

МИНИСТЕРСТВО НА ВЪТРЕШНИТЕ РАБОТИ
НАУЧНОИЗСЛЕДОВАТЕЛСКИ ИНСТИТУТ ПО КРИМИНАЛИСТИКА И КРИМИНОЛОГИЯ
ЦЕНТЪР ЗА ПОЛИЦЕЙСКИ ИЗСЛЕДВАНИЯ

ЕВЕЛИНА ТРАЙКОВА

**ПРЕСТЪПНОСТ, СВЪРЗАНА С ДДС
И ПРЕВЕНЦИЯ**

/научноизследователски доклад/

СОФИЯ
2013

УВОД

През периода 2011-2012 г., по поръчка на отдел “Икономическа полиция” при Главна дирекция “Национална полиция”-МВР, в НИКК-МВР е проведено изследване на тема “Полицейско противодействие на престъпността, свързана с ДДС”.

Престъпленията, свързани с данък “добавена стойност” са сравнително нова форма на икономическата престъпност, появила се в края на ХХ век с внедряването на този вид облагане. Злоупотребите с ДДС са съществен елемент на съвременната национална (в някои случаи и транснационална) организирана престъпност, като представляват и важен източник за финансирането ѝ. Въпреки предприеманите мерки за превенция и контрол явлението е повсеместно разпространено и представлява сериозна заплаха за регулярността и обема на паричните постъпления в държавната хазна, съответно за финансовата стабилност и националното стопанство като цяло.

Целта на изследването е проучване и анализиране състоянието на престъпността, свързана с ДДС, като сравнително ново явление в българската криминална действителност, а също така изготвяне на препоръки за подобряване дейността на полицията за нейното ограничаване. С оглед на това, неговото провеждане подпомага изпълнението на една от основните задачи, заложили в приоритетите на МВР за последните години, а именно – активно противодействие на организираната престъпност и ограничаването на криминалните практики, свързани с измами.

В съответствие с целта на проучването са реализирани следните *изследователски задачи*:

- Проучени и анализирани са тенденциите, актуалното състояние и структурата на изследваната престъпност в България, степента ѝ на латентност, действащите криминогенни фактори;
- систематизирани са способите за извършване на престъпления;
- изследвани и анализирани са проблемите на противодействието на престъпността, осъществявано от МВР и други държавни институции, както и предприеманите от тях превантивни мерки;

Проведеното изследване има **два обекта**:

- *престъпността, свързана с ДДС* – това е съвкупността от извършените на територията на страната престъпления, свързани с *неправомерно възстановяване на ДДС* (документни измами за получаване на данъчен кредит) и *укриване на данъчни задължения, свързани с внасяне на ДДС* (различни по естество неправомерни деяния, целящи избягване плащането на данъчни задължения по ЗДДС – неначисляване и незаплащане на ДДС върху стоки и услуги, извършването на незаконни счетоводни действия, с цел осуетяване (укриване) установяването на данъчни задължения и др).

- *Дейността на оперативно-издирвателните органи за борба с организираната престъпност, Икономическа и Гранична полиция* по противодействие на престъпността, свързана с ДДС.

Методиката за събиране на емпиричната изследователска информация включва следните методи:

- *Проучване на документи* – нужните данни и информация са извлечени от следните източници:

- документи и нормативни актове, отнасящи се до изследваното явление и неговото противодействие;

- статистически бюлетини и други материали с данни за регистрираната и разкритата престъпност в България;

- аналитични и други материали, отразяващи дейността на специализираните полицейски звена по линия на данъчните престъпления;

- специализирана литература, журналистически публикации и интернет материали по изследваните проблеми.

- *Анкета* – анкетиран са:

- служители от централните, столичните и областните звена за борба с организираната престъпност, Икономическа и Гранична полиция, работещи по линия на данъчни престъпления – проучено е мнението на 100 полицейски служители (ръководни служители и ОР) относно състоянието на престъпността, свързана с ДДС и осъществяването на оперативно-издирвателна дейност за превенция и разкриване на престъпления.

➤ *Неформализирани беседи* – чрез беседи с ръководни и други служители от Икономическа и Гранична полиция, ГДБОП и други структури на МВР е изяснена и детайлизирана наличната информация.

Методиката за обработване и анализ на събраните съобразно целта и задачите на изследването емпирични данни по отношение противодействието на престъпността, свързана с ДДС, включва метода на статистическите групировки и показатели, сравнителен анализ и останалите методи на формалната логика.

Раздел I

ДАНЪК “ДОБАВЕНА СТОЙНОСТ” И ПРЕСТЪПНОСТ, СВЪРЗАНА С НЕГО

I. Актуалност на проблематиката на престъпността с ДДС

Икономическата значимост на щетите от престъпления, свързани с ДДС е съществена, тъй като данъкът върху “добавената стойност” е най-важният приходоизточник в републиканския бюджет. Например, от общо заложените приходи на бюджета за 2013 г. – 30 592,2 млн. лв., повече от една четвърт (25,8%) се пада на постъпленията от ДДС – 7 892,8 млн. лв¹. [5].

В следствие на престъпността с ДДС, в държавния бюджет не само, че не постъпват значителни парични суми, заради неначисляване и неплащане на дължимия данък от фирми-нарушители, но се източват милиони левове чрез ДДС-измами, възстановяващи неправомерно данъчен кредит.

Неблагоприятният икономически ефект от изследвания тип престъпност в общата макроикономическа рамка на страната е още по-осезаем в условията на протичащата световна икономическа криза. Измамите с ДДС нанасят финансова щета на публичния сектор, но вредят и на частния сектор². Най-важните негативни последици от правонарушенията се свеждат до нелоялна конкуренция и пазарни изкривявания. Оцеляват не фирми, които са с по-висока производителност, а тези, които могат да “спестят” плащането на данък.

Също така престъпността с ДДС и свързаната с нея корупция на данъчни, митнически и полицейски служители са сериозно предизвикателство за ефективното и пълноценно членство на РБългария в Европейския съюз и доверието на

¹Другите приходни компоненти са с дялове както следва, “Осигурителни вноски“ - 19,9%, “Акцизи“ – 14,1%, “Помощи“ – 12,2%, “Неданъчни приходи“ - 11,3%, “Данък върху доходите“ - 8,3%, “Корпоративни данъци“ – 5,2%, “Други данъци“ – 3,2%.

²Пример за негативни последици в тези две насоки представлява следната разкрита и неутрализирана престъпна практика. Организирана престъпна група изгражда схема, при която се избягва плащането на ДДС при търговия със строително желязо. Установените щети за републиканския бюджет от невнесен ДДС са за над 1,5 млн. лева.

В периода от септември 2011 г. до август 2012 г., чрез контрол върху дружества, регистрирани по ЗДДС се осъществявало вътрешнообщностно придобиване (ВОП) на строително желязо от Гърция и вътрешнообщностни доставки (ВОД) към Румъния. Групата декларирала нереални покупки от фирми "фантоми" и упражнявала неправомерно право на данъчен кредит. По този начин се неутрализирали задълженията за внасяне на ДДС от декларираните в последствие доставки.

В резултат на "спестения" за внасяне ДДС са реализирани продажби на строително желязо на цена, по-ниска от себестойността на продукцията и по този начин са нарушавани и правилата за лоялна конкуренция [21].

международните ни партньори.

Въз основа на изготвени анализи и обобщения на налична оперативна информация по линия на работа “данъчни престъпления” в ОИП – ГДНП е видно, че ДДС-измамите значително надвишават останалите данъчни измами.

Ето защо е обяснимо, че темата за престъпността с ДДС винаги намира широк обществен отзвук. Проучванията в тази насока са с непреходна актуалност от влизането в сила на ЗДДС.

II. Кратък хронологичен преглед на законодателството и данъчно-процесуалните правила, свързани с ДДС

Въвеждането и приложението на данък върху добавената стойност в България е продиктувано от желанието на страната да стане член на европейската общност – Директива №6 на ЕС от месец май 1977 г. поставя изисквания към страните-членки да синхронизират законодателството си по повод прилагането на ДДС³.

В България, облагането с ДДС е възприето формално чрез вписването на налога в Указ №56 за стопанска дейност от 1989 г. В заключителните му разпоредби обаче се посочва, че до въвеждането на новия данък се прилага данък върху оборота. В резултат на промяната, класическият данък върху оборота се заменя от “облагороден” или “нетен” данък върху оборота – данък върху новосъздадената или новопридобитата стойност.

Основите на практиката по прилагане на ДДС са положени със Закона за данъчното производство (ЗДП), обнародван в ДВ бр. 61/16.07.1993 г.⁴.

Реално новият налог – данък “добавена стойност” се събира от 01.04.1994 г. с прилагане на разпоредбите на ЗДДС (ДВ, бр 90 от 1993 г.), т.е. шест години ДДС фигурира само нормативно. След множество изменения и допълнения, през 1998 г. е приет изцяло нов ЗДДС (ДВ, бр. 153 от 1998 г.), влязъл в сила от 01.01.1999 г.⁵.

³ В световен аспект, за първи път ДДС е приложен през 1954 г. във Франция. а в България това става 40 години по-късно.

⁴ЗДП е отменен с преходните и заключителните разпоредби на Данъчно-процесуалния кодекс (ДПК), (обнародван в ДВ бр. 103/30.11.1999 г., в сила от 12.01.2000 г.). В ДПК е регламентирана дейността на органите на данъчната администрация по отношение на установяване на нарушения, свързани с приспадане и възстановяване на данъчен кредит по ЗДДС, подробно разписана в чл. 109 ал. 11, 12, 13, 14. С измененията и допълненията на ДПК (ДВ бр. 109/18.12.2001 г.) в чл. 109 ал. от 11 до 14 са отменени.

⁵ Първият Закон за данъка върху добавената стойност е обнародван в ДВ бр. 90/22.10.1993 г., в сила от 01.01.1994 г. Този закон действа до края на 1998 г. В ДВ бр. 153/23.12.1998 г. е обнародван нов Закон за данъка върху добавената стойност (ЗДДС), който е в сила до края на 2006 г. В чл. 65 и чл.

От 01.01.2006 г. е в сила и Данъчно-осигурителен процесуален кодекс (ДОПК). Той е приет във връзка с реформите в приходната администрация и създаването на Националната агенция по приходите (НАП), така и по повод необходимостта от синхронизиране на българското законодателството със законодателството на ЕС, във връзка с предстоящото приемане на България за пълноправен член на Европейската общност.

Информация, относно актуалната действаща нормативна уредба се съдържа в *Приложение "Нормативна база"*.

III. Престъпност, свързана с ДДС

Престъпленията, свързани с ДДС (измами чрез неистински документи за получаване на данъчен кредит по ЗДДС, избягване плащането на данъчни задължения по ЗДДС (неначисляване и незаплащане на ДДС върху стоки и услуги, извършването на незаконни счетоводни действия, с цел осуетяване (укриване) установяването на данъчни задължения и пр.), са относително нова форма на финансова престъпност за страната ни, дифинирана като такава във връзка с въвеждането на данък върху добавената стойност през 1994 г., заменящ съществуващия до тогава данък "оборот".

1. Ниво и тенденции на престъпността

През първите шест месеца след влизането в сила на ЗДДС (през 1994 г.) са отчетени големи приходи от данъка в хазната, след което стойностите спадат. Очевидно това е периодът, в който опитни измамници успяват да разработят първите схеми за "източване" на ДДС, т.е. първите измами с ДДС се зараждат веднага след приемането на закона.

През следващите няколко години от данъка върху сделки се събират по около 350 млн. лв. Разкритите и пресечени данъчни измами (неправомерно поискан данъчен кредит, който няма да бъде възстановен) са за приблизително 150 млн. лв. Според експертни мнения обаче скритите престъпления са за поне още 200 млн. лв. [28].

От 2000 г. насам правонарушенията, свързани с ДДС нарастват

66 от този закон е регламентирана дейността на органите на данъчната администрация, свързана с установени нарушения при приспадане и възстановяване на данъчен кредит.

Във връзка с пълноправното членство на Република България в ЕС са приети изменение и допълнения към действащия ЗДДС, обнародвани в ДВ бр. 63/04.08.2006 г, в сила от 01.01.2007 г. В последствие закона е изменян няколко пъти, като всяка година, с приемането на данъчните закони, в сила от следващата година се приемат изменения и допълнения в ЗДДС .

лавинообразно. Отчита се и значително разнообразяване на схемите за извършване на този вид данъчни престъпления.

В края на 2004 г., обобщенията на финансовото министерство сочат, че за предходните 5 години предполагаемите загуби от ДДС-измами за бюджета са за 6,5 млрд. лв., а доказаните щети са за над 4 млрд. лв. Равносметката от изнесените данни от данъчната администрация факти показва, че за някои отчетни периоди съотношението на “приходи-загуби” е 2:1.

По данни на Министерството на финансите *средногодишният приход* от ДДС, от въвеждането му до момента (1994 г. – 2012 г.), възлиза на 4,5 млрд. лева, като всяка година бюджетът губи най-малко 600 млн. лв. от престъпления, свързани с ДДС⁶ (за някои години сумата е три пъти по-голяма⁷).

Обобщенията на финансовото министерство сочат също, че до момента са постъпили 13,6 млн. сигнала за злоупотреби, свързани със ЗДДС, а от търговските регистри са отписани над 11 хил. фирми, уличени в източване на ДДС [42].

След 2004 г. се забелязва закономерност размерът на сумите, с които се ощетява бюджета, непрекъснато да расте [подобен ръст може да се отчете на базата на налични и проучени оперативни материали в ОИП-ГДНП].

През последните няколко години се наблюдава тенденция на намаляване на престъпленията, свързани с неправомерно възстановяване на ДДС, вероятно поради засиления контрол от страна на органите на НАП и правоохранителните органи. Успоредно с това обаче се забелязват качествени промени в структурата на престъпността, свързана с ДДС – значително нарастване на престъпленията, свързани с избягване на установяването и плащането на ДДС, за сметка намаленото възстановяване от бюджета (неправомерно ползване правото на данъчен кредит) . Това е показателно за промените в структурата на престъпността, но не и за количественото ѝ снижаване.

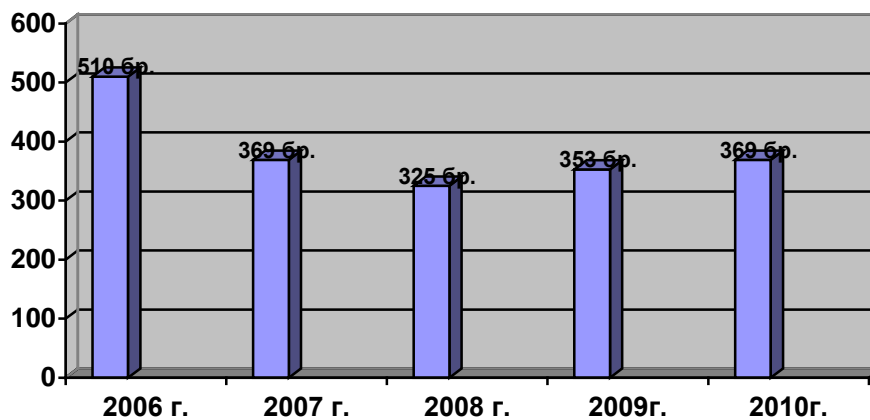
При извършен анализ на динамиката на престъпността, свързана с ДДС на базата на полицейската статистика за периода 2006-2011 г. се наблюдава тенденция за трайно и последователно намаляване на абсолютния брой на регистрираните и разкритите престъпления, както и на относителният им дял спрямо икономическата

⁶ Въпреки че липсва методика за оценка на щетите от престъпленията, свързани с ДДС, за размерите им може да се направи приблизителна преценка по следния начин. Сумата с която се ощетява бюджета се получава, като се сравнят данните за вътрешното потребление и от тях се извадят освободените доставки, както и разходите за инвестиционни стоки и услуги, при които данъкът се възстановява на фирмите. Полученият резултат формира базата за облагане с ДДС. На този принцип се установява и съответното разминаване.

⁷ Например, по експертна оценка загубите от ДДС за 2006 г. са 1.6 млрд. лева [27].

престъпност като цяло (вж. Таблица 1).

Данните от проведената при изследването анкета (визуализирани на *Фиг. 1*) със специализираните по линия на данъчни престъпления оперативни работници от Икономическа полиция и звената за борба с организираната престъпност, както и с ръководни служители от цялата страна, дават в основни линии аналогична картина на размерите и тенденциите на престъпността, свързана с ДДС – запитаните са посочили броят на случаите, които са били обект на оперативна работа и/или на разследване в тяхното звено по години.



Фиг. 1. Разкрити (приключени) случаи на престъпления, свързани с ДДС

Таблица 1

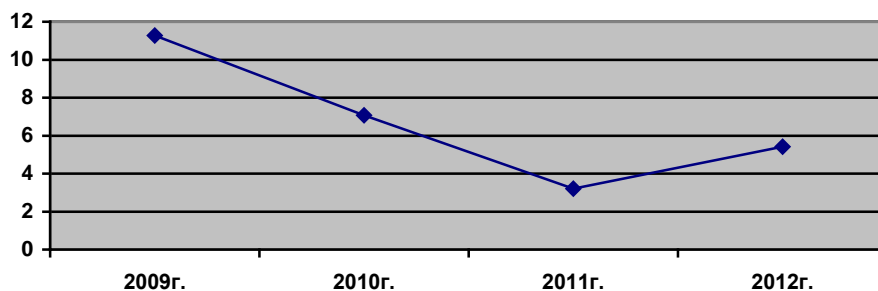
Престъпления, свързани с ДДС (по данни на полицейската статистика)

Година Вид престъпления	2006		2007		2008		2009		2010		2011	
	регистра- рани	разкрити	регистра- рани	разкрити	регистра- рани	разкрити	регистра- рани	разкрити	регистра- рани	разкрити	регистра- рани	разкрити
Престъпления, свързани с ДДС (чл. 255, 256 НК)	411	321	487	262	471	308	318	231	378	275	289	187
Общо престъпления против данъчната система	453	360	499	333	509	395	438	356	414	320	325	214
Относителен дял спрямо икономи- ческите престъпления (в %)	3,1	3,1	3,3	2,8	3,5	3,3	2,3	2,2	2,2	2,3	2,1	2,0
Икономически престъпления	13146	10279	14718	9467	13333	9353	13571	10318	17091	11772	13731	9188

Съпоставяйки данните от анкетата с тези на полицейската статистика, може да се отбележи основното различие, че съгласно допитването, в средата на проучвания период (2008 г.) е отбелязан спад на абсолютния брой престъпления. Следващите две години – 2009 и 2010 г., бележат ръст, с който се достигат стойностите на сравнително снижение от 2007 спрямо 2006 г.

Подобни позитивни тенденции, а именно – намаляване на общия брой на регистрираните престъпления, свързани с ДДС, се отбелязват и в изготвен анализ по линия на данъчни престъпления (чл. 255 и чл. 256 от НК) от служители ОИП-ГДНП⁸. Други, показателни за качествените характеристики на престъпността обобщения в оперативните материали, визират най-основно:

- ✓ Регистриране на много повече престъпления по чл. 255 от НК, от колкото по чл. 256 от НК;
- ✓ По региони най-много са регистрираните престъпления, на територията на СДВР, ОД на МВР – Варна, ОД на МВР-Велико Търново, ОД на МВР – Бургас;
- ✓ В ГДНП, общорегистрираните престъпления по чл.255 от НК се увеличава прогресивно за изследвания период;
- ✓ по чл. 255, процента на разкриваемост спрямо регистрираните престъпления е променлив и динамичен без ясно изразена тенденция: за 2009 г. – 11.27%; за 2010 г. – 7.08%; за 2011 г. – 3.21%; за 2012 г. – 5.41% (Вж. Фиг. 2).



Фиг. 2. Разкриваемост на укриването на данъчни задължения, свързани с ДДС (в %)

Проявените положителни тенденции към снижен ръст на престъпността могат

⁸на основание на полицейската статистика за деветмесечните периоди на 2009, 2010, 2011 и 2012 г.

да бъдат тълкувани двуюко и разнопосочно. От една страна може да се отчете, че очертаваният спад е следствие на предприетите сериозни мерки от страна на държавата за по-силен превантивен контрол върху дейността на икономическите субекти и впоследствие върху отчитането на дейността им. Оттам се установява и позитивна тенденция в ограничаването на практиките за неплащане на данъци, акцизи и мита.

От друга страна този спад може да се обясни с негативното предположение за приспособяване на практиките по неправомерно приспадане на данъчен кредит и укриване на реални обороти⁹ – съответно увеличаване обема на латентната престъпност¹⁰.

2. Латентна престъпност

Проучените източници на информация дават основания да се предположи значителна по обем латентна престъпност в сферата на ДДС.

Основен индикатор за това са резултатите от проведена представителна за страната анкета с полицейски служители. Половината от запитаните (50%) изразяват мнение, че на територията, която обслужват, има престъпления, свързани с ДДС, за които не постъпват сигнали в МВР. Служителите конкретизират и сферите, в които според тях са налице престъпни деяния в латентна форма.

⁹ При проверки от началото на 2013 г., само за един месец, столичните инспектори на НАП са установили, че в 30 търговски обекта в София са инсталирани програмни продукти, които издават информационни бележки, имитиращи фискални бонове. За да заблудят клиентите, че е отчетена продажбата на касовия апарат, в долния край на бележката с големи букви е изписано “фискален бон”, а над него с по-малки – “моля изисквайте”. Тези бележки обаче не са от касов апарат, свързан дистанционно с НАП.

На имитиращите бележки липсва в долния ляв ъгъл графичното фискално лого - картата на България с надпис “BG” (на истинска касова бележка ги има).

Тези случаи са повод за кампания на приходната агенция, агитираща гражданите, ако получат бележка без това лого, да сигнализират на телефона на Информационния център на НАП 0700 18 700 [31].

¹⁰ Често прилагана практиката от недобросъвестни търговци, с цел прикриване на реални обороти и съответно неначисляване и неплащане на ДДС, е да не издават касова бележка при плащане с кредитни и дебитни карти. При проверка на заведения в София е установено, че в тях системно на клиентите се дава само отрязък от пост терминала, през който е извършено плащането. Търговците се оправдават с незнание, кога трябва да дадат касовата бележка.

Според закона след излизане на отрязъка от пост терминала към него се прикрепя фискалният бон и заедно се дават на клиента. Издаването на фискален бон е задължително и при плащане с чек, ваучер, кредитни и дебитни карти.

Размерът на глобите за неиздаване на касова бележка – от 500 до 2000 лв. за фирмата и от 100 до 500 лв. за самия продавач, се оказва недостатъчен като рестрикция и стимул за спазване на законността [31].

Изказаните предположения са основно са селското стопанство – изкупуване/търговия със зърнени култури и друга селскостопанска продукция, дърводобив и търговия с дървен материал, автомобилни превози, автокъщи, автоморги, строителство.

Значителен е броят на служителите (32%), които отговарят, че няма данни за подобни случаи, т.е. преценяват липсата на скрити престъпления. Голям е дялът на анкетираните, които не могат да направят преценка – 18%.

Допълнителен индикатор за висока латентност при престъпността, свързана с ДДС е големият брой административни нарушения¹¹ в тази област.

3. Видове престъпления, свързани с ДДС

Престъпленията, свързани с ДДС условно могат да се разделят на *два вида*. *Първият* се свежда до:

- *неправомерно възстановяване на ДДС*, което по същество представляват документни измами за получаване на данъчен кредит,

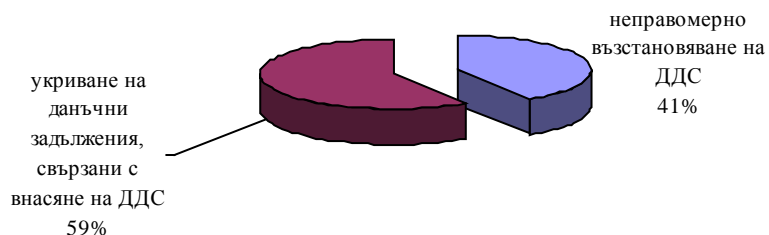
и *вторият вид* –

- *укриване на данъчни задължения, свързани с внасяне на ДДС*. Тук се включват различни по естество неправомерни деяния, целящи избягване плащането на данъчни задължения по ЗДДС (неначисляване и незаплащане на ДДС върху стоки и услуги), извършването на незаконни счетоводни действия, с цел осуетяване (укриване) установяването на данъчни задължения и др.

Въз основа на проведена при изследването анкета с работещи по линията полицейски служители в цялата страна се очертава съотношението на посочените видове престъпления за периода 2006-2010 г.¹² (фиг. 3).

¹¹ Например, 2460 акта за нарушения са съставили инспекторите от отдел „Оперативни проверки” на столичната дирекция на НАП през 2011 г. Неиздаване на касови бележки, липса на контролни ленти, на дневни или месечни отчети, манипулиране на фискалните устройства, водене на „черни тетрадки” за отчитане на приходите, липса на трудови договори, неподадени данни към НАП за наетите служители и неплатени осигуровки за тях – това са най-честите нарушения, установявани от инспекторите на приходната администрация. На търговци, укрили големи обороти следва извършването на ревизии [41].

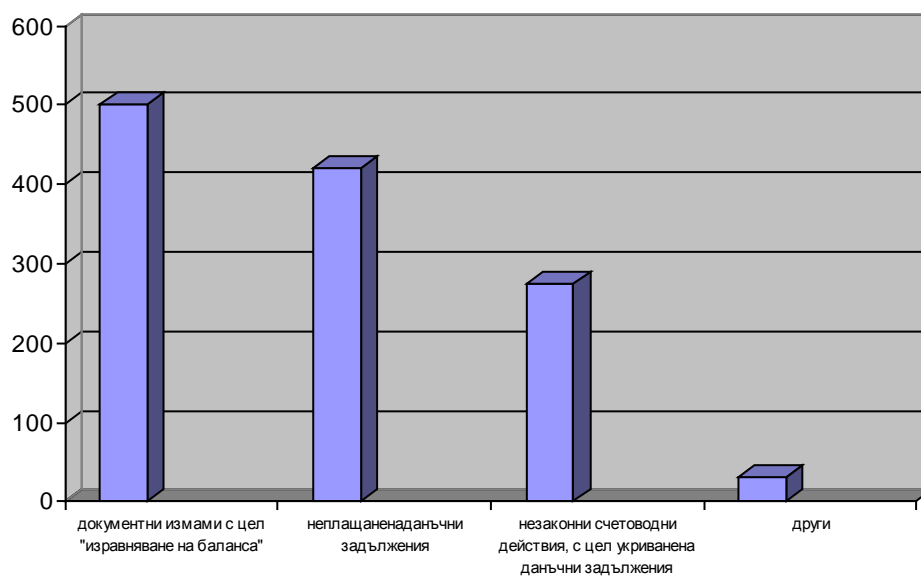
¹² На база посочените от тях разкрити (приключени) случаи на престъпления, свързани с ДДС по които се е работило в звеното им.



Фиг. 3. Видове престъпления, свързани с ДДС

Обобщението показва относително голям превес на престъпленията, свързани с укриване на данъчни задължения (59%) спрямо неправомерното получаване на данъчен кредит (41%) Резултатът подкрепя изразено в тази насока мнение на анкетираните, а също така и експертната оценка на работещите по линията експерти и други служители в ОИП-ГДНП.

Запитаните ОР конкретизират в проведената анкета естеството на неправомерните деяния при укриване/неплащане на ДДС. Разбивката по този критерий са представени на Фиг. 4.



Фиг. 4. Естество на неправомерните деяния, целящи укриване/неплащане на данъчни задължения по ЗДДС

IV. Схеми за осъществяване на престъпления, свързани с ДДС

Въпреки многообразието и големия брой модификации на данъчните правонарушения е възможно да се разграничат следните най-разпространените схеми:

1. Схеми за неправомерно възстановяване на ДДС (т.нар. "източване" на ДДС)

Измамите с ДДС са възможни и произтичат от верижния характер на този данък и механизма на начисляване, възстановяване и отчитане.

Първите схеми за "източване" на ДДС у нас датират от 90-те години, но са единични и неорганизирани. Според данъчни експерти причината за това е голямата инфлация до 1997 г. и дългите законови срокове за възстановяване, които силно са намалявали "ефективността" на измамите. Днес продължават да съществуват редица схеми за неправомерно възстановяване на ДДС.

Схема 1: Фиктивни покупко-продажби

Това е най-ниско рисковата и елементарна схема. Нейната реализация остава затворена в самата фирма. В случая търговецът издава фалшиви фактури, документиращи несъществуващи покупко-продажби – все едно някой му продава стока с начислен ДДС, после той я реализира и си взема разликата от хазната. За да се получат реални пари от държавата, се подава т.нар. справка-декларация¹³ с приложени дневници за извършени покупки и продажби, като по този начин търговецът претендира да му бъде възстановена разликата между величините. Най-често получава парите безпроблемно, без да се извършва проверка. Сумата, получена чрез подобна престъпна схема, е сравнително сигурна и лесна, но по-малка, защото евентуални големи покупки биха усъмнили данъчните власти и те биха предприели

¹⁴ Справка-декларация - документ, съставен по образец, в който регистрираното по ЗДДС лице е длъжно да декларира за всеки данъчен период (един календарен месец) информация, свързана с неговата дейност. Тя е основание за възникване на права или задължения за лицето.

проверка по случая¹⁴.

Схема 2: Фирмена верига с фиктивни сделки

Създава се верига от реални фирми, най-често от група хора, които са свързани помежду си с цел осъществяване на престъпното деяние (освен това фирмите развиват и законосъобразна търговска дейност). Една и съща стока се превръща в обект на много покупко-продажби, без реално това да се случва. Всяка от фирмите иска и получава данъчния кредит, който ѝ се полага при съответния баланс на извършените от нея покупко-продажби¹⁵.

При описаната схема получаването на паричните суми отново е сигурно. Те са по-големи по размер от тези при първата схема, но се получават по-бавно, защото според изискванията на закона се правят ревизии на всички фирми, които участват в една сделка – преди да възстановят данъчния кредит на дадена фирма, данъчните инспектори проверяват дали предходната фирма във веригата е платила ДДС.

Схема 3: Верига с включена фирма - "бушон"

При тази схема се изгражда фирмена верига, в която се натрупва голям данъчен кредит. Във веригата присъства и "куха" фирма - т.нар. "бушон", издаваща фалшиви фактури за всички останали фирми. Знае се, че тя "гърми" при евентуална данъчна ревизия, но няма активи, които да бъдат отнети. Средната продължителност на съществуване на такива фирми - "бушони", е около 6-8 месеца (период, в които тя съществува, без да бъде засечена дейността ѝ от данъчните власти при рутинна проверка). След това се регистрира нова. За регистрацията на

¹⁴Идентична престъпна дейност в продължение на две години (2003-2004 г.) осъществява С. М. на територията на плевенския регион. За дългия период, в който закононарушенията му не са били разкрити, решаваща е ролята на съучастник - данъчен инспектор от Териториално управление "Данъчна администрация" (ТУДА/понаст. ТД на НАП) - гр. Долна Митрополия.

¹⁵На семинар в началото на 2004 г. главният данъчен директор представя фактите по случай на такава измама. Обект на продажбите е машина за кренвириши, която по документи е обиколила цялата страна, а всъщност стои в един стопански двор и "бълва" ДДС за около 5 млн. лв. годишно. Поради изрядно оформените документи вече пета година данъчните власти са безсилни да уличат извършителите на престъплението.

тези кухи фирми в повечето случаи се вербуват лица от безимотните слоеве на обществото – обикновено роми, чиято самоличност се използва. По непроверени данни "купуването" на самоличност (регистрацията на фирма на името на такова лице) варира от 200 до 1000 лева. Целта е да се избавят от отговорност истинските виновници и да се насочат данъчните власти към неплатежоспособни лица¹⁶.

Схема 4: Измами с ДДС по интернет

Схемата е аналогична с предходната и е в сферата на рекламата. Спецификата ѝ се състои в това, че се осъществява в световната компютърна мрежа "Интернет"¹⁷. Обикновено офшорна фирма продава авторски права на нереално висока цена – примерно 10 млн. лв. Правата в повечето случаи са върху фотографски снимки, които по-късно се появяват в интернет като банери¹⁸. Авторските права върху снимките обикновено не струват и една милионна част от цената, на която е оповестена (документирана) сделката. Впоследствие компанията, закупила авторските права, фиктивно ги препродава на няколко други фирми, като в цената е включен и ДДС. Те разпространяват обекта на авторските права (примерно снимка) в интернет и същевременно си възстановяват ДДС на стойност милиони левове от бюджета. Фирмата, която се намира в началото на схемата, не е внесла ДДС. Но е трудно тя да бъде проследена, защото е офшорна, собствениците ѝ са неизвестни и няма как да бъдат подведени под отговорност.

Източването на ДДС чрез реклама в интернет допълнително се благоприятства от естеството на предмета при тези покупки-продажби и начина на употребата му. Трудно е да бъде доказано колко струва дадена реклама. Дори данъчните служители да се натъкнат на напълно нереални, противоречащи на елементарната логика суми при продажбите, при липсата на единни тарифи, единственото обяснение от собствениците на фирмите е, че цените за реклама са

¹⁶През 2003 г. от ТУДА (понаст. ТД на НАП) - гр. Добрич е разкрита схема за данъчни измами, ощетила държавата с 42 млн. лв. Проверката установява, че на името на двама роми - братята Р. Н. и С. Н., са регистрирани или прехвърлени стотици фирми - големи данъчни длъжници.

¹⁷Да се приложи подобна схема чрез пускане на реклама в телевизия, радио или вестници е напълно невъзможно, тъй като електронните и печатните медии имат строго фиксирани тарифи, чиято стойност много лесно може да бъде установена от данъчните власти.

¹⁸Банери - рекламни карета на фирми и различни видове услуги, публикувани в Интернет-сайтове.

такива. Това тяхно твърдение на практика няма как да бъде оборено¹⁹. Ако при проверката данъчните инспектори влязат в сайта и не открият банера, за който фирмата-измамник декларира, че е платила милиони левове, обяснението е просто и неоспоримо - твърди се, че рекламата е седяла известен период от време, договорният период е изтекъл и банерът е свален. Невъзможно е да се установи дали той наистина е бил в сайт на Интернет преди месец, ден или дори час преди данъчната проверка.

Схема 5: Дейности с "надут"разходи

Данъчните власти са стигнали до извода, че напоследък все по-често за източването на ДДС се използват дейности с разходи, които е трудно да бъдат доказани. Пример за това са социологическите проучвания. Дадена фирма обявява, че е направила мащабно проучване на сексуалния живот на българина. Декларира, че цената е милиони левове, а сумата, която претендира да възстанови като ДДС, съответно е огромна.

Схема 6: Фиктивен износ

Тази схема се реализира чрез фиктивни сделки със стоки, които не напускат територията на страната, но се оформя документация за съответния им трансфер и се иска възстановяване на ДДС²⁰.

¹⁹Данъчни инспектори от Добрич установяват случай, при който правата върху снимка на природни забележителности (устието на река Камчия), с реална цена в рамките на 10-15 лв., по документи са продадени за 15 хил. лв.

²⁰ В края на 2004 г. инспектори от тогавашната Главна данъчна дирекция (ГДД) разкриват "източване" на ДДС от престъпна група от двадесет данъчни служители, сред които и ръководителката на столичната данъчна служба "Средец". Установено е неправомерно усвояване на 11 млн. лв. ДДС чрез фиктивен износ на обувки в Кипър. При завеждането на следствено дело ГДД предоставя 5 хил. страници с доказателства за престъпната дейност на своите служители.

В началото на 2003 г. те регистрират едновременно 40 фирми ("Бета крав", "Булсик декор", "Комимпекс", "Корумко", "Ноутрак", "Рилитол" и др.) и счетоводна къща, която ги обслужва. Вписани са във фирмените регистри в различни градове в близост до София - Ботевград, Пирдоп, Своге. После седалищата им се прехвърлят в София, като през август 2003 г. те се регистрират по ДДС в четири данъчни служби - "Средец", "Лозенец", "Витоша", "Студентска".

Механизмът на измамите е следният. В началото на веригата стои една от фирмите, която по документи купува обувки с търговската марка "Кавалер" от производителя. След това тези обувки се препродават на друга фирма от веригата на двойно по-висока цена. Операцията се повтаря няколко пъти, докато цената на обувките скача 8-10 пъти. Накрая, според документацията, скъпите обувки заминават за Кипър, а "износителят" тегли "напомпания" ДДС. "Износът" се осъществява чрез митническо бюро "Горубляне" - клон на "Аерогара София". Извадка от митническата контролна

При такива схеми се правят по-редки "удари", но присвоените суми обикновено са големи. Характерно е, че фиктивният износ изисква стройна организация при реализирането на отделните етапи от измамата и повече съучастници. Нужно е неправомерно съдействие, както на данъчни служители, така и на митничари, които да подписват и подпечатват нередовната митническа документация²¹. В случая измамниците са облагодетелствани и разчитат на това, че митническите и данъчните служби все още нямат единна информационна система. Въпреки това двете институции осъществяват обмен на данни, при който се засичат подобни правонарушения. Рискът от разкриване обаче значително намалява, след като измамата бъде осъществена. Практически не е възможно извършителят да бъде уличен по наличните счетоводни документи.

Схема 7: "Пробив" в ДДС-сметка

*(схемата е неприложима от 2006, поради промяна на законодателството –
премахване на ДДС-сметката²²)*

Фирма "X" от дадена верига фирми има в специалната си ДДС сметка 100 хил. лв. и ги пуска в оборот. С нареждания, за един ден те преминават през десет подобни сметки (на други фирми от измамната схема), като всяка операция е за сумата 100 хил. лв.

Всяка от 10-те фирми – титуляри на 10-те сметки, обявява, че е правила покупки за по 500 хил. лв. и е превела 100 хил. лв. задължения към бюджета. След това прави постъпки за връщане на данъчния кредит. По закон, след като парите са трансферирани чрез специалните сметки, данъчният кредит се връща без проверка.

система БИМИС сочи, че микробус на фирмата "Булсик декор" е направил няколко курса за доставка на обувки до Кипър за период (четири календарни дни), в който физически е невъзможно да се измине такова разстояние.

Освен образуването предварително производство срещу уличените данъчни служители е заведено такова и срещу неизвестни длъжностни лица, като се има предвид, че е невъзможно схемата да се реализира без съдействието на митнически служители.

²¹Собствениците и главният счетоводител на фирма "Транскомерс 55", данъчен инспектор и митнически служител в съучастие са осъществили фиктивен износ на електронни компоненти за 800 млн. лв. По този начин са се облагодетелствали с около 160 млн. лева от данъчен кредит.

²² За повече информация виж стр. 30.

Схема 8: Корупционна схема, със съучастник данъчен служител

Следващ пример за схема за неправомерно възстановяване на данъчен кредит по ЗДДС представлява случай от 2010 г. Фирма - голям арендатор на селскостопански земи и производител на земеделска продукция, с помощта на служители от данъчната администрация за близо две години възстановява неправомерно ДДС в размер на над 3 млн. лв. Това се случва, като се декларират закупени стоки – изкуствени торове и се подава месечна справка декларация с ДДС за възстановяване . Извършва се проверка само по документи от органите на НАП и с АПВ данъчният кредит се възстановява ефективно. Не се проверява в складовете на фирмата за реално доставена продукция. Компетентен служител от НАП взема решение да не бъде извършвана ревизия, а само проверка, определя екипа, извършващ проверката и го инструктира проверката да бъде извършена само по документи и да приключи в кратки срокове. Същият служител получава и съответно неполагашото му се “възнаграждение” за действията му.

Голяма част от такъв тип престъпления се осъществяват чрез фиктивни ВОД или износ за трети страни, нечленки на ЕС.

***Схема 9: Регистрация на фирма на чужд гражданин,
с цел “източване” на ДДС***

Организираните престъпни групи за “източване“ на данък регистрират в съседни държави (членове на ЕС) фирми на името на български граждани - роми, социално слаби лица, клошари.

Схемата е приложима и в обратния вариант - на румънец, грък или друг чужденец – социално слаб или ром, се прехвърля фирма у нас, натрупала задължения.

Докато данъчните органи направят запитване до чуждата държава и получат справка, минава време от порядъка на няколко месеца.

Показателна за “ефективността“ на подобен вид измами е информацията от НАП, която показва, че над 50% от запитванията до Румъния се връщат с отговор, че такова дружество няма или е регистрирано на името на човек без никаква собственост [40].

2. Схеми за избягване установяването и плащането на ДДС

Престъпленията, свързани с укриване на данъчни задължения по ЗДДС са особен обект на внимание от страна на Икономическа полиция. Това е така, тъй като по експертно мнение на работещи по данъчни престъпления, през последните две години този вид правонарушения са особено “модерни” и броят им, както и щетите, които нанасят на държавния бюджет нарастват значително.

Схема 1: “Класическа” схема за избягване плащането на данък

В най-универсалния случай са налице са реално работещи фирми, известни на пазара, с добра данъчна репутация, включително чуждестранни компании или филиали на известни чуждестранни фирми. В даден момент тези фирми осъществяват голям обем продажби и в съответствие с действащото в Република България законодателство трябва да подадат месечна справка-декларация по ЗДДС и съответно да начислят и внесат ДДС (обикновено в значителен размер). По най-различни причини, включително субективни фактори, съответстващи на особености на средата в която работят тези фирми, съответните ръководители решават, че не искат да внесат ДДС в размера в който данъка трябва да бъде внесен. Лица, с користна цел, издават на реално работещата фирма фактури за стоки или услуги, като по този начин допринасят да бъдат приблизително изравнени сумите ѝ от ДДС за покупките и продажбите, с цел дължимото на хазната ДДС да бъде в много по-малък размер²³. В някои случаи дори при изравняване не е дължим данък въобще²⁴.

Извършителите на тези престъпления организират дейността на многобройни фирми – така наречените фирми “чистачи”. Това са фирми регистрирани на малограмотни лица, бедни лица от ромски произход, криминално проявени лица, алкохолици, клошари. Цялата дейност по обработването на съответната документация на тези фирми е перфектно синхронизирана.

²³ Виж на стр. 23: *Схема 2: Намаляване размера на дължимия ДДС*

²⁴ Виж на стр. 24: *Схема 3: Изравняване на баланса и Схема 4: “Вярно куче”.*

Счетоводството се води в най-често при спазването на всички правила, главно по отношение на така наречените фирми – “буфери”, които предхождат фиктивните доставки за фирмите – крайни получатели. Освен счетоводители, групата включва още и доверени лица, които се явяват пълномощници на фирмите и контактуват с органите на приходната администрация и други държавни органи.

Друго което е характерно е, че престъпната организация действа на територията на няколко региона, като централите на този вид “предприятия”, както и ръководителите на престъпната дейност обикновено се намират в София.

“Възнаграждението“, което получават тези лица е от 5 до 30% от укритото ДДС²⁵. Генериранният по този начин значителен финансов ресурс – огромни суми, с които разполагат тези лица, им дава възможност да създадат перфектна организация и да разполагат с най-модерни технически средства – сървъри, компютри, наемане на офиси в представителни сгради, където поради наличието на охрана е затруднен достъпа и пр.

Фирмите “чистачи”, известни също и като фирми – “бушони”, които издават фактурите за фиктивните сделки на фирмите – буфери, се характеризират с това, че нямат никаква кадрова и ресурсна обезпеченост. Те от своя страна също се нуждаят от покупки, за да не начисляват и внасят ДДС. Основните сделки, свързани с покупки, които сключват тези фирми са помежду им. Периодично, някои от тях попадат в ползрението на приходната администрация. Данъчните власти им извършват ревизии, които в обичайния случай приключват с ревизионни актове, които установяват данъчни задължения по ЗДДС в особено големи размери. Фирмите биват deregистрирани по ЗДДС, но поради липсата на каквото и да е имущество и парични средства както на фирмите, така и на техните собственици, задълженията остават несъбираеми.

²⁵ През 2010 г. при операцията в столичния квартал "Лозенец" са проверени шест офиса и осем адреса на улиците "Стоян Михайловски", "Люботрън", "Плачковица планина" и др. На адресите е имало регистрирани счетоводни къщи, които са имали право да оперират със сметките на реални фирми. Чрез издаване на фиктивни фактури са намалявали данъчните показатели по ДДС на реални фирми, след което са задържали процент за услугата.

Предотвратена е дейност на организирана престъпна група за намаляване на ДДС на реални фирми в размер на 30 млн. лева. По досъдебно производство, по което е образувана проверката, е предотвратено и изтеглянето на данъчен кредит през април на ямболска фирма в размер на 6 млн. лева [11].

На мястото на deregистрираните фирми веднага се появяват нови, които по същество са същите като deregистрираните и веригата продължава своята дейност.

Ръководителите на веригите изграждат контакти със служители от приходната администрация, както и със други държавни служители, от които зависи до някаква степен контрола по извършването на престъпната дейност. Друго характерна черта за този вид престъпна дейност е високата професионална подготовка на извършителите. Те притежават специфични знания, обхващащи сферата на данъчното, счетоводното и митническото законодателство, административното производство и др. Следят и последните изменения и допълнения в законите. За тази цел, освен да извършват самоподготовка, те наемат и съответните специалисти в различни области – адвокати, експерт-счетоводители, бивши служители на данъчната администрация, бивши полицейски служители и др.[29].

Осъществяването на измами с ДДС много трудно би се реализирало без участието на служители от приходната администрация. Нличието на корупция тук е обяснимо – като се има предвид с какви средства разполагат престъпните структури и техните организатори, може да се направи извода, че винаги се намират “услужливи” служители, които да си “затворят очите” срещу съответното користоно облагодетелстване.

Посочените по-долу схеми представляват различни модификации на “класическата” схема за избягване плащането на данък.

Схема 2: Намаляване размера на дължимия ДДС

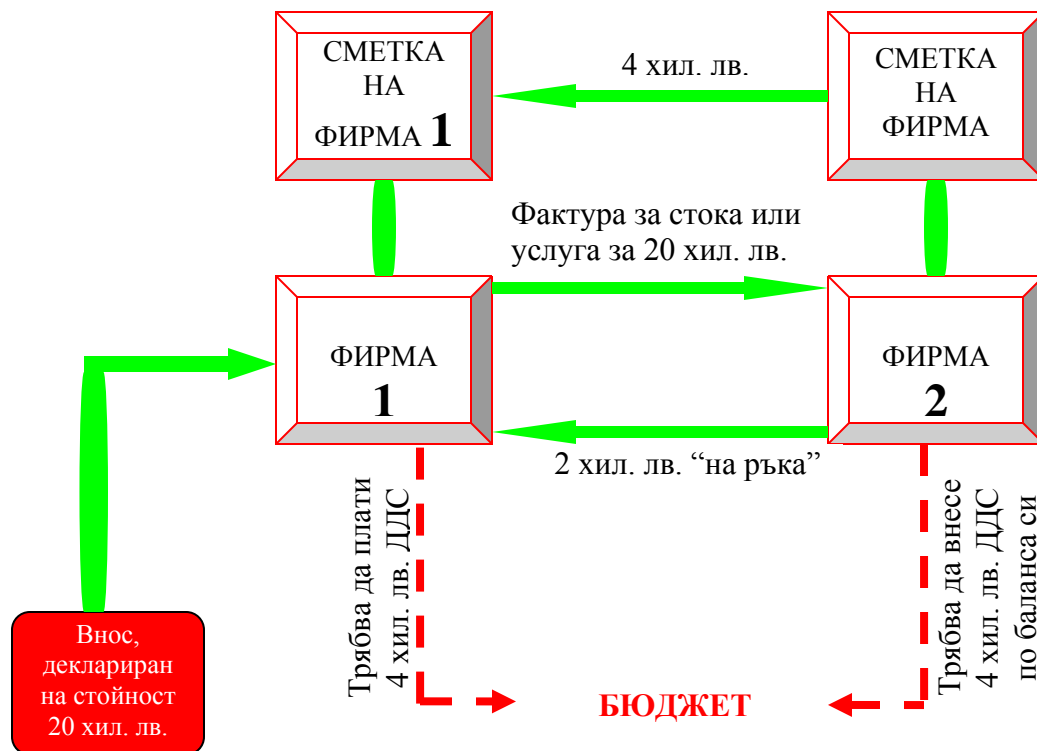
Схема за намаляване вноските на реално работещи фирми по ДДС чрез т. нар. “чистене” на ДДС. Използват се кръг от лисващи търговци, регистрирани на социално слаби лица. Обособяват се един или повече конспиративни счетоводни офиси в които се изготвят неистинските счетоводни документи. Назначават се множество пълномощници с право да преупълномощават, които да получават средства от банкови сметки, да представят документите в НАП, НОИ и др. държавни органи. Ръководителите на групата влизат във връзка с реално работещите фирми и договарят срещу определен процент от размера на ДДС за внасяне, получаването на документи за нереални доставки. Характерно в схемата е

че няма реално движение на стоки и услуги, фирмите “чистачи” нямат ресурсна обезпеченост за привидната дейност, която извършват. Разплащанията между реалната фирма и фиктивния доставчик се извършват по банков път, като контрол по средствата има реалния търговец. След превеждането на парите по сметката на “чистача”, същия ден сумите се теглят от пълномощници и намалени със съответния процент за услугата, се връщат в брой на реално работещите фирми. Между отделните звена в престъпните групи се спазва принципа цялата информация да е известна само на организаторите. Използва се интернет за изготвяне на заявки за издаване на фактури, а ръководителите на групата, чрез интернет банкиране постоянно знаят за наредените парични средства и контролират тяхното изтегляне.

Схема 3: Изравняване на баланса

Базира се на взаимната изгода и доверието при взаимоотношенията между двойка търговски фирми. Схемата изисква две фирми – една, която има да внася в бюджета добавена стойност, за да изравни баланса си по ДДС за периода, и друга, с внос на стоки от чужбина, за който трябва да внесе данък за освобождаване на контейнера на митницата. Ако вносителят (Фирма 1) трябва да плати 4 хил. лв. ДДС, дава фиктивна фактура на Фирма 2, удостоверяваща, че *й* е извършила определена услуга за 20 хил. лв. (върху която ДДС е 4 хил. лв.). Фирма 2 превежда 4 хил. лв. ДДС по сметката на фирмата вносител. Тя съответно дава 2 хил. лв. "на ръка" на колежата си.

Така и двете фирми намаляват наполовина сумата, която заплащат – вносителят дава 2 хил. вместо 4 хил. лв., а Фирма 2, която е дължала на бюджета 4 хил. лв., дава реално на Фирма 1 две хил. лева. В хазната, в която е трябвало да се внесат 8 хил. лв., не постъпва нищо. Ситуацията е онагледена с примерни стойности на *фиг. 5*.



Фиг. 5. Изравняване на баланса

Схема 4: "Вярно куче"

Участници са фирма, която има да възстановява ДДС и няколко други фирми, които трябва да внасят данък. Например, *Фирмата X* има да възстановява 100 единици ДДС. Има право да ги приспада през следващите три месеца от облагаемите доставки, които извършва. Може и да ги поиска ефективно за възстановяване от държавата, но може и да не го направи.

Насреща е *фирма У*. Тя има да внася 10 единици ДДС в бюджета. Вместо да ги внесе, може да ги "купи" от *фирма X*.

Фирмата X продава на *фирмата У* 10 единици ДДС с фактура в брой за стоки или услуги, но с три единици комисиона. Така *фирмата У* вече не дължи на държавата данък. А *X* вече има да получава не 100, а 90 единици от държавата. Само че вече е получила от *У* и три единици ДДС "кеш".

В схемата се включват следващите фирми, кандидати да си "купят" ДДС. Така ако на десет партньора *фирмата X* продаде по 10 единици от своето ДДС, в

края тези десет няма да платят нищо на държавата, а "донорът" ще е на плюс с 30 единици от комисионите [17].

Схема 5: "Каруселна измама"

"Каруселна измама" е схема за осъществяване на престъпление, свързано с избягване плащането на ДДС, извършваща се на територията поне на две държави, членки на Европейския съюз. В най-често срещаният вариант при нея има участници-фирми с три основни роли. Първа е тази на "липсващ търговец". Втората роля е на "буфер". Третата е на "проводник" или "ползвател". "Липсващият търговец" има задача да придобие стоката от друга държава – членка на Европейския съюз и да я продаде в страната си, като не плати данък "добавена стойност". Продажбата може да бъде направена или директно за ползвателя, или, за да се разкъса връзката помежду им, между тях се вмъкват една или повече фирми "буфери". "Проводника", след като придобие стоката, обичайно я продава на фирма от друга държава членка на ЕС, при което иска възстановяване на данъчен кредит.

Характерното в случая е, че "липсващия търговец" не внася ДДС, а фирмата "буфер" балансира резултатите си и също не внася ДДС.

Схема 6: Модифицирана "каруселна" измама

Каруселната измама има и модифициран вид. При него ползвателя е действителен търговец на стоки и има всички изискуеми документи, с които да докаже ВОД и правото си на данъчен кредит по ЗДДС. Характерното за тази схема е, че стоката не следва движението на документите към чуждестранната фирма, а реално се продава на други потребители в страната. Тук се включва български липсващ търговец, за да се легализира стоката във вътрешността на страната, но само по документи. Реално от българския проводник стоката заминава за потребителя в страната, но такава фактура не се издава. Допълнителния негативен ефект е, че "проводника" иска и възстановяване на ДДС в страната.

И в двете разновидности на "каруселната измама" се избягва плащането на ДДС като се декларира дължимия данък, но не се внася или се неутрализират

задълженията чрез псевдопокупки от други липсващи търговци [29].

Схема 7: “Обратно начисляване” на ДДС

При търговията със скрап се прилага т. нар. “обратно начисляване” на ДДС. Декларира се ДДС по покупките от страна на купувача като кредит, а самоначислява ДДС в продажбите си по тези покупки и не начислява данък. При тази схема се закупува скрап от физически лица, като им се удържа 10% данък при източника, съгласно ЗОДФЛ. За да обоснове произхода на скрапта търговеца декларира ВОП (което не е вярно).

3. Съчетаване на двата вида правонарушения

Практиката показва, че са налице престъпни схеми съвместяващи двата вида престъпления – *“източване” на ДДС и избягване плащането на ДДС.*

Типичен пример за такава компилация е представен в следната схема.

Схема: Изкупуване на продукция без документи

Разкрито през 2010 г. престъпление е свързано с търговия със селскостопанска продукция²⁶.

На територията на страната лица изкупуват селскостопанска продукция от производители без документи. Тази продукция се продава на големи фирми, които извършват ВОД и износ за трети страни. Чрез съставяне на неистински документи се представя, че продукцията е закупена от няколко фирми по веригата, които по съществува си са фирми-“бушони”, без ресурсна обезпеченост. Управителите им – подставени малограмотни лица, нямат представа, че по този начин фигурират пред държавата като крупни производители и търговци. Така, от една страна се придава произход на селскостопанската продукция, а от друга страна по веригата се

²⁶ Организираната престъпна група използвала документи с невярно съдържание, за да избегне плащането на ДДС в особено големи размери. Тримата заловени са 42-годишната Г.П., организатор на групата, 41-годишен мъж, на чието име е регистрирано търговско дружество и 25-годишна жена, всички от Разград. Групата се е занимавала с търговия на едро със земеделска продукция. Изкупували зърно в големи количества без документи, препродавали го на по-едри търговци и получената сума се използвала за разплащане с производителите. За да се избегне установяването и плащането на ДДС били използвани документи с невярно съдържание за произхода на зърното - фактури от фиктивни фирми и протоколи от земеделски производители. Образувано е досъдебно производство по чл. 321 във връзка с чл. 255 от НК [25].

избягва плащане на ДДС. Същевременно фирмите – крайни получатели, след ВОД или износ, възстановяват данъчен кредит по ЗДДС. Реално държавния бюджет се ощетява веднъж от невнесен ДДС и втори път от неправомерно възстановен ДДС.

4. Индикатори за наличие на престъпна дейност

Съществуват *белези*, които подсказват наличието на верига от фирми за извършване на измами с ДДС:

- наличието на фирми, които *извършват само продажби без никакви покупки* – това са така наречените “липсващи търговци”;
- *огромни обороти на новорегистрирани по ЗДДС фирми*;
- *търговски взаимоотношения между фирми, регистрирани на един и същ адрес* и др.;
- *съмнителни банкови разплащания* – в последните години, поради засиления контрол се наблюдават плащания по банков път за сделки, които не са извършени реално. Това се прави с цел при проверка да се придаде реалност на сделката;
- *един и същ счетоводен адрес* – по “правило” счетоводството на така създадени вериги за измами с ДДС се води на едно и също място – в една счетоводна фирма. Там се съхраняват касовите апарати на фирмите, кочаните с фактури, съставят се месечните справки декларации по ЗДДС и въобще се извършва цялостното осчетоводяване на първичната счетоводна документация;
- *използване на “съмнителни” предплатени мобилни услуги (анонимни сим карти; телефонни карти с подставени титуляри, в много случаи идентични и др.)*. Всички участници в подобна престъпна дейност използват така наречените предплатени карти за мобилни телефони, които доскоро бяха анонимни. Освен това картите се сменят често, дори при най-малко съмнение, че могат да бъдат подслушвани, а много често и профилактично, през определен период от време. След промяна в законодателството престъпниците започват да използват също предплатени карти, които са закупени от фирми, намиращи се в периферията на престъпната дейност и

дори от фирми, които не участват в схемите, но са свързани с лицата. При извършването на достатъчно добър анализ, могат да бъдат установени телефоните на участниците в престъпната дейност/аналогично участниците в престъпната схема.

- *поведение на потенциалните извършители.* Организацията на този вид престъпна дейност е на много високо ниво. Работи се с малък кръг доверени лица. Проникването в престъпната група е изключително затруднено, но когато става въпрос за човешки ресурс (особено когато се има предвид, че "собственици" на много от фирмите-правонарушители са лица с нисък интелектуален потенциал), всеки индивид има слабости и тяхното използване понякога се явява предпоставка за разкриването на неправомерната дейност на подобен род организирани престъпни групи [29].

V. Криминогенни фактори - причини и условия благоприятстващи извършването на престъпления, свързани с ДДС

Разкритите престъпления показват, че схемите за източване на ДДС са свързани със *спецификата на самия данък*. По закон той се начислява върху всяка продажба, която се прави от регистрирано по него (ДДС) лице, а за всяка покупка то има право да ползва данъчен кредит²⁷. Когато сумата на продажбите е по-голяма от тази на покупките, разликата се внася в бюджета. При обратния случай бюджетът връща разликата²⁸. Именно на тази основа се заражда "ДДС индустрията", чиито измами обикновено са елементарни като схема, но работят безотказно при съществуващите организация и документооборот, обслужващи процеса на баланса по ДДС. Като важен криминогенен фактор се очертава фактът, че един типично *косвен данък се администрира с методи и средства за пряк данък*. От подобна техника печелят

²⁷ Данъчен кредит е сумата от начислен данък по този закон на регистрирано лице за получена от него стока или услуга по облагаема доставка или за осъществен от него внос на стоки в рамките на съответния данъчен период, която лицето има право да приспадне (да си възстанови от бюджета след реализиране на стоката).

²⁸ Чл. 73 от ЗДДС постановява, че "когато за определен данъчен период общата сума на начисления от регистрираното лице данък превишава общата сума на данъчния кредит, разликата представлява резултат за периода - *данък за внасяне*". Според чл. 76 на същия закон, "когато за определен данъчен период общата сума на данъчния кредит превишава общата сума на начисления от регистрираното лице данък, разликата представлява резултат за периода - *данък за възстановяване*".

само недобросъвестни администратори и правонарушители, свързани с тях.

Допълнително неблагоприятно въздействие оказва съществуващият т.нар. **"праг на регистрация"**²⁹. Практиката показва, че това условие за регистриране на фирмите по ДДС (т.е. да могат да възстановяват ДДС) е предпоставка те да правят фиктивни обороти, за да достигнат необходимия за регистрация минимум. Така се отработват и усъвършенстват ефективни начини и методи за документиране на недействителен стокооборот. Мненията, относно криминогенния ефект от съществуващият "праг" са разнопосочни, тъй като редица икономически експерти застъпват тезата, че отпадането му само би задълбочило проблемите³⁰.

С криминогенно влияние е обстоятелството, че ЗДДС **регулира нормативно стоковите вместо паричните потоци**. За отстраняването на негативните последици от това се търсят различни пътища³¹.

Членството на България в ЕС допринася за значително разпространение на измами с ДДС, свеждащи се до сделки за фиктивен износ за страни-членки от ЕС. По информация приходната администрация напоследък зачестяват опитите за отклонение от облагане на стоки чрез вътрешнообщностни доставки за ЕС. Като използват **облекчените процедури за износ**, български търговци сключват фиктивни сделки за износ с фантомни фирми и по този начин възстановяват неправилно

²⁹ За регистрация на фирма по ЗДДС е необходимо субектът да има най-малко 50 хил. лева общ облагаем оборот за предходни 12 последователни месеца.

³⁰ Идеята, че е необходимо всички фирми, независимо от оборота си, да се регистрират по ДДС се обсъжда от 2011 г. Въпреки че одобрява принципно подобна стъпка финансовият министър, изразява мнение, че не е удачно тази мярка да се прилага в момента, тъй като само ще увеличи източването на ДДС [33].

³¹ Един от тях, останал в миналото, поради неефективността си, е внесеното изменение и допълнение на закона, с което се регламентира въвеждането на **ДДС сметка**. Отредената ѝ роля на регулатор, т.е. чрез нея да се проследи паричния поток, се оказва надценена и **през 2006 г. е премахната нормативно**.

ДДС-сметката представлява особена банкова сметка на лице, регистрирано по ЗДДС, открита в търговска банка с разрешението и под контрола на данъчната администрация. По нея се получават или се плащат средства от начисления на данък върху добавената стойност на/от титуляра. Тази сметка не може да служи като обезпечение и със средствата по нея не могат да се плащат задължения към бюджета или към трети лица, освен задължения по ЗДДС.

Замисълът на превантивния ефект на ДДС сметката е следният. Ако контролът на всички сметки се извършва според изискванията на закона и така се избягва субективизма на служителите от данъчната администрация, би следвало да е невъзможно дадена фирма да си възстанови данъчния кредит, докато компанията, предлагаща я в ДДС веригата, не се издължи на хазната.

Това обаче води до явна несправедливост. Ако фирма е спазила и формално, и практически разпоредбите на закона, но неин далечен доставчик не е изряден по някой пункт от движението и документирането на стоковите потоци, на нея ѝ се отказва правото на данъчен кредит, т.е. вменява се задължение на последния в ДДС веригата, а не на предходните участници.

вомерно ДДС.

Икономическата криза допълнително благоприятства негативните тенденции за разрастване на данъчните престъпления. Според икономически експерти, от 2010 г. насам кризата е “притиснала“ фирмите и е масовизирала криене на данъци и източване на ДДС. Като най-проблематични в това отношение се определят здравеопазването, енергетиката, бизнеса с фармацевтични средства, инфраструктурните проекти [2].

Тежкото финансово състояние (ниските доходи и бедността) на големи социални групи, в следствие на кризата и свързаните с нея негативи (съкращаване на работни места, повишаване нивото на безработица, ниски нива на заплащане на труда у нас и др.) са решаващи за възникване на ситуации, в които срещу незначителни възнаграждения (от порядъка на 100-200 лв. или дори облага под формата на провизи и алкохол) малограмотни и/или безимотни граждани са готови да извършат услуга (приемане собствеността на фирма-бушон, например) в полза на организирани престъпни групи, източващи ДДС/фирми с натрупани данъчни задължения. В съчетание с **относително ниския данъчен морал и грамотност на населението** се създават достатъчно силни нагласи за нарушаване на легитимните правила, в името на придобиване на моментна облага.

Задълбочаването на икономическата криза от своя страна провокира **разрастване и увеличение** броя на т.нар “**рискови сектори**“. По данни на приходната администрация повече от половината установени неизрядно плащани данъчни и осигурителни задължения са открити в т. нар. рискови сектори – **строителство, зърнопроизводство и търговия със зърнени култури, автомобилни превози, дърводобив и търговия с дървен материал**. Съответни са последствията в негативна насока по отношение събираемостта и “източването“ на ДДС [13].

Наличие на значителна по размери “сива” икономика – широките мащаби и запазването на сравнително висок дял през последните десет години на т.нар. “сива икономика“³² в България провокират наличието на благоприятна среда за

³²Основната причина за съществуването на “сив“ сектор в икономиката са високите разходи за осъществяването на дейности в рамките на закона, които са известни като “цена на спазване на закона“. Тази “цена“ включва разходи за достъп до законна дейност (за регистрация на юридически лица, за получаване на лицензи и разрешителни, за откриване на банкови сметки) и разходи по во-

ръст на наблюдавания тип престъпност. По международни оценки обемът на “сен-честата икономика“ у нас представлява около 35% от брутния вътрешен продукт, което се равнява на 7-8 млрд. евро [1; 4; 14].

Резултатите от изследване на Асоциацията на индустриалния капитал в България (АИКБ) разкриват, че неформалната икономика през 2012 г. е с обхват 36,8%. Анализът показва, че една четвърт от реалните продажби у нас се укриват – според работодателите от единадесет “пилотни” бранша в държавната хазна постъпват данъците за три четвърти от реализираните продажби³³.

Проучването на АИКБ канстатира, че за бизнеса става все по-трудно да оперира в стагниращата обща среда и затова се увеличава рискът от правонарушения. Като израз на това се проявява трайнаната тенденция за "спестяване" плащането на ДДС. Ако преди две години според 17,9% от собствениците на фирми неплащането на ДДС е било срещано явление, то през 2012 г. това мнение споделят 47% от тях [1].

дене и продължаванена дейността в рамките на закона (за плащане на данъци и социални осигуровки, за регулиранена трудовите правоотношения).

³³Подобно на икономическите субекти и на ниво физически лица също се оформя тенденция за недеклариране до една четвърт от доходите.

Раздел II

ПРОТИВОДЕЙСТВИЕ НА ПРЕСТЪПНОСТТА, СВЪРЗАНА С ДДС

От влизането в сила на ЗДДС са разкрити и стават достояние на обществото множество афери с ДДС. В скандалите са замесени данъчни служители с ръководни и изпълнителски функции, лица от митническата администрация, бизнесмени, близки на фигури от политическия елит. В някои случаи престъпността, свързана с ДДС се оказва и елемент на организираната, включително и транснационалната престъпност³⁴. Чрез осъществяването на подобни неправомерни деяния значителен финансов ресурс за сравнително кратък период бива присвояван от различни престъпни структури³⁵. Всичко това се утежнява допълнително от широките възможности за многовариантност при реализация на престъпленията, както и поради обективните трудностите при установяването им (има се предвид най-вече голямото движение на счетоводен документооборот и парични средства), при разкриването на извършителите и при документирането на престъпната дейност. Очертава се неадекватната и ненавременна контролна функция, упражнявана от компетентните по тези въпроси държавни органи. Това предполага и налагането на приоритетна линия на работа на компетентните държавни институции, в т.ч. специализираните полицейски структури по противодействие, в частност превенция на този вид правонарушения.

I. Държавна политика и предприети превантивни мерки на институционално ниво

През последните няколко години редица нормативни актове или документи с препоръчителен характер съдържат базисни постановки относно превенцията на

³⁴ ЕС – пример с правонарушения, свързани с вътрешнообщностни доставки.

³⁵ Например, през 2010 г. трима души са задържани за източване на близо 410 хил. лв. ДДС по сделки с ТЕЦ "Марица изток 2". През 2009 г. Окръжната прокуратура-Стара Загора е сезирана за нарушения на данъчното законодателство, извършени от фирми доставчици на ТЕЦ-а. Сигналът е подаден от ръководството на топлоцентралата след приключила данъчна ревизия от НАП. С издадения ревизионен акт е начислен като неправомерно ползван данъчен кредит в размер на 409 737 лв. по доставки, получени от няколко търговски дружества.

В Окръжната прокуратура-Стара Загора, е образувано досъдебно производство за документна измама, което е възложено за разследване на областната дирекция на МВР в града. Разследващите са установили, че тримата задържани неправомерно са приспадали данъчен кредит и са укривали данъчни задължения чрез 10 търговски дружества. Фирмите са със седалища във Варна, София, Велико Търново и Свищов и са доставяли части, технологично оборудване и консумативи на ТЕЦ "Марица изток 2" [36].

престъпността като водещо направление за нейното ограничаване. По този начин все повече се утвърждава тезата, че не е възможно икономическите и социалните корени на престъпността да бъдат изтръгнати само с репресивни средства и се отдава първостепенна роля на превантивните действия.

Превенцията не е и не може да бъде задача на отделна служба или ведомство. Тя е част от цялостната държавна политика за осигуряване на просперитет, благополучие и културен разцвет на българското общество. В най-общ смисъл превенцията на престъпността, свързана с ДДС обхваща дейността на държавните органи, икономическите субекти, обществените организации и отделните граждани по отстраняване или неутрализиране на криминогенните фактори, благоприятстващи неправомерните действия от изследвания тип.

Създаването на *Специализиран наказателен съд* за дела, свързани с организираната престъпност, функциониращ от началото на 2012 г., може да се отчете именно като важна превантивна стъпка в борбата с проучвания тип престъпност – има се предвид, че неправомерните практики, свързани с ДДС се реализират основно от организирани престъпни групи с трайно действие в темпорален аспект, многочислен състав на отделните нива от йерархията им и значимост на щетите от престъпленията за държавния бюджет.

Предприетата линия на превантивна политика от страна на **Министерство на финансите** включва широк спектър инструменти за противодействие на данъчната престъпност, в т.ч. тази, свързана с ДДС.

- *Изграждане на автоматизирани информационни системи*, подпомагащи диференцирането на рисковите обекти и субекти.

- ✓ Съобразно изискванията на Наредбата за регистриране и отчитане на продажбите в търговските обекти, от 2011 г., започва поетапно *свързване на касовите апарати на всички търговци в България с НАП.*

Като начало, през януари същата година бензиностанциите³⁶

³⁶ От 11 януари 2011 г. до момента са извършени 765 проверки от НАП на обекти за търговия с течни горива. Резултатът от тях е следният: 428 неработещи и запечатани бензиностанции, които нямат връзка с приходната агенция. Парламентарната комисия по бюджет и финанси гласува и ново законово изискване за свързване на бензиностанциите. Предвижда се след окончателното приемане на промените в нормативната уредба, резервоарите, бензиноколонките и касовите апарати на всяка бензиностанция да се свържат в обща електронна система, която да подава данни в НАП. По този

осъществяват GPRS връзка със сървърите на агенцията. На следващият етап близо 200 хил. търговци, регистрирани по ДДС, изграждат дистанционна връзка на фискалните си устройства с приходната институция. До края на годината същото изискване трябва да изпълнят всички останали търговци в страната³⁷ [38].

- ✓ По инициатива на НАП е в процес на изграждане *ново софтуерно приложение*, наречено *Информационна система "Контрол"*³⁸. Този програмен продукт дава възможност на администрацията да извършва периодично автоматична оценка на всички данъчно задължени лица. На базата на предварително зададени критерии, програмата "отсява" тези дружества и физически лица, които е най-вероятно да укрият доходи или да не спазват данъчното и осигурително законодателство. По този начин се цели подобряване процесът по подбор на фирми за ревизии и проверки, като усилията на администрацията се насочват приоритетно към некоректните към бюджета лица. Чрез автоматизиране процесите по селекция и възлагане на ревизии и проверки ще се намали до минимум въздействието на човешкия фактор, като това се очаква да ограничи корупционния натиск върху клиентите на администрацията. Целта на изгражданата система е да се подобри контролно-ревизионната дейност на НАП, да се повиши събираемостта на данъчните и осигурителни задължения и удовлетвореността на клиентите от дейността на приходната администрация. С реализирането на проекта се предвижда и по-пълното използване на електронната комуникация с клиентите на администрацията, както и въвеждането на връчване и получаване на документи по електронен път в хода на контролните производства [23].

начин ще се изпраща подробна информация за количеството налично гориво в обекта, за отчетеното и продадено на колонките и за натрупания оборот. С това на практика става невъзможно търговците да осъществяват нерегламентирани продажби.

³⁷Резултатите от проведено изследване на Асоциацията на индустриалния капитал в България показват, че въвеждането на мярката за свързване на касовите апарати с НАП е дало първите видими резултати за изваждане на оборотите "на светло" [1].

³⁸ Проектът е на обща стойност 2,97 млн. лв. и се осъществява с финансовата подкрепа на Оперативна програма "Административен капацитет", съфинансирана от ЕС.

• **Изготвяне на макроикономически специализирани аналитични продукти.** През 2011 г. НАП изготвя т. нар. “Gap анализ” за “дупките” в бюджета по отношение на различните видове данъци, обхващащ периода 2005-2090 г. и прогнозни данни за 2010 година. Идеята за реализация на инструмента е чрез него да се конкретизират слабите приходни компоненти на бюджета и съответно да се насочат усилията на компетентните да противодействат органи там, където “дупките” са най-големи. Цели се също демонстриране на волята на държавата за осветляване на бизнеса, т.е. свиване на сивия сектор и създаването на неприемлива обстановка за извършване на злоупотреби, свързани с неплащане на налози [16].

• **Въвеждане на "Златен стандарт" за коректни фирми**

От 1 март 2013 г. Националната агенция за приходите въвежда т.нар. „златен стандарт” за компаниите, които са показали, че са съзнателни данъкоплатци.

Експерти на НАП разработват система от конкретни критерии, на които трябва да отговарят фирмите, за да ползват облекчения:

- ✓ Трябва да имат регистрация по Закона за ДДС, която да не е прекъсвана;
- ✓ Не трябва да са в несъстоятелност или ликвидация;
- ✓ Не трябва да имат влезли в сила наказателни постановления по ревизионни актове за последните 5 г.;
- ✓ Не трябва да са попадали в доклад за нередности при изпълнение на обществени поръчки или други проекти, финансирани с публични средства през последната пет години;
- ✓ Не трябва да имат данъчно-осигурителни и други задължения към републиканския бюджет или местните хазни;
- ✓ Трябва през всяка една от предходните три години компанията да е подавала най-малко четири искания за възстановяване на ДДС на обща стойност над 1,2 млн. лв. годишно;
- ✓ Трябва да е деклариран положителен финансов резултат през най-малко 3 от последните 5 г.;
- ✓ Трябва да липсват данни за рисково поведение на фирмата;

- ✓ Фирмата трябва да осъществява комуникации с НАП предимно по електронен път;
- ✓ Решаващи са и навиците за плащане в самата фирма (например, от БСК предлагат да се изисква над 95% от всички плащания на дружеството в рамките на страната през последните 2 г. да са направени по безкасов път);
- ✓ Наред с това фирмите трябва да са изрядни и към своите служители и работници и да нямат задължения от неизплатени заплати и осигуровки [10].

Обсъждането и предприемането на подобна стъпка е в отговор на поисканото от бизнес средите ускорено възстановяване на ДДС и акциз за коректните платци³⁹. Идеята е изрядните фирми, които нямат задължения към хазната, да могат да се ползват от облекчения при обслужването си от данъчните власти. Това ще доведе до поощряване на дружествата, които съвестно спазват данъчното и осигурително законодателство.

Фирмите, които покриват критериите за "златния" стандарт ще се възползват от следните преференции:

- ✓ Ще получават обратно надвнесения от тях данък върху добавената стойност в срок до 10 дни след подаване на искане за възстановяване⁴⁰;
- ✓ Ще получават по-бързо обслужване в офисите на НАП в страната;
- ✓ Ще се възползват от персонално съдействие при получаване на методическа помощ при прилагане на законодателството;
- ✓ Ще бъдат проверявани по-рядко;
- ✓ Всички ревизии и проверки на „златните“ клиенти на НАП ще се провеждат само на място в дружеството, като това ще намали административната тежест, ще облекчи фирмите и ще съкрати разходите

³⁹ Проектът "Златен стандарт" е обсъден с работодателските организации. Бизнесът от години настоява за изграждане на публичен регистър за длъжимите ДДС и акцизи, както и за въвеждането на "Златна книга на данькоплатците".

⁴⁰ Анализатори от БСК посочват, че ускореното възстановяване на ДДС и акцизи и публичния регистър ще допринесат за намаляването на междуфирмената задлъжнялост, която според последните данни отново бележи ръст. (В края на 2012 г. задълженията на предприятията надхвърлят 163 млрд. лв.) [3; 10]. По този начин ще се постигне и положителен ефект за по бързо преодоляване на последствията от икономическата криза в национален мащаб.

по проверките.

- Въвеждане на *Регистър за ДДС, който подлежи на възстановяване*

Обсъжда се идеята за водене на регистър за ДДС, който подлежи на възстановяване. Той ще представлява превантивна мярка, непозволяваща да се натрупват големи суми. Според наличната в него информация ще се инициират и промени за въвеждане на ускорена процедура за обявяване на несъстоятелност [10].

- *Въвеждане на “данъчна полиция”*

Подготвят се промени в Данъчно-процесуалния кодекс, съгласно които ще се въведе т. нар. “данъчна полиция”⁴¹. В качените за публично обсъждане в сайта за обществени консултации *идеи* за промени в кодекса са предвидени разширени правомощия на ревизорите:

- ✓ При извършване на проверки, органите, които са оправомощени със заповед на изпълнителният директор на НАП ще могат да извършват разпит на проверяваното лице и на трети лица, както и да извършват оглед на подлежащите на контрол обекти.
- ✓ Данъчните служители ще могат да претърсват помещенията, в които се осъществява стопанска дейност или управлението ѝ, както и транспортни средства, които са спрени или паркирани. Съвместно с органите на МВР, гранична полиция или Агенция „Митници“ ще могат и да спират транспортни средства и да ги претърсват.
- ✓ Данъчните служители ще могат да проверяват и местата, където се съхраняват материални ценности, парични средства и счетоводни, търговски и други документи на предприятията.
- ✓ Процесуалните действия по разпит, оглед, претърсване и обиск ще бъдат извършвани по реда на Наказателно-процесуалния кодекс, като тяхното извършване ще се подчинява на съдебен контрол [24].

⁴¹Според финансовото министерство в НАП има достатъчно експерти, които могат допълнително да бъдат обучени в областта на наказателното производство. Не се придвижда отпускане на бюджетни средства за изграждане на административен капацитет и техническа обезпеченост, в резултат от предлаганите промени в кодекса.

- **Въвеждане на обратно начисляване на ДДС**

Обсъждане въвеждането на подобна мярка е в унисон с подготвяните от ЕК нови мерки срещу данъчните измамници. Въвеждането на обратно начисляване на ДДС е един от вариантите, които се дискутират в Брюксел на заседанието на Съвета на ЕС по икономически и финансови въпроси (ЕКОФИН). При тази схема данъкът ще се начислява и внася в бюджета не от продавача, а от купувача на стоката. Много от страните членки изразяват негативни нагласи към тази идея. Затова на заседанието в Брюксел се предлага да се въведе пилотен проект за тази схема на облагане само в една от страните членки на ЕС, с цел отчитане на превантивния ефект и преценка на целесъобразността за въвеждането му повсеместно.

II. Противодействие на престъпността от структурите на МВР

Ключова роля в борбата с престъпността, свързана с ДДС заемат органите на МВР. Съществено място е отредено на превантивните им функции, които са нормативно възложени от ЗМВР и представляват важна част от цялостния процес на оперативното обслужване на обектите, независимо от възприетия принцип на организация на работата.

1. Структури в МВР, осъществяващи противодействие на престъпността, свързана с ДДС

В системата на МВР законови правомощия да осъществяват *превенция* и да *разкриват престъпления* от изследвания вид имат структурите на ГДНП (Отдел “Икономическа полиция” и съответно подчинените ѝ териториални звена “Противодействие на икономическата престъпност”) и на ГДБОП. Практическият им опит показва, че разполагат със значителен потенциал за работа по тази линия. Компетентни по въпросите служители изтъкват високата степен на организираност и фактическата сложност на престъпленията, затрудняваща документирането и успешната реализация на случаите. Още по големи са резервите им към

възможностите за прилагането на превантивни мерки⁴², съобразно спецификата на престъпността и правомощията на полицейските служители съответно.

2. Състояние на осъществяваната превантивната дейност

Превантивната политика на МВР по отношение на престъпността, свързана с ДДС се изразява най-общо в налагане на *приоритетна линия на работа* на специализираните звена *по противодействие на този вид данъчни престъпления*. Характерно за осъществяваната в тази връзка превенция е, че когато полицейските служители отстраняват и ограничават благоприятните причини и условия за квалифицираните правонарушения, работят и в посока ограничаване на административните нарушения от същия спектър.

Като цяло превантивната работата на специализираните структури от МВР следва наложените в практиката конвенционални направления на профилактична дейност – специално-криминологична превенция, индивидуална превенция, предотвратяване и пресичане на престъпления. Те обаче са изцяло съобразени със спецификата и предмета на престъпността, обект на превенцията – укриване на данъчни задължения по ЗДДС и неправомерно възстановяване на данъчен кредит.

В случая, от особена важност за набелязването на подходящи превантивни мерки са отчитането на особеностите на оперативната обстановка, свързани със социално-икономическата ситуация в страната към момента, отражението на икономическата криза върху някои браншове, дефинирайки ги като рискови, разкритите в последните няколко години схеми за неправомерно възстановяване на ДДС, както и такива, за намаляване (неутрализиране) размера на дължимия данък (тенденции във видоизменянето и приспособяването на престъпните схеми – вътрешни за страната и такива, в рамките на ЕС), оперативни данни за поведението и нагласите на ОПГ, а също и за някои лица от малцинствени групи, част от които традиционно и системно се включват в подобен вид престъпни практики и пр.

⁴² Например, доскоро съществуващият проблем, свързан с липсата на *достатъчен данъчен контрол в периода преди регистрацията на дружества по ЗДДС* е неутрализиран чрез прилагането на *подходяща превантивна мярка* – отскоро нормативно е обезпечена и се прилага практиката полицейски служители съвместно с представители на НАП да *проучват предварително дружества*, които искат да се регистрират по ЗДДС. Влагането на повече усилия в тази насока намалява значително риска от данъчни престъпления в бъдеще.

Анализът на събраната и обобщена при изследването информация от проведената анкета със служителите, от проучените информационни дела и оперативни материали показва актуалното състояние на превенцията по отношение на престъпността, свързана с ДДС, извършвана от полицейските звена.

Основната част от запитаните чрез анкетата (87%⁴³) отбелязват какви реализирани превантивни мероприятия има в тяхното звено.

Останалите анкетираните (13%) не отговарят на въпроса за извършваната в звеното им превантивна работа, от което може да се заключи, че там превантивни мероприятия по отношение на изследвания тип престъпност не са реализирани.

На базата на цялостната информация, събрана чрез проведената анкета и съпоставката ѝ с данните от проучените при изследването други източници, може да се направи следната конкретизация за специфичните особености и състоянието на провежданите дейности по отделните видове превенция.

2.1. Специално-криминологична превенция

Специално-криминологичната превенция по отношение престъпността, свързана с ДДС е насочена към разкриване, отстраняване или неутрализиране на причините и условията за престъпността като цяло чрез разработването и прилагането на целенасочени действия, препоръки и мероприятия.

Събраната и анализирана при изследването информация показва, че специално-криминологичната превенция е възможно с най-широко приложно поле по отношение на изследвания тип престъпност. Показателни в това отношение са обобщените данни от анкетата. С най-голям дял (64%) са анкетираните служители, в чието звено са реализирани превантивни мероприятия със специално-криминологична насоченост.

Провеждането на *специализирани полицейски операции (СПО)* се очертава като често разпространено и прилагано мероприятие - 24% от анкетираните, които заявяват, че в звеното им са проведени превантивни действия, конкретизират, че става дума именно за СПО. Ефектът от тях е комплексен. СПО дават възможност, наред с пресичането и разкриването на престъпления, да се установят

⁴³ Процентите надхвърлят 100 поради посочване на два и повече отговора.

специфичните за всеки обект криминогенни фактори, благоприятстващи извършване на неправомерни актове. В хода на конкретната операция е възможно да бъдат направени предупреждения, да се дадат препоръки за отстраняване на слабости по организацията и осъществяването на дейностите в дружеството⁴⁴.

Така периодично провежданите специализирани полицейски операции, освен че допринасят за разкриването и документирането на извършени престъпления, свързани с ДДС, дават съществен принос в получаването на изпреварваща информация за целите на превенцията⁴⁵.

Сходни са общопревантивните функции на осъществяваните **съвместни проверки** (СП) с вътрешни за МВР звена и/или с външни за министерството институции от държавния сектор. Голяма част от анкетиранияте – 27%, са посочили провеждането им.

От конкретните примери в анкетата може да се направи заключение, че при тези форми на превенция спрямо престъпността, свързана с ДДС, има категорична необходимост звената на МВР да работят съвместно с други държавни органи. Тематичните проверки провеждани от ИП по отношение състоянието на спазването на законността се осъществяват със съдействието и присъствието на представители от различни органи и йерархични нива на МФ.

⁴⁴В операциите участват служители от икономически звена, включително и от съседни по територия ОДМВР и РУП, представители на НАП/данъчната администрация.

⁴⁵ За пример може да се посочи проведената през февруари 2012 г. СПО, при която са задържани 10 души - участници в ОПГ, ощетила държавния бюджет с около 50 млн. лв. Операцията е проведена съвместно с ДАНС, под наблюдението на Специализираната прокуратура. Фирмите на правонарушителите от типа на т.нар. "липсващи търговци" нямат капацитет за осъществяването от тях търговска дейност. Организаторите на схемата внасят стоки, като занижават стойностите по фактурите чрез намаляване на облагаемата основа, за да плащат по-малко ДДС. В процеса на работата е изяснено, че организаторите на групата чрез част от фирмите си, търгуват с реални контрагенти, без да издават необходимите за това данъчни документи.

В хода на проведеното разследване са установени участници в схемата, които ежеседмично получавали пари в брой от порядъка на около 250 хиляди лева. Впоследствие те внасят парите по сметки на българските дружества от типа "липсващи търговци" и нареждат сумите към чужди контрагенти.

Трима от извършителите са задържани с голямо количество парични суми в района на ж.к. "Младост 3". От страна на НАП е наложен запор на сума в размер на 5 млн. лв. Извършени са претърсвания и изземвания в 20 жилища и офиси на територията на София. Иззети са над 280 хил. лв., компютри, касови апарати, голямо количество счетоводни документи, над 50 печата на фирми, подправени печата на НАП и нотариуси, както и неистински пълномощни, с които групата осъществявала престъпната си дейност. Използваните дружества от типа "липсващи търговци" (регистрирани на името на хора - материално затруднени или пък неграмотни, които или не са запознати с дейността на въпросната фирма) легализират бизнеса. Част от генерираната от престъпната дейност ресурс е трансфериран в офшорни компании [7].

При специално-криминологичната превенция са застъпени и някои практики в текущата работа на ОР, свеждащи се до провеждането на **срещи и разговори – различни по вид и с различна насоченост** (12% от запитаните). Такива са *срещите и беседите с ръководни служители* от МФ, НОИ, НАП и техните териториални подразделения, от които зависи ограничаването или отстраняването на благоприятни за престъпления криминогенни фактори. При тези срещи, в зависимост от естеството на провеждания разговор, в някои случаи са присъстват и служители от по-долните етажи на йерархията – например, данъчни инспектори. Със съгласието и след съгласуване на предстоящата беседа с ръководството на дадена институция, са организирани и **срещи с отделни групи служители, определяни като рискови** (4%). Според анкетираните такива мероприятия са ефективни по отношение на някои от изпълнителските кадри от структурите на НАП.

От проучените в хода на изследването оперативни материали може да се обобща, че провеждането на **работни срещи** с представители на други държавни институции е с доказан общопревентивен ефект (такова е мнението и на 6% от анкетираните). Регулярното им извършване с представители на органи и служби, осъществяващи контрол поспазване на данъчното законодателство, завършва с изготвянето на предписания, които се налагат в практиката или други конструктивни инструменти. Обсъждат се и възможностите за бъдещо сътрудничество на полицейските структури съобразно с приоритетите на МФ (в частност данъчните структури), както и за детайлизиране на понататъшните общи действия.

Изпращането на сигнални писма до ръководители на дружества/обекти е традиционна и многократно доказала своята ефективност форма на превенция. Оказва се, че по отношение на изследваните престъпления прилагането ѝ е доста често прилагано (20% от анкетираните).

Изпращаните сигнални писма е необходимо да показват компетентно познаване на обстановката, законовите изисквания в конкретния случай и ясно и точно дефиниране на рисковите фактори със съответни предложения за неутрализирането им.

Някои от запитаните (15%) са посочили специално-криминологичния ефект на установения в звеното им *обмен на информация* с местните ТД на НАП, а също и с медиите (5%), които напоследък нерядко имат принос за сигнализирането и съответно за превенцията и предотвратяването на данъчни престъпления. Общото впечатление от анализирания в хода на изследването данни е, че тези възможности в практическата работа на полицейските звена не се оползотворяват. Необходимо е да се потърсят пътища за разширяване на тези контакти, включително чрез изграждане на трайни и регламентирани връзки за начините на обмен на информация за целите на превенцията.

Значителен обем информация с възможност за превантивно приложение се съдържа във водените по отделните линии *информационни дела*, в които се натрупват и анализират периодично данни от различни източници. Обобщените в тях сведения за оперативната обстановка по линия на данъчните престъпления са съществен източник на информация за изясняване на съществуващи криминогенни фактори и съответно, набелязване на мерки за отстраняването им. От проведената анкета се вижда, че в практиката е необходимо да се наблегне върху работата в тази насока по отношение качествата и систематизацията на данните и информацията за оперативна обстановка.

В някои случаи *разкриването и документирането на многопластови престъпни схеми и практики*⁴⁶, свързани с избягване плащането на данък

⁴⁶ Например, през октомври 2010 г. служители на ГДБОП разкриват престъпна дейност, свързана с незаконна преработка и разпространяване на акцизни течни горива. Проверени са "поставени" фирми, една от които е "освободен от акциз краен потребител" по смисъла на Закона за акциза и данъчните складове. Чрез тях се купуват базови масла и химикали от рафинерии и петролни бази в България и в Гърция. Купените нефтопродукти се смесват и продават без документи в България като бензин и дизелово гориво, на които се начислява акциз. Наличностите по документи "се изчистват", като фиктивно се произвеждат грундове, лакове и разтворители – неакцизни продукти. Част от химикалите – готова продукция по документи, се доставя на гръцки фирми, а друга се продава по документи на български клиенти. Гръцките фирми веднага продават стоката, като голяма част от тези химикали са връщани в България, а получатели са фирми – част от големи ДДС-вериги. Тези префактурирания се правят за да се затрудни максимално извършването на точна проверка на реалността на осъществените сделки.

По време на операцията са извършени проверки и претърсвания на 19 обекта на територията на страната за установяване на реалността на извършените сделки. Иззети са първични счетоводни документи, извършени са инвентаризации в складови бази – собственост на проверяваните фирми. За част от установените стоки са иззети проби за тарифно класиране и определяне на качеството.

Чрез прилагането на описаната схема само за 2009 г. държавният бюджет е ошетен с над 1 млн. лв. чрез неплащане на дължимите ДДС и акциз [32].

допринасят за дефиниране на специфични криминогенни фактори, като по този начин помагат за набелязването и предприемането на подходящи мерки в бъдещата работа по противодействие на престъпността в сферата на данъчното облагане.

Ето защо трябва да се активира работата в посока своевременното запознаване на ОР с наличната информация от този род. Относно успешно приключилите оперативно-издирвателни мероприятия е необходимо да бъдат изготвяни подробни обзори за хода на водените оперативни разработки, които да бъдат разпространявани в различните полицейски звена. Предоставянето им несъмнено би било в полза на бъдещата работа на техните служители, включително и превантивната.

2.2. Индивидуална превантивна дейност

Индивидуалната превенция спрямо престъпността, свързана с ДДС е съсредоточена основно върху неутрализирането на съществуващи криминогенни фактори по отношение на определени групи или конкретни физически лица, потенциални извършители на престъпления чрез вземане на възпиращи или предупредителни мерки.

Значителна част от анкетираните при изследването служители (55%) са посочили проведени мероприятия от такъв характер. В преобладаващата си част това са устни или писмени предупреждения и възпиращото влияние върху вероятните извършители, прилагани за недопускане или ограничаване на престъпления, свързани с прикриване на реални обороти⁴⁷.

Запитаните посочват и основните категории лица, от които следва да се извършва подборът на субекти за прилагане на индивидуални превантивни мерки:

- **Собственици и управители на фирми**, уличени в извършването на престъпления/административни правонарушения, свързани с ДДС;
- **Физически лица**, с регистрирани дружества в сектори, определяни като рискови;

⁴⁷ Например, през 2010 г. физическо лице-рецидивист по отношение на правонарушения, свързани с ДДС, регистрира в гр. Шумен на името на работник в своята фирма, друга такава, с цел издаване на фиктивни фактури и последващо неутрализиране (неплащане) на данък от първата фирма. След направено предупреждение от страна на ОР от сектор «ПИП» при ОДМВР-гр. Шумен (съставен предупредителен протокол по чл. 56, ал. 2 от ЗМВР на лице, за което има достатъчно данни и се предполага, че могат да извършат престъпления) такива фактури не са издавани.

- **Пълномощници** (упълномощавани и преупълномощавани лица) на фирми, свързани с нарушения на данъчното законодателство;
- **Счетоводители**/други категории служители, работещи в счетоводни къщи, свързани с установени нарушения при воденето на счетоводната документация на дружества по повод спазване на данъчното законодателство;
- **Лица от криминалния контингент**, извършвали правонарушения свързани с ДДС;
- **Социално слаби лица, малоимотни/безимотни граждани, лица от малцинствени групи**;
- **Длъжностни лица**, работещи на уязвими с оглед извършването на престъпления с ДДС служебни места (данъчни служители, лица с контролни функции);
- **Престъпни групи** с интереси и присъствие в сферата на развивана реална търговска дейност – организатори и членове;
- **Лица**, за които има прекратени **досъдебни производства** за престъпления с ДДС или други видове данъци;
- **Лица**, за които в **информационните фондове на МВР** има данни за замислени, подготвени или извършвани вече подобни престъпления (внимание заслужават предимно лицата, за които са откривани и водени оперативни дела);
- **Лица**, осъждани за данъчни престъпления;
- **Лица от обкръжението** на посочените по-горе категории лица, засечени в близък контакт с тях.

2.3. Предотвратяване на престъпления

Мерките за предотвратяване на престъпления свързани с ДДС в значителна степен съответстват на тези, прилагани по отношение на индивидуалната превантивна дейност. Тяхното практическо осъществяване посочват едва 9% от запитаните при проведената анкета служители на МВР. Вижда се, че предотвратяването на престъпления се извършва от ОР посредством реализирането

на традиционните в случая способи. След получаване на оперативно стойностна информация за замислено престъпление, съответно проверка на достоверността ѝ, ОР прибегват до:

- ***Мерки със субективна насоченост, имащи за цел да разубедят и склонят лицето/лицата към отказ от замисленото деяние, включващи:***
 - ✓ *срещи и разговори с лица от определени групи, рискови по отношение извършването на престъпления свързани с ДДС;*
 - ✓ *склоняване на лица-евентуални извършители, чрез пряко (лично) или косвено (чрез друго лице) въздействие към отказ от извършване на замисленото или подготвено престъпление;*
 - ✓ *устно или писмено предупреждение на лице/лица по чл. 56 от Закона за МВР.*
- ***Мерки със субективна насоченост, целящи създаване на обстановка, в която е невъзможно да бъде извършено замисленото престъпление:***
 - ✓ *предизвикване на проверки от контролни органи (когато потенциалният извършител е собственик/управител на фирма със съмнения за нарушения на данъчното законодателство, например);*
 - ✓ *предложение за преместване на евентуалния извършител на друга длъжност или работа, когато престъплението може да се извърши единствено и само от позицията на заемана от него длъжност в дадена държавна институция (ТД на НАП, например). Тази смяна е по инициатива на ОР и със съгласието и разпореждането на съответния ръководител.*

3. Проблеми при осъществяването на превантивна дейност

Главна предпоставка за провеждането на ефективна превантивна дейност е получаването на необходимата за целта изпреварваща информация. Ето защо посоченият от 37% от анкетираният факт, че ***не могат да получават (трудно получават) изпреварваща информация***, която да дава възможност за недопускане

извършването на замислени или подготвени престъпления обяснява ограничените възможности за превенция по отношение престъпността с ДДС.

Голяма част от запитаните (30%) споделят, че *лицата, представляващи оперативен интерес* като евентуални извършители на престъпления, са *много широк кръг* и трудно подлежат на наблюдение.

Всеки пети анкетиран (24%) подлага на критика и отчита като пречка за осъществяването на резултатна превенция *липсата на система за обмен и съхраняване на информация с превантивна стойност с другите държавни институции* с отношение към проучваните престъпления.

Приблизително с такъв дял са и отговорилите (22%), че ОР нямат нужното време да извършват дейност с превантивна насоченост.

Посочени са и редица трудности, свързани с недостатъци на кадровото обезпечение на МВР, включително и свързани с дефицит на личностните качества на някои служители – че *ОР нямат необходимата подготовка* да осъществяват такава дейност (7%); *работата по превенция на престъпността не се отчита и анализира в служебните доклади* (12%); *превенцията на престъпността не е дейност, която е на вниманието на ръководството* (2%). Конкретизира се и проблемът, свързан с *липсата на система за обмен и съхраняване на информация с превантивна стойност между полицейските звена* (9% от анкетираните).

4. Проблеми на полицейските служители в работата по разкриване и документиране на правонарушения, свързани с ДДС.

Пътища за преодоляването им

4.1. Проблеми, свързани с нормативната уредба

При проведената анкета със служители на МВР се откроява високият процент отговарящи – 53 на сто⁴⁸, за наличие на трудности в работата им по случаи, свързани с ДДС, дължащи се на недостатъци на съответната **нормативната уредба**.

Според една трета от анкетираните полицейски служители (37%),

⁴⁸ Процентите надхвърлят 100, поради посочване на два или повече отговора.

съществуват *несъвършенства и пропуски в законодателството*, регламентиращо функционирането на системата за управление и контрол по разпоредбите на Закона за ДДС, които съществено накърняват резултатността от работата им.

Основно те визират прекалено либералния режим за регистрации и евентуалното последващо прехвърляне на фирмите, както и недостатъчния последващ контрол (бележки по нормите на ЗДДС и ППЗДДС). Отбелязват наличието на пропуски и несъвършенства в правилата за прехвърляне, продажба и пререгистрация на фирми с огромни задължения на неграмотни или криминално проявени лица, фиктивно регистриране на седалища на дружествата, без проверка на достоверността на информацията.

Изказани са мнения за необходимост от законодателни промени в посока засилване контрола върху дейността на счетоводителите (поставя се въпросът за тяхната отговорност); усъвършенстване на режима, свързан с пълномощниците, които представят фирмите – отстраняване възможностите за тяхната анонимност (в този аспект и преупълномощяването); налагането на ясни правила при продажби на дружествени дялове/фирми със задължения (забрана за прехвърляне на дружества по време на данъчна ревизия).

Лансират се идеи за промяна в ЗДДС, която да изисква междуфирмените разплащания да минават само по банков път, с паралелна връзка към НАП. Отбелязва се негативният ефект на по-високата в сравнение с другите държави от ЕС ставка от 20%, а също и заниженият контрол при приема на документи в Търговския регистър.

Правят впечатление и критиките им по отношение на ДОПК от гледна точка на усложнено административно производство, рефлектиращо върху продължителността му.

Във тази връзка – **слабости на законодателството**, са и констатираните **проблеми** и съответно формулирани **предложения** за преодоляването им от работещи по линията ръководни служители в ОИП-ГДНП. Особено ясно е дефиниран

- **проблемът**, във връзка с *регистрация на нови дружества от лица (физически/юридически), идентифицирани от данъчните власти като “рискови”*.

- Конкретно се предлага да се инициират законодателни промени в посока налагането на някои от следните *ограничения*. Докато не се погасят задълженията към бюджета, законово да се

забрани на лица (ФЛ и ЮЛ) *да регистрират, продават или придобиват нови дружества*, които имат установени задължения в “големи”⁴⁹ или “особено големи”⁵⁰ размери, или са идентифицирани като рискови от НАП. Налагането на подобно ограничение може да се обоснове с аргумента, че лицето е увредило вече обществените интереси и поради това не трябва да му се предоставя възможност да натрупва задължения в бъдеще чрез нови свои дружества.

• **Проблем:** *Липса на законово регламентиран механизъм за събираемост на вземанията на държавата при продажба на фирмени дялове.* Налице е масова практика да се продават дружествени дялове на фирми с натрупани данъчни задължения в “големи” или “особено големи” размери, при което се укрива или унищожава счетоводна документация, като по този начин държавните вземания остават несъбираеми. Държавата не е гарантирала законово как да събере дължимото си в такива случаи.

➤ **Предложение:** Сформиране на работна група от представители на всички компетентни по темата органи, която да изготви проект за законодателни промени, гарантиращи *задължителен механизъм за събираемост* на вземанията.

• **Проблем:** *Липса на изрично законово изискване за деклариране на субектите, осигуряващи счетоводното обслужване* на дружествата. В момента не се изисква от данъчната администрация да се декларира от фирмите, кой и къде осъществява счетоводното им обслужване. Това в голяма степен благоприятства възможността за извършване на данъчни престъпления, а също така съществено ограничава възможностите за контрол – губят се ценно време и средства за установяване на тези обстоятелства в процеса на работа по сигнали.

⁴⁹ Над 3 хил. лв

⁵⁰ Над 12 хил. лв

- **Предложение:** Сформиране на работна група от представители на всички компетентни по темата органи и институции, която да излезе с предложение за законодателни промени, налагащи *задължително деклариране на счетоводните субекти и местонахождението на счетоводната документация*. Няма индикации да бъдат нарушени правата на дадените юридически и/или физически лица (а също така няма и никакво допълнително финансово обременяване), ако в справка-декларациите по ЗДДС бъде изисквана изрично информацията за счетоводителя на дружеството и местонахождението на съхраняваната счетоводната документация, въз основа на която се прави декларирането. Необходимо е да се постави изискването ако документите са в електронен вид, да се идентифицира устройството, което ги съхранява, неговото местонахождение и самоличността на собственика му.

- **Проблем:** Липса на информация за *самоличността на пълномощниците*, представляващи дружествата. При работа по случаи, свързани с ДДС е идентифициран масов проблем, относно липсата на информация за това кои са упълномощяваните и преупълномощяваните лица, представлявали дружества, регистрирани по ЗДДС. Това пречи на пълноценното упражняване на контрол от държавните органи, не дава възможност да се разграничат субектите, които реално се облагодетелстват от дейността на фирмите. Управителите на дружества - тип “липсващи търговци”, обикновено заявяват пред полицията, че не знаят (не помнят) кой са упълномощавали, от което няма никакви негативни последствия за тях.

- **Предложение:** Инициране на законодателни промени в посока *задължително вписване на пълномощниците*. Не представлява финансова тежест и не се нарушават ничии права, ако бъде въведено изискване в Агенция по вписванията

да бъдат вписвани всички пълномощници. Ако това не е направено, действията да се считат за извършени без представителна власт, т.е. нищожни. Освен това е целесъобразно и да се инкриминира това деяние.

4.2. Проблеми, свързани с наказателно-правната уредба

Голяма част от анкетираните слезители (33%) изразяват мнение за неефективност, отправят бележки и дават предложения за запълване на празноти и пропуски в наказателно-правната уредба, премахване на “мъртви“ текстове от НК, отстраняване на противоречиво тълкувани норми. Посочват също недостатъчната диференциация на случаите в НК.

Прави впечатление сравнително високият дял на анкетираните (19%), които считат, че е уместна корекция на 255а от НК, за да може да се прилага реално нормата. Служителите конкретизират, че се усложнява обстановката по линия на ДДС, именно с деяния по състава на тази разпоредба (поне на обслужваната от тях територия). Тези деяния се извършват не чрез продажба на дружества, а чрез продажба на дружествени дялове, което от своя страна, според местната прокуратура е несъставомерно.

Значителен е броят на запитаните – 14%, които апелират за по-тежки санкции/увеличен размер на наказанията на правонарушителите, критикуват липсата на достатъчно на брой ефективни присъди (11% от анкетираните). Изразени са мнения за необходимост от уеднаквяване на нашето законодателство с европейските норми в съответната област.

Обособяват се следните

- **предложения:**

- в НПК, *Глава XIV* (“Способи на доказване“), Раздел VIII (“СРС“), чл. 172, ал. 2 да **бъдат включени “Престъпленията против данъчната и осигурителната системи“** – Глава VII от НК. Основният аргумент за тази промяна е, че с такова едно престъпление може да се ощети бюджета с огромна сума (често пъти

милиони левове), като това представлява изключително висока степен на обществена опасност.

- да се **промени чл. 255а** от НК като изрично се впише “за продадените дялове на предприятието”, тоест освен по чл. 15 от Търговския закон – “продажбата на предприятие“, да се включат и членовете за “**продажба на дружествените дялове**“. При продажба на дружествени дялове солидарната отговорност на стария собственик е само 6 месеца, което на практика се оказва недостатъчно (да се прецизира оптималния вариант на продължителността на този срок);
- В НК да се **инкриминира използването на електронен подпис с индивидуална парола без представителна власт**, т.е. без нотариално заверено пълномощно с нова парола на електронния подпис на пълномощника (вписано в Агенция по вписванията). В практиката се установява масово ползване на електронни подписи от името на управители на дружества тип “липсващи търговци” от трети лица, без представителна власт. Така се създава впечатление, че електронния подпис се използва от неговия титуляр, а от последния не се търси никаква отговорност, защото се приема без последствие обяснението му, че няма отношение и не е запознат с декларираните от негово име данни;
- да се **криминализира декларирането и неплащането на данъчни задължения в “особено големи размери”**⁵¹. Липсата на такъв текст дава възможност на дружества от типа “липсващи търговци” да декларират милиони левове ДДС за внасяне и безнаказано никога да не погасяват дължимия данък. Негативния от тези деяния ефект за държавния бюджет се мултиплицира, тъй като от друга страна, дружествата, купували от “липсващите търговци” упражняват правото си на данъчен кредит и по този начин намаляват стойността

⁵¹ Такава е например практиката в Германия, като там са налице и съответните положителни резултати.

на дължимия от тях ДДС.

4.3. Обективни трудности при разкриване на извършителите и документиране на престъпната им дейност

Повечето анкетирани (57%) свързват трудностите при разкриване и документиране на измами с ДДС със сложните механизми за осъществяване на деянията. Според тях големият обем документи, обект на проверка, обуславя голям период от време, необходим за осъществяване и анализиране на ОИМ, който понякога се оказва по-дълъг от законовия срок на проверката (малки процесуални срокове – огромен обем информация). Отчитат също, че организатори на престъпните схеми, свързани с ДДС са в много случаи настоящи или бивши данъчни служители, а понякога и счетоводители с богат професионален опит. Всички те познават слабостите на данъчното законодателство и ги използват умело в обслужване на престъпната схема.

Визират се още затрудненията при откриване на оригинални документи, необходими за доказване на евентуално извършените престъпления; тромавата процедура за получаване разрешение за разкриване на банковата и данъчната тайна; трудностите по установяване на несъответствие на регистрацията по Търговския закон и извършване на дейност, местоположение на офиси на дружествата и др.

Във връзка с темпоралните срокове се очертава следния

- **Проблем:** *Голямата натовареност на прокурорите от Специализираната прокуратура*, които са малко на брой, а получават от цялата страна много дела за организирани престъпни групи, създадени с цел извършване на данъчни престъпления, които са с фактическа и правна сложност. Това понякога е причина за връщане на докладвани материали за допълнителна проверка, въпреки наличието на достатъчно данни за извършено престъпление.

- **Предложение:** Да бъде обезпечено назначението на *повече прокурори*;

- **Проблем:** Работещи по линията служители констатират задълбочаващата се негативна тенденция, във всички рискови отрасли, *големи търговци да не*

декларират ВОП, а да *“предпочитат”* да ползват право на данъчен кредит, като купуват стоките от български търговски дружества. В повечето от проверените случаи се оказва, че дружествата, правещи ВОП са *“липсващи търговци”*;

- **Предложение:** Да се запознае ръководството на МВР с тази констатация и да се потърси съдействие за *прилагане регистрирането на търговски дружества по ЗДДС на името на “полицай под прикритие”*, с цел включването им в търговския оборот и идентифицирането на лица, ощетяващи бюджета.

4.4. Проблеми, свързани с организацията и обезпечаването на работа на оперативно-издирвателните органи

Самите анкетирани ОР (23%) изказват мнение за наличие на проблеми в дейността на оперативно-издирвателните органи – недостатъчно състав и техника, прекалена натовареност на работещите по линията, ангажираност с друг вид работа/неспецифични дейности (за разкриване на криминални престъпления и участие в охранителни мероприятия); текучество на опитни служителите от РУП към ОД на МВР; липса на подготвени кадри – по отношение на професионалната квалификация и обучението, практическия опит по случаи, свързани с ДДС.

Всеки пети анкетиран (19%) посочва, че спецификата на нормативната уредба в проучваната сфера изисква придобиването на специални знания от ОР в областта на икономиката, финансите и счетоводството.

- **Проблем:** Липсата на адекватно *професионално обучение и подготовка* на служителите от МВР, работещи по линията;

- **Предложение:** Да се планират разходи и осигурят средства за повишаване на *служебната квалификация и обучение* на полицейските служители от експерт-счетоводители, научни работници, преподаватели в икономически ВУЗ-ове, експерти от НАП, представители на съдебната власт.

4.5. Проблеми на външното взаимодействие

Голяма част от анкетираниите (32%) посочват, че в работата си по линия на данъчни престъпления се сблъскват с проблеми, свързани с недостатъци в организацията и дейността на *институциите от Министерство на финансите, прокуратурата и съда*, рефлектиращи върху осъщесвяването с тях взаимодействие и съответно работата им по конкретните случаи.

Основно се критикува затруднения достъп (сложна и тромава процедура) на правоохранителните органи до информация, представляваща дананъчно-осигурителна тайна. Запитаните посочват, че често се получават сигнали от НАП за данъчни престъпления, след което се отказва допълнителна информация, въпреки че съгласно чл 34 от ДОПК да дължни да го направят. Изказани са мнения за несвоевременно подаване на сигнали от НАП (основно сигналите се подават след приключване на ревизии и виновните лица вече знаят, че случая се разследва).

Според 17% от ОР недостатъците при взаимодействието между НАП, прокуратурата, съда и МВР, свеждащи се до бюрократизъм, формализъм и трудна комуникация са причина за наличието на тромав процес в досъдебна фаза. Така фактите и доказателствата се размиват, а липсата на осъдителни присъди поощрява организаторите на престъпни схеми.

Поставят се проблеми, свързани с нежелание за съдействие, голяма ангажираност и корупция сред служителите от данъчната администрация; недоверие между институциите, различие на целите на МВР и на данъчните власти – “разкриваемост” и ”събираемост”, несъгласуваност при работата по един и същи случаи.

Всеки десети анкетирани (10%) отбелязва липсата на достатъчно съвместни срещи, запознаване с актуалните промени, обмяна на опит, дискусии по корекциите в законодателството със служителите на данъчната администрация. В тази връзка е очертана и негативното въздействие на липсата на единна информационна система с НАП и Агенция “Митници”, както и на аналитични продукти, подготвяни от приходната администрация.

- **Проблем:** Липса на изготвен от НАП *актуален ГАП анализ* за измамите с ДДС по браншове и региони, на базата на който да се прилагат превантивни

мерки.

➤ **Предложение:** Да бъде поставено на вниманието на ръководството на НАП идеята Агенцията да започне *да сигнализира писмено големи търговски дружества, регистрирани по ЗДДС, за установени престъпни схеми при предходни техни доставчици.* Администрацията не може да докаже всички престъпни схеми, затова би могла да прилага подобен превантивен подход за ограничаване на евентуални бъдещи престъпни практики.

• **Проблем:** *Неспазване разпоредбите на чл. 34 от ДОПК и чл. 205 от НПК от страна на НАП.* Налице са случаи, когато агенцията *не уведомява незабавно прокуратурата* при констатиране на данни за престъпление, както е изискването по закон (чл. 205 от НПК). Това създава необходимост от влагане на излишен оперативен ресурс, а успоредно с това прокуратурата се лишава от ролята ѝ на водещ надзорен орган по разследването и доказване на престъпленията. В други случаи, от НАП не винаги предоставят на прокуратурата *цялата налична информация* (както изисква чл. 34 от ДОПК), което е причина да се възлага на оперативните органи от МВР да разкриват данъчна информация, непредоставена от данъчната администрация. Това води до загуба на време и средства. Също и не винаги се получава одобрение от съда, тъй като в МВР не разполагат с наличната при данъчните органи информация, само от която може да се направи категоричен извод за наличие на престъпна дейност (т.е. да са налице аргументи за даване на разрешение за разкриване на данъчната тайна).

➤ **Предложение:** Да се *запознае ръководството на НАП и прокуратурата* с проблема. На междуинституционално ниво да се регламентират пътища за преодоляване на тези противоречия.

• **Проблем:** В практиката са налице случаи, при които *прокуратурата не приобщава ВДС по искания за ползване на СРС*, направени по инициатива

на оперативните служби. Причината е *субективно мнение на наблюдаващия* прокурор, че събраните данни не са относими към предмета на доказване. Негативния резултат се свежда до факта, че ОР са вложили огромни усилия и ресурси по експлоатацията на СРС, от СДОТО са изготвили протоколите за ВДС, но от прокуратурата няма санкция за присъединяването на данните от СРС към доказателствата по делото.

- **Предложение:** *Да се експлоатират СРС* от ОР *само след предварително съгласуване с прокурор*, както и задължително разследващите да участват при подготовка на исканията за изготвянето на протоколите за ВДС. Така ще се увеличи ефективността на ползваните СРС, ще се намали техния брой и ще се утвърди *екипния принцип на работа* – разследващите ще участват в процеса на документиране на престъпленията още от фазата на получаване на оперативната информация и ще се постига предварително съгласие между прокурор, разследващ полицаи и ОР за тактиката на разследване.

Приложение “Нормативна база”

- Закон за данък върху добавената стойност 30.11.2012
- Правилник за прилагане на Закона за данък върху добавената стойност 24.02.2012
- Данъчно-осигурителен процесуален кодекс 30.11.2012
- Наредба № Н-9 за възстановяването на данъка върху добавената стойност на данъчно задължени лица, неустановени в държавата-членка по възстановяване, но установени в друга държава-членка на общността. 05.01.2011
- Наредба № Н-10 от 24 август 2006 г. за възстановяване на платен данък върху добавената стойност на чуждестранни лица, които не са установени на територията на общността 26.08.2007
- Списък на Агенти за представителство по възстановяване на правомерно начисления данък върху добавената стойност на чуждестранни лица по смисъла на Наредба № Н-10/24.08.2006г. 20.01.2010
- Наредба № Н-12 от 24 август 2006 г. за възстановяване на платен данък върху добавената стойност на данъчно незадължени физически лица, които не са установени на територията на общността 03.01.2007
- Списък на Агенти за представителство по възстановяване на правомерно начисления данък върху добавената стойност на чуждестранни лица по смисъла на Наредба № Н-12/24.08.2006г. 02.03.2010
- Наредба № Н-14 от 27 септември 2006 г. за възстановяване на данък върху добавената стойност и акциз на дипломатически представителства, консулства, представителства на междуправителствени организации и членовете на техния персонал 05.01.2011
- Наредба № Н-18 от 13 декември 2006г. за регистриране и отчитане на продажби в търговските обекти чрез фискални устройства 05.10.2010
- Наредба за определяне на коефициентите за рентабилност, ефективност и финансова автономност 20.12.2005
- Наредба за определяне на границите на коефициентите за рентабилност, ефективност и финансова автономност, на изискванията към представяните доказателства, особените случаи, методите и начините за определяне на коефициентите и нетния паричен поток 24.06.2006
- Наредба №4 от 08.08.2003 г. за условията и реда за вписване в регистъра и изискванията към дейността на обменните бюра 31.03.2008
- Наредба №2 от 27.02.2004 г. за условията и реда за разпореждане с акцизни стоки, отнети в полза на държавата от данъчни органи по Закона за акцизите и Закона за тютюна и тютюневите изделия 20.12.2005

Източници на информация

1. АИКБ: Сивият сектор в икономиката
<http://www.vesti.bg/index.phtml?tid=40&oid=5340971> 04.12. 2012
2. Безлов, Т. Българската криза и магьосниците. В: „24 часа”, 16.04.2011
<http://www.vesti.bg/index.phtml?tid=40&oid=3754151>
3. БСК: Коректни фирми плащат чужди ДДС измами.
<http://www.vesti.bg/index.phtml?tid=40&oid=4964291> 09 07 2012
4. България остава най-сивата икономика в ЕС
<http://www.pariteni.bg/index.phtml?tid=40&oid=90191> 17 04 2013
5. Бюджет за 2013 г. <http://www.minfin.bg/bg/page/826> 02.02.2013
6. Векилска, М. bTV Репортерите. Мрежа от афери с ДДС, 26.03.2009
7. Дама - бос на група, ошешила с милиони държавата
http://news.ibox.bg/news/id_1421277759 04.12.2012
8. Данъчни в чужбина ловят ДДС измами.
<http://www.pariteni.bg/index.phtml?tid=40&oid=74821> 16.08.2012
9. Данъчните открили 2000 "рискови търговци".
<http://www.vesti.bg/index.phtml?tid=40&oid=4957311> 06 07 2012
10. Данъчните пускат "златен стандарт" за коректните фирми
<http://www.pariteni.bg/index.phtml?tid=40&oid=84361> 18.01.2013
11. ДДС-измами за 30 млн. лв. предотврати полицията при акция в кв. "Лозенец"
<http://www.vesti.bg/index.phtml?tid=40&oid=3340871> 19.10.2010
12. Задържаха столична банда, ошешила хазната с 50 млн. лв.
<http://www.vesti.bg/index.phtml?tid=40&oid=5341331> 04.12.2012
13. Измами с ДДС чрез сделки за фиктивен износ за страни-членки от ЕС
<http://www.vesti.bg/index.phtml?tid=40&oid=3407051> 16.11.2010
14. Икономика на престъпността и антикорупционни реформи. С., ЦИД, 2003.
15. Илиев, П. Държавно регулиране на икономиката и антикорупционни стратегии. - Антикорупция. С, изд. на Коалиция 2000/Център за изследване на демокрацията. 2003.
16. Интервю с Д. Обретенова, н-к отдел "Икономическа полиция" при ГДКП. – в. Труд, бр. 128, 13.05.2011
17. Как се източва ДДС с "вярно куче" БТВ, News - 13.02.2009.
<http://btvnews.bg/126292-Kak-se-iztochva-DDS-s-vyarno-kuche.html> 13.02.2009
18. Маринов, А. Организация и тактика на оперативно-издирвателната дейност за разкриване на престъпления, свързани с укриване на данъчни задължения (дисертация). С, 2003.
19. Михайлова, С. Електронната търговия и облагането с данък върху добавената стойност. - "Правна мисъл", 2004 г., бр. 4.
20. Национална стратегия за противодействие на корупцията
www.anticorruption.bg/bg/proiect2004.htm, 30.06.2004
21. Неутрализирана е престъпна група, свързана с ДДС измами
<http://www.vesti.bg/index.phtml?tid=40&oid=5095952> 30 08 2012
22. Нова система следи търговците на горива
<http://www.pariteni.bg/index.phtml?tid=40&oid=83831>, 10.01.2013

23. Нов софтуер ще "посочва" на НАП рисковите фирми
<http://www.pariteni.bg/index.phtml?tid=40&oid=43851> 02.03.2011
24. Обсъждат се първите стъпки за въвеждане на данъчна полиция
<http://www.pariteni.bg/index.phtml?tid=40&oid=84331> 17.01.2013
25. Операция "Схемите" срещу източване на ДДС
<http://www.vesti.bg/index.phtml?tid=40&oid=3407051> 16.11.2010
26. Операция "Чистачите" срещу престъпления против финансовата и данъчната система
<http://www.vesti.bg/index.phtml?tid=40&oid=3441271> 30.11.2010
27. Попов, К. Проблеми на обжалването на данъчни облагателни актове. - "Правна мисъл", 2009 г., бр. 4.
28. Постъпления по видове плащания
www.taxadmin.government.bg/statistics/statistic.htm, 10.02.2005.
29. Презентация на ОИП-ГДНП за обучение на служители, работещи по линия на данъчни престъпления
30. Проверяват зърнопроизводители за ДДС измами.
<http://www.vesti.bg/index.phtml?tid=40&oid=4881851> 12 06 2012
31. Пуснаха фалшиви касови бележки
<http://www.pariteni.bg/index.phtml?tid=40&oid=85391> 01.02.2013
32. Разкриха схема за неплащане на ДДС и акциз.
http://www.btv.bg/news/bulgaria/prestapnost/story/1170906883-Razkriha_shema_za_neplashtane_na_DDS_i_aktsiz.html 15.10.2010
33. Регистрират всички фирми по ДДС 18 април 2011 В: Стандарт бр. 6558
34. Свободното движение на стоки в ЕС www.bcci.bg, 15.04.2012.
35. Схема за източване на ДДС при търговия с горива разбиха НАП и ГДБОП.
<http://www.vesti.bg/index.phtml?tid=40&oid=5344651> 05 12 2012
36. Трима източили 410 хил. лв. ДДС от ТЕЦ "Марица изток 2"
<http://www.vesti.bg/index.phtml?tid=40&oid=3456351> 06.12.2010
37. Ценова, Л. Изменения в данъка върху добавената стойност. - "Правна мисъл", 1998 г., бр. 3.
38. 200 000 търговци свързват касовите си апарати с НАП.
<http://www.pariteni.bg/index.phtml?tid=40&oid=42251> 19.01.2011
39. 2,4 млн. лв. ДДС укрил варненски търговец на зърно.
<http://www.vesti.bg/index.phtml?tid=40&oid=5069971> 20 08 2012
40. "24 часа" съобщава за нова ДДС измама
<http://www.vesti.bg/index.phtml?tid=40&oid=3713551> 30.03.2011
41. 550 фирми в София нямат ДДС регистрация.
<http://www.pariteni.bg/index.phtml?tid=40&oid=79211> 29.10.2012
42. Taxadmin information. <http://www.astel-bg.com> 05.06.2007

С Ъ Д Ъ Р Ж А Н И Е

УВОД	2
Раздел I	
ДАНЪК “ДОБАВЕНА СТОЙНОСТ” И ПРЕСТЪПНОСТ, СВЪРЗАНА С НЕГО	5
I. Актуалност на проблематиката на престъпността с ДДС	5
II. Кратък хронологичен преглед на законодателството и данъчно-процесуалните правила, свързани с ДДС	6
III. Престъпност, свързана с ДДС.....	7
1. Ниво и тенденции на престъпността	7
2. Латентна престъпност.....	12
3. Видове престъпления, свързани с ДДС	13
IV. Схеми за осъществяване на престъпления, свързани с ДДС	15
1. Схеми за неправомерно възстановяване на ДДС	15
Схема 1: Фиктивни покупко-продажби	15
Схема 2: Фирмена верига с фиктивни сделки	16
Схема 3: Верига с включена фирма -"бушон"	16
Схема 4: Измами с ДДС по интернет	17
Схема 5: Дейности с "надут"разходи	18
Схема 6: Фиктивен износ	18
Схема 7: "Пробив" в ДДС-сметка	19
Схема 8: Корупционна схема, със съучастник данъчен служител	20
Схема 9: Регистрация на фирма на чужд гражданин,с цел “източване” на ДДС	20
2. Схеми за избягване установяването и плащането на ДДС	21
Схема 1: “Класическа” схема за избягване плащането на данък	21
Схема 2: Намаляване размера на дължимия ДДС	23
Схема 3: Изравняване на баланса	24
Схема 4: "Вярно куче".....	25
Схема 5: “Каруселна измама”	26
Схема 6: Модифицирана “каруселна” измама	26
Схема 7: “Обратно начисляване” на ДДС	27
3. Съчетаване на двата вида правонарушения	27

4. Индикатори за наличие на престъпна дейност	28
V. Криминогенни фактори - причини и условия благоприятстващи извършването на престъпления, свързани с ДДС	29

Раздел II

ПРОТИВОДЕЙСТВИЕ НА ПРЕСТЪПНОСТТА, СВЪРЗАНА С ДДС	33
---------------------------------------------------------------	-----------

I. Държавна политика и предприети превантивни мерки на институционално ниво	33
------------------------------------------------------------------------------------------	-----------

II. Противодействие на престъпността от структурите на МВР	39
-------------------------------------------------------------------------	-----------

1. Структури в МВР, осъществяващи противодействие на престъпността, свързана с ДДС	39
2. Състояние на осъществяваната превантивната дейност	40
2.1. Специално-криминологична превенция	41
2.2. Индивидуална превантивна дейност	45
2.3. Предотвратяване на престъпления	46
3. Проблеми при осъществяването на превантивна дейност	47
4. Проблеми на полицейските служители в работата по разкриване и документиране на правонарушения, свързани с ДДС	48
4.1. Проблеми, свързани с нормативната уредба	48
4.2. Проблеми, свързани с наказателно-правната уредба	52
4.3. Обективни трудности при разкриване на извършителите и документиране на престъпната им дейност	54
4.4. Проблеми, свързани с организацията и обезпечаването на работа на оперативно-издирвателните органи	55
4.5. Проблеми на външното взаимодействие	56

Приложение “Нормативна база”	59
-------------------------------------------	-----------

Източници на информация	60
--------------------------------------	-----------