ли е най-добрата гаранция, че волята на законодателя ще бъде изпълнена.

От друга страна обаче това едва ли означава, че администрацията не трябва да поеме своята отговорност за приложимостта на нормативната уредба. Опитите да се отдели данъчната администрация от данъчната политика могат да бъдат също толкова вредни, колкото и да се повери правенето на политиката изцяло на администрацията. Всъщност една от грешките, които през последните години се признават в литературата за данъчните реформи на прехода, е, че почти във всички страни промяната на нормативната уредба, особено чрез директно възприемане на законодателството на развитите данъчни администрации, не бе съобразена с наличния административен капацитет и съответно подкрепена с адекватни мерки за повишаването му⁴⁵.

⁴⁴ Този въпрос бе поставен в подт. 1.1 в контекста на „голямата“ данъчна корупция, определена тук като данъчен клиентелизъм. За становището на представители на бизнеса (БИБА напр.) вж. в-к „Капитал“, бр. 23, 11–17 юни 2005.

⁴⁵ Вж. например Martínez-Vazquez and McNab (2000) и цитираната там литература.

България е ярък пример в това отношение. Работата по създаване на модерна администрация с модерно оборудване и организация на работните процеси, която да е способна да прилага новото данъчно законодателство, на практика започна едва в рамките на проекта за създаване на обединена агенция по приходите през 2003 г., т.е. около 10 години след началото на въвеждането на новите данъчни закони. Ефективността на данъчната система и качеството на бизнес средата обаче зависят повече от точното и еднакво прилагане на законите, отколкото от тяхното качество и съответствие със законодателството в напредналите държави. С други думи, ако не се прилага добре, и най-добрият закон е по-лош от не толкова модерен, но по-добре прилаган закон.

Българската нормативна уредба и особено практическото ѝ прилагане показват известна непоследователност по отношение на данъчното законодателство. От една страна, нормативните гаранции за оценяване на приложимостта на законите както в процеса на неговото изготвяне, така и след неговото приемане с цел оптимизирането на приетите актове се съдържат в Закона за нормативните актове (чл. 2а) и в Указ 883 за неговото прилагане (чл. 14, ал. 2 т. 3 и чл. 53–56). Според член 2а на ЗНА (в сила от края на 2003 г. във връзка с влизането в сила на ЗОПАРКСД) лицата, за които възникват задължения или ограничения по силата на нов нормативен акт, би трябвало да се уведомят предварително, като им е дадена възможност до един месец да представят предложения и възражения до съответния компетентен орган. По силата на този закон данъчната администрация има възможност да направи предложения или възражения, ако промени в данъчните закони са изготвени без нейното участие.

В същото време обаче е налице известна свръхчувствителност към участието на администрацията в предварителната оценка на въздействието (regulatory impact assessment). Показателно в този смисъл е обявяването за противоконституционен на член 8 от ДПК. Той изисква предложенията за законодателни промени, отнасящи се до данъчната политика или засягащи дейността на данъчната администрация, да се придружават от оценка на МФ за ефекта върху приходите и становище на данъчната администрация за ефективността по администрирането на данъците. Основанията са, че приемането на законопроекта може да бъде осуетено от пасивна съпротива от страна на администрацията и така да се наруши принципът на разделение на властите. От друга страна обаче решението лишава законодателя от важна преценка на приложимостта на закона и от възможност да се ангажира администрацията в неговото изпълнение. Ето защо вместо да се освобождава администрацията от този ангажимент, би било желателно да се включат законодателни гаранции срещу риска от пасивна съпротива. С други думи, неспазването на задълженията на администрацията в нормотворческия процес не бива да води до блокиране на процеса, а до отговорности за администрацията. Това би помогнало редица проблеми за прилагането на законите да бъдат предвидени и преодолени още при подготовката им.

Задължително условие за това е администрацията да бъде готова за тази отговорност. С други думи, естественият стремеж да се осигури по-голяма свобода в административното производство трябва да отстъпи на целите да се повишат ефикасността и ефективността на събирането и да се намалят разходите на фирмите по изпълнение на данъчните им задължения.

Първостепенно значение в тази насока има оптимизирането на административната структура за подкрепа на политиката. Според принципа на субсидиарността колкото по-близо са административните структури, които отговарят за данъчното законодателство до структурите, които трябва да го прилагат и до данъкоплатците, толкова по-добре и за законодателството, и за данъкоплатците. Това прави данъчната администрация по-отговорна за изпълнението на законите. В момента съществуват два центъра за анализ и подкрепа на законодателната дейност: „Данъчна политика“ в МФ и съответните звена в ГДД и бъдещата НАП. Това изисква координиране и съгласуване между администрациите и създава възможности за прехвърляне и размиване на отговорностите. Освен това съществува реален риск, ако самият закон е правен, без да ангажира в достатъчна степен данъчната администрация, вторичното законодателство и становищата и инструкциите по конкретни казуси, които администрацията изготвя, да се отклоняват в по-голяма степен от първоначалната воля на законодателя⁴⁶. Оттам се създават несъответствията и противоречията в данъчното законодателство. Разбира се, данъчната администрация трябва да носи пълната отговорност за това нормативните промени да съответстват на политическите ангажименти на управляващите пред избирателите и пред ЕС, както и да бъдат подкрепени с оценка на ефекта. За това обаче едва ли е необходима допълнителна висшестояща административна структура в МФ.

Несъмнено подобряването на законите и правилниците за тяхното прилагане едва ли могат да елиминират необходимостта от преценка на прилагания орган. Пазарната действителност винаги се развива по-бързо от законодателството и винаги ще има казуси, за които законът не може да се приложи еднозначно. Тази преценка трябва да бъде в максимална степен обективна и да отговаря на замисъла на закона. От първостепенна важност е какви указания и становища по прилагането на законите издава ГДД и как те се прилагат от администрацията. Тази дейност влиза във функциите на отдел „Методология и обжалване“. Необходимо е дейността да се оптимизира по посока на по-нататъшното ѝ централизиране, както и на усъвършенстване на регистъра и огласяването на издадените становища. Това ще помогне да се унифицира административната практика и да се намалят възможностите за злоупотреби с непълнотите в нормативната уредба.

Така или иначе елементите на неопределеност и непълноти в нормативната уредба могат да се намалят, но не и да се елиминират. Ето защо от гледна точка на ограничаване на нормативните и институционалните възможности за оказване на корупционен натиск първостепенна важност придобива оптимизирането на системата на обжалване на данъчното производство и свързаната с нея система за вътрешен контрол. Сега действащата практика е насочена към разкриване на нарушения, а не към установяване на обективната истина, какъвто е смисълът на закона⁴⁷. Съответно има определена асиметрия в ползите на контролния орган, ако открие нарушение и получи подкуп, за да не го регистрира и санкционира, и

⁴⁶ Пресен пример в данъчното нормотворчество е въведеното със ЗКПО през 2004 г. данъчно облекчение за инвестиции в районите с висока безработица, което след като прилаганото законодателство бе задействано през ноември, считано от 1 януари, на практика отне тази привилегия за много предприемачи.

⁴⁷ Член 10 на ДПК задължава данъчните органи и публичният изпълнител да изясняват в данъчното производство всички факти и обстоятелства, свързани със законосъобразното установяване на публичните вземания, *включително водещи до намаляването или отпадането им* (курсивът мой – К.П.).

отговорността му, ако е приложил неправилно законодателството и по този начин е ощетил търговеца. Това налага по-нататъшно балансиране на ДПК по отношение на индивидуалните санкции, ако контролният орган с действието или бездействието си е ощетил данькоплатеца.

Подобряване на обслужването на данькоплатците

Наред с прякото данъчно бреме, което се определя от данъчната база и данъчните ставки, данькоплатците понасят и административната цена на доброволното изпълнение на данъчните задължения. Тя се измерва с времето на счетоводния и ръководния персонал за запознаване с нормативната уредба, за деклариране и внасяне на данъчните задължения, за обслужване на контролно-ревизионната дейност на администрацията и т.н.⁴⁸ Както дискутираните вече пропуски и несъвършенства в законодателството, така и слабости в обслужването на данькоплатците могат да направят тези разходи доста високи. Прекомерните разходи за доброволното спазване на данъчното законодателство са основен източник на корупция за преференциално обслужване. Нещо повече, тежестта на добросъвестното изпълнение на данъчните задължения е регресивна, т.е. по-малките фирми понасят по-големи разходи като процент от техния доход⁴⁹. Ето защо при малкия бизнес бремето на добросъвестното спазване на закона е силен стимул и за скриване на обороти и опериране в сенчестата икономика. Така или иначе, бюрократичното бреме на данъчното облагане е важен фактор за заобикалянето на правилата и оттам за разпространение на данъчната корупция.

Прекомерните разходи за доброволно изпълнение на данъчните и осигурителните задължения е резултат преди всичко на разгледаните в предходното изложение противоречия и непълноти в законодателството, които затрудняват разбирането му от данькоплатците и създават възможности за нееднаквото прилагане на закона. Заедно с нормативните несъвършенства обаче прекомерните разходи на бизнеса по изпълнението на данъчните задължения в немалка степен са свързани и с недоброто обслужване на данькоплатците.

Основните инструменти за намаляване на корупцията при обслужването на данькоплатците са два. Първият е намаляването на преките лични контакти между клиент и обслужващ служител. Вторият е приемането на „стандарты за услуги“, т.е. за времето за изпълнение на различните услуги.

Най-ефективният път за намаляване на възможностите за корупционно взаимодействие е разширяването на електронните и интернет базираните услуги. Те увеличават ефективността на труда на служителите, ограничават опашките и прекия контакт на клиентите с администрацията. Електронните услуги обаче не могат да заместят изцяло личното обслужване на данькоплатците в средносрочна перспектива. По една или друга причина този вид обслужване ще остане преобладаващ. Ето защо е необходимо да се намалят предпоставките за корупция преди всичко при неелектронното обслужване на данькоплатците. Основните инструменти за това са обслужването на едно гише и регламентирането на времето за обслужване.

⁴⁸ Вж. Sanford (1989, pp. 3–23) за разходите на частния сектор (compliance cost) и публичния сектор (administrative costs) по събирането на данъците.

⁴⁹ Вж. по-подробно в Pashev (2005).

В българската административна практика принципът за „обслужване на едно гише“ отскоро си пробива път и в много случаи се свежда просто до „една опашка.“ Това невинаги означава, че се намалява времето за чакане. Антикорупционният ефект идва главно от обособяването на фронт-офис и бек-офис, т.е. от отделянето на данькоплатеца от чиновниците, от които зависят времето и качеството на извършената услуга. Така дори при неелектронните услуги се намаляват прекият контакт и възможностите за корупционен натиск и в двете посоки. Това не означава, че подкупите ще изчезнат, но те вече по-трудно се договарят на четири очи, предполагат участие или пасивно съдействие от по-широк кръг служители и най-вероятно участие на мениджърско равнище. Така честотата и разпространението на корупцията донякъде ще бъдат ограничени.

Вторият инструмент, обуславящ ефективността на електронните услуги и обслужването на едно гише, е регламентирането на времето за различните услуги чрез т.нар. „стандарт за услуги“. В приетите в данъчната администрация *Етични норми за поведение* има раздел „Стандарти за обслужване на клиентите“. Вместо стандарти на обслужване обаче той съдържа общи принципи на обслужване: равнопоставеност при прилагането на закона, уважение на правата на данькоплатците, задължение за добросъвестно и компетентно отговаряне на запитвания, забрана за злоупотреби и оказване на натиск и т.н. Без да се омаловажава тяхното значение, трябва да се каже, че те не могат да заместят стандартите за време и качество на обслужването. В страните с развити данъчни администрации те са кодифицирани в т.нар. *Харта за правата и задълженията на данькоплатеца* и съдържа насрещни задължения и за двете страни⁵⁰. Стандартите регламентирането преди всичко времето, за което се извършва дадена услуга. Наистина някои срокове за различните услуги са регламентирането в ДПК, но това са крайни срокове. Стандартите превъзхождат регулациите с това, че задават качеството, което администрацията се опитва да постигне, т.е. желателно е сроковете за обслужване да са по-къси от регламентираните в закона срокове, свързани с административната отговорност. Второ, за разлика от регулациите стандартите са обект на мониторинг и оценка и позволяват разпределяне на отговорностите и идентифициране на натовареността на различните звена по веригата за предписването на съответни коригиращи мерки. Освен това те позволяват да се регламентирането и различни класове услуги: обикновена, бърза и експресна и т.н. Това значително би ограничило възможностите за „специално“ обслужване срещу нерегламентирано заплащане или „материална благодарност“. Нещо повече, то ще намали корупционния натиск от страна на клиентите. При липсата на стандарти клиентите често са готови да платят „превантивно“, за да не ги бавят, или когато неоснователно подозират, че ги бавят, за да ги „изнудват“. Регламентирането и прозрачността при отчитането на стандартите намаляват силата на тези мотиви от страна на бизнеса. Разбира се, най-важната предпоставка за ефективното въвеждане и мониторинг на стандартите е наличието на модерна информационна система на обслужване. Тя не само повишава производителността на труда на служителите и съкращава необходимото време, но позволява електронно управление и наблюдение на преписките и съответно на времето на задържане в различните служби.

Важен в това отношение е и въпросът за технологичната осигуреност на обслужването на данькоплатците. Компютризацията на работните процеси трябва

⁵⁰ Вж. OECD 2003, Пашев (2004, с. 93–96).

да води до намаляване на изискването за справки и формуляри на книжни носители. Когато съвременните информационни системи не намаляват изискванията за лично представяне на отчети и справки на хартия, те на практика увеличават разходите и на бизнеса, и на данъчната администрация. Пример за това е информационната система на НОИ. След проект за реформа в НОИ сега всеки осигурен може да види онлайн здравноосигурителния си статус. Освен това всеки получава по пощата разпечатка за реално внесените осигурителни вноски веднъж годишно. Това удобство е резултат от сериозни инвестиции в модерна операционна система с цената на голям заем от Световната банка и на значителни ежесечни разходи за бизнеса за представяне на справките за възнагражденията и начислените и преведени осигуровки⁵¹. Всичко това обаче на практика обслужва само администрацията, а не клиентите на НОИ. Изрично е посочено, че информацията в сървърите на НОИ не служи за доказване на осигурителните права на осигурените. Осигурителен стаж се удостоверява само с осигурителна книжка или формуляри УП-2 и УП-3, издадени от работодателя. Така въпреки електронната база данни трябва да се заверяват книжки и да се издават формуляри от работодателите, за да могат осигурените да ползват правата си. Нещо повече, при разминаване между електронните отчети за внесени осигуровки и издадени документи за осигурителен стаж инспекторите на НОИ не заверяват осигурителния стаж. Така не само се обезсмислят разходите за информационната система и за електронните отчети на работодателите, но на практика осигурените носят отговорност за спазването на осигурителните задължения от техните работодатели. Този пример илюстрира, че модерните технологии не могат да доведат до съществена промяна, ако не са съпроводени с промяна на организацията на работните процеси от администриране към обслужване на клиенти. Новата обединена приходна администрация, която ще включи и НОИ, трябва да избегне инерцията на администрирането и да използва възможностите на информационната система именно за по-добро обслужване на данъкоплатците.

Контролно-ревизионната дейност

Както вече бе посочено, в повечето случаи корупцията в данъчната администрация е свързана с укриването на данъци и съзнателните данъчни нарушения. Според класическата теория мотивацията на данъкоплатците да укриват данъци е толкова по-голяма, колкото по-големи са очакваните ползи от укриването спрямо евентуалните загуби, в случай че измамата бъде разкрита и наказана⁵². В този контекст укриването на данъци е толкова по-вероятно, колкото по-малка е степента на разкриване и строгостта на наказанието. Тези два параметъра на принудителното прилагане на закона са разгледани в тази и следващата подточка.

Сегашната организация на контролно-ревизионната дейност е ориентирана повече към увеличаване на тежестта и обхвата на контрола, отколкото към оптимизиране на селекцията на фирмите за ревизия чрез използване на съвременни техники за

⁵¹ За фирмите, които по една или друга причина не ползват електронен подпис, това означава чакане на опашки за представяне на дискетите в НОИ.

⁵² Класическият модел на Alingham and Sandmo (1972) е за укриване на доход. За преглед на многобройните разширения на теорията и на емпиричните изследвания вж. Sandmo (2004), Cowell (2004). За практическото значение на теорията за укриване на данъци в контекста на българската данъчна администрация вж. Пашев (2005).

оценка на риска. „Затягането“ на контрола разчита, първо, на увеличаване на изискванията и обема на редовните месечни отчети, формуляри и справки, т.е. на т.нар. превантивен контрол. Редовно представяните от фирмите месечни документи са данъчни отчети (ДДС, акцизи) и декларации. В декларациите се декларират вноските за пенсионно и здравно осигуряване, за трудова злополука, за фонд „Гарантиране вземания на работниците при несъстоятелност на работодателя“, за данък общ доход и др. Декларират се и поименно сумите, върху които за месеца са осигурени работниците и служителите от съответното предприятие – данъчен субект.

Основният инструмент на повишаване на събираемостта на данъците остава разширяването на покритието и количеството (честота и продължителност) на ревизиите и оперативния контрол. Оперативният контрол от страна на данъчните и осигурителните органи би трябвало да включва проверка на съответствието между декларираните данни и постъпилите суми по платежни нареждания (последните са около 10 на брой ежемесечно за всяко предприятие – данъчен субект). Очевидно е, че тази проверка е изключително трудна и физически невъзможна. Затова текущият оперативен контрол може да се прави само при наличие на единна информационна програма, която автоматично да прави „засичането“ между декларираните обстоятелства и платените суми. Ясно е обаче, че подобен софтуер изисква и допълнителен административен капацитет за въвеждане на информацията.

В резултат оперативният контрол до голяма степен е оставен на личната преценка на служителя. Данните от социологически проучвания сред предприемачите свидетелстват за чести и продължителни ревизии и проверки от данъчната и осигурителната администрация⁵³. В комбинация с недостатъчно ефективната система на вътрешен контрол и отчетност този екстензивен и произволен контрол създава широки възможности за корупционен натиск. От гледна точка на административната ефикасност разходите на един допълнително събран лев приход са далеч над оптималните.

Натрупан е известен положителен опит по насочване на контролно-ревизионната дейност към фрапиращи случаи на несъответствие между имуществото на данъкоплатците и декларираните от тях доходи. По данни на данъчната администрация през 2003 г. с ревизионни актове са завършили 62 проверки на физически лица, като средният укрит доход, установен от една ревизия, възлиза на около 220 хил. лв. До средата на 2004 г. са съставени нови 62 акта, които регистрират деклариране на средно 14 % от реалните доходи. Ако ревизионните актове издържат теста на административното и съдебното обжалване, това може да бъде ефективен лост за ограничаване на укриването на данъци и свързаната с него корупция.

Разбира се, тези големи по размери измами са невъзможни без помощта на съответно облагодетелствани служители. Ето защо трябва да се оптимизират работните процедури по оценката на риска и селекцията, възлагането и отчитането на ревизиите и проверките. Особено важни са антикорупционните компоненти на тази дейност. Необходимо е да се приложат съвременни техники на оценка за корупционния риск и разследване на сигналите за корупция.

Важно в тази насока е сформирването на екипите за контролно-ревизионната дейност. Информацията от социологическите проучвания на бизнеса показва, че

⁵³ Вж. Витоша Рисьрч (2004 в) и FIAS (2004).

преобладават проверките от един служител. Всъщност няма изрично нормативно изискване за работа в екип при проверките и ревизиите. Практиката показва, че при данъчните проверки преобладават индивидуалните посещения. При ревизиите по принцип се изпраща екип, но на практика документалната проверка се извършва само от единия служител, въпреки че ревизионният акт носи подписите на двамата ревизори. Освен това сформирването на постоянни двойки от ревизори също улеснява установяването на корупционни практики. Във връзка с това са необходими мерки за оптимизирането на процеса за насочване, възлагане и отчитане на контролно-ревизионната дейност в следните пет насоки:

- а) ограничаване на възможностите за тенденциозно насочване на ревизиите и оперативния контрол чрез високотехнологична система за оценка на риска;
- б) оптимизиране на системата за отчетност на ревизиите и проверките;
- в) ротация в контролно-ревизорските екипи, за да се попречи на установяване на корупционни връзки и методи за корупционен натиск вътре в екипите;
- г) ротация на ревизорите по региони и отрасли, за да се попречи на установяването на корупционни връзки между екипите и бизнеса;
- д) създаване на ефективна система за наблюдение на индивидуалната ефективност на контролно-ревизионната дейност.

Индикаторите за индивидуална ефективност са от изключително значение за повишаването на ефективността на контролно-ревизионната дейност. Когато индивидуалните показатели за направени проверки спрямо брой и стойност на разкритите нарушения показват ниска ефективност, причините са или в системата за анализ на риска, или в професионалната етика на служителя. И в двата случая този резултат трябва да води до повишено внимание към работата на съответния служител от страна на непосредствения ръководител и на звеното за вътрешен контрол. Показателите за ниска индивидуална ефективност, разбира се, не означават задължително, че съответният служител е корумпиран. Въпреки това те могат да подпомогнат ръководителя при сформирване на екипите и решенията за ротация, както и при допълнителното материално стимулиране. Оценката на индивидуалната ефективност при ревизиите и оперативния контрол зависи от възможностите на информационната система за управление и от наличието на добре разработени процедури за насочване и отчитане на ревизиите.

Наистина потенциалът на която и да е от тези пет групи от мерки може да се окаже ограничен. Корупционните практики бързо могат да преминават в новите екипи или между служителите и техните нови клиенти, а показателите за индивидуална ефективност едва ли могат да се използват за реални действия срещу корумпирани служители. Трябва да се има предвид обаче, че тези мерки не изискват никакви съществени разходи. Става въпрос за оптимизиране на организацията на работните процеси, като се използват по-пълно възможностите на новата информационна система на бъдещата Национална агенция по приходите. Ето защо антикорупционният им ефект не е за пренебрегване – особено в сравнение с разходите за постигането му.

В този смисъл важно значение имат декларирането на личното имущество на данъчните служители и съпоставянето му със семейните доходи. Достъпът до иму-

ществения регистър естествено трябва да е регламентиран и да гарантира защитата на личните данни и правата на личността.

Ясно е, че ефективността и на най-добрата система за анализ на корупционния риск особено много зависи от степента на подкрепа от изрядните данъкоплатци. От една страна, трябва да се създадат по-добри предпоставки за сигнализиране на случаи на корупционен натиск. Подобна е целта на разкритите през 2004 – 2005 г. от МФ и ГДД горещи линии за сигнали за корупция от гражданите. Когато обаче данъкоплатецът също е облагодетелстван, както е в повечето случаи на корупция при данъчни нарушения, трябва да се търсят алтернативни методи.

Много добри резултати могат да се постигнат по линия на сътрудничеството на данъчната администрация с браншовите организации на бизнеса. Добросъвестните платци са най-ощетени от нелоялна конкуренция. Те имат най-добра представа за това, какво става на техния пазар, поради което могат да насочват данъчните към потенциално рискови области и мрежи. Въпреки това сътрудничеството между администрацията и браншовите организации за оптимизиране на системата за контрол остава по-скоро в сферата на теорията, отколкото на практиката. Необходимо е да се изучи и оцени приложимостта на чуждия опит в алтернативните форми на контрол: превантивен контрол по време на административното производство чрез включването в него на вътрешни или външни антикорупционни одитори, корупционен мониторинг и др.

Не на последно място системата за разкриване и доказване на данъчни нарушения и данъчна корупция страда от ангажирането на много административни структури с недостатъчна координация между тях. Така например вътрешният контрол е възложен на функционалното звено „Инспекторат“ в данъчната администрация и на Агенцията за държавен вътрешен финансов контрол (АДВФК) към МФ, а в митниците – на „Инспекторат“ и на „Митническо разследване и разузнаване“ (с помощта през последните години на британските консултанти от Crown Agents). Освен това отговорности по превенцията на измамите и корупцията имат и Агенцията за финансово разузнаване (АФР), Икономическа полиция, НСБОП, НСС. През 2004 г. в НС бе внесен и законопроект за създаване на Бюро за фискални разследвания (т.нар. Данъчна полиция към МФ). Въпреки че повечето от тези структури са към Министерството на финансите и МВР, обменът на информация и координацията между тях остават най-слабото звено в институционалната инфраструктура на противодействието на данъчните нарушения и свързаната с тях корупция. Административният опит показва, че създаването на нови „координационни“ структури едва ли е достатъчно за преодоляването на ведомствения изолационизъм, ако те не работят за създаване на работни контакти на всички оперативни равнища. Освен това едва ли винаги неефективността на действащите структури може да се преодолее чрез заместването им с нови, ако това не води до нови, по-резултатни методи на разследване, контрол и отчетност. Необходима е оценка на целите, ефективността и ефикасността на действащите структури, като на тази основа се предприемат мерки за окрупняването и рационализирането на звената, които се занимават с превенция и разследване на данъчни измами. Направените фискални икономии могат да се пренасочат за материално стимулиране на служителите в данъчната, осигурителната и митническата администрация.

Ефективност на принудителното изпълнение и санкциите

В контекста на корупцията по повод данъчни нарушения ефективността на принудителното изпълнение е важен фактор в решението на данъкоплатеца да наруши закона. При равни други условия, вкл. определена ефективност на контролно-ревизионната дейност, склонността към укриване на данъчни задължения е толкова по-голяма, колкото по-бавно и неефективно е принудителното им събиране и прилагането на санкциите за укриване.

В сега действащата данъчна практика отговорността за принудителното събиране на установените с данъчно-ревизионен акт задължения е във функционалните звена „Събиране“ на данъчната администрация. Съгласно счетоводните стандарти едно вземане се третира като трудносъбираемо при забава над 3 месеца и като несъбираемо – при забава над 6 месеца. Тази класификация е възприета и в данъчната администрация. Същевременно според ДПК (чл. 146) несъбраните вземания се прехвърлят на публичния изпълнител – Агенцията за държавни вземания – след 12 месеца. Този срок започва да тече от изтичане на срока за доброволно изпълнение, който е 14 дни от връчването на акта. Като цяло системата е бавна и тромава, с прекомерни възможности за обжалване и протакане на производството. Това също създава предпоставки за подкупи и злоупотреба с правомощия⁵⁴.

Необходимо е да се помисли за оптимизиране на системата за принудително събиране в посока на по-пълно съответствие между счетоводни стандарти и данъчна практика и разпределяне на отговорностите между данъчна администрация и публичен изпълнител. ДПК (чл. 106, 241) дава достатъчно правомощия на данъчните органи за принудително изпълнение. Публичният изпълнител има един допълнителен инструмент – производство по несъстоятелност на длъжника. Главната тежест и отговорност по събирането би трябвало да падне върху данъчната администрация. Гаранцията за това обаче едва ли е дългият срок от 12 месеца, преди преписката да премине в публичния изпълнител. Този срок би могъл да се намали наполовина, като в същото време се оптимизират наблюдението и оценката на ефективността на принудителното събиране в данъчната администрация. Големият дял несъбираеми вземания, прехвърлени на публичния изпълнител, свидетелстват за неефективна данъчна администрация. От тази гледна точка би трябвало внимателно да се обсъди идеята за евентуалното включване на Агенцията за държавни вземания в бъдещата Националната агенция по приходите. Има риск то да доведе до по-лесно отписване на вземанията като несъбираеми и до намаляване на отговорностите на данъчните органи по принудителното изпълнение.

С приемането на Закон за частното изпълнение и предприетите изменения и допълнения на ГПК се създават предпоставки за ускоряване на производството по принудителното изпълнение на частни вземания. Въпреки че в закона се споменават и публичните вземания, реалното му използване за ускоряване на това производство зависи от съответни промени в данъчното и данъчно-процесуалното законодателство, които засега не са на дневен ред.

⁵⁴ Оценката на ефективността на принудителното събиране е затруднена от огромния дял на вземания от несъществуващи търговци. Така например по данни на Данъчната администрация пред Парламентарната комисия по измами с ДДС около 70 % от установените задължения по ДДС са на името на несъществуващи търговци, т.е. те са несъбираеми още от момента на установяването им.

Преди всичко е необходимо процедурите за принудително изпълнение на публични вземания по реда на ДПК и на ГПК в максимална степен да се унифицират. В противен случай се създават възможности за неравностойно третиране на длъжниците чрез избиране на изпълнителя – публичен или частен. По определени въпроси различията в двете процедури са твърде съществени, като могат да доведат до по-големи тежести за длъжника по ДПК – например по отношение на секвестрируемостта на жилището, земите, пенсиите, стипендиите и др. Поради това длъжниците на едни и същи по вид публични вземания ще бъдат в неравностойно положение, ако в единия случай държавният орган е избрал публичния, а в другия – частния съдебен изпълнител. От друга страна, на държавния орган се предоставя възможност да избира процедурите в зависимост от един или друг негов длъжник, което създава условия за корупционен натиск.

Централно място в системата на принудителното изпълнение имат санкциите за данъчни нарушения. На теория в претеглянето на ползите и разходите при индивидуалното решение да се наруши законът ниската вероятност от разкриване на данъчното нарушение може *до известна степен* да се компенсира с увеличаване на санкциите. Ударението тук е върху „до известна степен“, тъй като, за да имат възпиращо действие, санкциите трябва да са реално приложими.

Нарушителите носят административна и наказателна отговорност. Ревизионното производство завършва с данъчен ревизионен акт, в който се вписват сумата на установените данъчни задължения, дължимите лихви за съответния период и извършените прихващания, ако има такива. Ако едновременно с това е констатирано нарушение на съответния данъчен закон, се съставя акт за установяване на административно нарушение и въз основа на това се съставя наказателно постановление за налагане на административно наказание – глоба за физическите лица и имуществена санкция за юридическите лица и едноличните търговци. Тези санкции са регламентирани в съответните закони – Закона за корпоративното подоходно облагане, Закона за облагане на доходите на физическите лица, ДПК и пр. – както за предприятията (юридически и неюридически лица), така и за физически лица – данъчни субекти, управители на предприятия и др. Членовете на управителните органи на юридическите лица, неизправни данъчни субекти, носят и солидарна имуществена отговорност за неизпълнените данъчни задължения (чл. 21 от ДПК).

Правораздавателните органи пък налагат санкции по реда на Наказателния кодекс (НК) – лишаване от свобода и глоба, но само по отношение на физически лица, чиято вина е доказана. Юридическите лица (фирмите) са извън обсега на НК и на практика липсват други механизми за носене на наказателна отговорност⁵⁵. Наказателният кодекс инкриминира укриването на данъци, но не и неплащането на декларирани данъци. За подобно нарушение може да се търси само административна отговорност. Освен това няма специално третиране на източването на ДДС, което доста се различава от укриването на данъци.

⁵⁵ Министерският съвет прие проект за Административно-процесуален кодекс, който предвижда създаване на нова глава в Закона за административните нарушения и наказания, уреждаща имуществена отговорност на юридически лица, които са се обогатили или биха се обогатили неправомерно от редица престъпления, вкл. и от данъчните престъпления по чл. 256 и 257 от НК. Приемането на тази нова уредба обаче все още предстои.

Влезлите в сила присъди за данъчни нарушения са редки. Като се имат предвид официалните оценки за размера на укритите данъци, може да се направи изводът, че наказуемостта на данъчните престъпления е изключително ниска. Причините са както в слабостите в данъчната администрация, така и в ниската ефективност на съдебното производство. По данни от данъчната администрация за 5 години – от 2000 до 2004 г., на прокуратурата са дадени 2200 случая, от които с присъди са завършили само четири, като три от тях са условни⁵⁶. Такава „безнаказаност“ е силен стимул за нарушаване на закона от страна на данъкоплатците, което автоматично ги нарежда сред потенциалните потребители на корупционни услуги.

Важен е и въпросът за размера на санкциите. По принцип той трябва да бъде обвързан с размера на укрития доход или на укрития данък. Повечето санкции в българското данъчно законодателство не са нито върху укрития доход, нито върху укрития данък, а са регламентирани в широк диапазон от абсолютна долна и горна граница, като са оставени на преценката на прилагашия орган. Такава структура има две отрицателни последици. Първо, тя стимулира укриването в големи размери, тъй като е регресивна над тавана на санкцията, където пределните очаквани разходи за всеки допълнително укрит лев са нула. Второ, тя създава широки възможности за административна дискреция при налагане на наказанието и съответно за корупционен натиск. В този смисъл фиксирани минимални равнища и прогресивна скала според размера на нарушението биха отслабили стимулите да се укриват данъци в големи размери и биха намалили неопределеността на санкцията и оттук възможността за корупционен натиск.

От гледна точка на ограничаването на корупцията санкциите срещу данъчни нарушения и измами играят непряка роля. Те възпират укриването на данъци и по този начин ограничават и подкупите, които са или инструмент на данъчните измами, или са следствие от разкриването им от контролните органи. Важни са обаче и санкциите за даване и приемане на подкуп и други корупционни действия, които имат директен антикорупционен ефект.

През последните години българското законодателство отбеляза значителен напредък в регламентирането на корупционните прояви и съответната наказателна отговорност (вж. Приложение 1). През 2002 – 2003 г. бяха направени редица изменения и допълнения на наказателния кодекс в частта за корупцията⁵⁷. Данъчно-процесуалният кодекс съдържа текстове, забраняващи данъчните служители да имат други работодатели или бизнес отношения, както и да допускат действия или бездействия, които могат да бъдат свързани с оказване на корупционен натиск. Въпреки че най-общо нашето антикорупционно законодателство съответства на съвременните международни норми, големият проблем остава прилагането му, т.е. действителното доказване и наказване на корупционните прояви. Като цяло случаите на осъдени за корупция са редки⁵⁸.

Подобно е положението и с административните наказания на служителите. Административната практика показва, че дори когато подкупът е установен чрез белязани

⁵⁶ Доклад на Временната анкетна комисия за разследване на измамите с ДДС към 39-ото НС.

⁵⁷ Вж. по-подробно Велчев (2003), с. 130–136.

⁵⁸ Годишните Доклади за оценка на корупцията на Коалиция 2000 (www.anticorruption.bg) представят статистика на следствието и съда за разкритите и санкционирани корупционни действия.

банкноти, Кодексът на труда не допуска наказание за корупция или за вземане на подкуп, освен когато те са установени с влязла в сила присъда. Само когато е установена в съдебно производство, корупцията е основание за дисциплинарно наказание (чл. 194 от КТ) или прекратяване на трудовия договор без предизвестие (чл. 330, ал. ал. 1 и 2, т. 1 от Кодекса на труда във връзка с чл. 301, ал. 4 и чл. 37, т.т. 6 и 7 от Наказателния кодекс). Основанията за това произтичат от принципа, че само в състезателния съдебен процес може да се установи обективната истина. Всяко установяване на истината извън съда крие сериозни рискове за произвол и разправа.

Друг е въпросът, че съдебната ни процедура е изключително бавна. Това обаче едва ли означава, че трябва „да се прескача“ съдебното дирене. По-скоро следва да се интензифицира съдебната дейност. Би могло например да се помисли при определени условия делата за корупция да се гледат по правилата на бързото производство. Алтернативно решение е да се оптимизира използването на Етичните правила за поведение за налагане на административни наказания независимо от съдебното производство. Така поне отчасти би се намалило чувството за ненаказуемост на корупцията, произтичащо от слабости в съдебната система.

Според доклада на Временната анкетна комисия за разследване на измамите с ДДС към 39-ото НС данъчната администрация е на първо място сред държавните администрации по наложени дисциплинарни наказания. Въпреки това превантивният ефект на административните санкции е недостатъчен. Има възможности за повишаването му чрез ясното обвързване на административните санкции с *Етичните норми* на поведение и по-широкото им огласяване и разясняване сред служителите.

5.3. ПРОТИВОДЕЙСТВИЕ НА ИЗМАМИТЕ С ДДС

Противодействието на измамите с ДДС е водещото предизвикателство пред българската данъчна и митническа администрация в краткосрочна и средносрочна перспектива. Неговата сериозност произтича от необходимостта да се намерят ефективни бариери пред измамите с цената на най-малки ограничения на дейността на изрядните предприемачи. Често ограничителните мерки успешно се заобикалят от измамниците, включително чрез подкупи, но повишават бизнес разходите на добросъвестните търговци. Този труден баланс засяга най-вече действието на принципа на солидарната отговорност. По своя характер ДДС свързва в една верига измамници и добросъвестни търговци. Ако контролният орган може да отказва данъчен кредит поради съмнения за участие в мрежа за източване, такива правомощия дават възможност за неравностойно третиране на различните търговци и за прибягване до подкупи. От друга страна, изисквания за доказване на участие във веригата за източване на ДДС, преди да се пристъпи към административни мерки, блокира действията на данъчната администрация и я поставя в позиция на догонване, а измамниците – в позиция на безнаказаност и недосегаемост.

С влизането на България в ЕС рисковете и трудностите по администрирането на ДДС нарастват по две причини.

Първо, очаква се България да последва преобладаващата практика в ЕС и да въведе принципа на доброволното регистриране под задължителния праг. Това ще даде възможност на всяка малка и нова фирма да се регистрира по ДДС. С други думи, фирми, които се регистрират с цел измами, няма да се нуждаят от

големи фиктивни сделки в началото, които им дават право на регистрация, но ги поставят във фокуса на системата за анализ на риска. Освен това броят на ДДС фирмите, а заедно с тях и на потенциалните „липсващи“ търговци ще се увеличи, което ще затрудни и оскъпи контролно-ревизионната дейност, без съществено да повиши резултатите от нея, т.е. ще се намали административната ефективност на разкриването и парирването на ДДС измамите. Този аргумент е в сила особено при сегашната организация на ревизиите, която разчита повече на скъп повсеместен контрол, отколкото на ефективна система за оценка на риска. От друга страна, разширяването на ДДС мрежата в посока към малките фирми ще увеличи икономическите щети от неефективността на администрацията: волни или неволни грешки в прилагането на закона, действия с цел подкуп и т.н. По принцип малките фирми имат по-ограничени възможности от големите да противодействат на административния „рекети“.

Второ, с премахването на границите между България и страните – членки на ЕС, се премахва и граничният контрол на стоките потоци. Така падат митническите прегради пред трансграничните ДДС измами (вж. четвърта глава). Това е проблем не само за България. По своята структура ДДС е по принцип централен данък. Прилагането му на местно равнище е много трудно – например между различни данъчни юрисдикции с различни данъчни ставки и неограничена свобода на движение на стоки, хора и капитали. Оптималният вариант за такъв тип съюз е прилагането на принципа на произхода, т.е. стоките да се облагат при износа със ставката на страната на произход, а вносителят да има право на данъчен кредит от своята държава за платения на износителя данък. С други думи, данъкът действа, като че ли стоката не пресича граница. Взаимните претенции на съюзните данъчни администрации за събрани и платени кредити по трансгранични доставки се уреждат чрез система за многостранен клиринг.

Такава система обаче принадлежи на бъдещето. Тя изисква значително хармонизиране на ставките между страните и оперативно интегриране на данъчните администрации. При такава уредба данъчните приходи на една държава да голяма степен ще зависят от качеството на оперативното взаимодействие между нейните данъчни служби и колегите им зад граница, както и от техния професионализъм и неподкупност. Големи разлики в административния капацитет, вкл. равнище на данъчна корупция, биха довели до сериозни несъответствия между обемите на декларирания внос и износ, което би блокирало действието на междудържавния разплащателен механизъм. Това е причината ЕС да въведе преходна уредба на ДДС при вътрешнообщностните доставки след старта на Общия пазар. Преходните положения запазват действието на принципа на дестинацията: износът се облага с нулева ставка, а вносът – със ставката на страната на дестинация. При липсата на граничен контрол обаче това увеличава възможностите за неправомерно източване на ДДС при трансгранични доставки и липсващи търговци по веригата. Тяхното предотвратяване зависи преди всичко от качеството на оперативното взаимодействие между данъчните служби. Ето защо присъединяването към ЕС прави задачата на данъчната администрация много по-тежка и отговорна. Със сигурност ще се увеличат разходите за публичния и за частния сектор, свързани с превенцията на ДДС измамите, докато ефектът от тези усилия не е толкова сигурен. В този смисъл балансът между ограничителните мерки и вредите за изрядния бизнес става още по-труден. В тази част се анализират някои възможни решения, мерки и подходи в светлината на българското законодателство, теорията и международната практика.

Ако се абстрахираме от техническите детайли на различните методи за ДДС измами, най-общо те са възможни благодарение на правото на данъчен кредит и по-точно благодарение на възможността един търговец да го ползва, преди негов съучастник по веригата да го внесе. Ето защо най-крайните и директни начини за парирание на измамите с ДДС са свързани с елиминиране на данъчния кредит при облагането на потреблението.

На теория едно такова решение е да се замести *кредитно-фактурният метод* за събиране на данъка (credit-invoice principle) с т.нар. *остатъчен метод* (subtraction method)⁵⁹. Това би елиминирало възможностите за неправомерно теглене на данъчен кредит. Нещо повече, то би ограничило т.нар. каскаден ефект при ДДС, т.е. натрупване на данък върху данък, когато нерегистриран търговец е доставчик на регистриран търговец (поддоставчик на голяма фирма или изпълнител по договор по аутсорсинг). Още по-крайно решение е да се освободят доставките между търговците, т.нар. B2B (Business to Business) транзакции. Такъв е характерът на данъците върху крайните продажби в САЩ, където разграничението между крайни и междинни доставки се прави чрез декларация на купувача, че той не е краен потребител (т.нар. exemption certificate). Подобно е едно от предложенията до Временната анкетна комисия за разследване на измамите с ДДС към 39-ото НС. Смисълът му е да се освободят доставките за износителите, за да отпадне възможността им за данъчен кредит.

Тези решения обаче имат редица недостатъци, които натежават при анализа на ползите и разходите. Преди всичко те елиминират най-важното предимство на кредитния метод на начисляване на ДДС – свойството на ДДС да се „самоадминистрира“ (вж. подт. 4.2).

Що се отнася до идеята да се освободят от данък покупките на износителите с цел да се лишат те от възможността да теглят неправомерно данъчен кредит, това само би преместило ползването на кредит към предните звена във веригата.

Накрая трябва да се има предвид, че възможностите за едностранни промени в структурата на данъка в обединена Европа са ограничени. ДДС е една от областите, където хармонизирането на националните законодателства е най-напреднало. Европейската комисия в свой специален доклад от 2004 г. за противодействие на измамите с ДДС определено насочва усилията на своите членове към мерки в рамките на съществуващата структура на данъка⁶⁰.

Проблемът не е нов за българската данъчна администрация. Данъкът беше въведен през 1994 г., но измамните схеми за източване започнаха да се разпространяват едва след началото на финансовата стабилизация. Преди това дългите срокове на възстановяване на данъчен кредит заедно с високата инфлация правеха такива схеми нерентабилни. От втората половина на 90-те години са и първите нашумели в публичното пространство случаи на измами с ДДС. От 1999 – 2000 г. датират по-съществените мерки за противодействие на измамите с ДДС: запълва-

⁵⁹ При кредитния метод търговецът начислява (събира от клиента си) стойността на данъка върху цялата нетна продажна стойност, но внася само разликата между данъка, който той е начислил, и този, който е платил на своя доставчик. При остатъчния метод се начислява данъчната ставка върху разликата между приходите от продажбата на продукта и разходите по доставката му (или доставките за неговото производство).

⁶⁰ Вж. Commission of the European Communities Report from the Commission to the Council and the European Parliament on the use of administrative cooperation arrangements in the fight against VAT fraud, Brussels 16.04.2004 COM(2004) 260.

Из споделения счетоводен опит

По време на ревизия данъчен орган изказва съмнения, че дадена сделка е износ. Въпреки посочването на конкретни аргументи и норми от съответния данъчен закон от страна на счетоводството данъчният орган не прави никакви опити да вникне в същността на посочените аргументи, дори не изисква документи, които да докажат едната или другата теза. При подписването на ревизионния акт данъчният субект научава, че сделките му, отчетени като износ, не са признати и са начислени 20 % ДДС. Този данъчноревизионен акт се обжалва – първо по реда на административното производство, а после по реда на съдебното решение се обжалва със съответните документи, доказващи износа. Каква е равнотетката за данъчния субект, дори ако обжалването е успешно?

1. Разходи за административното и съдебното производство.
2. Внася в бюджета сумата по акта независимо от обжалването.
3. Назначава му се нова ревизия, която да установи отново обстоятелствата (още 2 месеца).
4. Договаря се с данъчната администрация да няма нови изненади, като им „благодари“ по съответния начин.

И след всичко това му се връщат неправомерно взетите от държавата пари. Законът е приложен, но с цената на допълнителни разходи от бизнеса и от администрацията по обжалването. Само служителят, станал причина за всичко това, едва ли е наказан, а дори може би е завоювал и репутация за изключителна бдителност и неподкупност. Въпреки че само той си знае дали „престараването“ в прилагането на закона е ръководено от желание да се санкционира нарушение или да се постигне „споразумение“ с ревизирания субект.

нето на многобройни „дупки“ в нормативната уредба, позволяващи безнаказаното източване; оптимизирането на звената „Големи данъкоплатци“; реструктурирането на ревизионната дейност с оглед рисковете, свързани с ДДС; създаването на специализирани звена за противодействие на ДДС измамните; наблюдението на размера на щетите и т.н. Действащият от 2000 г. Данъчно-процесуален кодекс въведе принципа на солидарната отговорност. Според чл. 109 на ДПК данъчната администрация можеше да отказва възстановяване на данъчен кредит, ако доставчик или търговец по веригата не е внесъл дължимия данък. Така на практика, без да е доказана връзка между искащия кредита и неизрядния платец по веригата, ДПК наказваше първия. По същото време ДДС регистърът стана публичен, за да могат фирмите да проверяват своите доставчици. Тази практика обаче бе лесно атакуема по съдебен ред. През 2002 г. съответните разпоредби на чл. 109 бяха отменени, но принципът на солидарната отговорност остана закрепен в ЗДДС (член 65, ал. 4). През същата година обаче бе въведена ДДС сметката, като от 2003 г. нейното използване стана задължително за фирмите, регистрирани по ДДС. Допълнение към член 65 от ЗДДС (ал. 8) даде възможност на търговците да ползват безусловно правото на данъчен кредит, платен по ДДС сметка, независимо от наличието на неизряден платец по веригата. Всъщност ДДС сметката бе опит да се намалят загубите за изрядните платци от прилагането на принципа на солидарната отговорност. Както бе илюстрирано в четвърта глава, тя не можа да послужи като действено обезпечение срещу измамните. Бяха намерени ефективни методи за безнаказаното ѝ източване и реализиране на схемата с липсващия (неплатежоспособния) длъжник. Така вместо бариера пред измамните тя по-скоро освободи измамниците от солидарната отговорност. Скоро след въвеждането ѝ вече имаше силен натиск от администрацията за отмяна на безусловното възстановяване на данъчен кредит. На практика след като не бе постигната отмяната на преференциите при ползване на ДДС сметка, те просто биваха заобикаляни от данъчните служители. Административната и съдебната практика избилстват със случаи на откази за възстановяване на данъчен кредит въпреки ползването на

ДДС сметка и производства по тяхното обжалване. Всичко това води до увеличаване на разходите и на фирмите, и администрацията.

В крайна сметка ДДС сметката увеличи разходите на изрядния бизнес, тъй като изважда и блокира финансов ресурс от оборот. В същото време тя не е нито ефективна преграда пред измамниците, нито гаранция за безусловно ползване на данъчен кредит. Необходим е анализ на ползите и разходите, свързани с прилагането ѝ както за частния, така и за публичния сектор в светлината на натрупания административен и съдебен опит. Всъщност подобен инструмент за ограничаване на измамите не е възприет никъде другаде по света.

Анализът на схемите за източване на ДДС в четвърта глава показва, че основните възможности за злоупотреба с правото на данъчен кредит се свеждат до възможността организаторите да избегнат санкциите чрез прехвърляне на всички задължения на несъществуващ или неплатежоспособен търговец. Ето защо възможностите за ограничаване на измами с ДДС трябва да се търсят в три основни направления:

- а) Ограничаване на възможностите за регистриране или прехвърляне на фирми на фиктивни или несъществуващи собственици.
- б) Ограничаване на възможностите за увеличаване на кредита за възстановяване чрез регистриране на транзакции на цени, отклоняващи се от пазарните.
- в) Ограничаване на възможностите за избягване на отговорност от получилия кредита.

Първата група мерки са свързани главно с промени в режима на прехвърлянията и регистрациите в Търговския закон. Би трябвало да се ограничи възможността за прехвърляне на предприятия с непогасени публични държавни вземания, подобно на разпоредбите на член 226 от ДПК за прехвърлянията на недвижими имоти и МПС. При прехвърлянето се изисква декларация от прехвърлителя, че няма дължими данъци, както и удостоверение от данъчната служба. Има предложения от данъчната администрация да се повиши размерът на капитала, необходим за учредяването на ООД (със санкции, ако този капитал не е наличен), с цел да се ограничи използването в схемите на мними безимотни собственици на ООД, които не носят никаква отговорност. Предлага се също да се ограничат възможностите за търговци, обявени в несъстоятелност, да учредяват и да участват в други търговски дружества. Търговският закон ограничава тези възможности за ЕТ и АД, но не и за ООД.

Всичко това би ограничило прехвърлянията, чиято главна цел е да се попречи на данъчната администрация да предприеме необходимите обезпечителни или изпълнителни действия. Ефектът върху ограничаване на схемите за източване на ДДС обаче не бива да се надценява. Барьерите пред прехвърлянията на безимотни и неграмотни собственици на ООД с натрупани задължения по ДДС донякъде могат да затруднят установените схеми за източване, но по-вероятно е само да ги видоизменят. В позицията на фиктивен търговец може да бъде подставено лице, което остава без фирмена и лична собственост в подходящия момент или пък управителните органи могат да бъдат изцяло сменени, за да се избегне имуществената отговорност. Освен това декларацията за данъчно състояние не е га-

ранция за липса на данъчни задължения. Те просто може да не са установени към датата на прехвърлянето, но да възникнат в резултат на данъчна ревизия. Ето защо е по-важно да се регламентират задължителни данъчни ревизии при промяна в собствеността на капитала и/или управлението.

Важно е също така и регламентирането на наказателна отговорност специално за измами с ДДС. Сега Наказателният кодекс не третира източването на ДДС като особен вид данъчно или финансово престъпление. По своя механизъм и мащаби то се доближава повече до формите на организираната престъпност, отколкото до конвенционалното укриване на данъци.

Мерките за ограничаване на измамите с ДДС не могат да се разглеждат, без да се държи сметка за загубите за бизнеса и особено за новите и малките фирми. Ограниченията пред измамите в ТЗ например могат да се окажат в много по-голяма степен бариери срещу започването на бизнес. В този контекст внимателно трябва да се обсъдят и предложените от Парламентарната комисия по измамите с ДДС изменения на ДПК, които дават възможност на митниците при отклонение на износните цени от пазарните с повече от 25 % да задържат износа на стоки до три работни дни, като уведомят своевременно данъчната администрация. Установените отклонения от пазарните цени (с цялата условност на методите за определянето им) би трябвало да се използват в системата за оценка на риска, а не за наказателни действия срещу търговците. Освен това с отпадането на границите с ЕС митниците няма да имат тази възможност и каналите на трансгранични ДДС измами ще се насочат предимно към вътрешнообщностните доставки. В този смисъл подобна мярка едва ли ще издигне сериозни бариери пред ДДС измамите при износа, но със сигурност ще създаде възможности за митнически „рекети“ на български износители, чиито клиенти са извън ЕС.

Най-важно е да се оцени критично опитът с ДДС сметката. Ако тя създава повече пречки за легалния бизнес, отколкото бариери срещу измамите, е по-добре тази практика да се изостави. При нейната липса ще бъде необходимо да се оптимизира прилагането на принципа на солидарната отговорност. Разбира се, намирането на оптималния баланс между ефективно предотвратяване на измамите, без да се засягат интересите на изрядните търговци, не е лесна задача. Няма идеално решение, но има достатъчно натрупан положителен международен опит, който следва да бъде изучен. Преди всичко данъчната администрация трябва да помогне на всички изрядни търговци да не бъдат включвани неволно във вериги с фиктивни търговци. За целта е необходим общодостъпен регистър на разкритите фиктивни търговци, за да не могат да се издават фактури от тяхно име. Във връзка с това са необходими и гаранции за блокиране на опитите за неправомерно използване на чужд идентификационен номер. Накрая тенденцията е данъчен кредит да се отказва при *доказана* връзка, участие или облагодетелстване от верига за източване, вместо да се отказва до доказване на противното в съда.

Проблемните места на тези мерки са в две насоки. Първо, на практика е много трудно да се докаже връзка между ползващия правото на кредит и неизрядния платец по веригата. Второ, това дава възможност на контролните органи да изнудват търговците, които вместо да доказват правата си в продължително и скъпо съдебно производство, биха предпочели да решат своя проблем с други средства. Така принципът на солидарната отговорност създава възможности за корупционен

натиск и избирателно и неравностойно прилагане на закона. Ето защо при липсата на ДДС сметка тежестта в борбата с измамите трябва да падне преди всичко върху предварителния контрол и превенцията на измамите чрез съвременна система за управление на риска. На второ място, с помощта на представители на бизнеса данъчната администрация трябва да приеме ясни и прозрачни правила за прилагане на принципа на солидарната отговорност. Необходимо е те да бъдат базирани на своеобразен рисков рейтинг на отраслите и фирмите. Ако собствениците или фирмите имат досиета на длъжници, на съмнително често попадане във вериги с липсващи търговци и т.н., правото на ползване на данъчен кредит трябва да бъде ограничено, така че да се защитят интересите на изрядните търговци и на бюджета.

Обикновено се твърди, че за да бъде ефективна, системата за оценка на риска трябва да е секретна. Но така или иначе измамниците успяват да се доберат до данните в нея. С други думи, тя остава скрита само за изрядните платци. Така „засекретяването“ ѝ или прикрива липса на такава система, или възможности за избирателно насочване на контрола и санкциите.

Анализът на риска трябва да обединява съвременните информационни технологии и най-доброто от европейската данъчна практика. В рисковия ДДС контингент обект на особено внимание трябва да бъдат фирмите от отраслите, където вероятността от ДДС измами е особено висока: земеделие и животновъдство, суровинни отрасли, вкл. хартия и скрап, компютърни компоненти, клетъчни телефони и т.н. След като се идентифицират отраслите и фирмите с повишен риск, трябва да се привлекат съответните браншови организации на бизнеса в разработването на мерки за ограничаване на измамите. Данъчната администрация следва да разработи диференциран подход за оценка на риска и ревизии в различните сектори на икономиката в зависимост от спецификата на продуктите, големината на фирмата и т.н., за да се постигне максимална ефективност на контролно-ревизионната дейност.

Заедно с това е необходимо браншовите организации също да поемат част от отговорността за противодействие на измамите и корупцията. Хората от бизнеса най-добре могат да помогнат в оценката на риска и парирането на мрежите. Ползата за тях ще бъде, че се намалява нелоялната конкуренция и че техният бранш няма да бъде включен в рисковия ДДС контингент, където контролът върху дейността е по-тежък.

Разбира се, и в този случай ще има изрядни търговци, които ще трябва да доказват, че не са знаели и не би трябвало да знаят за наличието на фиктивни сделки някъде по веригата, от която те също са част. Но тези случаи биха били сериозно ограничени. Освен това тяхното положение може да се облекчи, ако административното и съдебното производство сериозно се съкратят. Би могло да се помисли по данъчните дела да се прилагат правилата на бързото производство. Това би имало сериозен антикорупционен ефект, тъй като би намалило алтернативните разходи на търговеца, в случай че откаже да даде подкуп.

Не на последно място превенцията на измамите с ДДС особено много зависи от едно предложение, което напоследък е в центъра на обществения дебат – въвеждането на диференцирана ставка по ДДС. Обикновено целите на намалените ставки за някои хранителни продукти и лекарствата са социални. Идеята е, че по този начин се намалява данъчната тежест на хората с ниски доходи, които

изразходват по-голямата част от своите доходи за стоки от първа необходимост. С други думи, те плащат по-големи потребителски данъци като процент от дохода си, отколкото хората с високи данъци, т.е. потребителските данъци с единна ставка са в някаква степен регресивни. На икономически жаргон намалените ставки върху храните и лекарствата намаляват регресивността на данъка върху потреблението и по този начин подобряват вертикалната справедливост на данъчното облагане. Критиците на диференцираните ставки обаче изтъкват, че ползите от спестените данъци за хората с високи доходи надвишават в пъти ползите за хората с ниски доходи. Едновременно с това загубите за бюджета лишават хората с ниски доходи от важни за тях обществени блага и социални помощи, които те консумират в по-голяма степен от хората с високи доходи. Следователно социалният ефект на диференцираните ставки не е еднозначен. Той би бил много по-директен, ако вместо да се намалят данъците върху хранителните продукти, част от еквивалентния финансов ресурс се разпредели между хората с ниски доходи под формата на помощи за храна. По този начин и фискалната, и икономическата цена (измерена като пазарни изкривявания и пренасочване на търсенето чрез данъците) на подобна мярка би била далеч по-малка.

Понякога диференцираните ставки се защитават и с аргументи за конкурентоспособност на икономиката. Те обаче нямат основания нито в теорията, нито в практиката. При принципа на дестинацията продукцията се реализира в чужбина със ставката на страната на дестинацията. С други думи, българското мляко няма да стане по-конкурентно в чужбина от това, че му се начислява по-нисък данък в България, нито вносното мляко ще бъде по-скъпо заради по-висок ДДС в страната на произход. Дори в далечно бъдеще да се премине към принципа на произхода при вътреобщностните доставки, едва ли конкурентността на износа трябва да се постига с фискални мерки – били те данъчни преференции или субсидии. Такъв подход по-скоро пречи на фирмите да се стремят към по-висока производителност. Когато се състезават държавите вместо производителите, това не може да не бъде за сметка на данъкоплатците.

И ако социалните и икономическите ползи от диференцираните ставки са доста съмнителни, вредите им в контекста на ограничаване на измамите с ДДС са далеч по-ясни. Намалените ставки разширяват значително кръга на търговците, които по отношение на възстановяване на данъчен кредит ще имат същия статут като износителите, без тяхната продукция да бъде подложена на физически митнически контрол. Ето защо идеята за диференцирани ставки трябва да бъде подложена на сериозен тест – сравнение на ползите и разходите.

В заключение едва ли е възможна идеална система, която като с магическа пръчка ще отдели измамниците от изрядните данъкоплатци, ще накаже първите и ще защити вторите от грешки на данъчните власти. Необходим е компромис между бизнеса и администрацията с ясно осъзнаване на нетните ползи от него. По-конкретно това означава данъчните служители да приемат, че измамниците все пак са изключение, а не правило, както и да носят отговорност за своите грешки и нанесените щети на добросъвестните платци. Предприемачите от своя страна трябва да приемат принципа на солидарната отговорност и другите ограничителни мерки, особено ако са в рисков сектор, като необходимата цена, която редовният бизнес понася, за да се ограничат ДДС измамите, а заедно с тях и нелоялната конкуренция и необходимостта от по-високи данъчни ставки.

6. ИНДИКАТОРИ ЗА ОЦЕНКА НА ЕФЕКТА ОТ АНТИКОРУПЦИОННИТЕ МЕРКИ

Ограничените възможности за пряко измерване на корупцията представляват сериозно предизвикателство пред антикорупционната политика. Разкритите и наказани корупционни действия са само върхът на айсберга. Представителните анкетни изследвания сред бизнеса и администрацията се стремят да отразят личното участие на респондентите. При данъчната корупция обаче то рядко е свързано с по-сериозни нарушения, което прави темата доста чувствителна особено при персонализирано интервю. Така измерванията на корупцията до голяма степен разчитат на субективните оценки, нагласи и личен опит с всички произтичащи от това рискове за разминаване с действителността.

Въпреки тези рискове възприятията за корупцията имат важно значение за формулирането на антикорупционната политика. Икономическото поведение се определя по-скоро от очакваните, отколкото от реалните разходи и ползи. Поради това представите на инвеститорите за равнището на корупцията и свързаните с него корупционни рискове и разходи определят решението им къде и колко ще инвестират⁶¹. По подобен начин се определя и решението им да дадат или не подкуп. Този поведенчески избор се определя по-скоро от представите на данькоплатците за очакваните разходи и ползи от укриването на данъците и от вероятността то да бъде разкрито и наказано, отколкото от реалната ефективност или неподкупност на данъчната администрация и строгостта на закона. В този контекст оценките на данькоплатците са важни за разбирането на мотивите от страна на търсенето на корупционни услуги и формулирането на съответната антикорупционна политика.

Предложената матрица с индикатори за оценка на равнището на корупция и на интензитета на пораздащите я фактори е изведена от анализа на формите и механизмите на корупцията и пътищата за нейното ограничаване, представени в предходните пет глави. При определянето им са използвани водещи теоретични разработки и практическият опит в измерването и мониторинга на корупцията в страните в преход и развиващите се страни, както и изследването за корупцията сред данъчната администрация в България. Матрицата няма претенции за идеален завършен диагностичен инструмент. Тя по-скоро предлага една отворена рамка, целяща да ориентира диагностиката към по-балансиран анализ на разходите и ползите за двете страни в корупционната сделка. Предимствата на матрицата могат да се формулират в три насоки.

⁶¹ Често се твърди, че резултатите от мониторинга на корупцията от своя страна също създават нагласи, които могат да отблъснат инвеститорите. Но тезата, че наблюдението на корупцията подсилва нагласите и генерира съответно икономическо поведение, не е състоятелна. Все едно да се твърди, че една икономика има по-големи шансове за инвестиции и растеж, ако (чуждите) инвеститори се държат в неведение за равнището на корупцията. Първо, със или без измерване корупцията едва ли може да се скрие. Второ, несигурността при липсата на мониторинг може да бъде далеч по-силен възпиращ фактор, отколкото резултатите от него.

Конвенционалният подход поставя акцента върху цената, която бизнесът плаща. Такъв подход едва ли може да обясни запазващите се високи корупционни равнища в икономиките в преход. Корупцията в данъчната администрация се обяснява и измерва по-добре, ако се прави разлика между подкупите, наложени на бизнеса, и подкупите, представляващи цената на дадена корупционна услуга, от която бизнесът печели повече, отколкото плаща. Във втория случай подкупът представлява сделка, от която печелят и двете страни за сметка на добросъвестните данькоплатци. В този смисъл корупцията по повод данъчни измами и нарушения не се вмести напълно в схемата печеливш-жертва, валидна при изследванията на разходите за бизнеса. Често инициатива проявяват предприемачи, желаещи да извлекат определена изгода. От това следва също, че за правилната оценка на ситуацията освен изследвания в бизнес сектора са необходими и изследвания сред данъчните служители. Предложената матрица се опитва да обхване измерители на ползите и разходите както от страна на търсенето, така и от страна на предлагането на корупционни услуги.

Второ, предложената матрица е опит да се разшири диагностичната рамка в областта на т.нар. „твърди данни“, които са извлечени не от социологически проучвания, а от обективни източници от статистиката или информационната система за управление на администрацията. За разлика от тях т.нар. „меки данни“ отразяват нагласи, оценки и личен опит на респондентите. Личният опит е особено важен елемент от системата за мониторинг на корупцията. Повечето изследвания задават въпроси за дадени или получени подкупи и техния размер, или пък по-неутралния въпрос за това, дали респондентът е бил жертва на корупционен натиск. Резултатите от тези въпроси обаче трябва да се приемат с известни уговорки. Това е в сила най-вече когато няма жертва, а две печеливши страни, за чието деяние е предвидена наказателна отговорност⁶². При въпроси към двете страни за корупционен натиск от другата страна деликатността на въпроса за личното участие в закононарушение може да се преодолее и да се получи по-обективна оценка за равнището на корупция. Ето защо матрицата включва въпроси и към двете страни както за лично участие в корупционни актове, така и за изпитан корупционен натиск. Въпреки по-високата степен на обективност те се отнасят към категорията на „меките“ данни. В допълнение предложената матрица включва редица индикатори, които са извлечени от административната информационна система и имат характер на „твърди“ данни. Тяното извличане и обработване може да се постигне с помощта на съществуващите информационни ресурси и не изисква никакви специфични програмни възможности. Те са представени в отделна колонка по различните параметри на измерване и диагностика на корупцията в данъчната администрация.

Трето, разработените индикатори позволяват не само да се измери равнището на корупцията, но и съответните пораждащи я фактори. Те имат по-важно значение от гледна точка на предписанието на мерките на политиката, отколкото измерването на равнището на корупцията и особено разсъжденията за това, до

⁶² Освен оценки за равнището на корупцията корупционните индекси на *Коалиция 2000* включват данни за корупционен натиск, осъществен върху респондентите, и за личното им участие в корупционни актове (вж. методологията в *Коалиция 2000* (1998)). Тъй като българското законодателство наказва и даването, и вземането на подкупи, както и всяко действие, целящо подкуп, данните за дадените/получените подкупи и техния размер от персонализираните интервюта са по-скоро показател за динамиката на явлениято във времето, отколкото точен измерител на равнището на корупцията. Редица международни изследвания се опитват да заобиколят неудобството на въпроса, като не поставят директно въпроса за лично участие, а използват по-неангажиращи формулировки като „подобна на вашата фирма“ или „вашия отрасъл/сектор“ (вж. например индексите на *Global Competitiveness Report* и *Transparency International*).

каква степен възприятията за разпространение на корупцията съвпадат с нейното действително равнище.

Равнището на корупцията обикновено се оценява в две измерения: а) като разпространение и честота на корупционните актове и б) като средна стойност на корупционните сделки. Разпространението може да се измери чрез относителните дялове на въвлечените в корупционни актове данькоплатци и данъчни служители. Интензитетът им може да бъде измерен чрез честотата на даване на подкупи или чрез по-неутралния показател честота на случаите на корупционен натиск.

Размерът на подкупа е основен индикатор за равнището на корупция в традиционния подход, основан на разбирането за подкупа като разход от страна на бизнеса. Той се измерва или в абсолютни стойности, или като дял от брутните приходи, или от печалбата на фирмата⁶³. Стойностите могат да се извлекат както от оценките или личния опит на данькоплатците, така и на данъчните служители. Използването на размера на подкупа като индикатор за равнището на корупцията обаче изисква редица уточнения, които са пряко следствие от разбирането за данъчната корупция като резултат от сделка между заинтересовани страни. При традиционното тълкуване на подкупа като разход за бизнеса увеличаването на неговия размер се приема като признак за утежняване на проблема с корупцията. Такъв извод пренебрегва и причините, и възможните последици от нарастващия размер на подкупите. Както бе споменато, по-големите подкупи биха могли да отразяват една успешна антикорупционна политика. Ако стимулите и спирачките от страна на предлагането на корупционни услуги са ефективни, вероятността от разкриване и загубите за служителя се увеличават. Това повишава минималния праг на подкупа, под който данъчният служител не би рискувал. Накратко нарасналият среден размер на подкупите би могъл да означава повишена рискова премия, която доставчикът на корупционни услуги включва в цената на услугата. От друга страна, ръстът на подкупите може да отразява по-високи размери на данъчни измами или по-строги наказания за тях, или по-висока ефективност на ревизиите. В зависимост от еластичността на търсенето и предлагането на корупционни услуги в най-добрия случай нарастващият размер на подкупите би могъл да ограничи разпространението на корупцията, като я изтиква към високите равнища на доходи и данъчни измами, където управлението на риска и контролът са по-ефективни.

Възможно е също корупцията да се насочи към дейности с по-голяма възвръщаемост от корупционната сделка – например обществените поръчки. В този смисъл за индивидуалното решение да се укриват данъци нарастването на средния размер на подкупите би трябвало да играе възпираща роля, подобна на санкциите за укриване. Още повече, че за разлика от официалните санкции подкупите са по-добър стимул за корумпирания ревизор да разкрие целия размер на измамата, т.е. вероятността от разкриване нараства. Това не означава, че ако данъчните власти не успеят да намалят укриването на данъци чрез повишаване на наказанията и ефективността на ревизиите, те могат да разчитат на корупционната мотивация на някои ревизори. Изводът е по-скоро, че размерът на подкупите сам по себе си не е добър индикатор нито за размера на корупционните разходи, ако те са измерват отделно от ползите за бизнеса, нито за равнището на корупцията, ако се пренебрегва сте-

⁶³ Абсолютни стойности се използват в индексите на *Коалиция 2000*, а вторият метод е предпочетен при корупционните индекси на Световната банка в изследването ѝ на страните в преход *Business Environment and Enterprise Performance Surveys (BEEPS)*. Вж. Gray et al (2004).

пента на разпространение на корупционни практики. По-полезен би бил един посинтезиран индикатор, който измерва не толкова корупционния разход за фирмата, колкото отношението му към ползата от подкупа – например стойността на подкупа към стойността на укрития данък, или избегната глоба.

Освен че измерва общото равнище на корупцията в данъчната администрация чрез броя и стойността на корупционните сделки, предложената диагностична рамка набляга на структурата на корупцията, отчитайки вида услуги, получени срещу подкуп, а също хоризонталното и вертикалното разпределение на риска от корупция в данъчната администрация.

Освен индикаторите за интензивността и стойността на сделките в матрицата са включени и индикатори за причините, мотивиращи корупцията сред данъчните служители. В съответствие с концептуалната рамка, представена в първа глава, матрицата разграничава корупционно поведение, ръководено от мотива да се укрият данъци, от корупционно поведение като следствие от прекомерни бюрократични разходи или изнудване от страна на контролния орган. Вероятността данькоплатецът да предпочете да укрие данъци и свързаната с това вероятност да се стигне до подкуп зависят от размера на данъчното бреме и възприятията на данькоплатците за риска укриването да бъде разкрито и наказано. Те се оценяват чрез данните за ефективните и пределните данъчни ставки, данните за размера на укритите данъци, оценките на респондентите за данъчната тежест и възможните последици от укриването. Оценката за разходите по укриването на данъци е функция на вероятността от разкриване и на очаквания размер на подкупа, който трябва да се даде, за да не бъде докладвано нарушението. В този контекст данните за успешно обжалвани данъчни ревизионни актове биха дали частична индикация за това, до каква степен подкупите са следствие от непълноти в законите и корупционен натиск от страна на данъчните инспектори. Ето защо в диагностичната рамка са включени и съответните индикатори и оценки.

Интензитетът на факторите, обуславящи втората група корупционни услуги – тези, свързани с доброволното изпълнение на данъчните задължения – се диагностицира чрез различни показатели за разходите по доброволното изпълнение на данъчните задължения, както и практиката по прилагането на стандарти за обслужване. Важна в това отношение е цената на договаряне на корупционната сделка. Тя на свой ред зависи от степента на институционализиране на корупцията, т.е. от това, доколко предприемачите са наясно на кого трябва да платят и за каква услуга, дали знаят какво точно ще получат в замяна и от тяхната оценка за риска служителят да не изпълни своя ангажимент по сделката.

Стимулите и предпоставките за корупция от страна на администрацията се идентифицират преди всичко на база социологическите изследвания сред данъчните служители. Ударението тук е поставено върху положителните стимули, институционалните предпоставки и ефективността на контрола и санкциите. Те отразяват оценките им по отношение на ефективността и справедливостта на системата за управление на човешките ресурси и особено на двата компонента на възнаграждението – основната заплата и допълнителното материално стимулиране. Що се отнася до възпиращите фактори, определящи са преценките на служителите за цената, която те биха платили при разкриване на корупцията. Тя е функция на оценките за вероятността от доказване на деянието, от тежестта на очаква-

ното наказание, от очакваните последици, дори когато подкупът не бъде доказан и наказан, както и от склонността към поемане на риск.

В съответствие с нарастващото внимание, отделяно в специализираната литература на етичните фактори, те също са включени в диагностичната рамка. Резултатите в това отношение биха послужили като ориентир за нуждите на данъчната администрация от специализирано антикорупционно обучение.

Същественото предимство на изследването на корупционните нагласи на данъчните служители произтича от получаването на данни от първа ръка във връзка с институционалните недостатъци, които влекат след себе си възможността за подкуп. Това включва и пропуските в законодателството, и слабостите на работната среда, и работните процеси в данъчната администрация.

Таблица 14. Равнище и мотиви за данъчна корупция. Индикатори

А. Равнище и структура					
Цел на измерването	Индикатор	„Твърди“ данни (статистически и административни)	Данни от социологически проучвания („меки“ данни)		Помощни показатели
			Оценки/личен опит от допитвания до данькоплатците	Оценки/личен опит от допитвания до данъчните служители	
Равнище на данъчната корупция	Дял на участващите фирми		• Дял на фирмите, даващи подкупи ⁶⁴ на данъчни служители (скала от 1 до 5 ⁶⁵)	• Брой на фирмите, даващи подкупи на данъчни служители: (скала от 1 до 5)	Брой санкционирани данькоплатци ⁶⁶
	Дял на участващите данъчни служители		• Дял на данъчните служители, вземащи подкупи: скала от 1 до 5	• Дял на данъчните служители, вземащи подкупи: скала от 1 до 5	Брой санкционирани служители ⁶⁷
	Честота на подкупите		• Колко често подобна на вашата фирма би предложила подкупи, подаръци и други облаги на данъчни служители: скала от 1 до 5	• Колко често фирмите предлагат подкупи, подаръци и други облаги на данъчни служители: скала от 1 до 5	
	Размер на подкупите		• Какво е средното равнище на плащаните подкупи: скала от 1 до 5 ⁶⁸ ?	• Какво е средното равнище на плащаните подкупи: скала от 1 до 5	
	Личен опит		• Колко често през последната година ви се е налагало да предлагате облага на данъчен служител във връзка с данъчните си задължения: подкупи/подаръци/услуги/почерпки: скала от 1 до 5 за всяка опция?	• Колко често през последната година са ви предлагали облага във връзка с изпълнението на служебните ви задължения: подкупи/подаръци/услуги/почерпки: скала от 1 до 5 за всяка опция?	
			• Увеличили ли са се през последната година разходите ви за подкупи (в сравнение с предходната година): а) в абсолютни стойности; б) като дял от приходите на фирмата: увеличили са се/намалели са/останали са същите и по двата показателя?	• Увеличили ли са се или са намалели подкупите в сравнение с предходната година по отношение на: а) броя на фирмите; б) честотата/размера на подкупите: увеличили са се/намалели са/останали са същите и по двата показателя?	

⁶⁴ Подкупите включват финансови облаги или заплащане в натура – напр. подаръци, услуги, безплатни обеда и т.н.

⁶⁵ Скалата от 1 до 5 отговаря примерно на следните дефиниции:

Стойност	1	2	3	4	5	Не зная/Без отг.
Колко често	никога	рядко	понякога	често	винаги	
Колко на брой	много малко	< 1/2	около 1/2	> 1/2	почти всеки път	

⁶⁶ Показателят отразява не само равнището на корупция, но и степента на разкриваемост. Поради двойствения му характер се използва само за сведение.

⁶⁷ Показателят отразява не само равнището на корупция, но и степента на разкриваемост. Поради двойствения му характер се използва само за сведение.

⁶⁸ При сравнения между отделните държави скалата може да се базира върху минималната работна заплата или върху средната заплата в данъчната администрация – напр.: < 1/5; < 1/2, < 1; < 3; > 3.

Цел на измерването	Индикатор	„Твърди“ Данни (статистически и административни)	Данни от социологически проучвания („меки“ данни)		Помощни показатели
			Оценки/личен опит от допитвания до данкоплатците	Оценки/личен опит от допитвания до данъчните служители	
Структура на корупцията			<ul style="list-style-type: none"> За какви услуги се плащат най-често подкупи (градирайте ги): избягване на глоби и санкции за неизпълнение на данъчните задължения; ускоряване на процедурите (включително и по възстановяване на ДДС); получаване на неполагачи се данъчни облекчения, данъчни кредити; информация за (действия във вреда на) конкурентни фирми 	<ul style="list-style-type: none"> За какви услуги данкоплатците най-често дават подкупи (градирайте ги): избягване на глоби и санкции за неизпълнение на данъчните задължения; ускоряване на процедурите (включително и по възстановяване на ДДС); получаване на неполагачи се данъчни облекчения, отчисления, данъчни кредити; информация за (действия във вреда на) конкурентни фирми 	
Хоризонтална и вертикална концентрация на корупцията			<ul style="list-style-type: none"> Оценете степента на корумпираност по административни длъжности по отношение на: <ul style="list-style-type: none"> – участие на ръководни служители – размер на подкупите – честота на подкупите Оценете степента на корумпираност по административни длъжности по отношение на: <ul style="list-style-type: none"> – участие на редови служители – размер на подкупите – честота на подкупите 	<ul style="list-style-type: none"> Оценете степента на корумпираност по административни длъжности по отношение на: <ul style="list-style-type: none"> – участие на ръководни служители – размер на подкупите – честота на подкупите Оценете степента на корумпираност по административни длъжности по отношение на: <ul style="list-style-type: none"> – участие на редови служители – размер на подкупите – честота на подкупите 	

Б. Стимули и спирачки от страна на търсенето на корупционни услуги					
Цел на измерването	Индикатор	„Твърди“ данни (статистически и административни)	Данни от социологически проучвания (меки данни)		Помощни показатели
			Оценки/личен опит от допитвания до данькоплатците	Оценки/личен опит от допитвания до данъчните служители	
Корупция, свързана с данъчни нарушения и измами	Данъчна тежест	Индикатори за данъчна тежест: пределни и ефективни данъчни ставки	<ul style="list-style-type: none"> • Как преценявате ставките по: ЗОДФВ/ЗКПО/ЗДДС/ДОО/акциза/данъка върху имуществото и други местни данъци: не представляват проблем/представяват известен проблем/представяват голям проблем? • Колко често през последната година се е налагало на фирмата ви да плаща подкупи за избягване на санкции за неизпълнение на данъчните задължения поради слабости на законодателството или подкупи за избягване на данъци: скала от 1 до 5? • Кои данъци най-често се укриват: ЗОДФВ/ЗКПО/ЗДДС/ДОО/акциз/данък върху имуществото/други? 	<ul style="list-style-type: none"> • Как преценявате ефекта от ставките за ЗОДФВ/ЗКПО/ЗДДС/ДОО/акциза/данъка върху имуществото и други местни данъци: не представляват проблем/представяват известен проблем/представяват голям проблем? • Кои данъци най-често се укриват: ЗОДФВ/ЗКПО/ЗДДС/ДОО/акциз/данък върху имуществото/други? 	Степен на укриване на данъци ⁷⁰
	<p>Разходи за укриване на данъци</p> <p>Размер на подкупите</p> <p>Вероятност за разкриване</p> <p>Вероятност за успешно обжалване на ревизионни актове</p>	<p>Санкции за незаконно избягване на данъци</p> <p>Разкрити случаи на отбягване на данъци</p> <p>Брой данъчни ревизионни актове</p> <p>Стойност на ревизионните актове</p> <p>Брой обжалвани пред данъчните служби ревизионни актове</p> <p>Брой отхвърлени жалби</p> <p>Брой обжалвани пред съда ревизионни актове</p> <p>Брой съдебни решения за несъстоятелност на жалбите</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Според вас ефективна ли е системата от санкции за избягване на данъци за предотвратяването на подобни действия: 1 – много е ефективна, 5 – никак не е ефективна, Не знам/Без отг.? • Какъв е средният размер на подкупа като процент от разкритите неизпълнени данъчни задължения: по-малко от една пета/една трета/половината или повече, според поисканото оданъчния ревизор/Не зн./Без отг./Друг? • Според вас какъв процент от данъчните измами се разкриват от данъчните служители? • Какъв процент от разкритите измами в действителност се наказват, т.е. наказанията не се избягват чрез подкупи? • Според вас кои фирми укриват повече данъци (като процент от дължимите данъци): малките, големите, други, не знам/ без отг.? • Смятате ли, че вероятността за разкриване на нарушението зависи от размера на данъчната измама? • През последната година правена ли ви е данъчна ревизия или инспекция за недобросъвестно изпълнение на данъчните задължения? • През последната година избягвали ли сте данъчни санкции чрез подкуп? • През последната година обжалвали ли сте данъчни ревизионни актове? Беше ли удовлетворена жалбата ви (да/не/процедурата не е приключила)? 	<ul style="list-style-type: none"> • Според вас ефективна ли е системата от санкции за отбягване на данъци за предотвратяването на подобни действия: 1 – много е ефективна, 5 – никак не е ефективна? • Какъв е средният размер на подкупа като процент от разкритите неизпълнени данъчни задължения: по-малко от една пета/една трета/половината или повече, според поисканото от данъчния ревизор/Не зн./Без отг./Друг? • Според вас какъв процент от данъчните измами се разкриват от данъчните служители? • Какъв процент от разкритите измами в действителност се наказват, т.е. наказанията не се избягват чрез подкупи? • Според вас кои фирми укриват повече данъци (като процент от дължимите данъци): малките, големите, други, Не зн./ Без отг.? • Смятате ли, че вероятността за разкриване на нарушението зависи от размера на данъчната измама? 	

⁶⁹ Този показател може да отразява както твърде високи такси или разходи за спазване на данъчните правила, така и поведение при данькоплатците, насочено към максимално повишаване на доходите им, затова тук е приет само за сведение.

Цел на измерването	Индикатор	„Твърди“ данни (статистически и административни)	Данни от социологически проучвания (меки данни)		Помощни показатели
			Оценки/личен опит от допитвания до данькоплатците	Оценки/личен опит от допитвания до данъчните служители	
	Нагласи към риска		<p>Застраховано ли е жилището ви или друго ваше недвижимо имущество?</p> <p>Ако трябва да изберете между незаконно и законно избягване на данъци, като и в двата случая бихте спестили еднакви средства, но в първия съществува възможност 50:50 да бъдете разкрити и наказани, а във втория трябва да платите такса на данъчния консултант, равна на половината от глобата, кое бихте избрали: незаконно отбягване/законно отбягване/нито едното/не знам./без отг.?</p>		
Корупция, свързана с предимства при обслужването (бързина на обслужването и други ползи при доброволното изпълнение на данъчните задължения)		<p>Приети ли са стандарти за обслужване?</p> <p>Има ли мониторинг върху изпълнението на стандартите и публикуват ли се резултатите от него?</p>	<p>Колко пъти през последната година се е налагало фирмата ви да плаща подкупи за по-бързо обслужване, данъчни отстъпки. Скала от 1 до 5?</p> <p>Съществуват ли стандарти за обслужване в данъчната администрация?</p> <p>Съблюдаването на тези стандарти подложено ли е на наблюдение, оценка и публично отчитане?</p> <p>Как оценявате ефективността на данъчната администрация: скала от 1 за проста и стабилна уредба с минимални разходи по доброволното изпълнение на данъчните задължения; до 5 за неефективна данъчна система и високи разходи по доброволното изпълнение на данъчните задължения</p> <p>Какъв е средният дял работно време, прекарано за изпълнение на данъчните задължения или с данъчни служители от: а) управителя на фирмата; б) счетоводителите и финансистите във връзка със ЗОДФЛ /ЗКПО/ЗДДС/ДОО/акциз/данък върху имуществото/други</p>	<p>Съществуват ли стандарти за обслужване в данъчната администрация?</p> <p>Съблюдаването на тези стандарти подложено ли е на наблюдение, оценка и публично отчитане?</p> <p>Колко често сте попадали на следното отношение от страна на данькоплатците (от 1 до 5): неудовлетвореност от обслужването/непознаване на правата и задълженията им/твърде високи очаквания/нагласа, че с подкуп се постига всичко</p>	Стойността на „данък време“ от изследванията на бизнес климата
		<p>Степен на институционализиране на корупцията</p> <p>Ефективност на подкупите</p>	<p>Има ли фиксирани суми за данъчните услуги и известни ли са те във вашия отрасъл?</p> <p>Колко надеждни са подкупите? Изпълняват ли данъчните служители своята страна на уговорката?</p>		
		Оценка за вредите (икономическата цена) на корупцията	Подредете по важност трите най-вероятни отрицателни последици от корупцията		

В. Стимули и възможности от страна на предлагането на корупционни услуги					
Цел на измерването	Индикатор	„Твърди“ данни (статистически и административни)	Данни от социологически проучвания („меки“ данни)		Помощни показатели
			Оценки/личен опит от допитвания до данъкоплатците	Оценки/личен опит от допитвания до данъчните служители	
Ефективност и справедливост на системата за УЧР	Система за премиране, оценка на работата и връзката с професионалното развитие и нарастването на възнаграждението, подбор и обучение на кадри	Текучество Степен на образование Неоправдани отсъствия от работа		Оценете справедливостта и ефективността на следните елементи от системата за управление на персонала: Възнаграждения Премии Цялостна оценка на работата на служителите Каква е нейната връзка с професионалното развитие и нарастването на заплатата Подбор на персонала Професионално обучение	
Възпиращи механизми	Вероятност от разкриване на корупцията Последици от разкриването Нагласа към риска Етични стандарти	Брой проверени сигнали Брой наказания Съществува ли етичен кодекс?		Ако бъдете хванати с подкуп, какво наказание е най-вероятно да ви бъде наложено? Ако загубите работата си, какви са шансовете ви да бъдете наети в частния сектор? Застраховано ли е жилището ви или друга ваша недвижима собственост? Подредете по важност трите най-вероятни отрицателни последици от корупцията	
Институционалната среда: подкупи за неизпълнение на данъчните правила				Кои са най-сериозните проблеми на данъчната администрация? Кои са основните причини за корупция в данъчната администрация? Какви мерки биха намалили до минимум корупцията в данъчната администрация?	

ЗАКЛЮЧЕНИЕ. ИЗВОДИ И НАСОКИ ЗА ПОЛИТИКАТА

Данъчната корупция остава сериозна пречка пред свободната конкуренция, основана на равнопоставеност и ясни и предвидими бизнес правила. Ето защо нейното ограничаване е сред важните приоритети на икономическата политика за подобряване на бизнес средата и конкурентоспособността на икономиката и за стимулиране на инвестициите и растежа.

Този доклад е опит за частичен отговор на три въпроса: Защо данъчният служител взема подкуп? Как точно го прави и какво могат да направят администрацията и гражданското общество, за да взема той по-малко?

Отговорът на първия въпрос изглежда очевиден. Напълно научният отговор, основан на икономиката на благополучието, съвпада с напълно интуитивния – за да живее по-добре и да консумира повече. Разбира се, това е само част от отговора, засягащ индивидуалните мотиви. Също толкова важни са редица уточняващи отговори за мотивите и предпоставките за корупционно поведение: защото може; защото му дават; защото всички вземат (другите държавни служители, лекари, магистрати, учители, колеги) и т.н. и т.н. Всеки отговор допълва картината, но поставя и редица допълнителни въпроси, отговорите на които водят до различни предписания на антикорупционната политика.

Практическото значение на тази постановка на въпроса е в няколко посоки. Първо, тя поставя във фокуса на мерките за ограничаване на корупцията индивидуалния интерес, от една страна, и институционалните предпоставки, от друга. Досега мерките за ограничаване на корупцията се свеждат предимно до регламентиране на „спирачките“: наказателна отговорност, засилване на вътрешния контрол и на морално-етичните бариери чрез регламентиране на професионалната етика. Всички те са необходимо, но не и достатъчно условие за ограничаване на корупцията в данъчната администрация. Нещо повече, морално-етичните цели например поставят политиката в едни доста по-дългосрочни хоризонти на промяна на етиката, ценностната система, мисленето и т.н., които сами по себе си са трудно осъществими само в една администрация и особено, без да се въздейства върху икономическите стимули. Разбира се, наказателните и етичните норми са първата необходима стъпка за определяне на границите на корупцията, на границите на допустимото, както и за задействане на механизмите на гражданския контрол. Те обаче имат ограничено въздействие, ако не се допълват с мерки, които адресират материалните мотиви и институционалните предпоставки.

Засилването на вътрешния контрол е също много важен компонент на превенцията на корупцията. Силният контрол и увеличеният риск намаляват благополучието, свързано с подкупа, и оказват възпиращо действие. Но и тук ограниченията са свързани с това, че контролът и санкциите не въздействат директно върху икономическите мотиви. Още по-законен е въпросът: ако корупцията е проблем

за администрацията, каква е гаранцията, че тя ще бъде успешно преодоляна в звената на вътрешния административен контрол и за разследване и предотвратяване на данъчната корупция.

В този контекст изследването идентифицира няколко основни направления, които могат да доведат до осезателни резултати в средносрочна перспектива.

Преди всичко съществуват значителни възможности за намаляване на **корупцията, свързана с обслужването на данъкоплатците**. Сравнително голяма част от подкупите имат за цел преодоляване на бюрократичните процедури за по-бързо обслужване. Основните инструменти в тази насока са свързани с ограничаването на личните контакти между служители и данъкоплатци чрез разширяване на обхвата на интернет базираните услуги и обслужването на едно гише. Най-важното в тази насока е приемането на стандарти за услуги, които да регламентират тяхното време и качество, които администрацията се стреми да поддържа. За разлика от регламентираните в закона крайни срокове неспазването на стандартите не води до административна отговорност, но дава необходимите сигнали за слабите места във веригата и за необходимостта от структурни мерки.

Разбира се, основното предизвикателство пред данъчната администрация остава **корупцията, свързана с данъчни измами и нарушения**, която, както навсякъде по света, надвишава по разпространение и мащаби корупцията по повод на административното обслужване. Шансовете за съществен успех в тази насока са във факта, че този вид корупция е относително концентриран в две функционални звена: „Ревизии“ и „Оперативен контрол“. Този факт позволява да се съсредоточават наличните ресурси в двете звена. Това е важно както за оптимизиране на вътрешния контрол, така и за разпределяне на допълнителните материални стимули за противодействие на корупцията.

Уточняването на фокуса на въздействие позволява да се търсят и най-ефективните инструменти за въздействие върху тези две целеви групи служители. Както бе показано в изследването, мерките трябва да бъдат насочени както към индивидуалните мотиви и спирачки, така и към онези елементи на нормативната уредба и организацията на работните процеси, които правят корупционната сделка възможна. В този смисъл могат да се идентифицират следните приоритетни насоки за политиката.

Първо. Редица емпирични изследвания потвърждават обратната зависимост между равнището на заплатите и равнището на корупцията. Данъчните служители също идентифицират като проблем номер едно и най-силен мотив за корупционно поведение ниското заплащане. Заключениеето на това изследване обаче е, че възможностите за практически действия в тази насока са силно ограничени. Теорията и още повече международната практика не предоставят потвърждение, че има такова равнище на заплащане, при което служителят ще получи максимална удовлетвореност и при което подкупът би станал нежелан. Повишаването на равнището на основните заплати може да намали броя на подкупите, но вероятно е да увеличи средния им размер. Допитването до самите данъчни служители в България за равнищата на заплащане, които биха минимизирали корупцията, показва сериозно разминаване с наличните ресурси. Налице е огромна ножица между оценката на служителите за това равнище на заплащане, което би

свело предпоставките за корупция до минимум, и действителните равнища на техните доходи.

Ето защо вместо увеличаване на основните заплати би могло се потърсят допълнителни възможности за увеличаване на онзи компонент от възнаграждението на данъчните служители, който пряко отразява приноса на отделния служител в ограничаването на корупцията и повишаването на събираемостта. За тази цел е необходимо да се оптимизира системата за допълнително материално стимулиране в посока на по-ясното ѝ регламентиране и намаляване на елементите на „усмотрение отгоре“, да се премести акцентът от стимулиране на административната принуда към стимулиране на управлението на доброволното изпълнение на данъчните задължения и по-ясното ѝ обвързване със системата за индивидуално текущо оценяване.

Проблемът със заплащането не е само в неговото абсолютно равнище. Важна от гледна точка на мотивите за корупция е също оценката на служителите за справедливостта на техните заплати спрямо заплатите на колегите им. От обективността и справедливостта на системите за външен и вътрешен подбор, оценяване, заплащане и кариерно развитие зависи до каква степен служителят е сигурен, че трудът и усилията му са оценени според заслугите, че заплатата и позицията му не зависят от смените в ръководството, че едни служители не са толерирани за сметка на други.

Второ. Това, по което и бизнесът, и данъчните, и експертите са единодушни, е, че до голяма степен предпоставките за корупция са в непълнотите и неяснотите в данъчното и счетоводното законодателство, които позволяват висока степен на административна свобода и различия при прилагането на законите. Опростяването на данъчното законодателство, намаляването на данъчните ставки и разширяването на данъчната база чрез намаляване на различните облекчения и изключения до голяма степен би ограничило възможностите за данъчна корупция. Облагането при източника също ограничава възможностите за корупционен натиск. Въпреки че оптимизирането на данъчното и счетоводното законодателство е сред приоритетите на Националната стратегия за борба с корупцията и програмите за нейното изпълнение, практическият напредък в тази насока е най-скромен. Необходимо е да се направи цялостно антикорупционно „саниране“ на данъчното и счетоводното законодателство в светлината на административната и съдебната практика и на опита на отдел „Методология и обжалване“ и „Инспекторат“ в ГДД. След като се идентифицират и обсъдят с организации на бизнеса противоречивите клаузи, е необходимо да се разработи план за тяхното оптимизиране с ясно разпределени отговорности, чието изпълнение да бъде публично отчитано.

Трето. Има големи резерви за противодействие на корупцията чрез усъвършенстване на работните процеси. Наред с ясното разграничаване на функции и отговорности между различните звена е необходимо да се изгради ефективна електронна система за движение на преписките между тях, за да се открият слабите звена в системата. Най-важното в тази насока е прилагането на нови методи в насочването, провеждането и отчитането на ревизиите и проверките, основана на високотехнологична система за оценка на риска, както и да се въведе ефективна система за наблюдение и отчитане на индивидуалната ефективност на данъчните органи.

Четвърто. Не на последно място необходимо е да се прецизира системата на спирачките. Резерви в това отношение има в оптимизирането на структурата на санкциите за данъчни нарушения и за данъчна корупция. Действащата в момента структура на глобите при укриването на данъци създава широки възможности за административна дискреция и на практика стимулира укриването в големи размери, тъй като е регресивна над горната граница на глобата. Нейното възпиращо антикорупционно действие би се засилило, ако тежестта на санкцията се обвърже по-ясно с размера на нарушението.

Възпиращият ефект на санкциите за корупция е сериозно подкопан и от ниската степен на реално доказани и наказани корупционни практики. Важно в това отношение е да се разработи система за анализ на корупционния риск, основана на регистри на промените в личното благосъстояние на служителите и индивидуалната ефективност на проверките и инспекциите. Главните усилия в тази дейност трябва да се съсредоточат в противодействието на измамите с ДДС.

Необходимо е също целенасочено антикорупционно обучение на служителите, особено по въпроса за техните права и отговорности при обслужването на данъкоплатците, за гаранциите за тяхната сигурност, за границите на допустимото и евентуалните административни и наказателни последици от корупционни действия. Изключително важно в това отношение е обсъждането със служителите на стратегията и мерките в борбата за ограничаване на корупцията, както и на техния ефект въз основа на система от показатели.

Ефектът от тази дейност може да се повиши значително в краткосрочна перспектива от подобряване на взаимодействието между административните структури, от една страна, и между администрацията и браншовите организации на бизнеса, от друга. В момента усилията за разкриване и доказване на данъчни престъпления и свързаната с тях корупция страдат от ангажирането на много държавни структури без ясно разграничение на отговорностите и координация между тях. Вместо да се създават нови структури (като данъчна полиция например), е необходима оценка на целите, ефективността и ефикасността на вече създадените структури за превенция и разследване на данъчните измами и корупцията, като на тази основа се предприемат мерки за тяхното интегриране и окрупняване. Това ще доведе и до интегриране на информационните масиви и оптимизиране на системата за управление на риска. Направените фискални икономии могат да се пренасочат за материално стимулиране на служителите в тези звена и в данъчната, осигурителната и митническата администрация.

Необходимо е и по-активно въвличане на браншовите организации на предприемачите в борбата за ограничаване на нелоялната конкуренция чрез данъчни измами и корупция. Въпреки че добросъвестните данъкоплатци са най-ощетени от данъчните измами и корупцията и са в най-добра позиция да знаят какво става в техния бранш, те все още са като че ли от другата страна на фронтната линия в битката срещу корупцията.

Пето. Необходима е ефективна система за мониторинг и оценка на постигнатото в ограничаването на корупцията. Системата, предложена в шеста глава, включва както социологически данни, така и „твърди“ (несоциологически) данни от статистиката и административната информационна система за управление. Те

имат за цел не само да оценят равнището на корупция, но и да измерят силата на факторите, които я пораждат както от страна на бизнеса, така и от страна на администрацията.

Изброените приоритети на антикорупционната политика нямат претенции нито за оригиналност, нито за изчерпателност. Усилията за ограничаване на данъчната корупция не започват от днес и не започват от нула. Постигнат е съществен напредък по много от очертаните тук направления, които представляват солидна основа за по-нататъшно прецизиране на въздействието. Те включват както нормативното уреждане на наказателната и административната отговорност за корупционни действия, така и изграждането на контролните функции. Поставено е и началото на система за допълнително материално стимулиране, както и на въвеждането на модерни стандарти при подбора, оценяването и повишенията в длъжност и заплати. Предстои въвеждането на модерна информационна система, без която борбата с корупцията е невъзможна. Обединяването на събирането на данъци и осигуровки в новата Национална агенция за приходите разкрива нови възможности за обединяване на данните и контролно-ревизионната дейност. Всички тези мерки създават стабилна нормативна и организационна основа за превенция на корупцията.

В този контекст целта на представеното изследване е не да предложи някакво магическо решение за изкореняване на корупцията в данъчната администрация, а по-скоро да открие онези области в борбата срещу корупцията, които са относително пренебрегнати, и където малко усилия биха могли да дадат значителен антикорупционен ефект в средносрочна перспектива. Разбира се, преди всичко е необходимо администрацията да има ясна визия за това, какво иска да постигне до влизането ни в ЕС и с какви средства.

И накрая – две предупреждения във връзка с очаквания ефект от така очертаните мерки. Първото е срещу прекомерен песимизъм. Той се свързва с тезата, че борбата с корупцията изисква време, защото тя е свързана с промяна на ценности. Този аргумент обаче е с ограничена сила по отношение на страните в преход като България, където както пазарните отношения, така и широката данъчна корупция са сравнително нови явления и не са достатъчно вкоренени в обществената ценностна система. Сегашното състояние е следствие по-скоро от „корупционен шок“, отколкото от „равновесно“ равнище на корупцията, както е в редица развити пазарни икономики. Корупционният шок на прехода до голяма степен е резултат от събарянето на старите институции и ценности, преди да са изградени нови, от опитите на новите икономически елити да завладеят държавата от старите партийни елити и свързаната с това криза на държавността. Следователно има големи шансове за сравнително бързо ограничаване на данъчната корупция, преди тя да е пуснала дълбоки корени в обществото и да се е уравнило на високо равнище.

Прекомерният оптимизъм също е необоснован, когато става въпрос за материални интереси и изгоди и от двете страни на корупционната сделка. В този контекст акцентът трябва все повече да се премества от контрола и морално-етичните спирачки към положителните материални стимули и намаляването на институционалните предпоставки за превенция на корупцията. Ефектът от тези мерки

трябва да се наблюдава, анализира и огласява, за да се предприемат съответните корекции в подхода.

Няма магическа рецепта за „цялостни“ решения за „изкореняване“ на корупцията в данъчната администрация. Този анализ се гради по-скоро на убеждението, че и най-малкият практически успех в ограничаването на **мотивите и възможностите** за корупцията **сега** е по-ценен от всякакви дългосрочни програми и планове за действие, особено ако са свързани с допълнителни институционални механизми. Гражданското общество и особено бизнесът имат не по-малка отговорност от администрацията в процеса на ограничаване на корупцията, за да не допуснем корупционния „шок“ на прехода да премине в корупционно „равновесие“ на равнища, които са далеч над тези, необходими за ускорен икономически растеж.

Източници

- Allingham, M. and A. Sandmo, (1972) „Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis“, *Journal of Public Economics*, 1 No 4, November 1972: 323-338.
- BEEPS: „The Business Environment and Enterprise Performance Survey“, The World Bank, 1999, 2002 <http://info.worldbank.org/governance/beeps>.
- Cowell, F., (2004) „Carrots and Sticks in Enforcement“, in Aaron, H. and J. Slemrod (eds) *The Crisis in Tax Administration*, The Brookings Institution, 2004.
- Das-Gupta, A., M. Engelschalk and W. Mayville, (1999) „An anticorruption strategy for revenue administration“, The World Bank PREM notes No 33, October 1999.
- FIAS, (2004) Foreign Investment Advisory Service, „Оценка на административните процедури за осъществяване на стопанска дейност в България“, презентация, Хилтън, 16-17 юни 2004. Част от резултатите от проекта на www.mi.government.bg/ind/invest/docs.html?ch_id=97356
- Global Competitiveness Report 2002-2003*, World Economic Forum, Oxford University Press, 2003.
- Global Competitiveness Report 2003-2004*, World Economic Forum, Oxford University Press, 2004.
- Gray, C., J. Hellman and R. Ryterman, (2004) „*Anticorruption in Transition 2: Corruption in Enterprise-State Interactions in Europe and Central Asia 1999-2002*“, The World Bank 2004.
- Haque, N. Ul, and R. Sahay, (1996) „Do Government Wages Cuts Close Budget Deficits? The Cost of Corruption“, *Staff Papers*, IMF, Vol. 43, December 1996, pp. 754-778.
- Hellman, J., G. Jones, D. Kaufmann, (2000) „Seize the State, Seize the Day: State Capture, Corruption, and Influence in Transition“, World Bank Policy Research Working Paper, No. 2444, September 2000.
- Heritage Foundation, (2004) *2004 Index of Economic Freedom*.
- Martinez-Vazquez, J. and R. Mc Nab, (2000) „The Tax Reform Experiment in Transitional Countries“, International Studies Program Working Paper Series No 00-01, January, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University.
- OECD (2003) „Practice Note: Taxpayers' Rights and Obligations“, Centre for Tax Policy and Administration, Paris, September, 2003.
- Pashev, K., (2005) „Tax Compliance of Small Business in Transition Economies: Lessons from Bulgaria“, International Studies Program Working Paper Series No 05-10, March, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University.
- Sandford, C. T., M. Godwin, and P. Hardwick, (1989) „*Administrative and Compliance Costs of Taxation*“, Bath: Fiscal Publications.
- Sandmo, A., (2004) „The Theory of Tax Evasion: A Retrospective View“, Norwegian School of Economics and Business Administration, September 2004.

- SELDI (2002) Southeast European Legal Initiative, „*Anti-corruption in Southeast Europe: First Steps and Policies*“. Center for the Study of Democracy. Sofia.
- SG Group Consultants (2002) „*Study of Taxpayer Compliance and Law Enforcement*“, Final Report, June 28, mimeo.
- Schneider, F., (2004) „The Size of the Shadow Economies of 145 Countries All Over the World: First Results Over the Period 1999 to 2003“ <http://www.econ.jku.at/Schneider.>, November 2004.
- Tanzi, V., (1998) „Corruption Around the World: Causes, Consequences, Scope and Cure“, IMF Staff Paper, Vol. 45, No. 4, Dec 1998, pp. 559-594.
- Van Rijckeghem, C. and B. Weder, (1997) „Corruption and the Rate of Temptation: Do Low Wages in the Civil Service Cause Corruption“, IMF Working Paper 97/73, 1997.
- World Bank (2003) „*Project appraisal document on a proposed loan in the amount of EUR 31.9 million to the Republic of Bulgaria for a Revenue Administration Reform Project*“, Report No: 25010-BUL, May 9.
- Ангелова, М., В. Велев, В. Бояджиев, Е. Войнова, А. Велинов, М. Иванова и М. Атанасова, (2003) *Антикорупционни практики в данъчната администрация*, АИК и ИСИСИ, С., ноември 2003.
- Велчев, Б., (2003) „Наказателноправни аспекти на корупцията“ в *Антикорупция, Коалиция 2000*, С., 2003.
- Витоша Рисърч (2003) *Корупция и антикорупция: гледната точка на магистратите*, юни, 2003г. www.vitosha-research.com
- Витоша Рисърч (2004а) „Корупционен мониторинг на *Коалиция 2000*“, март.
- Витоша Рисърч (2004б) „Корупционен мониторинг на *Коалиция 2000* (Бизнес сектор)“, април.
- Витоша Рисърч (2004в) „*Бизнес и регулативни режими. Проблеми за бизнеса, произтичащи от прилаганите регулативни режими*“, юни http://www.mi.government.bg/doc_pub/final_report_1.pdf
- Коалиция 2000, (1998) *Чисто бъдеще*, С., 1998.
- Коалиция 2000, (2005) *Антикорупционните реформи в България*, С., 2005; www.anticorruption.bg;
- МБМД (2003) „Изследване на поведението на българските данъкоплатци“, Доклад, юни, mimeo.
- Нончев, А., (2004) „Корупцията като обществен феномен“ в *Корупционни практики и превенция на корупцията*, Център за изследване на демокрацията, С., 2004.
- Пашев, К., (2005) „Данъчната корупция: стимули и спирачки“, *Икономическа мисъл*, бр. 3, 2005.
- Пашев, К., (2004) „Укриване на данъци и осигуровки“ в *Скритата икономика в България*, Център за изследване на демокрацията, С., 2004, с. 68-99.
- Скала (2003) „Обществени нагласи към данъчната администрация и данъчната политика“, януари, mimeo.

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение 1. Нормативна уредба на наказателната и административната отговорност за данъчни нарушения и корупция

Наказателен кодекс

Из Обща част

Чл. 93. Указаните по-долу думи и изрази са употребени в този кодекс в следния смисъл:

...

14. (Нова – ДВ, бр. 62 от 1997 г., изм., бр. 21 от 2000 г.) „Данъци в големи размери“ са тези, които надхвърлят три хиляди лева, а „данъци в особено големи размери“ са тези, които надхвърлят дванадесет хиляди лева.

Из Глава седма: Престъпления против финансовата, данъчната и осигурителната система

Чл. 255. (Изм. – ДВ, бр. 28 от 1982 г., бр. 89 от 1986 г., отм., бр. 10 от 1993 г., нов, бр. 62 от 1997 г., в сила от 5.11.1997 г.) (1) Който избегне плащането на данъчни задължения в големи размери, като не подаде декларация, която се изисква по силата на закон, или потвърди неистина или затаи истина в подадена декларация, се наказва с лишаване от свобода до три години и глоба до петстотин лева.

(2) Ако до приключване на съдебното следствие в първоинстанционния съд необявеното и неплатеното данъчно задължение заедно с дължимите лихви се внесе в бюджета, наказанието е глоба до две хиляди лева.

Чл. 256. (Отм. – ДВ, бр. 10 от 1993 г., нов, бр. 62 от 1997 г.) Който с цел да осуети установяването на данъчни задължения в големи размери води счетоводна отчетност или ползва счетоводни документи с невярно съдържание, се наказва с лишаване от свобода от една до пет години и глоба от хиляда до пет хиляди лева.

Чл. 257. (Отм. – ДВ, бр. 10 от 1993 г., нов, бр. 62 от 1997 г., в сила от 5.11.1997 г.) (1) Когато с деянията по чл. 255 и 256 са укрити данъчни задължения в особено големи размери или когато те са извършени с участието на служител от данъчната администрация или на дипломиран експерт-счетоводител, наказанието е лишаване от свобода от две до десет години и глоба от пет хиляди до двадесет хиляди лева.

(2) В маловажни случаи по чл. 255 и 256 наказанието е глоба в двоен размер на укритите данъчни задължения, налагана по административен ред.

(3) Ако до приключване на съдебното следствие в първоинстанционния съд необявеното и неплатеното данъчно задължение заедно с дължимите лихви се внесе в бюджета, наказанието е лишаване от свобода до три години и глоба до десет хиляди лева.

Чл. 258. (Изм. – ДВ, бр. 28 от 1982 г., отм., бр. 10 от 1993 г., нов, бр. 62 от 1997 г.) (1) Който противозаконно пречи на данъчен орган да изпълни свое законово задължение, се наказва с лишаване от свобода до три години и глоба от хиляда до две хиляди лева.

(2) Ако деянието по ал. 1 е извършено чрез сила или заплашване, наказанието е лишаване от свобода от една до шест години и глоба от две хиляди до пет хиляди лева.

Чл. 301. (1) (Изм. – ДВ, бр. 51 от 2000 г., бр. 92 от 2002 г.) Длъжностно лице, което поиска или приеме дар или каквато и да е облага, която не му се следва, или приеме предложение или обещание за дар или облага, за да извърши или да не извърши действие по служба или загдето е извършило или не е извършило такова действие, се наказва за подкуп с лишаване от свобода до шест години и глоба до пет хиляди лева.

(2) (Изм. – ДВ, бр. 51 от 2000 г., бр. 92 от 2002 г.) Ако длъжностното лице е извършило някое от деянията по ал. 1, за да наруши или загдето е нарушило службата си, когато това нарушение не съставлява престъпление, наказанието е лишаване от свобода до осем години и глоба до десет хиляди лева.

(3) (Изм. – ДВ, бр. 95 от 1975 г., бр. 51 от 2000 г., бр. 92 от 2002 г.) Ако длъжностното лице е извършило някое от деянията по ал. 1, за да извърши или загдето е извършило друго престъпление във връзка със службата, наказанието е лишаване от свобода до десет години и глоба до петнадесет хиляди лева.

(4) (Изм. – ДВ, бр. 89 от 1986 г.) В случаите по предходните алинеи съдът постановява и лишаване от право по чл. 37, точки 6 и 7.

(5) (Нова – ДВ, бр. 92 от 2002 г.) Наказанието по ал. 1 се налага и на чуждо длъжностно лице, което поиска или приеме подкуп или приеме предложение или обещание за подкуп.

Чл. 302. За подкуп, извършен:

1. (доп. – ДВ, бр. 92 от 2002 г.) от лице, което заема отговорно служебно положение, включително съдия, съдебен заседател, прокурор или следовател;
2. чрез изнудване посредством злоупотреба със служебното положение;
3. (изм. – ДВ, бр. 28 от 1982 г.) повторно и
4. в големи размери,

наказанието е:

а) (доп. – ДВ, бр. 89 от 1986 г., изм., бр. 51 от 2000 г., доп., бр. 92 от 2002 г.) в случаите на чл. 301, ал. 1 и 2 – лишаване от свобода от три до десет години, глоба до двадесет хиляди лева и лишаване от права по чл. 37, точки 6 и 7;

б) (изм. – ДВ, бр. 89 от 1986 г., доп., бр. 92 от 2002 г.) в случаите на чл. 301, ал. 3 – лишаване от свобода от три до петнадесет години, глоба до двадесет и пет хиляди лева и конфискация до една втора от имуществото на виновния, като съдът постановява и лишаване от право по чл. 37, точки 6 и 7.

Чл. 302а. (Нов – ДВ, бр. 89 от 1986 г., доп., бр. 92 от 2002 г.) За подкуп в особено големи размери, представляващ особено тежък случай, наказанието е лишаване от свобода от десет до тридесет години, глоба до тридесет хиляди лева, конфискация на цялото или на част от имуществото на виновния и лишаване от права по чл. 37, точки 6 и 7.

Чл. 303. (Изм. – ДВ, бр. 92 от 2002 г.) Съобразно различията по предходните членове длъжностното лице и чуждото длъжностно лице се наказват и когато с тяхно съгласие дарът или облагата са предложени, обещани или дадени другиму.

Чл. 304. (Изм. и доп. – ДВ, бр. 7 от 1999 г., изм., бр. 51 от 2000 г., бр. 92 от 2002 г.) (1) Който предложи, обещае или даде дар или каквато и да е облага на длъжностно лице, за да извърши или да не извърши действие по служба или загдето е извършило или не е извършило такова действие, се наказва с лишаване от свобода до шест години и глоба до пет хиляди лева.

(2) Ако във връзка с подкупа длъжностното лице е нарушило служебните си задължения, наказанието е лишаване от свобода до осем години и глоба до седем хиляди лева, когато това нарушение не съставлява по-тежко наказуемо престъпление.

(3) Наказанието по ал. 1 се налага и на онзи, който предложи, обещае или даде подкуп на чуждо длъжностно лице.

Чл. 304а. (Нов – ДВ, бр. 51 от 2000 г., изм., бр. 92 от 2002 г.) Който предложи, обещае или даде подкуп на длъжностно лице, което заема отговорно служебно положение, включително съдия, съдебен заседател, прокурор или следовател, се наказва с лишаване от свобода до десет години и глоба до петнадесет хиляди лева.

Чл. 304б. (Нов – ДВ, бр. 92 от 2002 г.) (1) Който поиска или приеме дар или каквато и да е облага, която не му се следва, или приеме предложение или обещание за дар или облага, за да упражни влияние при вземане на решение от длъжностно лице или чуждо длъжностно лице във връзка със службата му, се наказва с лишаване от свобода до шест години или глоба до пет хиляди лева.

(2) Който предложи, обещае или даде дар или каквато и да е не следваща се облага на лице, което твърди, че може да упражни влияние по ал. 1, се наказва с лишаване от свобода до три години или глоба до три хиляди лева.

Чл. 305. (Изм. – ДВ, бр. 92 от 2002 г.) (1) Наказанията за подкуп по предходните членове се налагат и на арбитър или вещо лице, назначено от съд, учреждение, предприятие или организация, когато те

извършат такива деяния във връзка с тяхната дейност, както и на този, който предложи, обещае или даде такъв подкуп.

(2) Наказанията за подкуп по предходните членове се налагат и на защитник или повереник, когато те извършат такива деяния, за да помогнат да се реши в полза на противната страна или във вреда на доверителя наказателно или гражданско дело, както и на този, който предложи, обещае или даде такъв подкуп.

Чл. 305а. (Нов – ДВ, бр. 28 от 1982 г., изм., бр. 92 от 2002 г.) Който посредничи да се извърши някое от деянията по предходните членове, ако това не представлява по-тежко престъпление, се наказва с лишаване от свобода до три години и глоба до пет хиляди лева.

Чл. 306. (Изм. – ДВ, бр. 28 от 1982 г., бр. 92 от 2002 г.) Не се наказва онзи, който е предложил, обещал или дал подкуп, ако е бил изнуден от длъжностното лице, арбитъра или вещото лице да стори това и ако незабавно и доброволно е съобщил на властта.

Чл. 307. (Изм. – ДВ, бр. 51 от 2000 г.) Който преднамерено създава обстановка или условия, за да предизвика предлагане, даване или получаване на подкуп с цел да навреди на онзи, който даде или приеме подкупа, се наказва за провокация към подкуп с лишаване от свобода до три години.

Чл. 307а. (Нов – ДВ, бр. 28 от 1982 г., изм., бр. 92 от 2002 г.) Предметът на престъпленията по този раздел се отнема в полза на държавата, а когато липсва, се присъжда неговата равностойност.

Из Глава 9 Документални престъпления

Чл. 308. (1) Който състави неистински официален документ или преправи съдържанието на официален документ с цел да бъде използван, се наказва за подправка на документ с лишаване от свобода до три години.

(2) (Нова – ДВ, бр. 26 от 2004 г.) Когато предмет на деянието по ал. 1 са български или чуждестранни документи за самоличност, за завършено образование или за придобита квалификация, свидетелства за управление на превозни средства, свидетелства за регистрация на превозни средства, визови стикери или други документи, удостоверяващи правоспособност, лични или регистрационни данни, наказанието е лишаване от свобода до осем години.

(3) (Нова – ДВ, бр. 26 от 2004 г.) Когато деянието по ал. 2 е извършено с цел имотна облага, наказанието е лишаване от свобода до десет години. Имотната облага, ако такава е получена, се отнема в полза на държавата, а ако липсва или е отчуждена, се присъжда нейната равностойност.

(4) (Нова – ДВ, бр. 28 от 1982 г., предишна ал. 2, изм., бр. 26 от 2004 г.) В маловажни случаи наказанието е:

1. по ал. 1 – лишаване от свобода до шест месеца или поправителен труд;
2. по ал. 2 – лишаване от свобода до две години;
3. по ал. 3 – лишаване от свобода до три години.

(5) (Нова – ДВ, бр. 26 от 2004 г.) За приготвяне към престъпление по ал. 1 наказанието е лишаване от свобода до една година. За приготвяне към престъпление по ал. 2 и 3 или за сдружаване с цел извършване на някое от предвидените в тях престъпления наказанието е лишаване от свобода до шест години.

(6) (Нова – ДВ, бр. 26 от 2004 г.) Не се наказва онзи участник в сдружението, който преди да е довършено съставянето на неистински официален документ или преправянето на съдържанието на официален документ (ако сдружението е образувано с такава цел) или преди да започне разпространяването на неистински или преправени документи (ако сдружението е образувано за това), се откаже от деянието и съобщи за него на властта.

(7) (Нова – ДВ, бр. 26 от 2004 г.) Който изготвя, държи или укрива предмети, материали или оръдия, за които знае или предполага, че са предназначени или че са послужили за съставяне или за преправяне на документ по ал. 2 и 3, се наказва с лишаване от свобода до шест години.

Чл. 309. (1) Който сам или чрез друго състави неистински частен документ или преправи съдържанието на частен документ и го употреби, за да докаже, че съществува или не съществува или че е прекратено или изменено някое право или задължение, или някое правно отношение, се наказва за подправка на документ с лишаване от свобода до две години.

(2) Ако престъплението има за предмет ценни книжа, наказанието е лишаване от свобода до три години.

(3) (Изм. – ДВ, бр. 10 от 1993 г.) В маловажни случаи по предходните алинеи наказанието е поправителен труд или глоба от сто до триста лева.

Чл. 310. (1) (Изм. и доп. – ДВ, бр. 26 от 2004 г.) Ако престъплението по чл. 308, ал. 1, и 309, ал. 1 и 2 е извършено от длъжностно лице в кръга на службата му, наказанието е лишаване от свобода до пет години, а в случаите по чл. 308, ал. 2 и 3 – лишаване от свобода до дванадесет години, като съдът може да постанови и лишаване от право по чл. 37, ал. 1, точка 6.

(2) (Нова – ДВ, бр. 28 от 1982 г.) В маловажни случаи наказанието е лишаване от свобода до една година или поправителен труд.

Чл. 311. (1) Длъжностно лице, което в кръга на службата си състави официален документ, в който удостовери неверни обстоятелства или изявления, с цел да бъде използван този документ като доказателство за тия обстоятелства или изявления, се наказва с лишаване от свобода до пет години, като съдът може да постанови и лишаване от право по чл. 37, точка 6.

(2) В маловажни случаи наказанието е лишаване от свобода до една година или поправителен труд.

Чл. 312. (1) Лекар, който снабди някого с лъжливо свидетелство за състоянието на здравето му, когато не действа като длъжностно лице, се наказва с лишаване от свобода до две години или с поправителен труд.

(2) При същите условия ветеринарен лекар, който издаде документ с невярно съдържание за здравословното състояние на животно, се наказва с лишаване от свобода до една година или с поправителен труд.

Чл. 313. (Изм. – ДВ, бр. 28 от 1982 г.) (1) (Изм. – ДВ, бр. 10 от 1993 г., изм. и доп., бр. 92 от 2002 г.) Който потвърди неистина или затаи истина в писмена декларация или съобщение, изпратено по електронен път, които по силата на закон, указ или постановление на Министерския съвет се дават пред орган на властта за удостоверяване истинността на някои обстоятелства, се наказва с лишаване от свобода до три години или с глоба от сто до триста лева.

(2) (Нова – ДВ, бр. 10 от 1993 г., изм., бр. 50 от 1995 г.) Когато деянието по ал. 1 е извършено с цел да се избегне заплащане на дължими данъци, наказанието е лишаване от свобода от една до шест години или глоба от сто до двеста и петдесет лева.

(3) (Предишна ал. 2, изм. – ДВ, бр. 10 от 1993 г., изм. и доп., бр. 92 от 2002 г.) Наказанието по ал. 1 се налага и на онзи, който потвърди неистина или затаи истина в частен документ или съобщение, изпратено по електронен път, в които по изрична разпоредба на закон, указ или постановление на Министерския съвет е специално задължен да удостовери истината, и употреби този документ като доказателство за невярно удостоверените обстоятелства или изявления.

(4) (Нова – ДВ, бр. 62 от 1997 г.) Който във връзка с публично предлагане на ценни книги в просpekt или обзор за икономическо състояние използва неистински благоприятстващи данни или премълчава неблагоприятни такива, които са от съществено значение при вземане на решение за придобиване на ценни книги, се наказва с лишаване от свобода до три години и глоба до петстотин лева.

Чл. 313а. (Нов – ДВ, бр. 89 от 1986 г., изм., бр. 99 от 1989 г., отм., предишен чл. 313б, нов, бр. 54 от 1992 г. – бр. 10 от 1993 г.) (1) Който в декларация по чл. 4, ал. 2 от Закона за имуществото на Българската комунистическа партия, Българския земеделски народен съюз, Отечествения фронт, Димитровския комунистически младежки съюз, Съюза на активните борци против фашизма и капитализма и Българските професионални съюзи потвърди неистина или затаи истина с цел да осуети изцяло или отчасти отнемането на незаконно притежаваното държавно имущество, се наказва с лишаване от свобода от три до осем години.

(2) Който след поискване откаже да даде декларация по чл. 4, ал. 2 от закона, посочен в ал. 1, се наказва с лишаване от свобода от две до шест години.

(3) В случаите по ал. 1 и 2 съдът може да постанови и лишаване от права по чл. 37, ал. 1, т. 6 и 7.

(4) Деецът по ал. 1 и 2 не се наказва, ако при разкриване на истината би обвинил в престъпление себе си, съпруга си, низходящите, възходящите, братята или сестрите си.

Чл. 313б. (Нов – ДВ, бр. 41 от 2001 г., отм., бр. 45 от 2002 г.)

Чл. 314. Който умишлено стане причина да се внесат неверни обстоятелства или изявления в официален документ, съставен съгласно установения ред въз основа на заявление на частно лице, се наказва с лишаване от свобода до две години или с поправителен труд.

Чл. 315. (1) Който състави документ, като попълни лист, носещ подписа на издателя, със съдържание, което не съответства на волята на подписалия, се наказва съобразно с различията в чл. 308 и 309.

(2) Съобразно със същите различия се наказва и онзи, който чрез измама склони другото да подпише документ със съдържание, което не съответства на волята на подписалия.

Чл. 316. Наказанието, предвидено по предходните членове на настоящата глава, се налага и на онзи, който съзнателно се ползва от неистински или преправен документ, от документ с невярно съдържание или от такъв по предходния член, когато от него за самото съставяне не може да се търси наказателна отговорност.

Чл. 317. Който противозаконно се ползва от документ, като знае, че издателят го е подписал, без намерение да се задължи по него, се наказва с лишаване от свобода до две години или с поправителен труд.

Чл. 318. (Изм. – ДВ, бр. 28 от 1982 г., бр. 10 от 1993 г.) Който противозаконно си служи с официален документ, издаден за друго лице, с цел да заблуди орган на властта или представител на обществеността, се наказва с лишаване от свобода до две години или с поправителен труд, или с глоба от сто до триста лева.

Чл. 319. Който унищожи, скрие или повреди чужд или не изключително нему принадлежащ документ с цел да причини другиму вреда или да набави за себе си или за другото облага, се наказва с лишаване от свобода до три години или с поправителен труд.

Из Глава 9А (Нова – ДВ, бр. 92 от 2002 г.) Компютърни престъпления

Чл. 319а. (1) Който осъществи нерегламентиран достъп до ресурсите на компютър, копира или използва компютърни данни без разрешение, когато се изисква такова, се наказва с глоба до три хиляди лева.

(2) Ако деянието по ал. 1 е извършено от две или повече лица, сговорили се предварително за извършване на такова деяние, наказанието е лишаване от свобода до една година или глоба до три хиляди лева.

(3) Ако деянието по ал. 1 е извършено повторно, наказанието е лишаване от свобода до три години или глоба до пет хиляди лева.

(4) (Изм. – ДВ, бр. 26 от 2004 г.) Ако деянията по ал. 1 – 3 са извършени по отношение на информация, представляваща държавна тайна, наказанието е от една до три години лишаване от свобода, ако не подлежи на по-тежко наказание.

(5) Ако от деянието по ал. 4 са настъпили тежки последици, наказанието е от една до осем години.

Чл. 319б. (1) Който без разрешение на лицето, което администрира или ползва компютър, добави, промени, изтрие или унищожи компютърна програма или данни, в немаловажни случаи, се наказва с лишаване от свобода до една година или глоба до две хиляди лева.

(2) Ако с деянието по ал. 1 са причинени значителни вреди или са настъпили други тежки последици, наказанието е лишаване от свобода до две години и глоба до три хиляди лева.

(3) Ако деянието по ал. 1 е извършено с цел имотна облага, наказанието е лишаване от свобода от една до три години и глоба до пет хиляди лева.

Чл. 319в. (1) Който извърши деяние по чл. 319б по отношение на данни, които се дават по силата на закон, по електронен път или на магнитен носител, се наказва с лишаване от свобода до две години и с глоба до три хиляди лева.

(2) Ако деянието по ал. 1 е с цел да се осуети изпълнение на задължение, наказанието е лишаване от свобода до три години и глоба до пет хиляди лева.

Чл. 319г. (1) Който въведе компютърен вирус в компютър или информационна мрежа, се наказва с глоба до три хиляди лева.

(2) Ако от деянието по ал. 1 са настъпили значителни вреди или е извършено повторно, наказанието е лишаване от свобода до три години и глоба до хиляда лева.

Чл. 319д. (1) (Изм. – ДВ, бр. 26 от 2004 г.) Който разпространи компютърни или системни пароли и от това последва разкриване на лични данни или информация, представляваща държавна тайна, се наказва с лишаване от свобода до една година.

(2) За деяние по ал. 1, извършено с користна цел, или ако с него са причинени значителни вреди, наказанието е лишаване от свобода до три години.

Чл. 319е. Който при доставяне на информационни услуги наруши разпоредбите на чл. 6, ал. 2, т. 5 от Закона за електронния документ и електронния подпис, се наказва с глоба до пет хиляди лева, ако не подлежи на по-тежко наказание.

Данъчно-процесуален кодекс

...

Чл. 245. Служителите в данъчната администрация не могат:

1. (изм. и доп. – ДВ, бр. 42 от 2003 г.) да са еднолични търговци, неограничено отговорни съдружници в търговски дружества, търговски представители или търговски пълномощници;
2. да участват в органи за управление и контрол на търговски дружества, кооперации и други организации освен с писменото съгласие на главния директор на данъчната администрация или на упълномощено от него лице;
3. (изм. и доп. – ДВ, бр. 42 от 2003 г.) да сключват допълнителни трудови договори с друг работодател или да работят извън системата на данъчната администрация освен с писменото съгласие на главния директор на данъчната администрация или на упълномощено от него лице.

...

Чл. 250. (Изм. – ДВ, бр. 45 от 2002 г., доп., бр. 42 от 2003 г.) Лицата по чл. 12, чл. 12а, както и лицата, които по други закони имат достъп до служебната тайна, които разгласят, предоставят, публикуват, използват или разпространяват по друг начин данни и обстоятелства, представляващи служебна тайна, ако не подлежат на по-тежко наказание, се наказват с глоба от 3000 до 20 000 лв. и се лишават от правото да заемат съответната длъжност за срок от 1 до 3 години.

...

Чл. 253. (1) (Изм. и доп. – ДВ, бр. 45 от 2002 г.) Данъчен орган, който не издаде в срок удостоверение за наличие или липса на задължение по искане на данъчния субект или по разпореждане на орган на съдебната власт, се наказва с глоба до 250 лв. При повторно извършване на нарушението данъчният орган се наказва с глоба до 500 лв.

...

Чл. 255. (1) (Доп. – ДВ, бр. 45 от 2002 г.) Длъжностно лице от данъчната администрация, на което е възложено приемането на данъчни декларации, което откаже да приеме надлежно подписана данъчна декларация, включително чрез пълномощник, се наказва с глоба до 250 лв., а при повторно извършване на нарушението наказанието е глоба до 500 лв.

(2) Наказанието по ал. 1 се налага и на длъжностно лице от данъчната администрация, което не отрази подаването на данъчна декларация във входящия дневник на съответната данъчна дирекция, както и когато не бъде издаден документ, удостоверяващ подаването.

Чл. 256. (Доп. – ДВ, бр. 45 от 2002 г.) Данъчен орган, който не уведоми своевременно данъчен субект за отстраняване на пропуски и несъответствия с данъчна декларация или несвоевременно определи размера на данъчното задължение в случаите, когато по закон е задължен да стори това, както и когато не изпрати съобщение за дължим данък в законоустановените срокове, се наказва с глоба до 250 лв. При повторно извършване на нарушението данъчният орган се наказва с глоба до 500 лв.

...

Чл. 258. (Доп. – ДВ, бр. 45 от 2002 г.) Данъчен орган, който извърши данъчна ревизия, без да му е възложено това, или продължи извършването на ревизия извън определения срок, освен когато този срок е надлежно продължен, се наказва с глоба от 250 до 500 лв., а при повторно извършване на нарушението наказанието е глоба от 500 до 1000 лв.

...

Чл. 261. (1) (Доп. – ДВ, бр. 45 от 2002 г.) Данъчен орган, който пропусне да образува производство по издаване на данъчен акт или не се произнесе по жалба на данъчен субект в законоустановените срокове, се наказва с глоба от 250 до 500 лв., а при повторно извършване на нарушението наказанието е глоба от 500 до 1000 лв.

(2) Наказанието по ал. 1 се налага и на данъчен орган, неоснователно отказал да допусне прихващане или връщане на недължимо платени данъци и суми, подлежащи на възстановяване на друго

основание, както и когато е допуснал забавяне на данъчното производство и това е констатирано от горестоящия данъчен орган по реда на този кодекс.

Чл. 262. (Доп. – ДВ, бр. 45 от 2002 г.) Данъчен орган, който е допуснал спиране на предварителното изпълнение на данъчен акт, без да е представено надлежно обезпечение, се наказва с глоба от 250 до 500 лв., а при повторно извършване на нарушението наказанието е глоба от 500 до 1000 лв.

Чл. 263. (Доп. – ДВ, бр. 45 от 2002 г.) Данъчен орган, който пропусне да покани длъжника да изпълни доброволно задължението си, след като са изтекли законоустановените срокове за заплащането му, се наказва с глоба до 50 лв., а при повторно извършване на нарушението наказанието е глоба до 100 лв.

Приложение 2. Анतिकорупционната политика в данъчната администрация: програмни документи

2.1. Из Националната стратегия за противодействие на корупцията, приета с решение 671/01.10.2001

1.2. Усъвършенстване на финансовия и данъчния контрол

На основата на Закона за вътрешния държавен финансов контрол и в съответствие с новата икономическа и социална среда трябва да бъде напълно осигурена финансова дисциплина, прозрачност и отговорност на институциите. Това може се постигне чрез усъвършенстване формите на отговорност в посока на увеличение на глобите при административнонаказателната отговорност и разширяване на случаите, в които може се търси пълна имуществена отговорност за противоправно нанесени вреди. Наложителни са промени в данъчните закони в следните насоки:

- по-ясна регламентация на правомощията на данъчните органи, както и опростяване на данъчното облагане;
- повишаване на материалните стимули за служителите, допринесли за по-голяма разкриваемост на данъчни нарушения;
- въвеждане на публичен регистър за доходите на служителите на данъчната администрация;
- усъвършенстване на формите на взаимодействие между Държавен финансов контрол, Сметната палата, данъчната администрация, Националния осигурителен институт, Изпълнителна агенция „Главна инспекция по труда“, органите на МВР и органите на съдебната власт чрез приемане на съвместни инструкции за превенция и борба с корупцията;
- проучване на възможностите за създаване на единна информационна система между контролните и правозащитните органи при спазване на законите, регламентиращи защитата на личните данни;
- усъвършенстване на звената за вътрешен финансов контрол в отделните ведомства и организации.

Отговорник: Министърът на финансите, Министерският съвет

2.2. Из Програмата за изпълнение на националната стратегия за противодействие на корупцията за периода 2002 – 2003 г., приета с Решение на МС 84/13.02.2002

Програмни цели

Хармонизиране на данъчната стратегия и политика с данъчната политика в единния пазар на Европейския съюз.

- Намаляване на несъответствието между ефективната и законовата система чрез разработване на процеси и системи, които могат да насърчат подобряването на спазването на данъчните задължения.
- Подобряване обслужването на данъкоплатците, засилване на прозрачността в работата на данъчната администрация.
- Повишаване ефикасността на държавния вътрешен финансов контрол при предотвратяването, разкриването и възстановяването на вреди и ролята му за разкриване и доказване на корупционно поведение.

Основни мероприятия и задачи

1.2.1. Да се направи преглед и да се подготвят предложения за:

- Изменение на законите, съдържащи елементи, генериращи корупционен риск (ЗДЦС, ЗКПО, ЗМ, ЗОДФЛ, ЗОП, ЗДВФК и др.).
- В Закона за данък върху добавената стойност и в Закона за акцизите да се синхронизират текстове, даващи права на контролните органи да използват като доказателство пред съдебните институции документи, изискани по официален ред от съседни държави.
- Да се предложи изменение в НПК и ДПК по въпроса за финансово-начетното производство, като се приеме определен срок за решаване на съдебните дела, свързани със съставянето на актовете за начет. Да се предвидят тежки санкции за случаи на изгубване на документи по съдебни преписки и дела, оказващо влияние върху решаването им.

Отговарят: Министърът на финансите; Министърът на държавната администрация
Срок: 31 юли 2002 г.

1.2.2. Разработване и провеждане на мерки за:

- Създаване на организация на контролната дейност, ограничаваща възможностите и условията за корупция сред служителите на Държавния вътрешен финансов контрол.
- Подобриване на механизмите за изпълнение на препоръките от опитните доклади на Сметната палата като един от важните фактори за предотвратяване на вреди, финансови нарушения и корупция в проверяваните обекти.
- По широко прилагане принципа на внезапност на проверката за разкриване на вреди и финансови нарушения, недопускане създаването на бюрократични условия, позволяващи „прикриване“ на нарушенията.

Отговаря: Министърът на финансите
Срок: 31 юли 2002 г.

1.2.3. Към министъра на финансите да се създаде Съвет на началник-отделите „Инспекторат“ като орган, координиращ действията на подчинените му агенции и дирекции в борбата с корупцията и финансовите измами.

- Да се създадат и да се приемат общи критерии за идентифициране на корупция и финансови измами и да се дефинират действията за борба с тях, които да се прилагат от всички агенции и дирекции.

Отговаря: Министърът на финансите
Срок: 31 декември 2002 г.

1.2.4. Да се променят подчинеността и структурата на отделите „Инспекторат“, подчинени към момента на Главната данъчна дирекция:

- Създаване на единна структура „Инспекторат“ към Главната данъчна дирекция.

Отговаря: Министърът на финансите
Срок: 31 март 2002 г.

1.2.5. Модернизиране на системата за допълнително стимулиране, оценка на изпълнението, заплащането, обучението, квалификацията и изравняването в кариерата на данъчните служители.

Отговаря: Министърът на финансите
Срок: 30 юни 2002 г.

1.2.6. Преглед на възможностите за опростяване на процедурите, свързани с данъчното производство, и въвеждане на критерии за прозрачност в действията на данъчните органи. Регламентиране на правила за алтернативен текущ контрол върху действията на данъчните органи още в хода на производството.

Отговаря: Министърът на финансите
Срок: 31 декември 2002 г.

1.2.7. Въвеждане на регистър с регламентиран достъп за имуществото на данъчните служители.

Отговаря: Министърът на финансите
Срок: 31 декември 2002 г.

1.2.8. Разработване на специални правила, гарантиращи сигурността на данъчните служители в конфликтни ситуации, свързани с изпълнението на задълженията им.

- Данъчният орган следва да вдъхва респект и уважение.
- Неуважително отношение към данъчен орган в качеството му на длъжностно лице следва да се санкционира.
- Данъчният орган подлежи на санкциониране за недостойно поведение към данъкоплатец.

Отговаря: Министърът на финансите
Срок: 31 август 2002 г.

1.2.9. Да се приемат правила за премиране на данъчни инспектори и одитори, съставили актове за начет и издържали пред съда.

Отговаря: Министърът на финансите
Срок: 28 февруари 2002 г.

2.3. Из Програмата за изпълнение на националната стратегия за противодействие на корупцията за периода 2004 – 2005 г.

4. Развитие на антикорупционния потенциал на националната контролна система.

Програмни цели

- Повишаване на ефикасността на държавния вътрешен финансов контрол при предотвратяването, разкриването и възстановяването на вреди и ролята му за разкриване и доказване на корупционно поведение.
- Усъвършенстването на данъчния и финансовия контрол.
- Повишаване на ефективността на специализираните служби за разкриване и предотвратяване на корупционни действия.
- Прилагане на стратегия на сътрудничество и общност на одита и данъчната политика в единния пазар на Европейския съюз.
- Подобряване обслужването на данъкоплатците, засилване на прозрачността в работата на данъчната администрация.
- Развитие на координацията и взаимодействието между контролните структури на изпълнителната власт, Сметната палата и структурите на съдебната система.

Основни мероприятия и задачи

4.1. Разработване и провеждане на мерки за разширяване на възможностите на Агенцията „Бюро за финансово разузнаване“ за получаване и проверка на сигнали за корупционни действия и наличие на повишен корупционен риск.

Отговаря: Министърът на финансите
Срок: 30.12.2003 г. – за приемане на мерки
30.12.2004 г. – за провеждане на мерките

4.2. Разработване и прилагане на мерки за антикорупционен контрол на базата на информационните и контролните възможности, създавани в рамките на изграждането на системата от вътрешни правила на организациите по ЗМИП и ППЗМИП.

Отговаря: Министърът на финансите
Срок: 30.03.2003 г. – за приемане на мерки
30.03.2005 г. – за провеждане на мерките

4.3. Въвеждане на системи за финансов мениджмънт и външен одит.

Отговаря: Председателят на Сметната палата
Срок: 30.12.2003 г.

4.4. Изграждане на административен капацитет за защита на финансовите интереси на Общността от измами и нередности.

Отговаря: Министърът на вътрешните работи и Министърът на финансите
Срок: 30.10.2004 г. – за проект.

4.5. Създаване на Служба за фискални разследвания.

Отговаря: Министърът на финансите
Срок: 30.11.2004 г.

4.6. Организационно и функционално доизграждане и укрепване на Националната агенция за приходите.

Отговаря: Министърът на финансите
Срок: 30.12.2004 г.

4.7. Приключване преструктурирането на отдел „Инспекторат и вътрешна сигурност“ в рамките на данъчната администрация.

Отговаря: Министърът на финансите
Срок: 30.01.2004 г.

4.8. Актуализиране на програмите за обучение на служителите на Българската данъчна администрация по антикорупционни практики.

Отговаря: Министърът на финансите
Срок: 30.12.2003 г.

4.9. Разработване и тестване на единна информационна система за нуждите на Националната агенция по приходите.

Отговаря: Министърът на финансите
Срок: 30.12.2004 г.

4.10. Определяне на ред на взаимодействие между Комисията за координация на работата по борбата с корупцията и Съвета за координация с борбата с правонарушенията, засягащи финансовите интереси на Европейските общности, създаден с ПМС № 18 на Министерския съвет от 04.02.2003 г.;

Отговарят: Председателят на ККРБК и Министърът на финансите
Срок: 30.03.2004 г.

4.11. Провеждане на обучение на експерти от контролните институции по прилагането на новия Закон за обществените поръчки;

Отговарят: Председателят на ККРБК и Министърът на финансите
Срок: 30.07.2004 г.

4.12. Разработване и внедряване на обща информационна система на националните контролни структури/Сметна палата, АДВФК, Данъчна администрация, Агенция по приходите, МВР, АБФР, ККРБК и др.

Отговарят: Председателят на ККРБК и Министърът на финансите
Срок: 30.03.2005 г.

4.13. Разработване на проект за подобряване на координацията и взаимодействието между националните структури, упражняващи контролни функции (Сметна палата, АДВФК, Данъчна администрация, Агенция по приходите, МВР, АБФР, ККРБК и др.) при проверката на сигнали за корупция и повишен корупционен риск.

Отговарят: Председателят на ККРБК и Министърът на финансите
Срок: 30.03.2004 г.

2.4. Из Отчета за изпълнение на задачите от Програмата за изпълнение на Националната стратегия за противодействие на корупцията 2004 – 2005 г. на Комисията за координация на работата по борбата с корупцията

...

Министерство на финансите

В Министерството на финансите съгласно поставените задачи в Програмата за изпълнение на Националната стратегия за противодействие на корупцията са предприети следните дейности за периода януари – октомври 2004 г.:

Българската данъчна администрация и Националната агенция по приходите са разработили и изпълняват множество програми за обучение на служителите, финансирани от Световната банка и Министерството на финансите на САЩ. Обученията са насочени към повишаване на професионалния капацитет и етичното поведение на служителите. През 2004 г. данъчната администрация извършва централизация на териториалните дирекции с цел по-доброто обслужване на данъкоплатците и бюджета. Съвместно с Националния осигурителен институт са изготвени и се изпълняват програми за обучение на служителите и в тази връзка.

Агенцията за финансово разузнаване изпълнява предвидената мярка с разработването и постоянното осъвременяване на страницата на Агенцията в интернет (www.fia.minfin.bg).

Страницата допринася и за постоянното усъвършенстване на взаимодействието със задължените лица (представяне на вътрешни правила и друга актуална информация).

Агенцията за финансово разузнаване получава, съгласно разпоредбите на ЗМИП и ППЗМИП, сигнали за изпиране на пари, които могат да включват и изпиране на пари, произтичащо от корупционни практики.

Постоянният вътрешен контрол, с който е свързана работата на Дирекция „Инспекторат“ на Агенцията за финансово разузнаване, разпределението и конкретната отговорност, носена от служителите при взаимодействието със задължените лица и строгата отчетност в работата със задължените по ЗМИП лица, наред с все по-широкото използване на електронните средства в работата на финансоворазузнавателното звено (интернет страница, на която се публикуват процедурите, свързани с надзора над задължените лица във връзка с изпълнението на разпоредбите на ЗМИП; въвеждане на система за електронно докладване от страна на търговските банки) са елементи, които съдействат за избягване на корупционни практики във взаимодействието със задължените лица по ЗМИП. Ва-

жен елемент в постигането на ефективност в избягване на корупционните практики е и въведеното взаимодействие между АФР и останалите държавни органи, които в своята дейност са задължени да предоставят информация на Агенцията за финансово разузнаване при възникване на подозрение за изпиране на пари според измененията на ЗМИП от 2003 г. (обн. ДВ, бр. 31 от 04.04.2003 г.). За противопоставянето на корупционните възможности допринася и по-тясното сътрудничество с всички ангажирани в противодействието на изпирането на пари органи, постигнато благодарение на приключилия на 01.11.2004 г. Туининг проект на АФР по Програма ФАР „Противодействие на изпирането на пари“. Строгийт контрол и избягването на корупционни практики е необходима предпоставка и за гарантиране на международния обмен, в който участва АФР.

В Регионалните данъчни дирекции – София, Пловдив, Варна, Бургас и Велико Търново, съгласно заповед на министъра на финансите от м. юни 2004 г. се закриват отдели „Инспекторат“ и се структурират като сектори към отдел „Инспекторат“ в Главна данъчна дирекция. Разработват се нови дължостни характеристики на служителите от Инспектората и структурата на отдела.

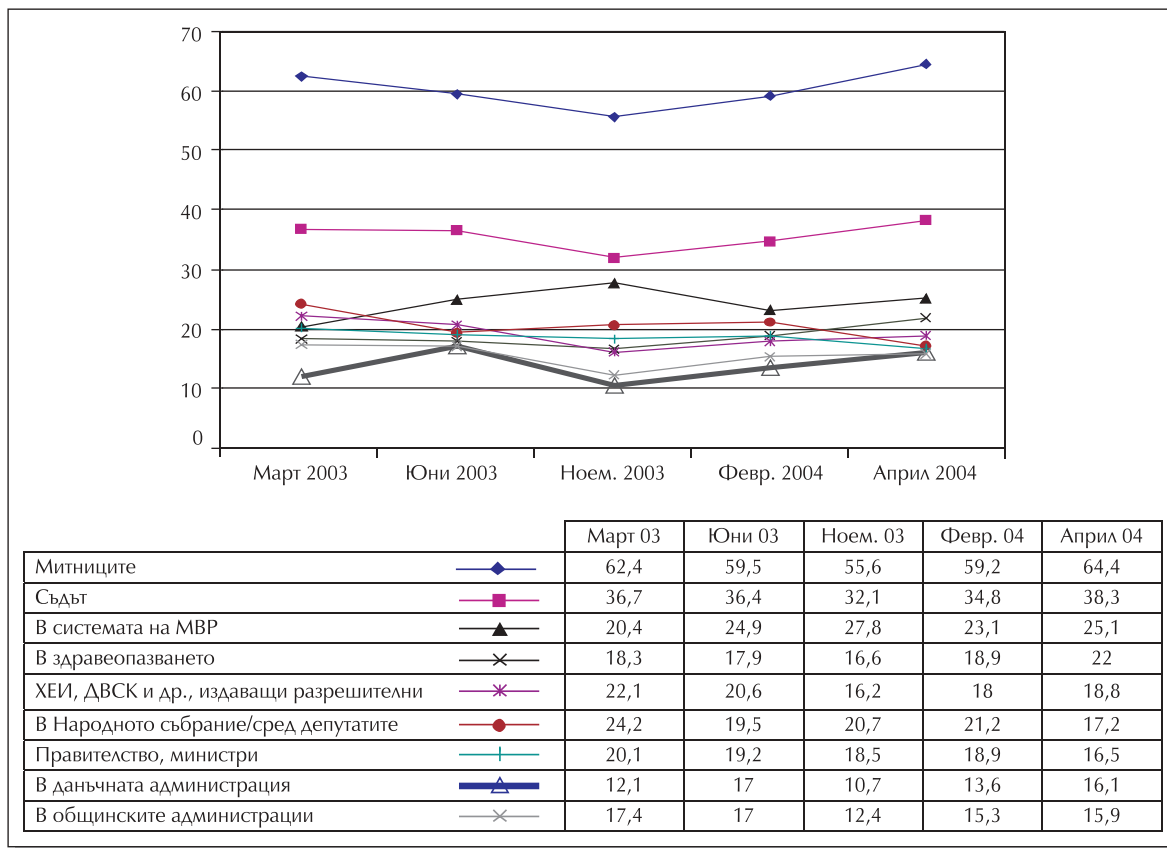
Българската данъчна администрация изготви „Етични норми за поведение на служителите на БДА“. Тези норми са одобрени със Заповед на Главния данъчен директор и Изпълнителния директор на Националната агенция по приходите. Всеки служител на данъчната администрация получи екземпляр от „Етични норми за поведение на служителите на Българската данъчна администрация“ срещу подпис. Отпечатани са и 150 000 брошури за клиентите на БДА за запознаване с Етичните норми, които се разпространяват чрез териториалните структури. Разработена е програма за 2004 и 2005 г. за поетапно обучение на служителите по Етичните норми.

По отношение на институционалното доизглаждане на Националната агенция по приходите са предприети множество действия, обезпечени от Световната банка, като финансиране и като човешки ресурс от служителите на Агенцията и Данъчната администрация. Проектите продължават и през 2005 г. За по-плавното преминаване към Националната агенция по приходите данъчната администрация извършва централизация на своите териториални дирекции. Агенцията за финансово разузнаване работи в тясно взаимодействие с Агенция „Митници“ и получава информация по отношение на всички пари в брой, пренасяни през граница. Същевременно все още предстои изграждането на обща информационна система на всички национални контролни структури (Сметна палата, АДВФК, Данъчната администрация, Агенция по приходите, МВР, АБФР, ККРБК и др.). Агенцията за финансово разузнаване и Главна данъчна дирекция подобряват взаимодействието си с останалите държавни органи благодарение на различни механизми (инструкции за взаимодействие, участие в съвместни семинари и програмите за обучение, включително активно участие на редица държавни органи в изпълнението на Туининг проекта на Агенцията за финансово разузнаване).

Приложение 3. Равнище и разпространение на данъчната корупция в сравнителен план

3.1. В сравнение с другите институции

(% на респондентите, посочили съответната институция в отговора си на въпроса „Според вас къде в България корупцията е най-разпространена“. Давани са до три отговора)



Източник: Корупционен мониторинг на Коалиция 2000, април 2004, бизнес сектор. База: 478.

3.2. Сред другите професионални групи

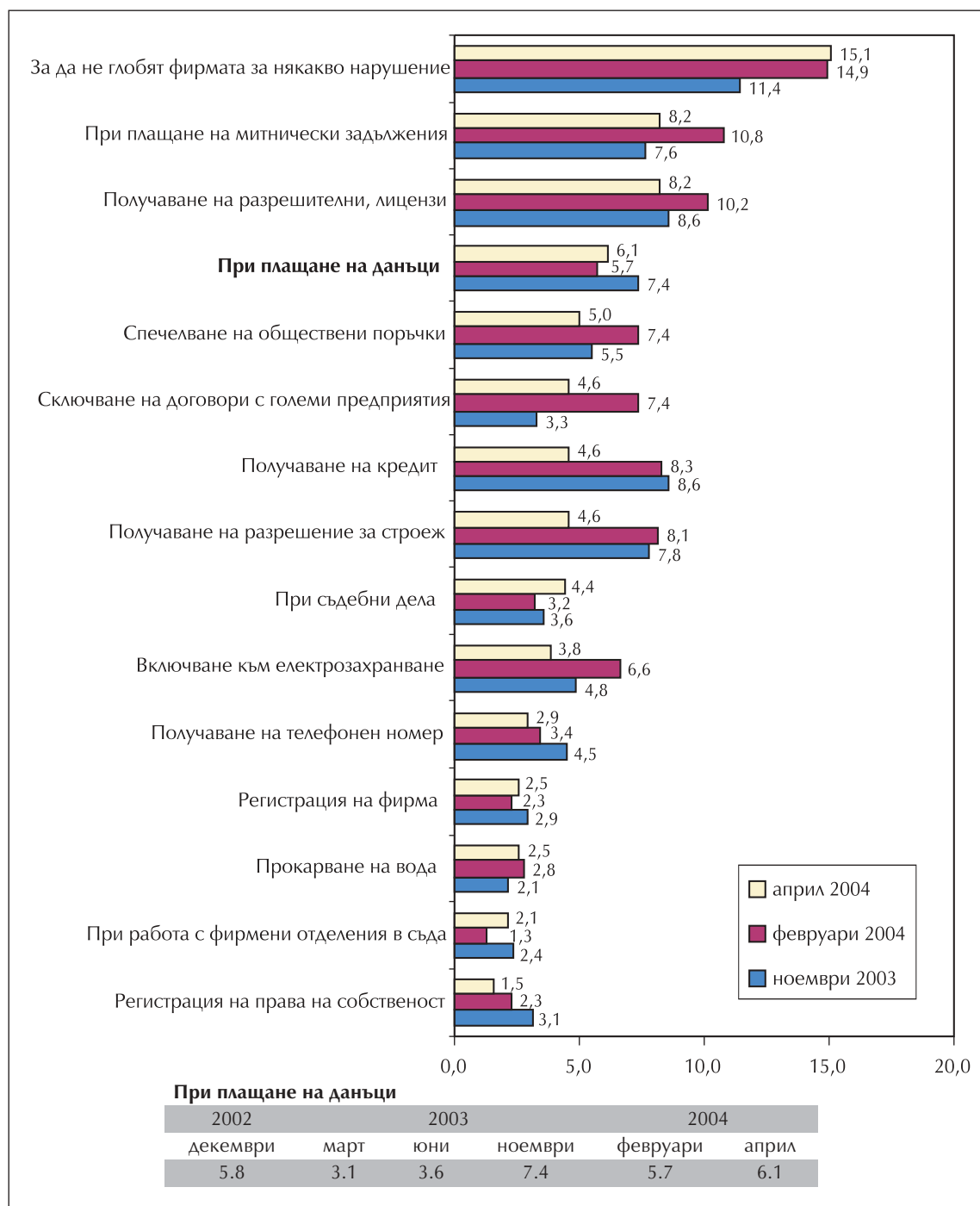
(% на отговорите „почти всички и повечето са въввлечени в нея“ на въпроса Доколко широко разпространена у нас е корупцията сред следните групи)

	2000		2002		2003		2004	
	октомври	декември	март	юни	ноември	февруари	април	
Митнически служители	80	80,3	73,6	74,9	80,3	82,4	81,1	
Полицейски служители	57,7	59,8	53,5	62,7	62,5	64,5	56	
Политици, лидери на политически партии	64,5	59,6	55,3	57,5	62,7	64,3	54,4	
Съдии	53,4	57,4	47,7	50,4	53,4	53,7	52,7	
Народни представители	60,2	60,8	53,9	54,3	58,7	58,2	51,4	
Данъчни служители	58,8	62,7	50,3	58	62,9	58	51,1	
Прокурори	49,3	56,5	49	50,2	52	52	51	
Лекари	38,2	53,1	46,8	45,4	53,4	54,8	50,2	
Адвокати	52	53	47	50,3	49,4	52	50	
Общински служители	49,3	54,2	43,2	49,6	47,5	50,1	47,1	
Кметове и общ. съветници	36,9	54	47,4	52,9	54,9	54,6	47,1	
Министри	60,2	54,5	42,1	51,4	55,6	56,1	45,4	
Следователи	43,2	52,2	43,6	47,5	46,8	44,4	44	
Служители в министерства	60	57,8	43,2	49,1	46,8	50,1	41,6	

Източник: Корупционен мониторинг на Коалиция 2000, април 2004, бизнес сектор. База: 478.

3.3. По дял на фирми, дали подкуп при плащане на данъци

(% от фирмите, потвърдили, че са давали подкупи за следните услуги през последната година)



Въпрос: Налагало ли ви се е да плащате неофициално някакви суми или да направите подарък за следните услуги?
 Източник: Корупционен мониторинг на Коалиция 2000, април 2004, бизнес сектор. База: всички 478.

3.4. По средна стойност на подкупите

а) в сравнение с другите видове корупция (% на фирмите от далите подкуп, посочили съответния размер)

Тип корупционна сделка	Средна стойност в лв.				
	до 250	250–500	501–1000	1001–5000	над 5000
Спечелване на обществени поръчки	13,3	13,3	13,3	40	20
За разрешение за строеж	18,8	25	37,5	6,3	12,5
При плащане на митнически задължения	35,3	20,6	35,3	8,8	–
При съдебни дела	27,8	38,9	22,2	11,1	–
Регистрация на права на собственост	16,7	66,7	16,7	–	–
При плащане на данъци	56,5	39,1	–	–	4,3
Получаване на разрешителни, лицензи	68,8	28,1	–	–	3,1

Източник: Корупционен мониторинг на Коалиция 2000, април 2004, бизнес сектор. База: 478.

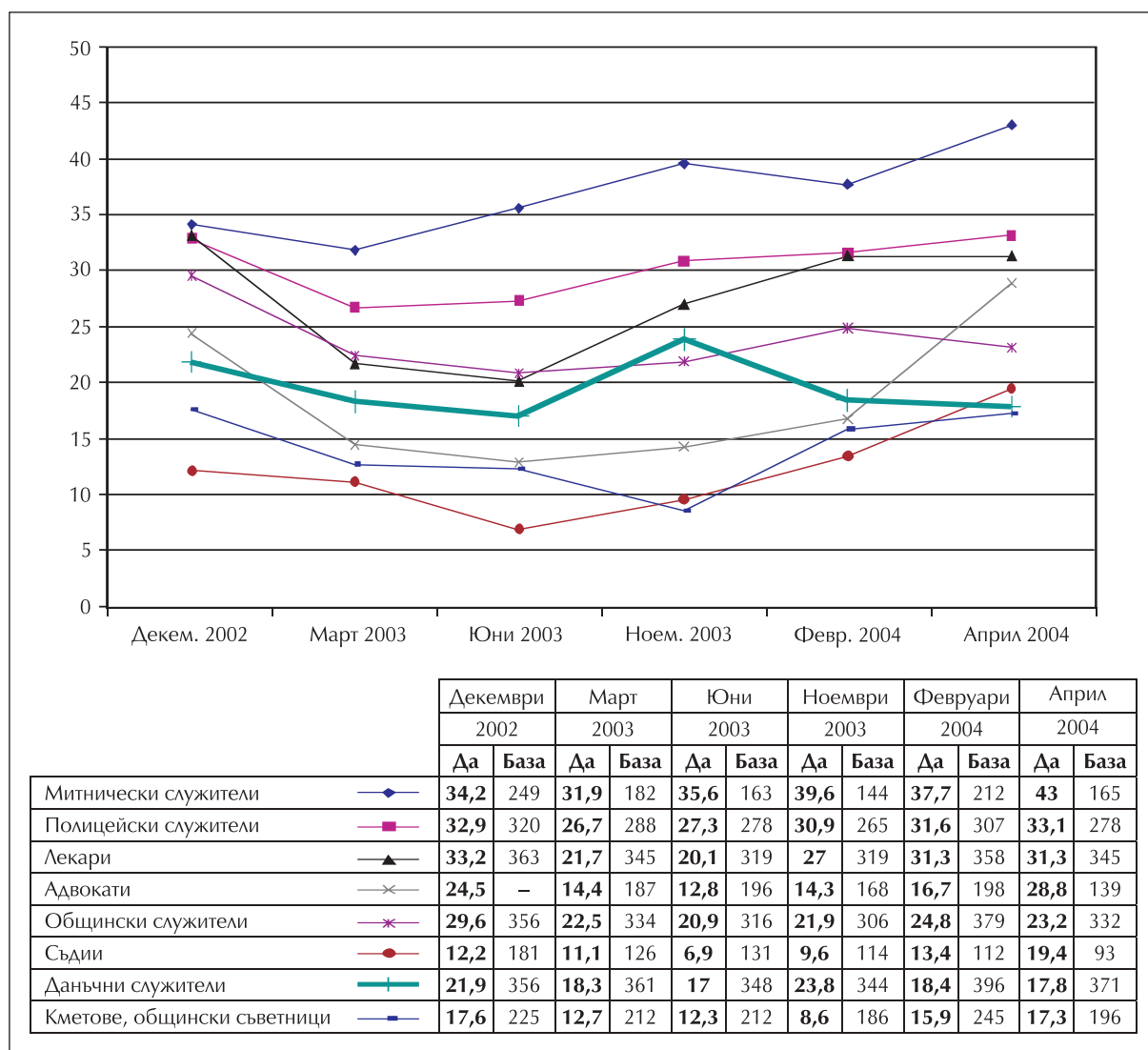
б) динамика във времето 2002 – 2004

Размер	XII 02	III 03	VI 03	XI 03	II '04	IV '04
До 250 лв.	58.3	72.7	50.0	74,2	94,1	56,5
251–500 лв.	29.2	18.2	41.7	19,4	5,9	39,1
501–1000 лв.	12.5	–	8.3	6,5	–	–
1001–5000 лв.	–	9.1	–	–	–	–
Над 5000 лв.	–	–	–	–	–	4,3

Въпрос: Средно каква сума (в лв.) трябваше да платите неофициално (на каква стойност бе подаръкът) за следните услуги?

Източник: Корупционен мониторинг на Коалиция 2000, април 2004, бизнес сектор. База: Респондентите, платили подкуп.

3.5. По дял на фирмите, на които е оказан корупционен натиск от данъчни служители
(% на фирмите от контактувалите с дадена група, на които са поискани пари, подаръци, услуга)



Въпрос: Ако през последната година се е случвало да ви поискат нещо (пари, подарък или услуга), за да бъде решен ваш проблем, то ви бе поискано от:

Източник: Корупционен мониторинг на Коалиция 2000, април 2004, бизнес сектор. База: контактувалите с дадената група.

Приложение 4. Международните индекси за корупцията у нас

България е включена в редица международни класации и индекси за корупцията, икономическата свобода, качеството на бизнес средата и институциите и инвестиционния риск, най-авторитетните от които са изброени в карето. Въпреки че повечето от тях са тясно свързани помежду си⁷⁰, общата оценка, която дават, не е еднозначна.

- **Transparency International:** Индекс на възприятията за корупцията (Corruption Perceptions Index, CPI). Индексът се публикува ежегодно от 1995 г., като от 1998 г. включва и България. През 2003 г. изследването обхваща 133 страни. Той оценява възприятията за равнището на корупция *в публичната сфера*, като корупцията се определя като злоупотреба с публична власт с цел лично облагодетелстване и включва вземане на подкупи, плащания при обществени доставки, присвоявания и т.н.
- **Световен икономически форум:** Global Competitiveness Report. Публикува ежегодни класации на конкурентоспособността на икономиките, като от оценки на бизнесмени и от статистически данни формира два индекса: индекс на растежа (т.нар. Growth Competitiveness Index, GCI), разработен от екип, начело с Джефри Сакс, и бизнес индекс (Business Competitiveness Index, BCI), разработен от екип, начело с Майкъл Портьър. Един от трите компонента на GCI е индексът на обществените институции, който съдържа корупционен подкомпонент. Последното издание на доклада обхваща 102 страни. Класацията съдържа и показател за данъчното бреме на страните.
- **Световната банка** провежда проучвания сред фирмите за бизнес средата, които съдържат въпроси за честотата на подкупите и оценка на фирмите за това, до каква степен корупцията представлява пречка за техния бизнес. България е включена в световната извадка World Business Environment Survey (WBES) през 2001 г. и в двете регионални изследвания на страните в преход *Business Environment and Enterprise Performance Survey* (BEEPS) през 1999 и 2002 г. Те представляват емпиричната основа на двете изследвания на Световната банка за корупцията в страните в преход. Освен оценката на предприятията за корупцията Световната банка използва ежегодни индикатори, основани на експертна оценка за състоянието на институциите, т.нар. *Country Performance and Institutional Assessment* (CPIA), които обаче не се публикуват.
- **Freedom House:** От 1998 г. публикува ежегодни експертни оценки за процеса на демократизация на 27 страни в преход, който съдържа индекс за корупцията
- **The Heritage Foundation:** Публикува ежегодно от 1995 г. *индекс на икономическата свобода* за 161 страни, основан на оценки на експерти на организацията. Между десетте компонента на индекса са данъчното бреме и бремето на регулациите.
- **The Fraser Institute:** Публикува ежегоден доклад от 1997 г. за икономическата свобода в 123 държави. Индексите за бизнес средата, вкл. корупцията, са производни от резултатите от класацията на Световния икономически форум. Съдържа показател за равнището на данъчната тежест.
- **Оценки на инвестиционния риск:** Сред водещите агенции, публикуващи инвестиционни рейтинги, са The Economist Intelligence Unit (100 страни); World Market Research Center (196 страни); Global Insight (117 страни); Political Risk Services (140 страни) и др. Повечето от тях се основават на експертни оценки на различните типове инвестиционен риск: политически, икономически, регулативен, данъчен, операционен и т.н. Всички те включват показател за равнището на корупцията като компонент на оценката за операционния риск.
- **SELDI:** Мониторинг на корупцията в страните от Югоизточна Европа. Това е регионалното разширение на системата на мониторинг на *Коалиция 2000*, основана на методологията на Витоша Рисърч, но ограничена само сред гражданите.

⁷⁰ Така например индексът на Transparency International за България е резултат от няколко индекса, между които и този на Freedom House, който пък от своя страна използва индекса на Transparency International в обосновката на корупционния рейтинг на страната. Индексът на Fraser Institute е изведен изцяло от корупционния компонент на Global Competitiveness Report на World Economic Forum. Индексът на WMRC използва данните на Global Insight и т.н.

Така например според корупционния индекс на Global Competitiveness Report⁷¹ през 2003 г. България заема 35-о място от 102 страни. Това я нарежда след безспорните регионални лидери Естония (27), Унгария (28) и Словения (32), но редом с Литва (34) и преди Словакия (40), Чехия (41), Италия (47), Полша (53) и Румъния (90). Следва да се отбележи обаче, че това е влошаване с 6 позиции спрямо позицията на България през 2002 г., когато по индекса на корупция тя заема 27-о място от 80 държави, включени в GCR.

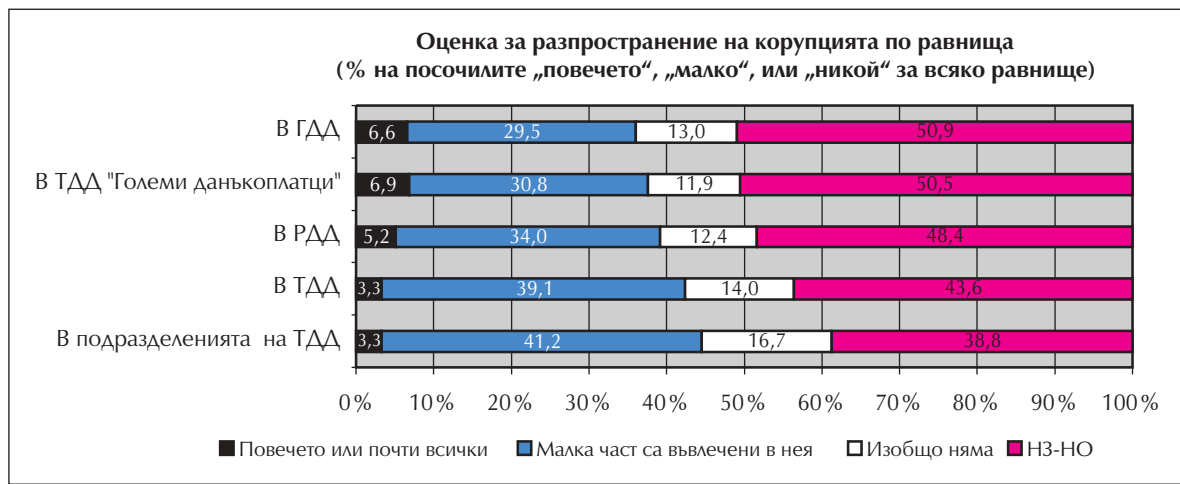
Доста различно регионално сравнение предлага докладът на Световната банка⁷² от 2004 г. на база двете изследвания сред фирмите (BEEPS) през 1999 и 2002 г. Докладът измерва мащабите на корупцията чрез оценката на предприятията за степента, в която корупцията е пречка за техния бизнес, а административната корупция – на база оценката на фирмите за честотата и размера на подкупите в техния бранш, като размерът се дава като процент от годишните продажби. Показателите на България са доста под средните за региона, като от новите и бъдещите членки на ЕС само Румъния и донякъде Словакия са с по-лоши показатели. По *честота на подкупите* България е след всички нови членове на ЕС с изключение на Словакия и след всички балкански страни освен Румъния и Албания. По този показател тя се нарежда и след някои бивши съветски републики като Армения, Узбекистан и Азербайджан, които според оценката на фирмите са постигнали забележителен успех в ограничаване на корупцията между 1999 и 2002 г. България остава без промяна през този период. По *корупционни разходи на фирмите* България е по-надолу в класацията от всички нови членове на ЕС, всички балкански държави с изключение на Румъния и Албания и след Армения, Русия, Узбекистан и Беларус от бившия Съветски съюз.

Корупционният индекс на Freedom House за 2004 г. също нарежда България след всички нови членове на ЕС, но с най-добри показатели на Балканите и спрямо всички бивши съветски републики при стабилна тенденция на подобрение.

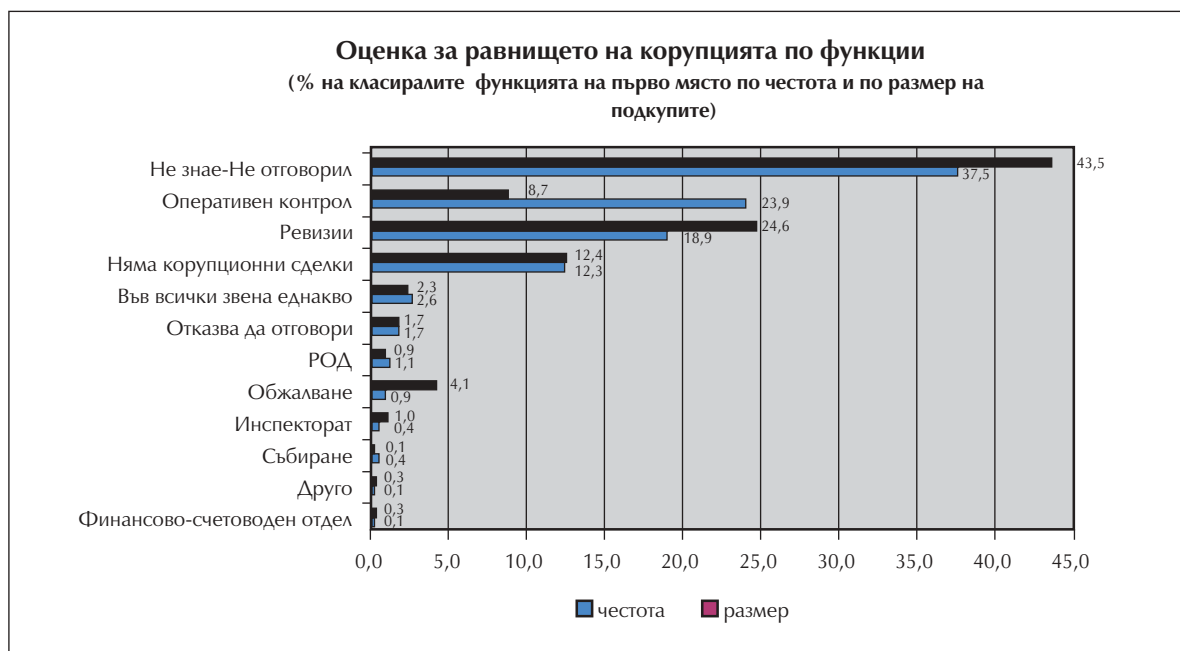
⁷¹ Корупционният индекс заедно с индекса на прилагането на закона и договорите формира индекса на обществените институции. Последният е един от трите компонента (с равни тегла) заедно с индекса на технологичното развитие и индекса на макросредата, от които се калкулира единият индекс за оценка на конкурентността на икономиката – индексът на потенциала за растеж (Growth Competitiveness Index). Корупционният индекс отразява честотата на нерегламентирания плащания при износа и вноса, плащането на данъци, свързването към мрежови услуги като телефон, вода, електричество, при обществените поръчки, отпускането на заеми, държавното управление, съдебните решения, както и корупцията при отклоняване на обществени средства, правенето на политиката и нормативната уредба, финансирането на партиите и прането на пари.

⁷² Gray et al (2004).

Приложение 5. Разпространение на корупцията в данъчната администрация по административни етажи и функции



Източник: Витоша Рисърч, април 2004. База: 699.



Източник: Витоша Рисърч, април 2004. База: 699.

Къде корупцията е най-голяма: оценка на служителите от различните оперативни звена

Отговори	% на служителите от съответното звено, дали посочените отговори				
	РОД*	Ревизии	ОК*	Събиране	ФСО*
В „Ревизии“	30,6	14,2	28,4	33,3	22,7
В „Оперативен контрол“	8,3	12,5	0,0	11,1	9,1
В „Обжалване“	0,3	9,9	0,0	7,4	2,3
Във всички звена еднакво	1,7	3,4	3,0	0,0	0,0
Няма корупционни сделки	13,9	10,3	16,4	11,1	9,1
Друго	2,5	3,1	1,5	3,8	0,0
НЗ/НО	42,7	46,6	50,7	33,3	56,8
	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
База	288	232	67	27	44

* РОД: „Регистрация и обслужване на данъкоплатци“; ОК: „Оперативен контрол“; ФСО: „Финансово-счетоводен отдел“
Източник: Витоша Рисърч, април 2004. База: 699.

Къде корупцията е най-често срещана: оценка на служителите от различните оперативни звена

Отговори	% на служителите от съответното звено, дали посочените отговори				
	РОД*	Ревизии	ОК*	Събиране	ФСО*
В Оперативен контрол	20,8	35,3	1,5	22,2	13,6
В Ревизии	26,4	5,6	29,9	33,3	20,5
Друго	1,8	6,1	1,5	0,0	2,3
Във всички звена еднакво	1,7	3,4	4,5	0,0	0,0
Няма корупция	13,5	10,8	14,9	11,1	9,1
НЗ/НО	35,8	38,8	47,8	33,3	54,5
	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
База	288	232	67	27	44

* РОД: „Регистрация и обслужване на данъкоплатци“; ОК: „Оперативен контрол“; ФСО: „Финансово-счетоводен отдел“.
Източник: Витоша Рисърч, април 2004. База: 699.

Приложение 6. Кои служители са по-склонни към корупция

а) По-младите или по-възрастните са по-склонни към **оказване** на корупционен натиск?

Отговори	Възраст		До 35 г.		35-50		Над 50 г.		п.а.	Общо	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	N	%
По-младите	13	5,8	41	13,7	26	23,4	5		85	12,2	
По-възрастните	29	12,9	19	6,3	8	7,2	5		61	8,7	
Възрастта не е от значение	155	69,2	199	66,3	63	56,8	46		463	66,2	
Друго	4	1,8	4	1,3	0	0,0	1		9	1,3	
Не знае-Не отговорил	23	10,3	37	12,3	14	12,6	7		81	11,6	
Всичко	224	100,0	300	100,0	111	100,0	64		699	100,0	

б) По-младите или по-възрастните са **по-податливи** на корупционен натиск?

Отговори	Възраст		До 35 г.		35-50		Над 50 г.		п.а.	Общо	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	N	%
По-младите	15	6,7	58	19,3	39	35,1	10		122	17,5	
По-възрастните	20	8,9	7	2,3	2	1,8	3		32	4,6	
Възрастта не е от значение	170	75,9	201	67,0	59	53,2	43		473	67,7	
Друго	3	1,3	4	1,3	0	0,0	0		7	1,0	
Не знае-Не отговорил	16	7,1	30	10,0	11	9,9	8		65	9,3	
Всичко	224	100,0	300	100,0	111	100,0	64		699	100,0	

в) С повече или по-малко стаж са по-склонни към **оказване** на натиск?

Отговори	Стаж	До 3 г.		3-10 г.		над 10 г.		п.а.	Общо	
		N	%	N	%	N	%	N	N	%
С по-малко стаж		2	4,1	26	6,7	43	16,9	1	72	10,3
С по-голям стаж		14	28,6	63	16,3	22	8,7	1	100	14,3
Стажът не е от значение		21	42,9	259	66,9	155	61,0	3	438	62,7
Друго		1	2,0	4	1,0	4	1,6	0	9	1,3
Не знае-Не отговорил		11	22,4	35	9,0	30	11,8	4	80	11,4
Всичко		49	100,0	387	100,0	254	100,0	9	699	100,0

г) С повече или по-малко стаж са **по-податливи на корупция**?

Отговори	Стаж	До 3 г.		3-10 г.		над 10 г.		п.а.	Общо	
		N	%	N	%	N	%	N	N	%
С по-малко стаж		4	8,2	43	11,1	55	21,7	1	103	14,7
С по-голям стаж		12	24,5	47	12,1	17	6,7	1	77	11,0
Стажът не е от значение		23	46,9	268	69,3	152	59,8	3	446	63,8
Друго		1	2,0	3	0,8	3	1,2	0	7	1,0
Не знае-Не отговорил		9	18,4	26	6,7	27	10,6	4	66	9,4
Всичко		49	100,0	387	100,0	254	100,0	9	699	100,0

Източник: Витоша Рисърч, април 2004. База: 699.