



**ПЛОВДИВСКИ УНИВЕРСИТЕТ  
• ПАИСИЙ ХИЛЕНДАРСКИ •**

---

**ЮРИДИЧЕСКИ ФАКУЛТЕТ**

**КАТЕДРА „НАКАЗАТЕЛНОПРАВНИ НАУКИ“**

**НИНА ВАЛЕРИЕВА ТАГАРОВА**

**ПРЕСТЪПЛЕНИЯ ПРОТИВ ФИНАНСОВАТА,  
ДАНЪЧНАТА И ОСИГУРИТЕЛНАТА СИСТЕМИ**

**Автореферат за дисертационен труд**

**За присъждане на образователната и научна степен „доктор“**

**Научна област: 3. Социални, стопански и правни науки**

**Професионално направление: 3.6. Право**

**Научна специалност: Наказателно право**

**Научен ръководител: проф. д.ю.н. НИКОЛА МАНЕВ**

**Пловдив, 2018 г.**

Дисертационният труд е предварително обсъден и предложен за защита от катедра „Наказателноправни науки“ на заседание на факултетен съвет на Юридическия факултет на Пловдивски университет „Паисий Хилендарски“ от 26.06.2018 г.

Публичната защита ще се състои на открито заседание на научно жури в състав: проф. д.ю.н. Никола Манев, проф. д-р Румен Владимиров, проф. д-р Иван Сълов, проф. д.ю.н. Йонко Кунчев, доц. д-р Ралица Илкова

Материалите по защитата са на разположение на интересувашите се в библиотеката на Юридическия факултет на Пловдивския университет.

## **СЪДЪРЖАНИЕ:**

УВОД

### **ГЛАВА I. ИСТОРИЧЕСКО РАЗВИТИЕ И СЪЩНОСТ НА ДАНЪЦИТЕ**

#### **§ 1. Исторически преглед**

- I. Зараждане на данъчното облагане в Древността
- II. Данъците в Средновековието
- III. Данъчно облагане през колониалния период
- IV. Съвременно развитие на данъчното облагане
- V. Кратка история на българското данъчно облагане

#### **§ 2. Същност на данъка**

#### **§ 3. Видове данъци**

- I. Корпоративен данък
- II. Данък върху доходите на физическите лица
- III. Данък върху добавената стойност
- IV. Местни данъци

### **Глава II. ОСОБЕНОСТИ НА ПРЕТЪПЛЕНИЯТА ПРОТИВ ФИНАНСОВО=ДАНЪЧНАТА СИСТЕМА**

#### **§ 1. Обща характеристика**

- I. Обект и предмет на престъпленията
- II. Субект и субективна страна на престъпленията
- III. Криминологическа характеристика на субектите на данъчни престъпления и причини за тяхното извършване

#### **§ 2. Сравнителноправен анализ на данъчните престъпления в други държави**

- I. САЩ и Англия
- II. Германия, Италия и Франция
- III. Русия и Китай

### **ГЛАВА III. ПРЕСТЪПЛЕНИЯТА ПРОТИВ ДАНЪЧНАТА И ОСИГУРИТЕЛНАТА СИСТЕМИ В НК НА РБ**

#### **§ 1. Престъплението по чл.255 НК - основен състав**

#### **§ 2. Квалифицирани състави на престъплението по чл.255 НК**

#### **§ 3. Други видове данъчни престъпления**

#### **§ 4. Престъпни посегателства по видове данъци**

## **§ 5. Престъпления против осигурителната система – чл.255б НК**

- I. Обект и предмет на престъплението
- II. Субект и субективна страна
- III. Форми на осъществяване на деянието
- IV. Практически проблеми
- V. Начини за укриване на осигурителни вноски
- VI. Квалифициран състав на престъпленията

## **ГЛАВА IV. ПРЕВЕНЦИЯ НА ПРЕСТЪПЛЕНИЯТА ПРОТИВ ДАНЪЧНАТА И ОСИГУРИТЕЛНАТА СИСТЕМА**

### **§ 1. Практически проблеми на превенцията**

- I. Наказателноправни въпроси
- II. Практики в административните производства
- III. Проблеми при административните органи и органите на досъдебното производство
- IV. Проблеми на финансово-данъчната уредба

### **§ 2. Действия на специализираните държавни органи за превенция на престъпленията**

#### **Заклучение**

#### **Списък на използвана литература**

# **I. ОБЩА ХАРАКТЕРИСТИКА НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД**

## **1. Значимост на изследването.**

Действащото наказателно законодателство не предоставя пълна правна защита на финансово-данъчната система при практиките по укриване на данъчни задължения. В глава Седма от Наказателния кодекс (НК) са инкорпорирани престъпните състави на избягване установяването или плащането на данъчни задължения, както и други престъпления, които засягат данъчната система. Последната представлява основен компонент на финансовата система, тъй като събирането на данъчни задължения е главното средство за охранване на държавния бюджет. Всяко нарушаване на дължимите плащания води и до разстройване на целия финансов механизъм. Макар законодателят да е отделил в различни състави престъпленията против финансовата система и тези против данъчната система, те все пак се намират систематически в една глава. Затова е редно да се направи уточнението, че в настоящия дисертационен труд обект на основно изследване са посегателствата в данъчната сфера, като част от финансовата. Въпреки че данъчните престъпления са приети в наказателното законодателство от повече от двадесет години, съществуването на посочените състави не е достатъчно, за да предостави желаната защита на икономическите отношения.

Практическите проблеми са все още много и процентът на разкрити данъчни престъпления остава нисък. Това се дължи на редица особености, които освен в нормативната база се крият и в нейното приложение. Сериозен проблем при данъчните престъпления се явява техният интернационален характер. Субектите не се ограничават до географските граници на своята държава, а използват международни похвати, за да затруднят разкриването на извършените престъпни деяния. Икономиките в световен мащаб отчитат големи щети вследствие неплащането на данъчни задължения или на неправомерно получаване на суми от бюджета под формата на данъчен кредит.

Следващ проблем, който е засегнат, е относно сравнително новия състав по укриване на осигурителни вноски (чл. 255б НК). Макар и скоро получила наказателноправна защита, осигурителната ни ситема отдавна се нуждаеше от такава. Масово се отчитат практики по нарушаване на осигурителното законодателство главно от българските работодатели. Щетите за бюджета на държавното обществено осигуряване също са големи, като не биха могли да се установят с точност. Въпреки наличието на разпоредбата на чл. 255б НК практическото му приложение досега е неуспешно, тъй като липсват осъдени лица.

Отрицателно въздействие за разкриване на престъпленията против финансово-данъчната и осигурителната система оказва тяхната същност, като те спадат към т. нар. „латентна престъпност”. На следващ място затруднения създава специфичната материя на данъчното и осигурителното законодателство, което изисква задълбочени и специфични

познания от страна на компетентните органи. На последно място, несъвършената законодателна уредба често позволява на извършителите да прикрият следите си или да открият начин да заобиколят закона.

Горепосоченият комплекс от възникнали проблеми предизвиква необходимост от настоящото дисертационно изследване.

## **2. Предмет и задачи на изследването**

Предмет на настоящото изследване са престъпленията против финансово-данъчната и осигурителната системи, уредени в глава Седма от Особената част на НК. Изследвани са отделните състави на престъпленията против данъчната система, като е отразена връзката с финансовата сфера без да се навлиза в задълбочен анализ на престъпленията против финансовата система, като са описани най-разпространените за България начини за избягване на данъчното облагане. Описани са и практики, които не са криминализирани в българския НК, но водят до същия престъпен резултат – непостъпване на данъчни плащания в бюджета. Направен е сравнителноправен анализ на уредбата на данъчните престъпления в други държави, което подчертава международния характер на проблема и показва подходи, които се използват в чужбина. Отчита се по-голямата практика, която други държави имат в борбата срещу данъчните престъпления, като се търсят аналогични решения на проблемите.

По отношение укриването на осигурителни вноски, отчетено е скорошното приемане на разпоредбата на чл. 255б НК. Изследвана е и обявената за противоконституционна разпоредба на чл. 259а НК, която е била приета с цел да предложи форма на защита на осигурителната система срещу посегателства. Направено е разграничение между криминализираните подходи и практиките на извършителите, които законът не квалифицира като престъпления, но също водят до укриване или неплащане на осигурителни вноски.

Основната цел, която се поставя в настоящия труд е чрез анализ на българското законодателство, теоретичните изследвания, съдебната практика и подхода на чуждите правни системи да се направи обобщение на спорните моменти и да се дадат уместни предложения за подобряване на нормативната уредба и практическото приложение по горепосочената проблематика.

С оглед постигането на посочената цел са поставени следните задачи:

А) Да се направи исторически анализ на възникването и развитието на данъците и данъчните престъпления в различните епохи, за да се проследи и обясни формирането на съвременната нормативна база;

Б) Изследване на същността на данъка, което включва формираното доктринарно определение, основните характеристики на данъка, принципите на изграждане на данъчната система, основните теории за същността на данъка и неговите функции;

В) Формулиране на видовете данъци според различни критерии, както и според специалните данъчни закони, които ги уреждат. В този смисъл е необходимо да се изследват:

- Закон за корпоративното подоходно облагане;
- Закон за данъка върху доходите на физическите лица;
- Закон за данъка върху добавената стойност;
- Закон за местните данъци и такси.

Г) Необходимо е да се изследват основните характеристики на престъпленията против данъчната система, като се включат техните обект, предмет, субект и субективна страна. Също така особено внимание следва да се обърне на времевия диапазон на действие на разглежданите състави, като се съпостави актуалността на разпоредните с промяната на икономическата среда в страната. По-конкретно, следва да се анализира понятието „данъци в големи размери”, включено като предпоставка в състава на чл. 255 и чл. 255а НК, като се аргументира нуждата от ревизиране на критериите и промяна на количествените измерватели, дадени в разпоредбата на чл. 93, т. 14 НК. По същия начин следва да се анализира понятието „данъци в особено големи размери”, което обуславя прилагането на квалифициран състав;

Д) Необходимо е подробно изследване на причините, които стимулират лицата да извършват инкриминираните деяния, въпреки риска от наказателна репресия. В тази връзка е необходим анализ на социалната и икономическа обстановка в страната, с цел определяне мотивите за престъпното поведение. При успешно разпознаване на причините за формиране на престъпна дейност, ще се очертаят по-лесно начините за въздействие върху потенциалните извършители. Следва да се предложат адекватни действия на различни държавни институции, като наказателната репресия би била краен и последен възможен вариант;

Е) Възниква необходимост от сравнителноправен анализ между наказателните системи на различни държави, които имат повече опит в борбата срещу икономическата престъпност. В анализа би следвало да се включат държави, заемащи предни позиции по световни

икономически показатели, както държави, представители на англо-саксонската правна система и такива на континенталната правна система, към които се числи и България;

Ж) Необходим е подробен анализ на отделните престъпления против данъчната система, като се обсъдят всички признаци на съставите и необходимостта от промяна на нормативната уредба при установяване на пропуски. В тази връзка е нужно да се посочат многобройните престъпни практики, характерни за извършителите на данъчни престъпления, като се посочи кои от тях законодателят не е включил като престъпни състави в НК;

З) Следва да се направи подробен анализ на престъпленията против осигурителната система, като се дадат предложения за усъвършенстване на законодателната уредба въз основа на утвърдения многогодишен опит на субектите по избягване плащането на осигурителни вноски. С оглед липсата на съдебна практика по посочените състави, да се дадат реални предложения за подобряване работата на компетентните органи с цел повишаване разкриваемостта на престъпленията;

И) Въз основа на направените изследвания по отношение престъпленията против финансовата, данъчната и осигурителната системи, следва да се предложат най-добрите мерки за превенция на този вид престъпност. В тази насока, е нужно да се анализира дейността на съдилищата, Прокуратурата, разследващите органи и органите на НАП. Задачата на този анализ е да посочи добрите практики, както и слабите моменти в работата на конкретните институции. Чрез тези похвати биха се направили предложения за подобряване ефективността на компетентните органи и постигане на по-добра разкриваемост.

### **3. Методи на изследването**

В дисертационния труд са използвани основно:

- **Историческият метод** при анализиране на възникване и развитие на понятието данък и на данъчното облагане в различни части на света, както и на територията на България;
- **Нормативният анализ**, както на действащото българско наказателноправно законодателство, така и на чуждестранни правни системи, регулиращи същите или подобни въпроси; този метод е използван и за анализ на данъчното право, осигурителното право и търговското право на Република България във връзка с изследваната проблематика;
- **Сравнителноправният метод** при съпоставка на отделните нормите на българския Наказателен кодекс, както действащи, така и обявени за противоконституционни (чл. 259а НК);



- **Дедуктивният метод и системният метод**, при който престъпните състави се разглеждат в тяхната взаимна връзка и според мястото им в Наказателния кодекс, както и **формално – логическият метод на обобщение**;

#### **4. Обем и структура на дисертационния труд**

Дисертационният труд е в обем на 251 страници, от които съдържание – 3 страници, увод – 4 страници, заключение - 14 страници, декларация за оригиналност – 1 страница и библиография – 17 страници. Направени са 270 бележки под линия. Библиографският списък се състои от 237 заглавия на литературни източници, от които 120 заглавия на български автори; 92 на чуждестранни автори, както и 10 специализирани източници на нормативна уредба и 7 специализирани уебсайта.

В структурно отношение настоящият труд включва увод, четири глави, от които първата глава съдържа три точки, втората - две, третата – пет и четвъртата съдържа две точки; заключение; списък с използвана литература и декларация за оригиналност.

#### **5. Практическо значение на труда**

Разглежданата проблематика в настоящия дисертационен труд има, както теоретическо, така и практическо значение. Действащото наказателноправно законодателство съдържа пропуски и неясни моменти в нормативното регулиране както и в кореспонденцията с останалите правни отрасли, чиито интереси защитава. По посочените проблеми са дадени аргументирани становища и предложения за подобряване на нормативната уредба, касаеща предмета на настоящото изследване, както и за подобряване работата на компетентните органи, които регистрират и разследват престъпленията против данъчната и осигурителната системи.

## **II. КРАТКО СЪДЪРЖАНИЕ НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД**

### **ГЛАВА I. Историческо развитие и същност на данъците**

**В параграф първи** е проследено възникването и историческото развитие на данъците и данъчното облагане, както в световен мащаб, така и конкретно на територията на България. Установено е, че свидетелства за съществуване на данъците са открити още от дълбока древност, както и че този вид публични държавни вземания са съпътствали създаването и развитието на държавите. В тази връзка данъците възникват по естествен начин, заедно с формиране на властническите отношения между държавата и гражданите. Проследено е

развитието на данъчното облагане през вековете, като определени характеристики на данъка са се запазили независимо от епохата и икономическата система, в която е въвеждан. На първо място данъкът е бил налаган, за да удовлетвори нуждите на властта, като я финансира. На второ място данъкът винаги е имал императивен характер, т. е. бил е налаган едностранно от държавата спрямо гражданите, които извършвали съответни плащания в държавния бюджет. На трето място, данъкът никога не е бил приеман с одобрение от страна на гражданите и в редица случаи прекомерната данъчна тежест е обуславява революции и насилствена смяна на властта.

В Древността<sup>1</sup> обхватът на данъчно облагане бил сравнително по-тесен, отколкото в съвременните икономически системи. Това може да се обясни с наличието на постоянни военни конфликти и други обществени трудности.

Постепенно се въвеждало данъчно облагане върху различни обекти, като така се разширявал обхватът му. В Древен Китай било развито облагането на недвижимо имущество, още около 600 г. пр. н. е. В Древен Египет са открити ръкописи, в които се споменава за събиране на парични средства, които по характеристика отговарят на съвременното понятие за данъци. Именно в Древен Египет има основание да се твърди, че са намерени първите сведения за намерен начин за „избягване“ на данъчното облагане.

Римската империя събирала налози от колонизираните народи не само за да увеличи своите приходи, но и да поддържа стандарта на живот на патрициите. Известно е, че по времето на Гай Юли Цезар бил въведен 1% данък върху продажбите. Древните гърци използвали няколко вида данъци, които и днес са въведени в много от развитите страни, в това число данъците върху недвижимото имущество и стоките.

През Средновековието<sup>2</sup> религиозните институции си осигурили икономическа мощ и започнали да съперничат помежду, като превъзхождали политическата власт по своята обезпеченост. За целта се въвеждали различни форми на данъчно облагане, като за християнското население било определено, че една десета част от произведената продукция ще се дава на църквата. Във феодална Европа земята била основната стока, а като средство за размяна се използвали различен вид услуги, често свързани с полагане на труд.

---

<sup>1</sup> С това понятие се препраща към епоха от историческата периодизация, която според редица учени започва от около 3600 г. пр. Хр. и завършва около 500 г. сл. Хр. (Вж. Munslow, A., What History Is, Issue 2: University of London, 2001)

<sup>2</sup> С този термин се означава приблизително периодът след разпада на Римската империя (края на 5-ти, началото на 6-ти век) до падането на Константинопол под Османска власт (15-ти век) - Вж. Семенов, Ю., Епоха Средних веков (VI—XV вв.), Скепсис, М, 2001

През 1066 година в Англия Уилям Завоевателя издал „Книгата на страшния съд”. По своята същност тя представлявала обща база данни, която описвала данъчния потенциал на кралството по онова време.

По времето на цар Петър I в Русия били облагани с данъци различни нетипични обекти: кошери, свещи, шапки, коне, както и други движими вещи. Целта била да се финансират военните действия на страната или мащабното строителство в отделни градове.

През 14. и 15. век Османската империя набираща мощ, като превзела голяма част от северна Африка и Средиземноморието. В рамките на нейната територия обхващат на данъчно облагане се определял от религията. Всички, които не били мюсюлмани и не желали да приемат тази вяра и традиции, били подложени на различни форми на данъчно облагане.

През колониалния период<sup>3</sup> политиката на данъчно облагане в Европа се развила бързо, тъй като държавите започнали да акумулират богатство от завладените територии в Африка, Азия и Америка. На другия край на света в Латинска Америка, ацтеките, олмеките, майте и инките използвали форми на данъчно облагане, обикновено във връзка с изпълнението на различни религиозни ритуали, като налозите били натурални. Недоволството на колонизаторите в Северна Америка от данъчното облагане, наложено от английската „корона”, от своя страна, било един от основните фактори за Американската революция (1775 – 1783 г.).

В съвременното развитие<sup>4</sup> на икономическите отношения и измененията на обществения строй, финансово-данъчната система се променяла, заедно със способите за защита от посегателства. Постепенно започнало въвеждане на наказателно преследване при извършване на деяния, които засягат икономическата сфера, в това число и при укриването на данъчни задължения. Данъчните системи били модернизирани, като за разплащателно средство започнали да се използват главно парите. През 19-ти век в Западна Европа било формирано данъчно законодателство, което дало възможност да се разграничат и икономическите престъпления.

След налагане на индустриалния капитализъм в световен мащаб във Великобритания през 1798 г. за пръв път бил въведен данък върху дохода. Целта му била да финансира войните с Наполеон, поради което бил въведен като „временна мярка”. Ежегодно този вид данък се е обновявал от Парламента, и тази практика се е запазила и до днес.

---

<sup>3</sup> С този термин се назовава периодът между 15-ти и 20-ти век, когато европейските държави започват инвазия към „Новия свят” (днешни Северна и Южна Америка), както и към Африка и Азия

<sup>4</sup> Това е периодът след Средновековието (края на 15-ти век), като се прави важното уточнение, че макар част от историческата епоха на т. нар. Ново време да съвпада с вече разгледания колониален период, в тази част на дисертационния труд ще се акцентира на развитието на данъчните системи на местно европейско ниво.

При започване на Първата световна война през 1914 г., стандартната ставка на данъка върху дохода във Великобритания била 6%. До края на войната през 1918 г., тя достигнала до 30%. За предприятията, които печелели от военната промишленост бил въведен и допълнителен данък върху печалбата.

След края на Втората световна война през периода на Студената война последвали големи промени във финансовите системи в световен план. Основен елемент на икономическата идеология на Западния свят станало разбирането, че събраните публични вземания ще се използват за преразпределение на богатството и за регулиране на неравенството.

На територията на България Данъкът възниква по естествен начин, заедно с формиране на властническите отношения между държавата и гражданите. Първоначално се е смятало, че държавата е върховен собственик на цялата територия и лицата, които я населяват, трябва да плащат рента за ползване на земята. При създаването на Първата българска държава обект на данъчното облагане била обработваемата земя, заедно с произведената продукция.

Първият открит официален документ на старобългарски, в който се споменава за данъци, е „Земеделски закон“, известен още от 9-ти век. Според него през 9-ти – 10-ти век се е плащал данък в натура, който представлявал поземлен данък, с основен обект на облагане – имотът. С приемане на християнската религия като официална за държавата, българската православна църква също започнала да събира данъци. Първият, въведен църковен данък е бил така нареченият „канонник“, който също се заплащал в натура.

След падане на България под Византийско робство през 1018 г., централната власт започнала да събира от населението данъка, назован „икомодион“. Той бил също натурален и се изплащал в жито, просо и вино.

При падането на България под турско робство (1396 г.), османската власт решила да запази редица от съществуващите тогава стопански механизми в завладяната държава. Султанът бил смятан за върховен собственик на земята, поради което обработващите я отново били подложени на двойно облагане – плащали данъци, както на местната власт, така и на централната. Един от най-тежките натурални данъци за българите бил т. нар. „кръвен данък“, който представлявал събиране на млади християнски момчета за попълване на Османската армия.

След завършване на Руско-турската освободителна война, в България се въвело гражданско управление начело с княз Черказки и се приели Временни правила за управление на освободените територии, като не се променила съществено предходната данъчна система на

страната. Отменени били най-тежките данъци, като бил въведен прогресивният данък, с цел постигане на справедливост при данъчното облагане.

През периода на Втората световна война, българската данъчна система не се развива възходящо и не успява да подпомогне и да поддържа стабилен държавния бюджет. В благоприятно положение са били поставяни лица и предприятия, които реализирали печалби от съществуващия военен конфликт. Малко по-късно започнал да набира отново популярност принципът на прогресивното данъчно облагане, като през 1920 г. бил приет Закона за данък върху общия доход. За пръв път бил въведен и данък върху дружествата.

Установено е, че динамиката на промените в икономическата обстановка през последното столетие налага деянията против данъчната система да са сред най-бързо развиващите се. Поради това, новите тенденции на престъпни посегателства се нуждаят от подробно анализиране.

**В параграф втори са изследвани характеристиките на понятието „данък“.** Той се възприема като публично държавно вземане, наложено едностранно от властническия орган и обусловено от императивни отношения. Посочени са и различните теории за същността на данъка, изказани от представители на класическата икономия. Анализирани са и петте функции на данъка – фискална, разпределителна, икономическа, контролна и регулативна.

Посочена е нормативната основа на данъците и на данъчното облагане, която, най-напред, се намира в чл. 60, ал. 1 и чл. 84, т. 3 от Конституцията на Република България. Едновременно с конституционната им уредба данъчните задължения са съпътствани от принципа за социална справедливост.

Разгледано е понятието „субект на данъчно облагане“, като е разграничено от „данъчно задължени лица“. Последното е по-широко по обхват и включва кръгът от лица, които имат задължения във връзка със събирането и внасянето на данъците. Субекти на данъчно облагане са само лицата, които при предвидените законови условия носят данъчната тежест. В тази връзка, разгледано е и понятието „данъчна правосубектност“, както и неговата аналогичност с гражданскоправното понятие, с тази разлика, че става въпрос за лице носител на данъчни права и задължения.

Разграничени са видовете данъчни субекти въз основа на различни критерии. Те могат да бъдат активни и пасивни, в зависимост от това дали имат задължение да внесат данъчно задължение. Друго деление спрямо пасивните субекти ги обособява на физически и юридически лица. Според данъчното законодателство, пък, лицата се разделят на местни и

чуждестранни. Местните лица, се облагат според принципа на световния доход, а чуждестранните с данък при източника. Съответно, внимание е обърнато на критериите „място на стопанска дейност” и „определена база”, които формират критерий за определяне на едно лице като местно.

**В параграф трети** е обърнато внимание на видовете данъци. Те могат да се разделят на подходни и имуществени; пропорционални и прогресивни; републикански и местни; преки и косвени; абсолютно определени, пропорционално определени и прогресивни данъци; лични и имуществени. Също така е направено деление на видовете данъци според специалните данъчни закони, които ги уреждат: корпоративен данък, данък върху доходите на физическите лица, данък върху добавената стойност, местни данъци.

## **Глава II. Особености на престъпленията против финансово-данъчната система**

**В параграф първи** е направена обща характеристика на престъпленията против данъчната система, като е направена съпоставка с финансовата система и ролята на данъка в нея като основно средство за набиране на средства в бюджета. Прави се уговорката, че понятията „данъчни престъпления” и „престъпления против данъчната система” ще се разглеждат като идентични. Посочен е обектът на засягане, както и предметът на престъпленията. Изследвани са особеностите по отношение на субекта и субективната страна.

Сочи се, че според съдебната практика, престъплението може да се извърши като продължавано, дори за някои или всички отделни деяния да не се преминава законово изискуемият предел „големи размери”, ако цялостната престъпна дейност отговаря на този количествен критерий. Поставя се въпросът за промяна на критериите за данъци в „големи“ и такива в „особено големи размери“, с оглед настъпилите множество промени в икономическия живот на страната от момента на приемане на разпоредбата. Направено е предложение за преодоляване на проблема чрез съвместна работа на юристи и икономисти за намиране на оптималната формула за изчисление.

Направена е криминологическа характеристика на извършителите на данъчни престъпления. Според криминологичната наука личността се отнася към основните и най-важни звена на целия механизъм на престъпното поведение. Криминологическата характеристика на личността на престъпника представлява сама по себе си система от признаци, които в своята съвкупност характеризират лицето, извършило престъпление. Прави

се разграничение между „личност на престъпника” и „субект на престъплението”, като се сочи, че първото посочено понятие е по-широко по обем.

Отчетено е значението на понятието „престъпност на белите яки“, което включва в себе си освен данъчни престъпления, така и финансовите престъпления, длъжностните престъпления, също така и престъпления, които се извършват в търговските предприятия.

Подробно са разгледани причините за извършване на инкриминираните деяния. Като такива са посочени икономическите мотиви на малките и средни предприятия, които се борят да се запазят на пазара при конкуренцията на „големите”. Причини, поради които дори хора с доказано висок доход продължават да укриват данъчни задължения е също възприетият манталитет на предприятията във връзка с данъчното им облагане. Недоверието и недоволството от страна на гражданите по отношение управлението на бюджета също е важна причина за извършване на данъчни престъпления, тъй като субектите се чувстват оцетени от държавата и биха направили всичко, за да ѝ навредят. Основна причина за престъпното поведение е стремежът на субектите към все по-голяма печалба и по-висок жизнен стандарт.

**В параграф втори е направен** сравнителноправен анализ на данъчните престъпления в други държави. Разгледани са режимите на наказателноправните разпоредби, на първо място, в САЩ и Англия, на второ място, в Германия, Италия и Франция и, на трето място, в Русия и Китай. Акцентира се на изпълнителните деяния на данъчните престъпления във всяка от изброените държави, като в някои законодателства престъпленията са разделени по степен, което обуславя различни по вид наказания. Чрез извършения анализ на някои от най-развитите световни икономики се обосновава твърдението за широкомащабност на проблема на престъпленията против данъчната система и техният международен характер.

### **Глава III Престъпленията против данъчната и осигурителната система в НК на РБ**

**В параграф първи** е направен анализ на основния състав на престъплението по чл. 255 НК. Разгледани са предпоставките за съставомерност на деянието. Разискан е проблемът условие ли е съставеният ревизионен акт по реда на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК) за реализиране на наказателна отговорност при престъпления против данъчната система. Отговор се дава в Тълкувателно решение № 1 от 7 май 2009 г. на ВКС, където се сочи, че издаването на ревизионен акт и влизането му в сила, не е необходима предпоставка за реализиране на наказателна отговорност по чл. 255 НК.

На следващо място се разглеждат двете основни форми на изпълнително деяние, посочени в разпоредбата на ал. 1, чл. 255 НК, а именно: 1. избягване установяването на данъчни задължения и 2. избягване плащането на данъчни задължения. Чрез направен анализ се стига до извода, че втората посочена форма не би могла да се извърши самостоятелно и по-скоро е последица от първата. Наведени са доводи и че посочените начини на осъществяване на деянието спомагат да се избегне установяването на задължения, но не и само плащането. Посочените като алтернативни форми на изпълнително деяние са взаимно свързани, тъй като винаги при избягване установяването на публични задължения, същите няма да бъдат платени.

Обсъдена е друга важна законова предпоставка за съставомерност на дението – укритите данъчни задължения да са в големи размери, като по смисъла на чл. 93, т. 14 това условие е изпълнено, ако се надвишават 3000 лева. Според ТР № 1 от 07.05.2009 г. на ОСНК на ВКС изискуемата сума може да бъде надхвърлена и чрез няколко отделни деяния в хипотезата на продължавано престъпление по чл. 26 НК.

Анализирани са подробно начините за извършване на деянието, посочени в ал. 1 на чл. 255 НК и по-конкретно, когато субектът:

1. не подаде декларация;
2. потвърди неистина или затаи истина в подадена декларация;
3. не издаде фактура или друг счетоводен документ;
4. унищожи, укрие или не съхрани в законоустановените срокове счетоводни документи или счетоводни регистри;
5. осъществява или допуска осъществяването на счетоводство в нарушение на изискванията на счетоводното законодателство;
6. състави или използва документ с невярно съдържание, неистински или преправен документ при упражняване на стопанска дейност, при водене на счетоводство или при представяне на информация пред органите по приходите или публичните изпълнители;
7. приспадне наследващ се данъчен кредит

Чрез разискването на отделните точки и посочените в тях средства е направена съпоставка с практическото извършване на деянието. Стига се до обоснования извод, че всеки един от посочените способи е годен да доведе до инкриминирания резултат. На много места са направени препратки към специалното данъчно законодателство и към Закон за счетоводството, тъй като дефиницията на редица използвани понятия е посочено именно в тези нормативни актове.

**В параграф втори** са разгледани квалифицираните състави на чл. 255, които се отнасят, на първо място, до участие в изпълнителното деяние на служител от гранична полиция,



митническа администрация, Националната агенция за приходите, или регистриран одитор (чл. 255, ал. 2 НК). На второ място е въведен квалифициран състав в случаите, когато данъчните задължения са в особено големи размери, т.е. когато надхвърлят 12 000 лева (чл. 93, т. 14 НК).

**На следващо място, в параграф трети,** е направен обзор и на другите състави на данъчни престъпления. Разгледан е чл. 255а от НК, който беше създаден с измененията в НК през 2006 г. Законодателят криминализира определен вид сделки, насочени към избягване установяването или плащането на данъчни задължения в големи размери. На първо място това може да се постигне „чрез преобразуването на търговско дружество или друго юридическо лице“. Разгледано е направеното препращане към Търговския закон спрямо видовете преобразуване, както и видовете търговски дружества. Посочени са и други юридически лица, които биха могли да се използват в престъпното деяние. Вторият способ в ал. 1 на чл. 255а НК е „чрез извършване на сделка с търговско предприятие“. Разискани са видовете сделки и същността на прехвърлянето на търговско предприятие. Направена е диференциация между сделката с предприятие и порочната практика по прехвърляне на дружествени дялове на трето лице. В последния случай е налице само формалната смяна на собственика на дяловете, но не и сделка по смисъла на чл. 15 ТЗ. Направен е обзор на съдебната практика. В отговор на недобросъвестните сделки с дружествени дялове, които станаха популярни сред данъчно задължените лица, държавата предприе мерки чрез промяна на търговското законодателство през 2017 г., но не и на наказателното. В резултат се създаде по-тромава процедура по прехвърляне на дялове, но не и реална пречка. Извежда се твърдението, че чрез промяната на собственика на едно дружество, реално не се укриват данъчни задължения, тъй като не се променя данъчно задълженото лице. Истинското отклоняване от данъчното облагане се извършва чрез предхождащи или последващи прехвърлянето действия. Те се изразяват в прехвърляне имуществото на дружеството, за да не се изпълнят публичните плащания. Към момента това поведение не се третира като престъпно от страна на държавата, тъй като не отговаря на признаците на нито един състав на данъчно престъпление.

Обсъдена е хипотезата при прехвърляне на търговско предприятие по смисъла на чл. 15 ТЗ, когато изпълнителното деяние се извършва от едно лице, а субективната страна принадлежи на друг. Такъв ще е случаят, когато управител на ООД е лице, различно от съдружниците и управителят е натоварен да предприеме необходимите действия в изпълнение на решение на Общото събрание за прехвърляне на предприятието. Реализацията на наказателната отговорност може да се осъществи в хипотезата на непосредствено извършителство, като отговорни ще бъдат съдружниците, взели решението за прехвърляне на предприятието.

Последното трето предложение на основния състав на чл. 255а от НК описва избягване на данъчното облагане „чрез извършване на сделка със свързани лица по смисъла на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс“. Посочени са категориите свързани лица, като са разгледани редица хипотези за осъществяване на деянието чрез различни сделки. Специфичното е, че условията по тези сделки съществено се различават от пазарните, като създават неправомерни раходи за предприятието и така документално намаляват данъчната му печалба.

**В параграф четвърти** на настоящия дисертационен труд са посочени престъпните посегателства по видове данъци. Разграничението е направено спрямо специалните данъчни закони – Закон за местните данъци и такси, Закон за корпоративното подоходно облагане, Закон за данък върху доходите на физическите лица, Закон за данъка върху добавената стойност. По всеки един от специалните нормативни актове е посочен обекта на облагане, както и най-разпространените недобросъветни практики за укриване на съответните данъчни задължения. Описани са и редица деяния, които водят до същия неправомерен резултат по избягване установяването или плащането на публичните задължения, но все още не са криминализирани.

Във връзка с ДДС измамите освен очертаване на популярните схеми, се изтъква тяхното вредно въздействие, както и редица усложнения, които настъпват при разкриването на престъпленията, поради международния елемент, който присъства в редица случаи. Често субектите изпълват чуждестранни партньори или техните данни без знание на лицата, което затруднява установяването от компетентните органи на обстоятелства относно определена сделка.

Чрез направения подробен анализ на най-разпространените данъчни измами се очертава сериозността на проблема. В тази връзка са направени предложения *de lege ferenda* за включване на най-популярните практики в обхвата на НК с цел защита на обществените отношения. Направено е предложение и в друга насока – опростяване състава на чл. 255 НК, като отпадне излишното детайлизиране на състава. по този начин всички деяния, които водят до инкриминирания резултат ще влязат в обхвата на наказателноправната защита по НК и ще се редуцират практиките по ощетяване на бюджета.

**В параграф пети на глава трета** от настоящия труд са разгледани престъпленията против осигурителната система. Наказателноправната уредба се намира в чл. 255б от НК, който се прие с ДВ, бр. 107 от 2014 г., в сила от 01.01.2015 г. Поради все още краткото съществуване на състава, съдебната практика и тази на разследващите органи, е твърде оскъдна. Основната

форма на изпълнително деяние, в сравнение със състава на чл. 255 НК, е по-опростена – „укрие“, вместо „избегне установяване или плащане“. Престъпните последици при укриването на осигурителни вноски се изразяват в ощетяване на хазната, тъй като реално дължимите суми не постъпват в бюджета на държавното обществено осигуряване.

Направен е извод, че престъпните посегателства често се осъществяват от търговски дружества или други юридически лица, когато същите имат качеството на осигурители. Субектът на престъплението е формулиран като общ, т.е. всяко наказателно отговорно лице. По квалифицирания състав на ал. 2 се въвежда участието на особени субекти – „орган по приходите или регистриран одитор“. По отношение на извършителите, престъпните посегателства биха могли да се разделят на такива, извършвани от лицата спрямо личните им осигурителни вноски (напр. при самоосигуряващите се) и престъпно укриване на осигуровки по отношение на други лица, т.е. осигурителят и осигуреният са различни лица.

Обект на посегателство по чл. 255б НК са обществените отношения по повод сигурността и нормалното функциониране на осигурителната система в клоновете на държавното обществено осигуряване и здравното осигуряване. Предметът на престъплението са задължителните осигурителни вноски. Предпоставка за съставомерност на деянието е укриването на вноски да са в големи размери, който критерий в момента съвпада с този в съставите на данъчните престъпления и е посочен в чл. 93, т. 29 НК.

Изрично законодателят е предвидил, че „Работникът или служителът, подлежащ на задължително осигуряване, не носи наказателна отговорност по ал. 1 - 4, включително и за подбuditелство и помагачество.“ (ал. 5 от чл. 255б НК). От субективна страна деянието ще е съставомерно при наличие на вид и форма на вина пряк умисъл. Наред с прекия умисъл се сочи и специална цел, която се състои в неправомерно облагодетелстване на лицето за сметка на бюджета за държавно обществено осигуряване.

При направена съпоставка с престъпленията против данъчната система, е посочено, че в чл. 255б НК законодателят е посочил само една основна форма на изпълнително деяние посредством израза „укрие задължителни осигурителни вноски“. Въведената форма на изпълнително деяние „укрие“ се явява по-практична от формулираното в чл. 255 НК „избегне установяването или плащането“.

Разпоредбата на чл. 255б, ал. 1 НК посочва лимитативно няколко начина за укриване на задължителните осигурителни вноски за държавно обществено осигуряване или за здравно осигуряване. Субектът може да:

1. обяви осигурителен доход в по-малък размер от действителния за осигуреното лице
2. не подаде декларация
3. потвърди неистина или затаи истина в подадена декларация
4. състави или използва документ с невярно съдържание, неистински или преправен документ при упражняване на стопанска дейност, при водене на счетоводство или при представяне на информация пред органите по приходите
5. унищожи или укрие в законоустановените срокове счетоводни документи, счетоводни регистри или ведомости за заплати

Направен е анализ на практическите проблеми, които възникват при работата на органите на досъдебното производство, а също и на други държавни органи. Един от тях е Ниската степен на разкриваемост на престъпленията, която клони към нула (към момента в България няма нито една постановена присъда по инкриминирания състав<sup>5</sup>). Направено е твърдението, че при престъпленията против осигурителната система може също да се говори за „латентен” вид престъпност, тъй като същината ѝ предполага да бъде невидима за обществото. Въпреки „прикритото” си извършване, практиката по укриване на осигуровки е известна сред обществото, тъй като работещите по трудов договор много често се сблъскват с некоректно осигуряване от страна на работодателя.

Най-често укриването на осигурителни вноски се извършва от работодателите за сметка на работниците и служителите в конкретно предприятие. Не е изолирана хипотеза, в която престъпните посегателства по разглеждания състав се извършват в съучастие между работодателя и наети по трудов договор служители. За тях не биха могли да се приложат съставите на изключващите вината обстоятелства или разпоредбата за ненаказуемост в чл. 255б НК. В специфичната ситуация на пазара на труда, служителите, начисляващи задължителните осигурителни вноски са принудени да изберат между това да изпълнят нареждане на работодателя и да бъдат субекти на престъпление по чл. 255б НК или да бъдат безработни. Направено е предложение за законодателна промяна, като към обхвата на състава за ненаказуемост по ал. 5 на чл. 255б НК биха могли да се добавят и служителите, които са получили заповед от ръководителя си да нарушат принципите на осигуряването и не получават облага за това. Ако се прецени да не се изпада в подобни крайности за конкретните лица, то

---

<sup>5</sup> Справка в [web.lacorda.com](http://web.lacorda.com) и [www.apis.bg](http://www.apis.bg)

същите следва поне да отговарят по по-леко наказуем състав от реално облагодетелстващия се работодател.

Друг практически проблем при разглеждания вид престъпност се крие в отношението на субектите към деянието. Те не го възприемат за престъпно, като не отчитат и сериозно недоволство сред работещите по повод неправомерното им осигуряване. Малките и средни предприятия често се борят за запазване на пазара и затова съкращават разходите си чрез неплатените осигурителни вноски. От гледна точка на работниците и служителите влияние оказват ниските трудови възнаграждения, специфичните им отношения с работодателя, страхът да не загубят работата си и формираното недоверие в осигурителната система. Всички тези обстоятелства са причина лицата да не желаят да съдействат на компетентните органи при провеждане на разследване.

Разгледана е неефективността на държавата да се справи с възникналия проблем, породена от ниската степен на контрол върху задължените лица. Причините за това се коренят, от една страна, в липсата на кадрова обезпеченост на компетентните контролиращи органи, а от друга – недостатъчна ефективност в действията на работещите служители в администрациите.

Посочен е един от важните държавни органи, който може да допринесе в голяма степен за превенцията, а и за разкриване на престъпното укриване на осигурителни вноски и това е Изпълнителна агенция „Главна инспекция по труда” и нейните териториални поделения. За съжаление, в много от тези поделения броят на служителите е недостатъчен, за да се контролират ефективно всички осигурители.

На следващо място в разглеждания параграф са описани начините за укриване на осигурителни вноски. Направен е обзор на най-разпространените деяния, които се извършват на практика от субектите на осигурителното законодателство, независимо дали са „облечени” в нормативна рамка. Като най-известни деяния по укриване на осигурителни вноски са посочени:

1. Плащане на „черни” заплати;
2. Назначаване на лице на по-кратък работен ден;
3. Някои практики на самоосигуряващи се лица – недеклариране на дейност, учредяване на дружество на роднина пенсионер;
4. Посочена е практика по укриване на ЗДФЛ, но свързана с трудово-осигурителните правоотношения - работодателят осигурява лицето на минималния осигурителен праг, а го назначава на минимална работна заплата,

като в тази връзка се прави следващо предложение de lege ferenda за отъждествяване понятията „минимална работна заплата” и „минимален осигурителен доход”;

5. Работа „на черно” – лицето не декларира никаква дейност;
6. Много разпространени са практиките по деклариране и неплащане - схема при капиталовите дружества, тъй като при тях отговорността на дружеството се различава от тази на неговия собственик;

Посочено е, че в края на 2017 г. последва нова промяна в Търговския закон в отговор на масовото недобросъвестно прехвърляне на дружествени дялове на задължители дружества. Въведено беше ново изискване, при което прехвърлянето на дружествен дял да бъде възможно само, „ако няма неизплатени изискуеми трудови възнаграждения, обезщетения и задължителни осигурителни вноски на работниците и служителите, включително и на работниците и служителите, трудовите правоотношения с които са прекратени до три години преди прехвърлянето на дружествения дял“ (чл. 129, ал. 1 от ТЗ). Агенцията по вписванията е длъжна незабавно да уведоми за подадената декларация Изпълнителната агенция "Главна инспекция по труда", която по сигнал или по собствена инициатива извършва проверка за достоверността на декларираните обстоятелства. Ако бъде установено несъответствие между декларираните и установените факти, Изпълнителната агенция "Главна инспекция по труда" трябва да изпрати резултатите от проверката на органите на прокуратурата (арг. чл. 129, ал. 2 ТЗ). От направените анализи е изведено, че Изпълнителна агенция "Главна инспекция по труда" не разполага с необходимия ресурс за проверка на всички дружества, които променят членския си състав. Все още резултатът от промените не е ясен. Предстои да се утвърди практика, която да покаже дали новата процедура е ефективна или просто формализирана.

Отбелязва се, на следващо място, че макар съставът на чл. 255б да е приет наскоро, това не е първият опит на законодателя да въздейства върху порочните практики срещу целенасоченото невнасяне на осигурителни вноски. Посредством Закона за изменение и допълнение на Наказателния кодекс (обн., ДВ, бр.51 от 2000 г.), беше приета разпоредбата на чл. 259а, като същата беше обявена за противоконституционна през месец ноември същата година<sup>6</sup>. Според Конституционния съд на РБ според мотивите на съда „правото на "минимално трудово възнаграждение" е посочено изрично сред основните права на гражданите – чл.48, ал.5 от Конституцията. Държавата е длъжна да гарантира и защитава това право, а не да създава юридически пречки пред осъществяването му.”

---

<sup>6</sup> Вж. Решение № 14 от 23 ноември 2000 г. на Конституционния съд

От друга страна, приетата разпоредба на чл. 259а НК беше единствената пречка пред порочната практика за неплащане на натрупани осигурителни вноски от дружествата. Работодателят би се стремил да изплаща редовно заплати на персонала си под страх от съдебни процеси, а за да изплати заплати, следва да внесе осигурителните задължения. Направено е следващо предложение de lege ferenda за въвеждането на солидарна отговорност на физическото лице собственик на предприятието спрямо дължимите публични задължения като единствения ефективен начин за решаване на проблема.

На последно място са разгледани квалифицираните състави на чл. 255б НК. В ал. 2, чл. 255б е посочено: „Когато деянието по ал. 1 е извършено с участието на орган по приходите или регистриран одитор, наказанието е лишаване от свобода от една до шест години и глоба до пет хиляди лева, както и лишаване от права по чл. 37, ал. 1, т. 6 и 7.” Подобно на ал. 2 на чл. 255 НК и тук е предвидено извършване на деянието при задружна престъпна дейност с особен субект. Деянието е с повишена степен на обществена опасност, тъй като особените субекти са лица със специфични познания в областта на осигуряването и оказаната от тях помощ създава по-неблагоприятна среда за разкриване на престъплението. Направено е предложение за разширяване обхвата на особените субекти, включени в ал. 2 на чл. 255б НК, като се добави и служител в Изпълнителна агенция „Главна инспекция по труда”. Посочените служители имат качество на проверяващи работодателите по отношение спазване на трудовото законодателство и тяхното участие повишава обществената опасност на деянието.

Направени са изводи, че законовата разпоредба не е свършена, като дори могат да се изтъкнат редица недостатъци, с оглед на това, че не са обхванати всички способности за ощетяване на осигурителната система. Вече няколко години не се наблюдават активни действия от държавните органи за предпазване на накърнените обществени отношения, поради това следва да се повиши контролът и качеството на работа на компетентните органи.

#### **Глава IV. Превенция на престъпленията против данъчната и осигурителната система**

Отбелязва се обстоятелството, че престъпленията, извършвани срещу данъчната и осигурителната система са специфични деяния по своята същност, като оказват влияние върху голяма част от функционирането на финансовата и икономическата система в страната. Престъпните посегателства дотолкова са се слели с начина на живот на обществото, че спокойно може да се твърди, че осъществяването им влияе не само на един стопански или социален отрасъл, а комплексно обхваща всички сфери на живот. Не е възможно да се

констатира с точност колко субекти са извършители на престъпленията или колко са засегнатите лица. Най-важната функция на държавата по повод защитата на обществените отношения би следвало да се изрази още преди започването на престъпната дейност, т.е. в превенцията на този вид посегателства.

**В параграф първи** от глава четвърта са разгледани практическите проблеми на превенцията. На първо място са посочени наказателноправните въпроси. Към момента българското законодателство очертава сравнително добре съставите на извършваните престъпления, като са въведени множество съставомерни способности на осъществяване. Въпреки това, все още има редица деяния, които остават извън обхвата на НК. Това възбужда дискусии по въпроса: трябва ли да се детайлизира още повече уредбата на чл. 255 от НК или дори напротив – да се опрости. Според първата теория, чл. 255 от НК не урежда всички деяния, които данъчно задължените лица могат да извършат, за да укрият своите задължения. Ето защо следва да се добавят още точки към ал. 1 на чл. 255 от НК с цел да се обхване по-комплексно практиката на данъчно задължените лица. Според същността на втората теория е по-добре въобще да се премахнат всички 7 точки от ал. 1 на чл. 255 и деянието да бъде уредено по един общ начин, указващ, че всеки който избегне установяването или плащането на данъчни задължения в големи размери по какъвто и да е начин, следва да се наказва. И двете изказани теории имат своите предимства и недостатъци. Законодателят следва да формира решението си въз основа на принципа за справедливост и на база очаквани резултати за по-голяма ефективност. Направен е изводът, че при опростяване на разпоредбата на чл. 255 НК тези принципи биха били спазени по-добре и биха се съобразили в по-голяма степен интересите на обществото.

На второ място са разгледани практиките в административните производства. Посочва се, че при установяване на престъпленията против данъчната система, органите на прокуратурата работят съвместно с органите на НАП, като това се изразява в извършване на ревизия по реда на ДОПК. Наблюдава се практиката, че липсва обратната зависимост - приходната администрация не сезира органите на досъдебното производство за възбуждане на наказателно преследване при установяване на укрити данъчни задължения. Сочат се редица причини - незаинтересованост на органите на НАП относно криминалното поведение на субектите, неудовлетвореност на служителите от извършваната работа и получаваното възнаграждение. По този начин липсва лоялност към държавния апарат. Съществуват и редица комуникационни проблеми между различните институции, както на национално, така и на международно ниво. Европейският съюз отчита необходимостта от активно насърчаване обмена на информация между приходните администрации на различните държави членки, като чрез засилен данъчен контрол да се окаже превантивно въздействие върху потенциалните



субекти на данъчни престъпления. Субектите на престъпленията са значително по-организирани и ефективни в работата си от държавните органи, а когато става въпрос за данъчни измами с международен характер, това се явява непреодолима трудност за осуетяване на престъпленията.

На 15 февруари 2011 г. беше приета Директива 2011/16/ЕС на Съвета на Европейски съюз по отношение на задължителния автоматичен обмен на информация в областта на данъчното облагане, като бяха направени изменения с Директива 2014/107/ЕС на Съвета от 9 декември 2014 година<sup>7</sup>. Все още не може да се посочи конкретен резултат от прилагането на този международен акт.

На трето място са разгледани обстоятелства при работата на органите на досъдебното производство. Като проблем се сочи забавеното действие на държавните органи в насока разкриване на престъпните деяния. Това отново позволява на субектите на престъпленията да бъдат по-подготвени икономически и технически и имат преимущество спрямо органите на полицията и Прокуратурата. В много от случаите за разследващите органи липсва стимул да извършват съвместно задълженията си и да вложат необходимото усърдие което отново има своите икономически причини. Служителите във всяка държавна администрация осъзнават, че усилената им работа не дава големи резултати, а данъчните измами и укриването на осигуровки явно са по-ефективни и печеливши практики. На следващо място стои проблемът с качеството на кадрите в посочените институции. Има много служители, на които им липсват достатъчно теоретични или практически познания за изпълнение на техните правомощията. В същото време много други кадри притежават действителни качества, но не успяват да се преборят за желаните длъжности по различни причини и вследствие напускат системата. При подбора на кадри не се набляга на тези, които ще бъдат ефективни при вземане на мерки по превенция, а се толерира повече обслужващия персонал, който в много случаи е повече от тези, които обслужва. Друг голям проблем са корупционните практики, които са пряка последица от посочените ниски доходи на работещите в държавните институции.

---

<sup>7</sup> „През последните години трудностите, свързани с трансграничните случаи на данъчни измами и укриване на данъци, нараснаха значително и тази тенденция буди сериозно безпокойство както в рамките на Съюза, така и в световен мащаб. Доходите, които не се декларират и не се облагат с данъци, значително намаляват националните данъчни приходи. Ето защо е необходимо спешно да се повиши ефикасността и ефективността на събирането на данъци. Автоматичният обмен на информация представлява важен инструмент в това отношение и в своето съобщение от 6 декември 2012 г., съдържащо План за действие за укрепване на борбата срещу данъчните измами и укриването на данъци, Комисията подчерта необходимостта от силно насърчаване на автоматичния обмен на информация като бъдещия европейски и международен стандарт за прозрачност и обмен на информация в данъчната област.” (цитат от преамбюла на Директивата)

На следващо място са разгледани проблемите на финансово-данъчната уредба. Посочена е проведената през 2014 г. кръгла маса в Министерство на финансите на тема „Методология за анализ на риска от данъчни измами и данъчно укриване“, организирана от Центъра за превенция и противодействие на корупцията и организираната престъпност и Института за икономически изследвания към Българската академия на науките. Отбеляза се намаляване на събираемостта на корпоративния данък и на ДДС и като причина за това се посочиха данъчните измами и некачествено функциониращата данъчна администрация.<sup>8</sup> Логично се наложи изводът за измисляне на дългосрочна и ефективна цялостна стратегия, която да се следва, независимо от смяната на властта.

Разгледани са мерките, които в момента са предприети спрямо ограничаване на данъчните измами. На първо място, това е механизмът за обратно начисляване на ДДС. Този механизъм означава, че не доставчикът на стоки или услуги начислява ДДС върху данъчната си основа, а това е задължение на получателя по доставката. По този начин се ограничават възможността на данъчния субект да приспада ДДС, тъй като данъкът въобще не фигурира в издадената от него фактура<sup>9</sup>.

**В параграф втори** на глава четвърта от дисертационния труд се прави анализ на действията на държавните органи за превенция на разглежданите престъпления. Посочена е системата БОРКОР, която представлява „комплексен кибернетичен модел за централно планиране и разработване на ефективно действащи мерки и системи от мерки срещу корупцията.“<sup>10</sup>

От 1 януари 2014 г. е въведен и фискален контрол върху движението на стоки на територията на Република България, които са категоризирани като такива с висок фискален риск<sup>11</sup>.

Макар посочените мерки да съществуват вече от няколко години, резултатите, които се постигат в разкриването и наказването на субектите на престъплението са далеч от добри. Ето защо, е нужно да се предприемат допълнителни действия от страна на различните институции.

В настоящия труд са предложени различни възможности за превенция, което е резултат от практически наблюдения на пропуските в работата на държавния апарат. Налице са

---

<sup>8</sup> Доклад „Методология и анализ на риска от данъчни измами и данъчно укриване в Република България“, 2014 г. - <http://borkor.government.bg/bg/page/455>

<sup>9</sup> Вж. Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност

<sup>10</sup> <http://borkor.government.bg/bg/page/5>

<sup>11</sup> Вж. Заповед № ЗМФ-4/02.01.2014 г. на Министъра на финансите, Заповед № ЗМФ-599/13.06.2014 г. на Министъра на финансите

различни механизми за справяне с проблема на извършване престъпления по чл. 255 и сл. от НК. По официални данни на прокуратурата, публикувана в сайта им ([www.prb.bg](http://www.prb.bg)) – „Доклад за прилагането на закона и за дейността на прокуратурата и разследващите органи” за 2017 г. на територията на страната регистрираните престъпления против стопанството, финансовата, данъчната и осигурителната система общо са 9 751. От тях разкрити са едва 2 636, т.е. под 30 % от регистрираните. В посочените данни не фигурират изобщо престъпленията против осигурителната система.

В Доклада за прилагането на закона и за дейността на прокуратурата и на разследващите органи се посочват и редица проблеми, с които служителите в държавните институции и магистратите се сблъскват ежедневно – диспропорция в натовареността на отделните прокуратури, кадрова необезпеченост на реално работещи разследващи органи и магистрати, липса на адекватни материални условия на труд, трудно взаимодействие между институциите и други. Анализът налага извода, че всеки закон, колкото и добре да е написан, е нужно да се изпълнява, за да има резултати. Необходими са именно механизми за стимулиране работата на институциите.

Направено е предложение в дисертационния труд в насока повишаване възнагражденията на служителите в държавните администрации, включително разследващи полицаи, следователи и подпомагащите ги оперативни работници от структурите на МВР, както и добавяне на различни социални придобивки, за да се реши икономическият проблем и липсата на стимул за работа.

В много случаи досъдебните производства се извършват в по-дълъг срок от необходимото. Като решение се сочи въвеждане на изрични случаи в НПК, в които да фигурира забрана за удължаването на сроковете на определен вид производства. В тази насока би могло да се помисли за контролен орган, който да следи всички спрени производства или такива с многократно продължени срокове, като установява дали такива действия са били необходими. Подходящо е да се засили и контролът на Висшия съдебен съвет, който той упражнява по силата на Конституцията на Република България, като се изследват по-обстойно въпросите по спиране и прекратяване на производствата от магистратите и се обръща внимание на проблема с постановяване на оправдателна присъда при внесен обвинителен акт в съда.

Други решения на посочените проблеми, които са дадени и в самия доклад на прокуратурата са търсене на форми на имунитет срещу свидетелстване за тежки престъпления. Отбелязва се в дисертационния труд, че престъпленията против осигурителната система, макар да не съвпадат с критерия за „тежко престъпление” по чл. 93 НК, също имат нужда от

свидетелски показания, за да се осигури пълно доказване извършване на деянието и вината на деца, така че също обуславят стимулиране на лицата да встъпят в качеството свидетели.

Набляга се на създаването на устойчива практика на съвместни обучения на органите на досъдебното производство за повишаване тяхната квалификация, повишаване активността на административните ръководители по контрол на сроковете за разследване и предварителни проверки. Следва да се актуализират и механизмите на сътрудничество между различни институции (КПКОНПИ, ДАНС и др.), съобразно променящото се законодателство. Впечатление прави внесено в доклада предложение относно отстояване пред ВСС на необходимост от финансово и материално-битово осигуряване. Това потвърждава и направените в настоящия труд критики относно проблемите, с които се сблъскват органите на досъдебното производство като икономически по-слаба организация.

Засяга се също и проблемът с корупцията, разискван редовно в докладите на Европейския съюз. Според изследването на Transparency International<sup>12</sup> за 2017 година България е най-корумпирана от страните в ЕС. Корупцията е силен фактор при ниската ефективност в работата на много от държавните институции. Липсва подробно изследване на европейско ниво относно укриването на данъци. Ясно е само, че укриването на данъци са в изключително големи размери и достигат милиарди евро всяка година по отношение територията на ЕС. Най-вече се отчитат данъчните престъпления, свързани с ДДС, като те засягат в най-голяма степен данъчните политики на държавите. Тенденцията на взаимно сътрудничество на територията на ЕС следва да се разширява, като държавите взаимно да обединят усилията си, за да работят европейските институции като една.

Друго предложение, което се прави и което е по-скоро с организационен характер, е да се засили съдействието на национално ниво между разследващите полиция, от една страна, и органите на прокуратурата – от друга. Би могло да се създаде единна софтуерна система, до която и органите на МВР, и тези на прокуратурата да имат достъп, като следят действията си през нея и обменят информация. При подобни промени, трябва да се вложат средства и в обучение на всички, работещи с единната система, за да се подобри и техническата страна на работата.

Ако се комбинират всички дадени предложения, съществува голяма вероятност да се създаде много добър нов механизъм, който неимоверно да даде резултат, както за превенция, така и за разкриване на престъпленията против данъчната и осигурителната система.

---

<sup>12</sup> [https://www.transparency.org/news/feature/corruption\\_perceptions\\_index\\_2017](https://www.transparency.org/news/feature/corruption_perceptions_index_2017)

На следващо място като очевиден проблем в системата на работа на държавните служби е съотношението в техническата обезпеченост на извършителите на престъпления спрямо държавните органи. Ето защо е актуално предложението за въвеждане на съвременна техника по граничните пунктове на страната, както и в държавните администрации, за да може да се следят стоките, преминаващи границата, както и превозните средства, с оглед доказване на вътреобщостните доставки, например. За целта трябва да се създадат съпътстващи бази данни за бърз достъп на държавните органи до информация. На следващо място, всички регистри, които съществуват в момента, следва също да се имплементират в обща система, до която достъп да имат органите на досъдебното производство, НАП, НОИ, Агенция по вписванията, Агенцията по геодезия, картография и кадастър, ГД „Инспекция по труда“, общините, както и съдебните изпълнители. Това би спестило време за правене на справки между различните институции и би съкратило срокове в много производства.

Очаква се, че част от посочените мерки ще се разработят и внедрят. Същите ще действат по видове данъци и по данъчно задължени лица. Все още, обаче, няма ясна картина за подобряване на контрола и превенцията на престъпните посегателства. Липсват определени срокове за постигане на посочената техническа обезпеченост, както и предвиден законно установен контролен орган, за да се проследи и регулира качествено изпълнение на всички идеи.

Следваща насока, в която са предложени мерки срещу извършване на инкриминираните деяния са в насока положително стимулиране на лицата да бъдат съвестни данъкоплатци. За тази цел могат да се предвидят определени данъчни облекчения за малкия и средния бизнес, както и за стартиращи предприятия, които и без това изпитват трудности при осъществяване на своята дейност и не формират големи печалби. Това предполага законодателна промяна в ЗКПО и ДДС, като се посочат определени критерии за възползване от данъчните облекчения. Следва да се предвидят и способности за контрол. За всички публични задължения може да се въведе и лична отговорност на собствениците на съответното дружество. Така физическото лице няма да може да се „скрие“ зад дружеството, което притежава (най-често ООД) и ще бъде солидарен длъжник едновременно с данъчно задълженото лице.

Мерките по отношение на превенцията, трябва да се фокусират също върху работата на органите на НАП, Прокуратурата и полицията. По отношение на превенцията на престъпления в данъчната система, най-важна роля имат служителите на приходната администрация, тъй като това е компетентната агенция, която осъществява контрол върху данъчните субекти още преди да започнат осъществяването на конкретен престъпен състав. За да се ограничат проблемите относно качеството на работа, инспекторите по приходите, които провеждат ревизионни

производства следва да носят персонална отговорност при голямо количество отпаднали ревизионни актове. Също така би следвало да се провеждат редовни обучения, след което да се въведе и периодична атестация на служителите, за да се установят компетенциите им.

На следващо място, мярка отново срещу проблемите на превенцията би била да се намалят бройките на обслужващия персонал в Агенцията, който не е натоварен с толкова работа. От съкратените щатове могат да се предвидят увеличения на заплатите за останалите служители. Наложително е също и да се синхронизира практиката между различните териториални дирекции на НАП. Редовно се случва по сходни казуси да се правят различни заключения от органите на различните териториални дирекции.

Нужна е също синхронизация на данъчното и търговското законодателство. Проблем при данъчно задължените лица, които са търговци, е, че те се подчиняват веднъж на специалните данъчни закони и втори път – на Търговския закон. В двата режима, обаче съществуват разпоредби, които си противоречат, като нормите от единия закон обезсмислят тези от другия.

По отношение на данъчните измами с международен характер, които касаят главно ДДС съществуват предложения да се премахне изобщо нулевата ставка на ДДС за територията на ЕС, което би премахнало злоупотребата с данъчен кредит, но само на територията на страните от съюза. Налице са и предложения да се отказва право на приспадане на данъчен кредит на субекти, които са знаели или е трябвало да знаят, че със своята покупка са участвали в сделка, която е свързана с избягване установяването на ДДС. Този метод на регулиране теоретично би улеснил превенцията по отношение на неправомерното теглене на ДДС, но практическия въпрос за ефективно приложение остава и доказването на субективната страна на знанието би било много трудно. Би могло да се стигне и до ошетяване на изправни търговци.

По отношение престъпленията против осигурителната система, все още е рано да се правят радикални заключения за законодателни промени, поради липсата на съдебна практика по засегнатите въпроси. Все пак е направено предложение *de lege ferenda* за промяна на чл. 255б от НК, като се формира по общ начин в насоката „Който укрие задължителни осигурителни вноски за държавно обществено осигуряване или за здравно осигуряване в големи размери, се наказва...”. Така всяка една дейност, която води до укриване на задължителни осигурителни вноски ще води до съставомерност на деянието.

Във връзка с превенцията законодателни промени по-скоро трябва да се направят в трудовото и осигурителното законодателство. Редно е минималната работна заплата да се приравни с минималния осигурителен доход. Това ще осуети практиката на работодателите да

назначават персонала си на по-ниско трудово възнаграждение от осигурителния праг за съответната длъжност. Също така минималният осигурителен доход (заедно с минималната работна заплата) следва да се повиши значително. По този начин ще се създаде и стимул в работещите да бъдат осигурявани върху действителното им възнаграждение.

По отношение на контрола, той е от главно значение, когато се цели осуетяване на деянието преди към същото да бъде пристъпено. Органите, които са компетентни да осъществяват контрол са Изпълнителна агенция „Главна инспекция по труда” и нейните териториални дирекции по места, както и Националният осигурителен институт. Следва да се положат усилия за обезпечаване на достатъчно качествени кадри в тези институции, както и подходящ брой служители, така че да могат да осъществяват правомощията си в необходимия обем, обхващайки всички нарушители. За целта следва да се открият повече щатни бройки, като бъде направен подбор на явилите се кандидати с оглед техните теоретични и практически познания, както и други полезни качества.

Всички тези промени биха имали ефект, ако се изпълнят комплексно, тъй като всички разгледани дейности са свързани помежду си. При обсъждане мерките на превенция се изисква усилен и задружна работа на административните органи на всички държави и главно тези в ЕС. На национално ниво също е необходимо обединение на усилията на различни институции. Отбелязано е, че всяко предотвратено престъпление води до съответно намаляне на щетите за държавния бюджет, което, на свой ред, подпомага стабилизирането на икономическата обстановка в страната.

### **ЗАКЛЮЧЕНИЕ:**

В заключителната част на дисертационния труд са систематизирани основните резултати от направеното изследване на проблематиката, касаеща извършването на престъпленията против данъчната и осигурителната система. Въз основа на историческия, нормативния и сравнителноправния методи на изследването са анализирани предимствата и недостатъците на действащата нормативна база и са направени предложения за нейното усъвършенстване.

### **III. НАУЧНИ ПРИНОСИ НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД**

По мнение на докторанта дисертационният труд съдържа следните научни приноси:

1. Направено е историческо проучване на института на данъчното облагане, свидетелствата за неговото възникване и развитие през годините в различни държави, причините, които са породили нуждата от данъчно облагане, начинът на възприемането му от обществото и първите

данни за избягване плащането на данъчни задължения. Разгледана е накратко и историята на данъчното облагане в България – от създаване на държавата до наши дни.

2. Изследвани са теориите за същността на данъка и неговите характеристики. Разгледан е проблемът за липсата на легално определение на понятието „данъчни задължения“ в съвременната редакция на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК). Въз основа на доктрината е изведена дефиниция за понятието „данък“, като възникнало по закон задължение, с което държавата и общините обременяват лицата за постигане на финансовите си нужди. Разгледани са видовете данъци, като е направено разграничение според специалните данъчни закони – Закон за корпоративното подоходно облагане, Закон за данъка върху доходите на физическите лица, Закон за данъка върху добавената стойност и Закон за местните данъци и такси.

3. Посочено е, че понятията „престъпления против данъчната система“ и „данъчни престъпления“ се разглеждат като тъждествени. Отбелязана е нуждата от актуализация на нормативната база относно количествения измервател за „данъци в големи размери“. Не би било ефективно този измервател да се обвързва с минималната работна заплата, поради опасността от ежегодни резки промени в стойностите, което би поставило субектите в неравностойно положение. Дадено е предложение, чрез помощта на икономисти, да се предвидят индекси, отразяващи също инфлационния процент и брутния вътрешен продукт за страната и въз основа на тези показатели да се актуализира разпоредбата на чл. 93, т. 14, НК.

4. Анализирани са субектите на данъчните престъпления, като е коментирано Тълкувателно решение № 4 от 12.03.2016 г. на ВКС. Изведени са доводи, че най-често срещаните извършители на данъчни престъпления са лицата, които осъществяват „фактически дейност и функции на данъчно задълженото лице – търговец.“ (цит. от ТР). В редица случаи това са счетоводители, адвокати или служители от отдел „Човешки ресурси“.

5. Направена е криминологическа характеристика на лицата, които извършват данъчни престъпления и са изследвани причините за осъществяване на инкриминираните деяния. Изведени са основно четири причини: икономически, изразяващи трудностите на малките и средни предприятия да са конкурентноспособни на пазара; данъчният манталитет, изразяващ формираната практика на работа на предприятията за укриване на данъчни задължения; недоверието и недоволството от управлението на държавата, което стимулира субектите на свой ред да се стремят да ощетят правителството; стремеж към по-голяма печалба, изразяващ желанието на субектите да бъдат все по-богати.

4. Анализирани са правният подход на законодателствата на САЩ, Англия, Германия, Италия, Франция, Русия и Китай към престъпленията против данъчната система и предвидените наказания.

5. Изследвани са предпоставките за съставомерност на деянието по чл. 255 и сл. НК и по-конкретно Тълкувателно решение № 1 от 7 май 2009 г. на ВКС, според което извършването на ревизия по реда на ДОПК не е необходима предпоставка за ангажиране на наказателната отговорност на лицата.

6. Въз основа на анализа на двете основни форми на изпълнително деяние по чл. 255 НК е направен изводът, че избягване плащането на данъчни задължения не би могло да се осъществи самостоятелно чрез дадените в състава способности. Тази втора форма на посегателство винаги ще



е последица от първата – избягване на установяването на данъчни задължения. Направено е предложение *de lege ferenda* двете форми на изпълнително деяние да бъдат посочени кумулативно или неплащането да се изведе изрично като престъпен резултат.

7. Направен е анализ на популярната практика по прехвърляне на дружествени дялове от дружество длъжник на трето лице с нисък социален статус. Тези действия са насочени към избягване плащането на данъчни задължения, но не могат да се квалифицират като престъпни. Деянието не е съставомерно по чл. 255а НК, в който се посочва прехвърляне на търговско предприятие като форма на изпълнително деяние. Според изследваната съдебна практика при прехвърлянето на дялове се прави само формална смяна на собственика на дружеството, но липсва сделка с предприятие по смисъла на чл. 15 от ТЗ. Също така се посочва, че обикновено собствеността на предприятието се разпродава чрез различни сделки преди да бъдат прехвърлени дружествените дялове. В тази връзка е направено предложение *de lege ferenda* да се добави към състава на чл. 255а, че за сделка с търговско предприятие ще се смята и сключването на отделни сделки, които постигат престъпния резултат по избягване установяването или плащането на данъчни задължения.

8. Описани са и други недобросъвестни практики на субектите, при които не се укриват данъчни задължения, но лицата избягват тяхното плащане без това да е престъпно поведение по смисъла на НК. Направени са предложения *de lege ferenda* за въвеждане на нормативни изисквания за лицата, които могат да бъдат еднолични собственици на капитала/акциите, съдружници или акционери в търговски дружества. Също така се предлага и въвеждане на лична отговорност на собственика на дружеството по отношение на публичните задължения на предприятието. По този начин биха се ограничили практиките по умишлено неплащане към държавата. Направено е също предложение за опростяване състава на чл. 255 от НК, като бъдат премахнати всички посочени способи в т. 1 – 7. По този начин като престъпно може да се третира всяко умишлено деяние, което постига общественоопасния резултат по ощетяване на държавния бюджет. Биха се ограничили и недобросъвестните практики на субектите, които в момента не влизат в обхвата на закона, но постигат вредоносните последици.

6. Анализилан е съставът на чл. 255б НК, в който са уредени престъпленията против осигурителната система. Посочва се, че е налице дългогодишен опит от страна на субектите в укриване на осигурителни задължения, въпреки липсата на съдебна практика. Във връзка с разглежданите практически проблеми е направено предложение *de lege ferenda* в насока разширяване на субектите участници в квалификацията състав по ал. 2 на чл. 255б НК. Към посочените особени субекти следва да се включи и служител от Изпълнителна агенция „Главна инспекция по труда“. Посочените служители имат качество на проверяващи работодателите по отношение спазване на трудовото и осигурителното законодателство и тяхното участие благоприятства извършването на престъплението, като повишава степента на обществена опасност. Следващото направено предложение е относно обхвата на състава за ненаказуемост по ал. 5 на чл. 255б НК. Към него следва да се добавят и служителите, които са получили заповед от ръководителя си да нарушат принципите на осигуряването и не получават облага за това. Така би се отразил проблемът с икономическата зависимост на работещите от работодателите.

7. Дадени са предложения за подобряване работата на институциите, като бъде създадена единна електронна база данни с различен вид достъп от различните структури. По този начин ще се спести време при обмена на информация и ще се гарантира бързина на производствата.

Направено е и предложение за повишаване квалификацията на служителите, които имат отношение към превенцията чрез периодични обучения и атестации за установяване на техните познания. Посочено е и въвеждане на персонална отговорност при установяване на некомпетентност или сериозни пропуски в работата на даден служител.

#### **ПУБЛИКАЦИИ, СВЪРЗАНИ С ТЕМАТА НА ДИСЕРТАЦИЯТА**

1. Джурова, Н. В., Основен състав на престъплението против осигурителната система, Сборник от ежегодна научна конференция на РУ „Ангел Кънчев”, 2015, том 54, серия 7, ISSN 1311-3321;
2. Джурова, Н. В., Деяния, свързани с укриване на ДДС по чл. 255 от НК, Сборник от конференция в памет на проф. Георги Боянов, РУ „Ангел Кънчев”, 2015 – под печат;
3. Джурова, Н. В., Превенция по отношение на престъпленията в данъчната и осигурителната система, Международна научно-приложна конференция на тема „Приложни аспекти в превенцията, разкриването и разследването на престъпления“, Академия на МВР, Пловдив, 2016 – под печат;
4. Тагарова, Н. В., Практически проблеми при погасяването по давност на данъчните задължения, Втора национална годишна конференция на професионален правен сайт „Предизвикай правото” и Съюза на съдиите в България, София, 2016 ISBN 978-954-28-2354-4;
5. Николова, А., Тагарова, Н., Практиката при прехвърляне на дружествени дялове на дружество длъжник и неприложимост на чл. 255а от НК, научна конференция на УНСС „Актуални проблеми на правното регулиране на бизнеса“, организирана по повод 80-годишнината от рождението на проф. д-р Любен Караниколов и проф. д-р Емил Златарев и 70-годишнината от рождението на проф. д-р Златка Сукарева, София, 2017 – под печат.