

Характеристика на данъчните нарушения при юридическите лица

Жельо Желев

Efforts on both the Bulgarian revenue administration and the entire European Union aimed at reducing tax distortions. In order to improve fiscal controls on taxing the corporation is an analysis of tax violations. Through this are given and proposals that are aimed at securing regulatory organization and control.

Key words: Revenue administration, Control, Tax control, Tax violations.

Данъчните нарушения извършени от юридическите лица са уредени в Закона за корпоративно подоходно облагане[5], Данъчно-осигурителния процесуален кодекс[3], както и в Закона за административните нарушения и наказания[6]. В последният нормативен акт е регламентиран и процесуалният режим – административно-наказателен. Откъдето и произлиза и факта, че данъчните нарушения са вид административни нарушения. За да бъде едно действие установено като нарушение е необходимо да бъде съставен акт за установяване на административно нарушение (АУАН). Ако деянието, за което е образувано административно-наказателно производство, съставлява престъпление, то образуваното производство се прекратява, а събраните материали се изпращат на прокурор .

За да се разграничат престъпленията от нарушенията в данъчния контролен процес е необходимо да се установи кои правни норми в кой нормативен акт са нарушени[8]. Когато едно деяние представлява противоправно действие или бездействие, спрямо разпоредбите на ЗКПО или на ДОПК е извършено административно нарушение, за което се предвижда административно-наказателна отговорност. Когато деянието осъществява признаците визирани в Глава втора на общата част на НК, то те се приемат за престъпление. Отделните характеристики дадени в специалната част на НК определят и вида на престъплението.

Данъчните нарушения са предвидени за противоправни деяния, които имат ниска степен на обществена опасност или малка стойност на вредоносния резултат. Приложимият данъчен процес към нарушенията е административно-наказателен. Когато деянието е с надвишени стойности и е вписано в регламент на НК като престъпно, за него следва да се прилагат разпоредбите на наказателното право и процес. По този начин процеса от данъчен се трансформира в наказателен, вместо в административно-наказателен.

Основна цел при осъществяване на контрол върху облагането печалбата на ЮЛ е установяване на реалността на облагаемата величина и обезпечаване внасянето им в бюджета. Различните нарушения на ЗКПО са фиксирани в Административно наказателните разпоредби на чл. 261 - 277 от глава 35 на закона. Те се изразяват в неизпълнение на следните поведенчески задължения³⁸:

1. Данъчно задължено лице, което не подаде декларация по този закон, не я подаде в срок, не посочи или невярно посочи данни или обстоятелства, водещи до определяне на дължимия данък в по-малък размер или до неоснователно намаляване, преотстъпване или освобождаване от данък, се наказва с имуществена санкция в размер от 500 до 3000 лв. При повторно нарушение по имуществената санкция е в размер от 1000 до 6000 лв.

2. Данъчно задължено лице, което не подаде приложение към годишната данъчна декларация или посочи неверни данни или обстоятелства в него, се наказва с имуществена санкция в размер от 100 до 1000 лв. При повторно нарушение по имуществената санкция е в размер от 200 до 2000 лв.

³⁸ Закон за корпоративното подоходно облагане. //Обн. ДВ. бр.105,2006г., изм. и доп. ДВ. бр.22 от 24 Март 2015г.

3. За непредставяне или за несвоевременно представяне на информация по чл. 201, ал. 5 и 6, както и за посочване на неверни или непълни данни се налага имуществена санкция в размер до 250 лв., освен ако лицето не подлежи на по-тежко наказание. За нарушения извършени за повече от едно юридическо лице, за което следва да се предоставя информация, имуществената санкция се налага поотделно за всяко юридическо лице. При повторно нарушение по имуществената санкция е в размер до 500 лв.

4. Данъчно задължено лице, което отчете стопанска операция в нарушение на счетоводната си политика и това води до неправилно определяне на счетоводния му финансов резултат, се наказва с имуществена санкция в размер от 100 до 1000 лв. за всяко нарушение. При повторно нарушение по имуществената санкция е в размер от 200 до 2000 лв. за всяко нарушение.

5. Управител, ликвидатор/синдик или лице, изпълнявало длъжността ликвидатор/синдик, който с действие или бездействие е допуснал нарушение, в горепосочените варианти на нарушение се наказва с имуществена санкция или с глоба в размер от 200 до 1000 лв. При повторно нарушение с имуществена санкция или глоба в размер от 400 до 2000 лв.

6. Данъчно задължено лице, което не издаде първичен счетоводен документ за отчитане на приходи, ако не подлежи на по-тежко наказание, се наказва със санкцията по чл. 182 от Закона за данък върху добавената стойност. Друг момент, към който разпоредбата препраща към ЗДДС е това, че ако данъчно задължените лица нерегистрира и неотчита извършените продажби на стоки и услуги чрез издаване на фискална касова бележка от фискално устройство (фискален бон) се наказва по чл. 185 от ЗДДС.

7. Данъчно задължено лице, което извърши скрито разпределение на печалба, се наказва с имуществена санкция в размер 20 на сто от сумата, представляваща скрито разпределение на печалба. В случаите, когато данъчно задължено лице, извършило скрито разпределение на печалба, посочи това обстоятелство в данъчната си декларация, санкцията не се налага.

8. Данъчно задължено лице се наказва с имуществена санкция в размер от 500 до 2000 лв, а при повторно от 1500 до 5000 лв в случаите, когато:

➤ с годишната данъчна декларация неподаде и годишният отчет за дейността си;

➤ при прекратяване или ликвидация, съответно заличаване при несъстоятелност в една и съща или различна година, заедно с годишната данъчна декларация неподаде съставения към датата на прекратяване годишен отчет за дейността и още един, съставен към 31 декември на годината на прекратяване; годината на прекратяване на данъчно задълженото лице;

➤ недекларира с годишна данъчна декларация по образец, която се подава в срок до 31 март на следващата година за помощни и спомагателни дейности по смисъла на Закона за хазарта;

9. Данъчно задължени лица, извършващи дейност опериране с кораби, които не отговарят на условията, даващи им право на избор, се наказват с имуществена санкция в размер от 20 000 до 30 000 лв., а при повторно нарушение - в размер от 40 000 до 60 000 лв. Лицата по нямат право да прилагат реда за облагане с данък върху дейността от опериране на кораби за срок 5 години.

10. Лице, което е предоставило на работодатели ваучери за храна по получена индивидуална квота, които са с номинална стойност, превишаваща тази индивидуална квота, се наказва с имуществена санкция в размер на превишението на номиналната стойност на предоставените на работодатели ваучери за храна по получената индивидуална квота над тази индивидуална квота, но не по-малко от 2000 лв. Към това се добавя:

- лице, което е предоставило на работодатели ваучери за храна, без да е получило индивидуална квота, се наказва с имуществена санкция в размер на номиналната стойност на предоставените на работодатели ваучери за храна, но не по-малко от 2000 лв.
- лице, което е предоставило на работодатели ваучери за храна, които не отговарят на условията и реда за отпечатване на ваучери за храна, определени с наредбата по чл. 209, ал. 6, се наказва с имуществена санкция в размер на номиналната стойност на предоставените ваучери за храна, но не по-малко от 2000 лв.
- оператор на ваучери за храна, който не представи справка за предоставените и изплатени (осребрени) ваучери, се наказва с имуществена санкция в размер от 1000 до 1500 лв., а при повторно нарушение - в размер от 2000 до 2500 лв.
- оператор на ваучери за храна, който не изпълни изискванията на чл. 209, ал. 8 за плащания във връзка с предоставени ваучери за храна, се наказва с имуществена санкция в размер от 10 000 до 15 000 лв., а при повторно нарушение - от 20 000 до 30 000 лв.

Събираемостта на задълженията по корпоративен данък зависят от правилната насоченост на контролното въздействие от страна на органите по приходите. По данни на НАП отчетените приходи към 31.12.2014г. от корпоративен данък възлизат на 1 588,3 млн. лв[2] или това е 20,65%[2] от дела на общите приходи от данъчни задължения. Съпоставени с предходната година (към 31.12.2013г.), постъпленията от този данък са нараснали със 144,1 млн. лв. (10,0%). Приходите са разделени според вида на плащане на следната структура[2]:

- Плащане по годишна данъчна декларация;
- Плащане на авансови вноски;
- Плащане по ревизионни актове;
- Плащане по лихви;
- Плащане на корпоративен данък за минали години;
- Възстановен и прихванат корпоративен данък.

Интерес за разработката представляват два от видовете плащания, а именно по ревизионните актове и плащанията на корпоративен данък за минали години. При първият вид приходите са в размер на 23,4 млн. лв за 2014г., като за 2013 те са били 17,9 млн.лв. Това е с 5,5 млн. лв повече приходи, които са влезли в бюджета. При вторият вид приходите са с 48,3 млн. лв повече за 2014г. (126,2 млн. лв) спрямо 2013г., където размерът възлиза на 77,9 млн. лв. От една страна положителните стойности и при двата вида приходи се дължи на въвеждането за погасяване на задълженията, като приоритетно значение имат по-старите задължения. От друга страна това показва, че органите по приходите на първо място са осъществили контролното въздействие напълно законно, съобразно изискванията на нормативните актове. На следващо място техните действия са били съобразени изцяло с водената политика от всички приходни администрации в Европейския съюз, както и от Европейската комисия, а именно доброволното плащане на данъчните задължения.

С оглед на описаните видове данъчни нарушения и прилежащите към тях санкции посочени в ЗКПО, с цел подобряване на контролните действия, могат да се направят следните изводи и препоръки.

Първо. Характерна особеност е, че при всички данъчни нарушения санкцията е административна – глоба. В два от случаите е предвидено и по-тежко наказание (в трето и шесто от изброените нарушения), но то е само упоменато. Липсва конкретизация, в кои случаи би се приложило. Възможно е да се предвиди и при останалите нарушения по-тежкото наказание. Заедно с това може да се въведат и критерии за отграничаването им, когато например противоправното деяние е извършено от няколко лица или е с по-голяма степен на обществена опасност. С оглед на бъдещо регламентиране е подходящо да се посочат и конкретните размери на глобата, налагани при съответните нарушения. Това би намалило субективизма при определя-

не размера на имуществената санкция от страна на органите по приходите. Положителният ефект, до който може да доведе фиксирането на точна санкция е да се намали възможностите за прилагане на корупционни схеми.

Второ. Органът по приходите трябва да разбира и прилага административно-наказателните разпоредби. При тях, обаче липсва препратка към наказателните правни норми, което води до неяснота дали нарушението е с характер на престъпление. Когато евентуално деянието подлежи на по-тежко наказание контролният орган е ограничен в действията си. Те се изразяват в рамката на налагане единствено на санкция. Би могло да се направи кореспонденция с текстовете в Наказателния кодекс. Може да се посочи в кои случаи нарушенията направени от юридическите лица са насочени против финансовата, данъчната и осигурителна система, както и свързаните с тях друг вид престъпления.

Трето. Глобите, които са предвидени за неподаване на декларация, неподаването на същата в срок, не посочи или невярно посочи данни или обстоятелства, водещи до определяне на дължимия данък в по-малък размер или до неоснователно намаляване, претостъпване или освобождаване от данък са със сравнително ниска стойност спрямо извършеното нарушение. Необходимо е да се разделят нарушенията на две – неподаване на декларацията и неподаването на същата в срок от една страна и на второ място действията водещи до определяне на дължимия данък. Това разделение се дължи, тъй като имат различно качество на проявление. Невъзможно е тълкуването, че действията, свързани с първата част на нарушението имат еднакъв вредносен ефект като посочените на второ място. В първия случай нарушението може да се приема като съзнателно или несъзнателно, докато при втория случай става въпрос за умишлено укриване на приходи, с цел намаляване на стойността на данъчната основа, а от там и на дължимия данък. Поради тази причина би могло да се определи различен размер на имуществената санкция. Като при втория случай глобата регламентирана в момента може да бъде многократно увеличена. Това може да се дължи на факта, че задълженото лице съзнателно се е опитало да извърши противоправното деяние.

Четвърто. Задължени лица са „физическите и юридическите лица, които са носители на задължението за данъци и задължителни осигурителни вноски и са задължени да удържат и внасят данъци или задължителни осигурителни вноски“^[3]. Органите по приходите е необходимо да установят има ли лица, които са задължени да подават декларации, а не са го извършили. От организационна гледна точка е необходимо да се обособи звено, в което се събира информация, която е от значение за данъчно-осигурителния процес. По този начин контролните органи лесно ще могат да стигнат до набирането на нужната информация за даденото юридическо лице. От методологична позиция добър резултат биха могли да дадат приложенията на способите наблюдение, анкета, фотоснимка, обследване и др. Така ще се увеличат начините за набиране на достатъчен доказателствен материал по конкретното производство. За да бъде прецизно и своевременно контролното въздействие е необходимо в действията на органите по приходите да се комбинират категории като законсьобразност и целесъобразност[7].

Пето. Органите по приходите трябва да събират доказателства чрез допустими доказателствени средства с оглед на изискванията на Наказателния процесуален кодекс. По този начин ще може да се предприемат действия по налагането на административно наказание или предаване на компетентните органи за търсене на наказателна отговорност. Това е от съществено значение, тъй като според наказателно правната доктрина наказанието трябва да съответства на престъплението, респективно на нарушението. По този начин не само се въздейства възпитателно и възпиращо на конкретния извършител на деянието, но се осъществява и генералната превенция. Съобразно нея „справедливото наказание“ трябва да въздейства на обществеността за не извършване от други лица на подобни престъпни деяния[1].

Към така изложеното до тук може да заключим, че данъчните нарушения, макар и приети за противоправни деяния с ниска степен на обществена опасност нанасят съществена вреда върху събирането на данъчните задължения. Необходимо е да се прецизират мерките, които се предприемат за да се въздейства пряко върху негативното им проявление. Тези мерки трябва да бъдат насочени към ясното и точно посочване на това, кое незаконно действие на какво наказание подлежи, както и конкретно разпределение труда и на контролните функции. Ефектът от това единствено може да повлияе положително, върху усилията за намаляване на корупционните условия, повишаване на бързината на обработване на данните, а от там и съкращаване на сроковете при протичане на контролния процес.

ЛИТЕРАТУРА

- [1]. Бобев, Костадин. Криминалистика. София, УИ Св. Климент Охридски, 2006 г.
- [2]. Годишен отчет за дейността на Националната агенция за приходите за 2014г.
- [3]. Данъчно-осигурителен процесуален кодекс, //Обн. ДВ. бр.105 от 29 Декември 2005г., изм. и доп. ДВ. бр.105 от 19 Декември 2014г.
- [4]. Закон за административните нарушения и наказания. // Обн. ДВ. бр.92 от 28 Ноември 1969г., доп. ДВ. бр.107 от 24 Декември 2014г.
- [5]. Закон за корпоративното подоходно облагане. //Обн. ДВ. бр.105,2006г., изм. и доп. ДВ. бр.22 от 24 Март 2015г.
- [6]. Наказателен кодекс. // Обн., ДВ, бр. 26 от 2.04.1968 г., доп., бр. 107 от 24.12.2014 г., в сила от 1.01.2015 г.
- [7]. Тананеев. Ем. От количествени нецелесъобразности към качествена незаконосъобразност в данъчния контрол. Научна конференция „Съвременни проблеми в теорията и практиката на контрола в България“. УНСС, София, 2014г.
- [8]. Тананеев. Ем, Стойкова, П. Данъчен контрол и администрация. Фабер, В. Търново, 2013.

За контакти:

ас. Жельо Желев, Катедра “Контрол и анализ на стопанската дейност”, Стопанска академия “Д. А. Ценов” - Свищов, тел.: 0882/752 642,
e-mail: jjelev@uni-svishtov.bg