

ДЕЯН СТЕФАНОВ - докторант

УНИВЕРСИТЕТ ПО БИБЛИОТЕКОЗНАНИЕ И ИНФОРМАЦИОННИ ТЕХНОЛОГИИ,
СОФИЯ

**НЕПЛАЩАНЕ НА ДАНЪК ДОБАВЕНА СТОЙНОСТ –ТЕНДЕНЦИИ ЗА ПЕРИОДА
2005-2012 ГОДИНА В БЪЛГАРИЯ**

**AVOIDING PAYMENT OF VALUE ADDED TAX – TENDENCY FOR THE PERIOD
BETWEEN 2005 AND 2012 YEAR IN BULGARIA**

DEIAN STEFANOV, PhD Student

UNIVERSITY OF LIBRARY STUDIES AND INFORMATION TECHNOLOGIES,
SOFIA

Abstract: In its nature value added tax (VAT) is defined as an indirect tax, as due to the state by a third person for whose account is in fact tax. It has a wide implementation in terms of the subjects it covers and taxable amount. Apart from being a revenue source, the tax acquires the nature of a mean of defrauding the state and harming the budget, which is why the controls associated with the VAT Act to acquire special importance.

Aim of this work is to track changes in the non-payment of value added tax for the 8-year period from 2007 to 2012 in Bulgaria.

MATERIALS/METHODS: Data from the National Revenue Agency (NRA) was used. Statistical data processing was performed with a computer program for statistical analysis SPSS.

RESULTS: Analysis of non-payment of VAT for 2007-2012 in Bulgaria shows that VAT evasion in the sector of construction works has the largest share in 2008, in 2012 it was reduced significantly compared to 2005 and 2008 (respectively 12.17% and 24.7%). Unlike the field of construction works, fraud in the grain trade grew significantly in 2012 and took the highest share of total VAT evasion as the tendency is to gradually increase until 2011. Then, just for an year, the share of fraud in this sector increases with 13.6% and almost doubled in 2012.

CONCLUSIONS: Tendencies in the table along with the abrupt changes in some sectors, reflect the country's economic condition, size and development of certain market sectors.

Key words: VAT Evasions, Value Added Tax, Tendency, Avoiding payment

Увод

Избягване плащането на данък върху добавената стойност, доходите или други данъци беше определено от Фридрих Шнайдер през 2007 год. като една от четирите водещи причини за възникване на сивата икономика (Andreas Vuehn, 2007). Идеята за данъка добавена стойност принадлежи на Германския бизнесмен von Siemens, който я описва през 1919 год. под наименованието "облагороден данък върху оборота". За първи път обаче, този данък е въведен във Франция през 1948 год. (Tait, 1988).

В България данък върху добавената стойност (ДДС) е въведен от 1 април 1994 г. Това е косвен данък върху потреблението, аналогичен на прилаганите в много западноевропейски страни. Данъкът върху добавената стойност се характеризира с неутралност и еднократност. В същото време той създава равностойни условия при данъчното облагане на всички участници в стопанския живот. Характерна особеност при прилагането на ДДС е разделянето на данъчно задълженото лице от действителният платец на данъка (Радонов, 2002).

Основните закони, уреждащи приложението на ДДС в практиката на стопанските субекти в България е Законът за данък добавена стойност (ДВ,бр.90, 1993 г.) и Правилникът за прилагане на закона за данък добавена стойност (ДВ,бр.17, 1994 г.). От създаването си до сега този закон е претърпял множество промени, целящи доближаването му до практиката на развитите страни. Последната промяна е факт от 3 Януари 2014 год. В нормативната уредба е определено, че данък върху добавената стойност, се дължи за всяка доставка на стоки или на услуги с място на изпълнение на територията на страната и извършена от данъчнозадължено лице по този закон, за износ, извършен от данъчнозадължено лице, както и при внос на стоки, освен когато този закон предвижда друго. Важно значение за приложението на закона има и определянето на териториалния обхват на действие на неговите разпоредби. Разпоредбите на този закон се прилагат на територията на страната, която за целите на този закон включва географската територия на Република България, континенталния шелф и изключителната икономическа зона, с изключение на свободните зони, свободните складове и търговските обекти, лицензирани за валутна търговия.

Определени в ЗДДС са данъчно задължените лица по този закон. Това са всички лица, които извършват "независима икономическа дейност независимо от целите и резултатите от нея". За независима икономическа дейност законът счита "всяка дейност, извършвана редовно или по занятие, включително интелектуална дейност, упражнявана като свободна професия". Такава е дейността, свързана с производството, търговията, селското стопанство, предоставянето на услуги, извличането на суровини, извършване на подготвителни и спомагателни работи, осъществявани за използване и консумация от потребителите. Както и използването на материална и нематериална собственост с

цел получаване на приход от нея, ако има траен характер.

В Република България Данъкът върху добавената стойност през 1994 год. е бил със ставка в размер на 18 процента, през 1996 год. ставката се променя в размер на 22 процента, а след три години - 1999 год. данъкът отново се променя - на 20 процента.

Според разпоредбите на ЗДДС, данъчните ставки са две: основна и специфична. Основна е данъчната ставка, която е 20 на сто за всяка облагаема доставка на стока или услуга, включително при внос на стоки. Втората данъчна ставка в ЗДДС е специфичната ставка, защото тя е нула на сто и се отнася само за случаите на износ по смисъла на чл. 14 от ЗДДС и при изпълнението на спогодби за избягване на двойно данъчно облагане. Вторият случай на нулева данъчна ставка се прилага, когато в международни договори, спогодби, споразумения, конвенции или други подобни, по които Република България е страна, ратифицирани и обнародвани по установения ред, е предвидено освобождаване на облагаеми доставки от данък върху добавената стойност или от данък, налог или вземане с еквивалентен на косвен данък ефект, освобождаването от данък или възстановяването на платен данък по повод придобиването на стоки или услуги във връзка с такава доставка се извършва по ред, определен с правилника за прилагане на този закон.

По своята същност данъкът върху добавената стойност се определя като косвен данък-тоест той се дължи на държавата от трето лице, за чиято сметка в действителност е данъкът. Той има широко приложение от гледна точка на субектите, които обхваща и данъчната основа за начисляване (Славков, 2001 г.).

В системата на държавните приходи данъкът заема съществено място, поради това, че акумулира значителен размер парични средства (Susan Symons, 2009).

Освен източник на приходи обаче, този данък придобива и характер на средство за ощетяване на държавата и източване на бюджета ѝ, което е причина данъчният контрол, свързан със закона за ДДС да придобие особена важност (Michael Keen, 2007).

Измамите с данък добавена стойност са едни от най-мощните данъчни престъпления и носят значителни приходи на организираната престъпност. Загубите за Европейския съюз от неплатен ДДС се оценяват между 60 млрд. и 100 млрд. евро годишно. В резултат на това европейските държави губят около 11 – 13% (16) от приходите. (European Commission, 2004).

Заплахата от този тип измами е особено важна, като се има предвид, че ДДС носи средно над 20% от доходите на държавите в ЕС (Център за изследване на демокрацията, 2010).

Цел на настоящата работа е да се проследят промените в неплащане на данък добавена стойност за 8-годишен период-от 2005 до 2012 год. в България.

Материали и методи

Използвани са данни от Националната Агенция по Приходите (НАП). Статистическата обработка на данните е извършена с компютърна програма за статистически анализ SPSS. Някои от изследваните показатели са отразени като средни стойности \pm стандартна грешка Std E (Standart error). Стойност на $p < 0.05$ е приета за сигнификантна. (Табл. 1)

Резултати

На Табл 1. са представени относителния дял на липсите от измами с ДДС и броя рискови лица, за периода от 2005 год. до 2012 год., в зависимост от стоката, предмет на доставка (в %). От таблицата се вижда, че през 2005 год. секторът на строително-монтажните работи заема най-голям дял на измами с ДДС, като броят рискови лица също е най-голям. През 2008 год. относителният

дял на измамите в този сектор нараства статистически значимо ($p < 0.001$) в сравнение с изходната година, докато през 2012 год. той се редуцира на значително в сравнение с 2005 год. и 2008 год. (съответно с 12.17% и 24.7%).

Рисковите лица са намалели средно с 13.5 лица. За разлика от сферата на СМП услугите, измамите в търговията със зърно значително нарастват и през 2012 год. заемат най-висок дял от всички неплащания на ДДС, като тенденцията е за плавно нарастване до 2011 год. Само за 1 година относителният дял на измамите в този сектор, обаче нараства с 13.6 % и почти се удвоява през 2012 год. В сферата на „други стоки“ също се наблюдава неблагоприятна тенденция на увеличаване относителния дял на измами - с 15.2% и едновременно с това и увеличаване броя на рисковите лица.

В търговията с арматурно желязо е налице нарастване на относителния дял измами, като това нарастване е статистически недостоверно ($p > 0.005$). В търговията с мляко също се отбелязва незначителна тенденция за повишаване относителния дял измами без това да е статистически значимо, като данните отразяват тенденцията за 2-годишен период. Подобна тенденция се наблюдава и при търговията с месо като нарастването също е статистически недостоверно.

В търговията с тютюневи изделия благоприятната тенденция на намаляване измамите с ДДС е статистически значима, като през 2011год. и 2012 год. не са регистрирани такива измами. В сферата „други търговски сделки“, сектор с данни от 2010 год., се отбелязва също статистически значима разлика ($p < 0.005$). В останалите наблюдавани сфери е налице позитивна тенденция на редукция на неплащанията на ДДС и броя на рисковите лица (Фиг.1).

Таблица 1. Относителен дял на липсите от измами с ДДС и брой рискови лица, за периода от 2005 год. до 2012 год., в зависимост от стоката, предмет на доставка (в %)

Относителен дял на липсите от измами с ДДС и брой рискови лица, за периода от 2005 год. до 2012 год., в зависимост от стоката, предмет на доставка (в %.)																				
Стоки и услуги	2005		2006		2007		2008		2009		2010		2011		2012		Средна стойност за периода		Тенденция	
	Стойност	брой РЛ	Стойност	брой РЛ	Стойност	брой РЛ	Стойност	брой РЛ	Стойност	брой РЛ	Стойност	брой РЛ	Стойност	брой РЛ	Стойност	брой РЛ	Стойност	брой РЛ	Стойност	брой РЛ
СМР услуги	12,83		16,9		17,1		24,74		21,68		3,09		0,61		0,63		12,2		-12,2	
		14,73		24,7		27,13		29,46		25,9		3,06		0,97		1,23		15,9		-13,5
Зърно	5,48		4,45		4,03		8,9		5,44		11,94		12,77		26,4		9,93		20,92	
		8,53		7,6		8,51		6,45		5,37		8,85		11,26		18,04		9,33		9,51
Други услуги	12,42		5,75		3,49		5,6		12,33		10,38		12,21		10,43		9,08		-1,99	
		9,69		8,4		8,97		9,89		11,3		16,2		17,72		16,88		12,38		7,19
Други стоки	4,03		0,25		1,84		3,15		4,7		14,8		15,82		19,23		7,98		15,2	
		4,07		3,1		3,68		3,23		6,48		17,29		17,42		23,42		9,84		19,35
Строителни материали	5,56		5,92		14,8		5,9		7,63		3,5		3,45		4,51		6,41		-1,05	
		6,2		7,9		8,97		7,96		8,33		5,45		5,16		3,88		6,73		-2,32
Месо	1,12		2,85		1,34		3,04		6,06		9,39		9,05		6,43		4,91		5,31	
		2,91		3,4		3,68		3,23		2,96		4,36		6,2		4,15		3,86		1,24
СМР	4,79		3,4		1,37		2,21		5,77		8,24		8,93		2,44		4,64		-2,35	
		6,4		2,6		3,22		3,87		5,37		11,51		11,26		7,08		6,41		0,68

Други ХВП	3,59		2,11		2,01		4,3		5,33		3,12		2,75		8,49		3,96		4,9	
		3,68		4,5		2,99		3,44		2,78		2,33		2,86		3,06		3,21		-0,62
Рекламни услуги	3,14		3,04		4,25		4,6		7,46		2,6		2,24		0,75		3,51		-2,39	
		3,29		3,9		4,6		4,3		6,67		3,13		3,23		1,77		3,86		-1,52
Авто-мобили	6,56		2,21		2,76		5,23		1,23		1,29		0,94		1,05		2,66		-5,51	
		3,49		3,1		2,53		2,15		0,93		1		1,11		1,16		1,93		-2,33
Други метали	1,13		1,65		2,47		4,19		3,41		4,53		2,42		0,09		2,49		-1,04	
		1,36		1,8		1,38		1,29		1,48		0,6		0,56		0,27		1,09		-1,09
Арматурно желязо	0,44		0,1		2,17		6,63		3,16		1,31		3,01		2,13		2,37		1,69	
		0,78		0,8		0,92		1,94		1,67		1		1,26		1,23		1,2		0,45
Горива	4,13		0,03						2,04		2,69		4,31		4,07		2,16		-0,06	
		4,26		1					0,19		2,36		2,97		3,06		1,73		-1,2	
Захар	0,75		2,2		1,11		1,54		0,94		2,09		3,63		3,85		2,01		3,1	
		1,74		0,8		0,92		1,51		1,48		0,86		1,04		0,95		1,16		-0,79
Комунални услуги	1,59		1,96		1,22		5,37		4,76		0,54		0,04		0,01		1,94		-1,58	
		2,33		3,1		4,37		5,16		5,74		0,8		0,15		0,07		2,71		-2,26
Плодове и зеленчуци	2,5		1,43		1,19		1,52		1,31		1,63		1,6		1,06		1,53		-1,44	
		1,55		1,6		1,61		1,72		0,74		1,16		1,56		1,5		1,43		-0,05
Тютюневи изделия	8,7		1,07		Н		Н		Н		0,01		0		0		1,22		-8,7	
		4,84		1,3		Н		Н		Н		0,07		0		0		0,78		-4,84
Други търговски сделки	Н		Н		Н		Н		Н		7,66		1,05		0,71		1,18		-6,95	
		Н		Н		Н		Н		Н		9,51		2,71		1,36		1,7		-8,15

Кориандър	0,66		1,84		1,07		3,58		1,33		0,06		0,01		0		1,07		-0,66	
		0,78		0,8		2,07		1,94		0,74		0,07		0,04		0		0,8	-0,78	
Грозде	0,25		1,45		1,07		3,37		0,76		0,41		0,64		0,1		1,01		-0,15	
		0,78		1,6		1,38		1,51		1,11		0,3		0,41		0,41		0,94	-0,37	
Резервни части	5,12		0,03		0,33		0,49		Н		1,41		0,18		0,06		0,95		-5,06	
		1,36		1		1,38		1,08		Н		0,7		0,56		0,41		0,81	-0,95	
Мляко											2,02		2,76		2,8		0,95		0,78	
											0,73		1,3		1,43		0,43		0,7	
Дървесина	1,85		1,55		0,39		0,13		0,19		0,46		0,5		0,41		0,68		-1,44	
		2,33		3,4		2,53		1,72		0,19		1,13		0,78		0,48		1,57	-1,85	
Стоки за бита	2,49		0,25		0,16		0,67		0,36		0,73		0,41		0,09		0,65		-2,4	
		1,94		1,6		0,69		0,65		0,56		0,8		0,89		0,54		0,96	-1,4	
Облекло	0,55		0,09		1,17		1,17		0,53		0,43		0,78		0,13		0,61		-0,42	
		1,16		1,3		1,08		1,08		1,3		0,83		0,97		0,75		1,06	-0,41	
Машини, съоръжения	0,75		0,25		1,01		0,49		0,57		0,41		0,25		0,55		0,54		-0,2	
		1,36		1,6		2,07		1,72		2,04		0,4		0,41		0,61		1,28	-0,75	
Комисионни услуги	2,49		0,24		0,07		0,01		0,08		0,14		0,37		0,15		0,44		-2,34	
Мобилни телефони	Н	0,78	Н	1	Н	0,23	Н	0,22	Н	0,37	1,24	0,47	1,96	0,56	0,24	0,54	0,43	0,52	-1	-0,24
		Н		Н		Н		Н		Н		0,33		0,48		0,54		0,17	0,21	
Маркетингови услуги	1,07		1,5		0,04		0,01		0,19		0,05		0,18		0,06		0,39		-1,01	
		0,39		0,5		0,46		0,22		0,19		0,17		0,22		0,2		0,29	-0,19	

Захарни изделия	1,74		0,14		0		Н		Н		0,39		0,16		0		0,3		-1,74	
		0,58		0,3		Н		Н		Н		0,43		0,56		0,2		0,26		-0,38
Скрап	0,03		Н		1,92		0,19		0,23		Н		Н		Н		0,3		-0,03	
		0,39		Н		0,23		0,22		0,19		Н		Н		Н		0,13		-0,39
Хартия и печат	0,17		0,02		0,03		1,23		0,26		0,11		0,23		0,17		0,28		0	
		0,58		0,3		0,23		0,43		0,56		0,23		0,33		0,34		0,38		-0,24

Забележка: Относителните дялове са изчислени на база данните за стойностите и броя рискови лица, за онези от лицата, за които предметът на осъществените доставки е установен.

Източник: НАП, Tax Gap анализ

Фиг. 1. Тенденция в промените на продукцията на зърнени култури (милиони левове) и неплащане на ДДС (отн. дял в %) за 8-годишен период



Дискусия

Представените данни сочат, че над 17% от измамите с ДДС през последните три години от наблюдавания период са в сектора на търговията със зърно. Този дял непрекъснато расте, като през 2012 год. е достигнал 26.4%.

Общо зърното, месото, захарта и горивата формират една трета от всички доставки със случаи на измами с ДДС през периода 2010-2012 год., като делът им расте от 26% през 2010 год. до 41% през 2012 год.

Силно намаляват измамите със строително-монтажни услуги – от 13.3% до 3%. В същото време измамите с други храни са се увеличили от около 3% до 8.5%.

Така наблюдаваните тенденции в таблицата и резките промени в някои сектори са повлияни основно от развитието на определения пазарен сегмент, световната икономическа криза, направени законодателни промени и действията на "Национална агенция по приходите", ДАНС и икономическа полиция. Наблюдаваният спад при строително -монтажни работи (СМР) и СМР услуги се дължи основно на негативното влияние на икономическата криза върху пазара

на недвижими имоти и строителство. По време на разцвета си, в предкризисния период, строителният бранш беше известен с използването на "черна работна ръка" и неофициално заплащане на труда към фирмите, които го извършват. По този начин строителите избягваха плащането на ДДС, намалявайки стойността на продукта (имуществото), а от друга страна неправомерно приспадаха данъчен кредит, генериран от ДДС схеми, при продажбата на имуществото.

Строително-монтажните работи също така са често използвана услуга при неправомерното приспадане на ДДС. Често се среща фирмите от типа "липсващ търговец", които в своите непокрити (кухи) фактури да изписват като извършена услуга СМР.

Голяма част от едрите играчи на пазара, които бяха навлезли в бързоликвидния бранш – строителство, фалираха или се преориентираха в други сегменти. След пазара с недвижимо имущество, един от малкото доходносни и бързо ликвидни сектори остана производството и търговията с хранителни стоки и селскостопанска продукция. Този сегмент се отличава с рязко нарастване на ДДС

измамите, поради навлизането на нови играчи на пазара. Този процес породи неговото изкривяване, поради силната конкуренция и ползването на ДДС схеми за постигането на най-добра цена. Тенденцията се наблюдава при търговията с месо, млечни продукти, общо при търговията със стоки от първа необходимост.

Подобна тенденция се наблюдава и при зърнопроизводителите, които използват ДДС схемите, за да удостоверят произхода на продукцията си и неправомерно да намалят (прихванат), следващият им се данъчен кредит. Поради високия риск и наситеността в бранша, през 2013 год., в България беше въведено обратното начисляване на ДДС при търговията със зърно. Според този регламент задължението за внасянето на данъчния кредит и отговорността се носи от реалния търговец, купувача на стоката, а не от фирмата продавач, която на свой ред може да бъде от типа "липсващ търговец".

При тютюневите изделия се наблюдава минимално намаляване на консумацията, заедно с което и намаляване на продажбата на цигари без бандерол. Делът на ДДС измамите при продадените и внесени контрабандно тютюневи изделия, не може да бъде отчетен статистически, защото стоката де факто не съществува на българския пазар и се продава изцяло "на черно".

При голяма част от дадените пазарни сектори се наблюдава тенденция, при която по време на икономическия пик в страната в годините 2008 и част 2009 се вижда увеличаване на данъчните измами.

Изводи

Резултатите от нашето изследване показват, че ръстът и честотата на измамите с ДДС са отражение на икономическото състояние на страната, големината и развитието на определените пазарни сектори, законодателството на Р. България и работата на агенциите и службите, отговарящи за тяхното събиране.

ЛИТЕРАТУРА

- Закон за данък върху добавената стойност. (1993): ДВ, бр. 90.
- Правилник за прилагане на Закона за данък върху добавената стойност. (1994): ДВ, бр.17.
- Радонов, Д. (2002): Актуални проблеми ДДС. ИК "Нова звезда", София.
- Славков, Б. (2001): Данъчна система и данъчен контрол в Република България. Изд. Тракия-М.С. Център за изследване на демокрацията. (2010): Оценка на заплахите от организираната престъпност . Методологически проблеми и световен опит.
- Andreas Buehn and Friedrich Schneider (2007): Shadow Economies and Corruption All Over the World: Revised Estimates for 120 Countries. Economics: The Open-Access, Open-Assessment E-Journal, Vol. 1, 2007-9 (Version 2).
- European Commission. (2004): Report from the Commission to the Council and the European Parliament on the Use of Administrative Cooperation Arrangements in the Fight Against VAT Fraud. COM, 260 final).
- Michael Keen and Stephen Smith. (2007): VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can be Done?. International Monetary Fund.
- Susan Symons et.al. (2009): The World Bank/ International Finance Corporation: The impact of VAT compliance on business.
- Tait, A. (1988): Value Added Tax: International Practice and Problems. Chapters 2. Washington D.C.: IMF.