

Данъчнопроцесуалното законодателство – инструмент за ефективна данъчна политика и контрол

Нина Чилова¹

Резюме: Данъчната политика е един от основните инструменти, с които държавата може да оказва въздействие върху развитието на гадена икономика и върху темповете на изменение на основните макроикономически показатели, стоящи в основата на растежа на националния доход. В държавите с модерни правни данъчни системи законодателят обезпечава реализирането на тези цели чрез специфични нормативни решения, насочени към изграждане на модерна приходна администрация, която трябва да бъде предвидима, надеждна и в разумни граници прозрачна. Само този законодателен подход ще стимулира доброволното плащане на данъците от страна на данъчните субекти, респективно ще въздейства позитивно върху икономическия растеж и ще намали дела на „сивата“ икономика.

Ключови думи: данъчна политика, данъчно законодателство, публичност, прозрачност, компетентност на органите по приходите.

JEL: K34.

Данъчната политика е един от основните инструменти, с които държавата може да оказва въздействие върху развитието на гадена икономика и върху темповете на изменение на основните макроикономически показатели, стоящи в

¹ Нина Чилова е доктор, асистент в катедра Публично-правни науки в Юридическия факултет на УНСС, e-mail: nina.chilova@abv.bg

основата на растежа на националния доход. Данъците са принудителен трансфер на средства към държавата, с които тя финансира разходите си във връзка с предоставянето на публични блага и услуги. При определянето на размера на данъчната тежест и на степента на изземване на финансови ресурси от стопанските субекти трябва да се постигне баланс между нуждата от финансиране на правителствените разходи и необходимостта от стимулиране на икономическия растеж. Това е едно от най-големите предизвикателства пред съвременните данъчни системи, които се стремят към прозрачност, справедливост и създаване на конкурентни предимства с оглед постигането на благоприятни условия за икономическо развитие.

Данъчната политика на България през последното десетилетие е насочена **към запазване на макроикономическа стабилност на страната, при условията на валутен борг, поддържане на сравнително нисък бюджетен дефицит, спазване на строга финансова дисциплина, стимулиране на бизнеса и инвестиционната активност чрез:**

1). Облекчаване на данъчното облагане на бизнеса и достигане на минималните нива за облагане в рамките на ЕС;

2). Запазване на данъчните ставки на преките данъци в комбинация с по-ниска осигурителна тежест за работодателите в подкрепа на икономическия растеж и заетостта;

Икономика на предприятията

3). Запазване на по-висок дял в облагането на косвените данъци в сравнение с преките данъци;

4). Опростяване на данъчната система и прецизиране на данъчното законодателство с цел по голяма прозрачност и разбираемост за данъкоплатците и елиминиране на вътрешни противоречия и несъвършенства в практиката за облагане и контрол;

Реализирането на първите три приоритета се обуславя преди всичко от дискреционните икономически решения на правителството в контекста на цялостната му политика. От юридическа гледна точка интерес представлява четвъртият приоритет, който дава възможност да се правят предложения за усъвършенстване на данъчното законодателство. От функционална гледна точка най-общо условно можем да ги обособим в две групи:

1. Предложения, насочени към опростяване на данъчната система и прецизиране на законодателство с цел по голяма прозрачност и разбираемост за данъкоплатците.

Анализът на ДОПК и ЗНАП показва някои несъвършенства, чието преодоляване би спомогнало за осъществяване на посочените цели.

1.1. На първо място, всяка модерна приходна администрация в своята дейност трябва да бъде предвидима, надеждна и в разумни граници прозрачна. Тези цели са дефинирани и в „Стратегическия план за развитие на НАП за периода 20011-2015 г.“ В данъчното законодателство разпоредби, свързани с принципите на прозрачност и публичност в дейността на приходната администрация, са визирани в чл. 17, ал. 4 от ДОПК. Съгласно нормата указанията за единното прилагане на законодателството, които са задължителни за органите по приходите, както и всички отговори или становища с общ методологичен характер относно данъците, се публикуват. Публикуването се прави на интернет страницата на съответната администрация или в пре-

сата или по друг общогостъпен за задължените лица начин. Практическото приложение на тази норма обаче показва, че присъствието на този принцип в контролната дейност на НАП е ограничена.

Контролната функция на НАП е сърцевината на нейната дейност и е насочена към проверка за спазването на данъчното законодателство от данъчните субекти, съответно към установяване на данъчни задължения на тези лица. В този смисъл данъчно-ревизионният контрол трябва да се разглежда като законодателен механизъм, който цели да стимулира и да насърчава данъкоплатците да спазват закона, а не като инструмент за гържавна репресия. При извършване на селекция за ревизиране на данъчните субекти органите по приходите разполагат с оперативна самостоятелност, т.е. в кръга на техните правомощия е да определят кои лица следва да бъдат ревизирани. Ето защо органите по приходите трябва да огласят и публикуват не само системата от критерии, на база на която данъчнозадължените лица са класифицирани на големи, средни и други². Обективността и публичността в работата на органите по приходите трябва да се разшири и в обхвата им да се включат и критериите, въз основа на които се селектират подлежащите на ревизия данъчни субекти. Освен това е важно на законодателно ниво да се предвиди и задължение за изготвяне на ежегоден план на ревизионната дейност, *съставен на базата на обективни критерии за оценка на риска при селектиране на данъчните субекти. По този начин законодателят, от една страна, ще*

² Тази селекция е направена със заповед на изпълнителния директор на НАП на основание чл. 8 от ДОПК. Съгласно заповедта данъчно задължените лица са диференцирани на големи, средни и други. Тази класификация е извършена на базата на системата от критерии, включващи следните показатели: приходи от продажби, среден списъчен брой на персонала, платени данъци и осигурителни вноски за предходни години и възстановени данъци.

намали риска от злоупотреба с предоставената им дискреционна власт при техния подбор, а от друга, ще създаде обективен индикатор за оценка на ефективността от контролната им дейност. Публичността и предвидимостта няма да подейства успокояващо на неизярдните данъкоплатци, тъй като органите по приходите могат при необходимост да осъществят и извънреден контрол. Съотношението обаче между плановия и извънредния ревизионен контрол трябва да бъде в полза на първия. Обратното би означавало риск от злоупотреба с дискреционна власт.

1.2. На следващо място като проблематична бих посочила разпоредбата на чл. 10, ал. 1 т. 4 и т. 5 от ЗНАП, съгласно които изпълнителният директор на НАП издава задължителни указания с цел да се уеднакви единното прилагане на данъчното законодателство при упражняване на функциите и правомощията на администрацията. Тази разпоредба създава известен проблем при тълкуването и правоприлагането ѝ в контролния процес поради наличието на чл. 4 от ДОПК. Съгласно разпоредбата, органите по приходите осъществяват производството самостоятелно. При изпълнение на своите правомощия те са независими и действат само въз основа на закона. Самостоятелността на органа по приходите предполага и независимост при упражняване на неговата контролна компетентност както по хоризонтала, така и по вертикала. Това означава, че нито равен нему по степен орган по приходите, нито по-висшестоящ орган не би могъл да из земе за решаване конкретен въпрос – предмет на ревизионното производство (Костов, 1979, с. 43), освен, ако в закона е предвидено друго. Възможно ли е да се прекратят нормативно установените граници на компетентността, т.е. да се дадат на ревизиращия орган инструкции или становища как да действа по същество? Ако изходим от систематичното тълкуване на посочената нормативната уредба, отго-

ворът на този въпрос би следвало да е отрицателен. Ако обаче потърсим отговора на плоскостта на методическите указания и процедури, утвърдени от изпълнителния директор на НАП, ще установим отклонение, което поставя под съмнение приложението на посочените принципи.

Основание за такова твърдение ни дава съдържанието на процедурата за текущо осигуряване на качеството на ревизията чрез даване на становища, която се оперира от дирекция „Контрол“ към централното управление на НАП. Съгласно Процедура К12 в хода на извършване на ревизията, ръководителите на екипи могат да отправят писмено или устно запитване до съответния координатор в отдел "Координация". Координаторът проучва въпроса и изразява становище, а когато по зададения въпрос има издано задължително указание от изпълнителния директор на НАП – прилага задължителното указание в становището си. Теоретически и практически е възможно дадените указания да са основа за изготвяне на ревизионния акт, с който приключва ревизията. По своята правна характеристика той е индивидуален административен акт, тъй като с него се създават и засягат права и интереси. При такава хипотеза органът по приходите поради задължителния характер на тези указания е длъжен да ги приложи, под страх от дисциплинарна отговорност.

По своята правна характеристика задължителните указания са вътрешнослужебни актове по смисъла на чл. 2, ал. 2, т. 3 от АПК, които съгласно чл. 10, ал. 5 от ЗНАП се издават от изпълнителния директор на НАП след получаване на становище от министъра на финансите³. Следователно с тези актове се създават права и задължения за органи, подчинени на органа, издал акта, т.е. те засягат отношения от служебно естество. Поради тази своя при-

³ Такива задължително указания съгласно чл. 10, ал. 6 от ЗНАП може да издава и министърът на финансите.

Икономика на предприятията

рога те не могат да засягат или да създават права за субекти, които се намират вън от системата на подчинените на този орган лица. В подкрепа на изложената теза е и решение №1456/2008 ВАС, в които се посочва, че „указанията на изпълнителния директор на НАП са вътрешнослужебни актове, отнасящи се до подчинените му органи, те не могат да засягат субектите вън от тях, тъй като с указания не могат да се установяват фискални задължения. Последните могат да се установяват само със съответен нормативен акт, а не с указания”. Следователно контролът на висшестоящия орган, т.е. на изпълнителния директор на НАП, върху ревизиращите органи относно приложението на тяхната компетентност в ревизионното производство е допустим само по пътя на административното обжалване, а не чрез издаване на вътрешнослужебни актове, каквито са задължителните указания. Ето защо, за законодателя е предизвикателство да промени този режим. Едно от възможните решения е да отпадне „задължителният” характер на тези указания и те да бъдат „препоръчителни”, за да се обезпечи правоприложението на чл. 4 от ДОПК.

2. Предложения, свързани с компетентността на органите по приходите с цел елиминиране на вътрешни противоречия и несъвършенства в практиката за облагане и контрол;

2.1. Анализът на ДОПК показва, че правомощията по претърсване и изземване са предоставени на груз гържавен орган, който е вън от системата на приходната администрация. Съгласно чл. 42, в случай че ревизирано или проверявано лице откаже на органа по приходите да осигури достъп до подлежащ на контрол обект или откаже да представи книга или други носители на информация, органите по приходите могат да поискат съдействие от органите на Министерството на вътрешните работи, включително за извършване

на претърсване или изземване по предвидения за това в НПК рег. От посочената разпоредба става ясно, че органите на МВР извършват тези процесуални действия, като иззетите вещи, книга или други носители на информация се предават на органа по приходите заедно с протокол и опис на иззетите предмети (чл. 42, ал. 2). Според мен изземването на посочените правомощията, от органите в системата на приходната администрация и предоставянето им на грузи участници в производството не е целесъобразно законодателно решение. Аргументите в подкрепа на тази теза са обусловени от следните съображения:

Законодателят е длъжен да предостави на органите по приходите адекватни правомощия, които да обезпечат нормалното реализиране на възложените им функции в рамките на ревизионното производство. В този смисъл той трябва да осигури необходимите правни гаранции както за създаване на условия за изпълнението на задълженията на органите по приходите (изискването за обективно установяване на всички факти и обстоятелства в производството – чл. 3 от ДОПК), така и за изпълнението на задълженията на данъчните субекти (изискване за добросъвестност при осигуряване на нормалното развитие на данъчната ревизия – чл. 6 от ДОПК). Двата посочени принципа на ревизионното производство имат обща конституционна основа, а именно задължението на гражданите да плащат данъци и такси, установени със закон – чл. 60, ал. 1 от Конституцията (Решение на КС №2/2000 г.).

Анализът на чуждото законодателство показва подкрепа на изложената теза. Възприети са най-общо два законодателни подхода. Единият показва, че в рамките на ревизионното производство, правомощията по претърсване и изземване са предоставени не на груз, а на водещия производството данъчен орган. Той има право да изземва и да конфискува предмети, открити в хода на обиск, ако има причина да се смята, че те

могат да бъдат укрити или унищожени след това (чл. 66, ал. 2 от Унгарския закон за правилата на данъчното облагане и чл. 120 от Закона за данъчната процедура и данъчната администрация на Сърбия).

Представител на втория законодателен подход е Шведският закон за специални средства за принуда при данъчното облагане. Разпоредбите на чл. 13, чл. 16, чл. 21-23 показват наличие на ясно функционално разделение на данъчните органи в рамките на една и съща данъчна служба. Създадени са специални звена за разследване на данъчни престъпления и измами, които са така наречените „следователи по данъчни престъпления“, упълномощени да осъществяват или да участват в криминални разследвания⁴. Във всяка от регионалните данъчни администрации е учредено такова специално звено, което отговоря пряко пред ръководителя на съответната регионална данъчна служба. По този начин е установено разграничение на правомощията между органите, които осъществяват ревизионния контрол, и органите, които реализират данъчно разследване. Този законодателен модел бележи сходство с модела, който законодателят беше установил в ЗДА (отм.) и който беше доразвит и видоизменен в ДПК (отм.). Следователно изводът, който може да се направи от изложеното, е, че основните различия в двата подхода не са функционални, а структурно- административни. Общото между тях е, че правомощията по претърсване и изземване в рамките на ревизионното производство са предоставени на органи в системата на приходната администрация. Дали законодателят ще избере единия или другия модел, е въпрос на негова целесъобразност, важно е да обезпечи ефективно осъществяване на

⁴ Правомощията им са свързани с правото да призовават лица на разпит и да провеждат такива. Други принудителни мерки са в правомощията на полицейските органи.

функциите на органите по приходите, възложени им със закон.

2.2. Компетентността на органа по приходите при извършване на особена ревизия, уредена в чл. 122 ДОПК.

Съгласно визираната разпоредба, органът по приходите може да приложи установения от съответния закон размер на данъка към определена от него по реда на ал. 2 основа, когато е налице едно от посочените в закона обстоятелства.

Използването на модалния глагол „може“ е дало основание за тълкуване в литературата, че в този случай органът по приходите действа при условията на оперативна самостоятелност, а не на обвързана компетентност. За да се изясни този въпрос, трябва да се разкрие в какъв смисъл е използван глаголет може. В правен аспект глаголет може най-общо означава две неща.

На първо място, **той се свързва с наличие на правна възможност на титуляря да прецени дали да упражни предоставените му от правната норма правомощия или не. В тази хипотеза сме изправени на законодателно ниво пред наличие на дискреция или преценка, както по отношение на „установяване на компетентност“, така и по отношение на „реализиране на компетентността“ (Къндева, 1988, с. 52).**

Второто значение би могло да се тълкува като овластяване, т.е. на органа е предоставено правомощие да действа, да реализира своята компетентност. Следователно „може“ означава възлагане на определена от закона компетентност. За да дадем отговор на въпроса кое от посочените значения на модалния глагол може съответства на волята на законодателя в хипотезата на чл. 122 ДОПК, целесъобразно е да проследим какво е било нормативното му решение през призмата на историческия анализ на тази хипотеза. Провеждане на данъчна ревизия, при особени случаи, е въведена с приемането на чл. 17 (отм.) ЗДП. В правната литература е обосновано виждането, че е налице опера-

Икономика на предприятията

тивна самостоятелност на данъчния орган само по отношение на определянето на данъчната основа (Петканов, 1996, с. 63). По отношение на реализиране на правомощията, при наличие на посочените от закона предпоставки и при определяне на размера на данъчното задължение, данъчният орган действа при обвързана компетентност. Този извод се налага закономерно и следва от самото специфично съдържание на данъчните отношения, които изключват оперативната самостоятелност (Петканов, 1996, с. 63). Аналогично съдържание на това нормативно решение законодателят е вложил и в разпоредбата на чл. 109 ДПК (отм.). Следователно законодателят е бил последователен в своето решение, определяйки режима на ревизията при особени случаи, а именно при наличие на предпоставките, посочени в закона, органът по приходите действа при условие на обвързана компетентност. Друг аргумент в подкрепа на тази теза е обстоятелството, че ДОПК предвижда, във фазата на административния контрол, обжалването на ревизионния акт да става единствено с оглед на неговата законосъобразност, т.е. целесъобразността като правна възможност е изключена. Следователно обосновано можем да приемем, че в тази хипотеза модалният глагол може би следвало да се тълкува не като дискреционна власт (оперативна самостоятелност), а като овластяване на органа да действа, т.е. обвързана компетентност. ВКС в свое тълкователно решение №1/12.2007 г. изразява позицията, че „**може**” в закона не обуславя действие при „оперативна самостоятелност”, а означава възлагане на компетентност. За да няма противоречиво тълкуване на разпоредбата на чл. 122, законодателят трябва да се върне към прецизната формулировка на чл. 109 ДПК (отм.), а именно „*органът по приходите* прилага установения от съответния закон размер на данъка към определената от него основа, когато е налице едно от обстоятелствата, посочени в ал. 1 на чл. 122”.

Заклучение

С оглед на изложеното трябва да се посочи, че данъчното законодателство е ключов инструментариум за икономически растеж и подобряване на инвестиционния климат в страната. В държавите с модерни правни данъчни системи законодателят обезпечава тези цели чрез предвидима и прозрачна приходна администрация, която е овластена със специфични правомощия. В този смисъл е предизвикателство за законодателя да инкорпорира направените предложения при една бъдеща промяна на ДОПК. Според мен, едно такова нормативно разрешение ще стимулира доброволното плащане на данъците от страна на данъчните субекти, респективно ще въздейства позитивно върху икономическия растеж.

Цитирани източници:

Костов, М., 1979. Компетентността като правосубектност на държавен орган, сп. „Правна мисъл” №3, София.
(Kostov, M., 1979. Kompetentnostta kato pravosubektnost na darzhaven organ, sp. „Pravna missal” №3, Sofia.)

Къндева, Е., 1988. Оперативна самостоятелност в административната дейност, София, БАН, с. 52.

(Kandeva, E., 1988. Operativna samostoyatelnost v administrativnata deynost, Sofia, BAN. s. 52.)

Методически указания и процедури на изпълнителния директор на НАП.
(Metodicheski ukazania i protseduri na izpалnitelnia director na NAP)

Петканов, Г., 1996. Данъчен процес, изд. „Тилиа”, София, с. 63.
(Petkanov, G. 1996. Danachen protses, izd. „Tilia”, Sofia, s. 63.)

Стратегическият план за развитие на НАП за периода 2011-2015 г.
(Strategicheskiat plan za razvitie na NAP za perioda 2011-2015 g.)