

АСПЕКТИ НА КОНТРОЛА ВЪРХУ ПОДПРАВЕНИТЕ ДОКУМЕНТИ В ДАНЪЧНИЯ ПРОЦЕС

Проф. д-р Емилиян Тананеев
Гл. ас. д-р Пепа Стойкова
Катедра „Контрол и анализ на стопанската дейност”,
СА „Д. А. Ценов” - Свищов

Резюме: В съвременността се прилага документирание за различни цели от обществения живот. Всички факти и обстоятелства, които са значими за данъчния процес, могат да се докажат въз основа на документ. Развитие на технологиите за комуникация води до изменение в начините за фиксиране, съхраняване, пренасяне и ползване на данни. Разнообразни са възможностите за манипулиране на информацията, съдържаща се в документите, които имат значение за облагане на данъчно задължените лица. Това налага контролът да бъде насочен както към същността и съдържанието на документите, така и към спецификите на подправените документи. За ограничаване на данъчните измами е необходимо да се изведат предпоставките и условията, които благоприятстват некоректното документирание. Органите по приходите имат задължение да установят конкретните размери на последиците от престъпно създаване, използване, скриване, повреждане или унищожаване на документи.

В статията се разглеждат възможностите за осъществяване на контрол върху подправените документи, като се установява: **същността на документа, съдържанието му и особеностите на подправените документи, участващи в данъчния процес.**

Ключови думи: виртуален данъчен контрол, симулативен контрол, лъжливо документирание, виртуална валута, подправени документи.

JEL: G 28, H39

ASPECTS OF THE FORGED DOCUMENTS IN THE TAX PROCESS

Prof. Emilian Tananeev, PhD
Head Assist. Prof. Pepa Stoykova, PhD
Tsenov Academy of Economics – Svishtov
Department of Control and Analysis of Economic Activities

Abstract: In modern times documentation applies for various purposes in public life. All the facts and circumstances relevant to the tax process can be proved on the basis of the document. Development of technologies of communication leads to a change in the way of fixing, storage, handling and use of data. Varied are the opportunities for manipulation of the information contained in the documents that are relevant for taxation of taxpayers. This requires the controls to be directed as to the nature and content of the documents and to the specifics of forged documents. To curb tax evasion it is appropriate to define the prerequisites and conditions that are conducive to improper documentation. Revenue authorities have a duty to identify the specific dimensions of the consequences of a criminal creation, use, concealment or destruction of documents.

The article discusses the possibilities for control of counterfeit documents as shall be established: the nature of the document, its contents and characteristics of forged documents involved in the tax process.

Keywords: virtual tax control, sham control, false documentation, virtual currency, false documents.

JEL: G 28, H39

Аспекти на контрола върху подправените документи в данъчния процес

Проф. д-р Емилиян Тананеев
Гл. ас. д-р Пепа Стойкова
Катедра „Контрол и анализ на стопанската дейност”,
СА „Д. А. Ценов” - Свищов

Актуалността на темата за контрола върху документите, съдържащи манипулирана информация е значима поради възможността чрез тях да се избегне плащането на данъчни задължения. Определянето на данъчните документи за автентични и верни изисква познаване на вариантите за подправеност. Контролните процедури са насочени към установяване на: същността на документа; съдържанието му; вида нарушение; начините за изпълнение на подправката; вида и размера на нанесените вреди/ щети; потребителя на подправения документ; отговорните лица; възможностите за превенция и др.

* * *

АСПЕКТИ НА КОНТРОЛА ВЪРХУ СЪЩНОСТТА НА ДОКУМЕНТА

Контролът върху документите, използвани в данъчния процес се основава на разбирането за тяхната същност. От времето на римското частно право е останало съдържанието на латинското понятие за документ „documentum“ – пример, образец, свидетелство, доказателство.¹ То е производно от глаголната форма „доceo“, която има широко приложение и според контекста означава „уча, обучавам, обяснявам“² или „осведомявам, известявам, обяснявам, доказвам“.³ Хронологичният преглед на възникването и развитието на документа показва, че няма еднозначност в многообразието от разбирания за същността и съдържанието на документа. В най-общ смисъл е прието, че документът е материална субстанция, която съдържа информация, предназначена за съхранение или предаване на сведения в друго време и пространство.

Документите, които участват в наказателния процес са изследвани от редица автори. В хронологичен порядък са изведени от Радостин Беленски позициите на Ив. Ненов, В. Бузов и Д. Димитров.⁴

Иван Ненов осъществява първото изследване на документа. Според него „документът е материализирано писмено волеизявление, което поражда определени правни последици“.⁵ Акцентът в определението е целенасочеността на вписаното волеизявление. От обхвата на понятието са изключени писмените волеизявления, които са материализирани, но не пораждат правни последици. Дали един документ ще породи правни последици или няма да ги предизвика е в зависимост от участието на вече създадения документ. Възниква въпросът: кога едно писмено волеизявление се превръща в документ – при създаване на документа или при ползването му. Съобразно изложеното становище, това е при възникване на правните последици от документа, което е стеснен обхват на тъл-

¹ Георгиева, Н. Латинско-български словообразователен речник. Хермес, П., 1998. с. 12 и с. 101.

² Георгиева, Н. Латинско-български словообразователен речник. Хермес, П., 1998. с. 12.

³ Радулов, П. Доказателствена сила на документа в гражданския процес. Университетско издателство „Св. Климент Охридски“, С., 1993. с. 10.

⁴ Вж. Беленски, Р. Разследване на документни престъпления. Сиела, С. 2005. с. 12.

⁵ Вж. Ненов, И. Наказателно право. Особена част. Свободен университет, С., 1959.

куването за същността на документа. Считаме, че той е правилен само когато се изследва документът в правната му същност на доказателство или доказателствено средство.

Вихрен Бузов разглежда документа като „конкретно изявление, материализирано писмено, имащо правно значение или отразяващо факти с правно значение“.⁶ Посочените елементи на съвкупното понятие за документа, също го разглежда от правен аспект и насочва към по-широко схващане на същността му, в сравнение с определението на Ненов. Включени са като документи и онези материализирани писмени изявления, които само отразяват факти с правно значение.

Димитър Димитров приема, че документът е „материален предмет, в който човешките мисли и деятелност са отразени с помощта на писмени знаци, такъв писмен акт, който е предназначен при създаването му за удостоверяване на факти и събития, имащи юридическо значение“.⁷ В посочената позиция има правното разбиране за веществения носител на информацията, както и ползването на писмени знаци. Не се съдържа информация относно трайността и сроковете на ползване на прикрепената върху материален предмет с писмени знаци информация. Тя е относително добре определена в регламентите категория, въпреки че няма единни разпоредения, които да се отнасят за цялостната документация, като система от документи. Съществуват законови разпоредби за трайността и сроковете на ползване само на някои видове документи. Такива са: счетоводните документи; събраните данни чрез ползване на специални разузнавателни средства; документите, съдържащи класифицирана информация; документите от данъчно-осигурителния контрол и др.

Параскев Радулов разглежда документа като „вещ, материален (телесен) предмет със свое самостоятелно съществуване. Материалът, от който е изградена вещта – документ, може да бъде най-различен – даже камък, дърво, платно, слюда, пластмаса. Заради това не може да се приемат за документи само книгата. Най-напред за изготвянето на документи, хората са употребявали восъчните плочки, глината, платовете (Китай), а по-сетне папирус, пергамент. Съвременната цивилизация употребява хартията като най-удобен, практичен и постоянен материал за писане и размножаване на документите.“⁸ Изявеното становище отразява развитието на разбирането за документа, съобразно трансформациите на изграждащата го субстанция.

Петко Венедиков определя документа като „материализирано доказателство на волеизявлението“.⁹ Посоченото разбиране за понятието е насочено към установяване авторството на документа, а въз основа на него и автентичността на волеизявлението, съдържащо се в документа.

Радостин Беленски систематизира понятиятата характеристика на документа като „материализирано мисловно съдържание, изразено с помощта на писмено езиковата форма“.¹⁰ Три акцента има в посоченото определение. Първият се отнася за необходимостта от материално-веществена субстанция, която

⁶ Вж. Бузов, В. Документни престъпления по Наказателния кодекс на Народна Република България. Наука и изкуство, С., 1959 г.

⁷ Вж. Димитров, Д. Подправка на документи. // сп. Социалистическо право, кн. 1., С., 1958 г.

⁸ Радулов, П. Доказателствена сила на документа в гражданския процес. Университетско издателство „Св. Климент Охридски“, С., 1993 г., с. 12.

⁹ Вж. Венедиков, П. Писмени доказателства и свидетелски показания в гражданския процес. Нова звезда, С., 2000 г., с. 19.

¹⁰ Беленски, Р. Разследване на документни престъпления. Сиела, С. 2005. с. 12.

да бъде носител на информацията. Вторият се отнася до мисловната дейност на създателя на документа, резултатът от която е отразен в него. Третият е ползването на писмена система за трайно отразяване на езиковата форма на изразяване.

Ружа Иванова извежда, че „върху каква вещ и с какви писмени знаци е материализирано изявлението, е от значение за вида, но не и за наличността на документа.“¹¹ Това определя, че документ има, дори и да не е върху хартиен носител или с буквени или числови символи.

Посочените становища се ползват за целите на правната доктрина и се основават на записването с писмени знаци. Те не отразяват разбирането за документ в други науки като история, архивистика, документознание и др. За целите им се приема по-широко тълкуване на думата документ, в сравнение с правното разбиране. В обхвата на категорията се включват „всички писмени или по друг начин осъществени записи на информация, предназначени за предаване в пространството и/или във времето.“¹²

В миналото „немалко немски автори са се придържали поначало към виждането, че думата *Urcunde* (документ), насочва да се разбира като документ всяка вещ, която доставя сведение за нещо. На това сравнително общо основание за документи са били считани не само граничните камъни или паметниците, но и къщата с фамилният герб на входната порта.“¹³ Това виждане е широкообхватно и функционално ориентирано.

През 1982 г. се приема в практиката на Върховния съд, че „предмет на документните престъпления е този документ, който представлява конкретно писмено изявление и съдържа факти или обстоятелства, или твърдения за съществуването на факти или обстоятелства, които имат правно значение.“¹⁴

Разпоредбите на Закона за специалните разузнавателни средства определят широка законова рамка за същността на документа. Според нея, „при прилагането на оперативните способности се извършва документиране чрез фотографирание, видеозаписване, звукозаписване и филмиране върху материални носители.“¹⁵ За документиране на дейността на контролираните лица и обекти служат различни технически средства: „електронни и механични съоръжения, както и вещества“.¹⁶

С решение на Европейския парламент се приема, че документът е *носител на всякаква информация, независимо дали е на хартиен носител, електронна форма, звукозапис, видеозапис или мултимедийен запис.*¹⁷

* * *

¹¹ Сталев, Ж., Мингова, А., Попова, В., Иванова, Р. Българско гражданско процесуално право. Осмо допълнено и преработено издание. Сиела, С., 2005. с. 283.

¹² Анчова, К., Барутчийски, С., Бурмова, М., Крайчева, Ж. и др. Речник на българската архивна терминология, със съответствия на руски, френски, английски и немски език. Варна, ВСУ "Черноризец Храбър", 2002. с. 33.

¹³ Радулов, П. Доказателствена сила на документа в гражданския процес. Университетско издателство „Св. Климент Охридски“, С., 1993. с. 10.

¹⁴ ПОСТАНОВЛЕНИЕ № 3 от 1982 г. на Пленума на ВС.

¹⁵ ЗАКОН за специалните разузнавателни средства, обн. ДВ, бр. 95 от 21 Октомври 1997 г., чл. 11.

¹⁶ Пак там, чл. 2, ал.2.

¹⁷ Вж. РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 1049/2001 на Европейския парламент и Съвета на Европа, чл. 3, буква „а“.

Анализът на посочените мнения и законови регламенти насочва към извода, че **няма еднозначно определение за същността и обхвата на документа**. Теоретичните и законови позиции за границите на изследваната категория са поляризирани и дори взаимно отричащи се. Очертават се два аспекта, които се различават по обхват:

- първият ограничава понятието за документа в рамките само на писмените документи;
- вторият не поставя ограничения, а насочва към функционалното предназначение: „документ е онова, върху което се оставя следа с цел да се предаде съобщение“, т.е. всичко, което носи информация.¹⁸

Първият аспект е защитен от правилата по доказване в административния, гражданския и наказателния процес. Те определят като документ само писмения документ, изразяващ се в материално-веществен носител на информация, която е трайно прикрепена с *писмени* знаци. В тази връзка са и съществуващите теоретични анализи, които са с правна насоченост. Намираме подобен подход за правилен, но само до колкото се отнася до правната доктрина. Той е с по-тесен обхват, който е ограничен, поради контекста на преобладаващата част от действащото законодателство.

Вторият аспект – на широкия обхват в разбирането за същността на документа се съдържа в някои български нормативни актове и в европейски регламенти. Легалистичното определяне на същността и съдържанието на документа е нееднозначно. Паралелно с посочените разпоредби са действащи и национални регламенти, които в допълнителните си разпоредби определят същността на документа в противоречие с посочените процесуални правила. Така например, за целите на защитената класифицирана информация, се определя, че тя може да се съдържа в документи и материали. За документ е определена „всяка записана информация, независимо от физическата ѝ форма или характеристика, включително следните носители на информация: ръчно или машинно написан материал, програми за обработка на данни, печати, карти, таблици, снимки, рисунки, оцветявания, гравюри, чертежи или части от тях, скици, чернови, работни бележки, индигов лист, мастилени ленти или възпроизвеждане чрез каквито и да е средства или процеси звук, глас, магнитни записи, видеозаписи, електронни записи, оптични записи в каквато и да е форма, портативни съоръжения или уреди за автоматизирана обработка на данни с постоянен или преносим носител на информация и други“.¹⁹

Като обобщение може да се изведе, че въпреки големият диапазон от становища за същността на документа (някои противоположни), не бива да се отрича правилността им. Всяко от тях има своето основание за съществуване и условия, при които само то е вярно и приложимо. Решението на съществуващото противоречие в регламентите за документите се съдържа в *специализирания подход* при определяне на качеството и доказателствената им сила. Практически, **данъчният контролен орган ще приложи разпоредбите, които са релевантни** при колизия между правните норми. В тези случаи се прилагат правните норми на международните договори, които са ратифицирани, обнародвани и влезли в сила за страната ни или разпоредбите на по-високия по степен нормативен акт. Необходимо е да се има предвид, че специализираният акт е с пре-

¹⁸ Биков, А. Криминалистика. Ключови понятия. Труд, С. 2011. с. 267.

¹⁹ ЗАКОН за защита на класифицираната информация, Обн. ДВ бр. 45 от 30 Април 2002 г., параграф 1, т. 11 от Допълнителните разпоредби.

димство пред общия, а новият се прилага вместо стария, дори и изрично да не го отменя, но да урежда същата правна материя.

* * *

АСПЕКТИ НА КОНТРОЛА ВЪРХУ СЪДЪРЖАНИЕТО НА ДОКУМЕНТА

В съвременното общество документите имат *съдържание*, което съответства на произхода, предназначението и функционалната им същност. От материалноправна и процесуалноправна гледна точка, документите имат различна възможност да бъдат годно доказателство в гражданското, наказателното и административното производство. За да стане един документ писмено доказателство е необходимо той да бъде проверен от първата инстанция на съответния процес.²⁰

Данъчният контрол върху съдържанието на документите, може да се обособи в няколко направления. Те са според наличните или липсващи данни за: фактите и обстоятелствата, които са свързани с данъчните правоотношения; волеизявлението на автора и съставителя; предмета на сделката, действието или повода, по който е създаден документа. Съобразно изискванията на Търговския закон „редовно водените търговски книги и записванията в тях могат да се приемат като доказателство между търговци за установяване на търговски сделки“.²¹

Съобразно изискванията на чл. 43 от АПК, данъчният контролен орган не може да откаже приемането на писмена декларация, в която има данни за установяване на факти и обстоятелства.²² Изключение от това правило има само в случаите, при които разпоредбите на специален закон изискват доказването да се извърши с точно определени средства и по конкретно определен начин. В данъчното контролно производство такива са случаите, за които има данни за престъпление. Тогава се прилагат разпоредбите на Наказателно-процесуалния кодекс. Писмена декларация се подава и когато специален закон предвижда доказване с официален документ, а на заинтересованото лице не му е издаден такъв в законно установения срок. Ако това е допустимо, с оглед вида документ, данъчният орган не може да откаже приемането на писмената декларация, в която с вписването се установяват факти и обстоятелства. За изнасяне на неверни факти в писмена декларация се носи наказателна отговорност по чл. 313 от Наказателния кодекс. Отговорността е за виновното лице, което се е подписало под декларираните неверни данни.

Органите на данъчен контрол имат задължението да мотивират актовете, които издават за констатациите си. В тях трябва да се съдържа обективно съществуващата информация. Чрез писменото мотивиране се осъществява възможността актовете да подлежат на последващ контрол. Фактите трябва да са изяснени пълно и точно, след което да бъдат вписани в документите по начин, който позволява да бъдат възприемани еднозначно и максимално реалистично.

* * *

²⁰ В тази връзка са и разсъжденията на Ил. БАЙЧЕВ и Петко Венедиков по повод приемането на декларациите като писмени доказателства. Вж. **Венедиков, П.** Писмени доказателства и свидетелски показания в гражданския и наказателния процес. Сиби. Сф, 1994 г., с. 55.

²¹ ТЪРГОВСКИ закон, обн. ДВ бр.48 от 18 юни 1991 г., чл. 55, ал. 1.

²² ТЪРГОВСКИ закон, обн. ДВ бр.48 от 18 юни 1991 г., чл. 43.

Друг аспект при данъчен контрол върху *съдържанието* на документа е изследване на *количеството информация и качеството на наличните данни*.

Количеството информация в един документ има значение за неговата комплексност. Документът трябва да съдържа необходимите и достатъчни данни за изпълнение на предназначението си. По отношение на количеството данни, документът е претърпял най-голяма промяна, която се е отразила и на неговата сложност. Сравнението на документа от времето, през което разпоредбите са се изсичали върху камък (Кодексът на Хамурапи от 1755 г. пр. н. е.)²³, със сега съществуващите документи, показва бързо развитие в нивото на техническите възможности за документирание. През 2009 г. „инженери от Държавния университет Южна Каролина създават чип, голям колкото човешки нокът, който побира един терабайт информация... Тяхната нано структурирана система може да съхрани до... 250 млн. страници текст“.²⁴ Посочените научни открития са предизвикани от търсене на възможности да се съхранява, обработка и предава голям обем информация.

Глобализацията и новите технологии предоставят възможности да се съхраняват едновременно много данни. Електронните документи стават по-сложни, с по-голям обхват и множество реквизити. Това затруднява контролирането им, защото увеличава времето за документална проверка и риска от грешки. Възможно решение е въвеждането на нова технология, наречена „силициева нанофотоника“.²⁵ Тя позволява масово производство на бъдещите квантови компютри. Специфичното при тях е обстоятелството, че „квантовите компютри могат взаимно да си проверяват точността на алгоритмите“.²⁶

В предходни периоди от време, основният проблем при облагането на лицата е бил липсата на информация за облагаемите обекти и дейности. Понастоящем, в основен проблем на данъчния процес и контрола върху него се превръща излишната информация. *Игнорирането на ирелевантната информация* придобива приоритетно значение за ефективността от извършваните данъчни проверки и ревизии. Предизвикателство пред данъчния контрол е създаването на методики за селектиране и филтриране на голям обем документирана информация. Необходимо е усвояване на умения за извличане, структуриране и преструктуриране на данни по определени критерии. Те трябва да позволяват взаимно потвърждение на вписаните факти и обстоятелства, определящи данъчния статус на задължените субекти.

* * *

В обобщение може да се направи извод, че контролът върху съдържанието на документите зависи от техническите възможности за осъществяването му. Те трябва да бъдат съответни на ползваните от данъкоплатците технологии за съхранение и пренасяне на информация. Това включва разработване и прилагане на подходящи софтуерни продукти, които да обслужват не само интересите на фиска, но и потребностите на данъкоплатците от своевременна обратна връзка. Контролът върху съдържанието на документите трябва да позволява бърза преценка на данните, съобразно: нормативни критерии (международни,

²³ Castleden, Rodney и др. История на света в дати (38 000 пр. Хр. – 2001 сл. Хр.). Атлантис, С. 2002 г., с. 21

²⁴ <http://computerworld.bg/>, последно актуален на 10.04.2013 г.

²⁵ Вж. <http://pcworld.bg/>, последно ползван на 03.09.2013 г.

²⁶ Вж. <http://megavselenia.com/>, последно ползван на 3 септември 2013 г.

национални, ведомствени), информация от свързани лица, сигнализиране за данни от некоректни данъчни субекти, сравнения с предходни данъчни нарушения и престъпления по видове, размери и др. На този етап е полезно поне хардуерното оборудване да бъде качествено, за да осигури надеждна работа на не винаги качествените компютърни програми.²⁷ Хардуерното и софтуерно ниво на техническите ресурси в Националната агенция за приходите са база за осъществяване на качествен данъчен контрол. Той се основава на коректното поддържане на данни за облагането на субектите. Съществуват данни за технически несъвършенства, които предизвикват грешки при изчисляване и регистриране на дължимите от данъкоплатците публични средства.²⁸ От страна на данъкоплатците, подобни несъвършенства водят до мотивиране на злоупотреба с информацията, която се ползва за данъчно контролни цели.

* * *

АСПЕКТИ НА КОНТРОЛА ВЪРХУ ПОДПРАВЕНИ ДОКУМЕНТИ, УЧАСТВАЩИ В ДАНЪЧНИЯ ПРОЦЕС

Установяването на подправени документи в данъчния контролен процес може да се изследва в два основни аспекта: фактори, които благоприятстват извършване на подправянето и контролни процедури за установяване на манипулирани документи.

Създаването и ползването на подправени документи, подлежащи на данъчен контрол, е обусловено от следните *фактори*:

1. Нормативна база. Изискванията, на които трябва да съответстват документите са различни, а това затруднява икономистите, осъществяващи данъчен контрол. Разнопосочните и често променящи се регламенти демотивират органите по приходите, което се отразява на ефективността от резултатите им. Установяването на документираните факти има съществено значение за решаване на спорни въпроси от данъчния контролен процес.

2. Голям брой и разновидности на документите. Многообразието от документи може да се систематизира по следните критерии: съдържанието на документа; произхода му; материалния носител на информацията; степента на обобщеност; обработката на документите; издателя; авторството; съответствието на документа с действителността; специфичните характеристики на издаващото лице; степента на завършеност; ролята на документа в съдебното производство; принадлежността към издателя на документа; периода на ползване; степента на типизация; степента на сложност на съдържащата се информация; срочността при създаване на документите; степента на задължителност, конфиденциалност и др.

3. Заменяне на хартиения документ с електронен, отговарящ на изискванията на Закона за електронния документ и електронния подпис. Това е иновация, която дава възможност за създаване, съхраняване и ползване на по-голям обем документи. Предизвиква ускоряване на документооборота и *утвърждаване на нови стандарти за контрол върху документите*. Създадените с оптически технологии документи могат да се обединят в система, която се контролира въз основа на характеристиките на електронните документи: *унификация*

²⁷ Вж. <http://paper.standartnews.com/bg/> - „Система за \$30 млн. прати нашите бирници да се учат от Зимбабве“. Сайтът е последно актуален на 10.09.2013 г.

²⁸ Вж. <http://www.sobstvenik.com/?p=2232>; „Заради грешки в данъчните съобщения за 2013 г., Столична община може да загуби 92 млн. лв.“ и <http://www.dnes.bg/sofia/> и др. Последно актуални на 10.04.2013 г.

на реквизитите; възможности за селектиране на данните; типизиране на видовете документи; варианти за обединяване във виртуални папки, библиотеки, системи за информация и др. Основен проблем на органите за данъчен контрол е лесно достъпната възможност да бъдат манипулирани данните, съдържащи се в електронните документи. Предпоставка за данъчни злоупотреби е възможността, чрез компютърни програми, да се отчитат частично постъпленията от продажби. В практиката са установени случаи, при които се издават касови бележки с различно незадължително съдържание, които са белег на двойно (не двустранно) счетоводно отчитане.

4. Съществуване на виртуални дейности, които не се документират (изцяло, частично или са с подменени данни). Освен промяната в същността и съдържанието на документа, възникват нови дейности, свързани с документиране във виртуална среда. Те подлежат на данъчен контрол, поради получаването на облагаеми доходи/ приходи. В редица случаи, за тях не се съставят документи, подлежащи на контрол от органите по приходите или временно съставените подправени документи се унищожават. Такива дейности, чрез които се отбягва данъчното облагане, могат да бъдат:

4.1. Електронна търговия. Съществуват регламенти, съобразно които се регистрират осъществените сделки.²⁹ Контролира се спазването на законовите изисквания за електронна търговия. Възможно е в качеството „търговец“ да бъдат лица, които са без регистрация по Търговския закон, Закона за кооперациите и др. Анонимността на търгуването във виртуална среда е подпомогнато от възможността за анонимност при създаване на фиктивен адресат. Липсата на коректни документи увеличава т. нар. „сива икономика“, респективно и неплащането на данъци.

4.2. Съществуване на виртуална валута, която служи за остойностяване на разменени услуги и стоки.³⁰ Тази практика е въз основа на клиринговите системи за плащане, чрез погасяване на насрещни вземания. Модифицирана като антикризисна дейност, тя е въведена в няколко аржентински града по време на кризата от 2001 г. Впоследствие, през 2009 г., в Гърция се въвежда т.нар. „локална или социална валута“, която е неофициална и се ползва от ограничен кръг лица. В гр. Патра се създава дружество („Оволос“), което регистрира на сайта си няколко хиляди потребители на разменни услуги и стоки, които се остойностяват чрез нововъведена виртуална валута, наречена „оволос“.³¹ Покъсно в гр. Волос се създава подобно движение, което извършва натурална размяна на дрехи и услуги, платими във виртуална валута.³² През 2012 г. в Атина съществува сайт, който е познат на хилядите си ползватели като „електронна банка от време“.³³ Организирането му включва информация за безплатна раз-

²⁹ Закон за електронната търговия, Обн. ДВ бр. 51 от 23 Юни 2006 г., чл. 4.

³⁰ За повече информация, вж: **Адамов, В.**, Димитрова, Т., Благоева, Н. Предизвикателства пред данъчната политика като фактор за икономическо развитие. // *Алманах научни изследвания*, СА, Свищов, 2012, бр. 16, с. 264-283; **Божинов, Б.** Електронните пари. Абагар, Велико Търново, 2000. с. 223; **Адамов, В.** и др. Теория на парите и кредита. Абагар, Велико Търново, 2009. с. 472; **Божинов, Б.** Електронните пари и данъчните измами. // *Икономика*, София, 2000, бр. 2, с. 1-3; **Върбанов, Р.** и др. Бизнес информатика. Велико Търново, Фабер, 2012, с. 500; **Филипов, В.** и др. Данъчно облагане и счетоводно приключване 2013. ИК Труд и право. София, 2013.

³¹ Вж. money.bg и http://news.ibox.bg/news/id_1504117176. Последно актуални на 10.09.2013 г.

³² Вж. <http://www.investor.bg/> Последно актуален на 10.09.2013 г.

³³ Вж. http://money.bg/comment/id_1749670346. Последно актуален на 10.09.2013 г.

мяна на услуги за определено количество време. Въпреки спецификите на прилагане в гръцките градове Патра, Волос и Атина, съществува еднакъв механизъм на *недокументиране на натурална размяна и плащане с виртуална валута*, вместо с евро за ежедневните търговски операции. Този начин за намаляване на въздействието на кризата в Гърция възпрепятства възможностите за данъчен контрол и *води до отбягване на плащането на данъци*.

Понастоящем намира приложение друга виртуална валута – *БитКойн (BitCoin)* – от англ. думи bit – единица информация и coin – монета).³⁴ Идеята за нея е разработена през 2008 г. от анонимен японски автор с псевдоним Сатоши Накамото, като математически кодиран еквивалент на парите. От следващата година до сега (2009 – 2013 г.) се ползва от потребителите на специализирани търговски сайтове и с него се извършват реални търговски операции в интернет. Биткойнът не подлежи на фалшификация и е непроследим, което възпрепятства възможностите за контрол.³⁵ Служи за *анонимна електронна търговия и избягване на данъчни задължения*, което е свързано с подправка на документи.

4.3. Краудфъндинг (краудфъндинг – руски ез., crowdfunding – англ. ез. от *crowd funding*, *crowd* – „гълпа, множество“, *funding* – „финансиране“) е алтернативен метод за финансиране.³⁶ При него се събират парични средства от много вложители за рекламирана идея, която искат да подкрепят. Проблем за органите по приходите е липсата на адекватни на законодателството документи. Информацията в сайтовете, рекламиращи идеи за финансиране показва, че инвеститорите рядко участват в разпределение на печалби от финансирането, а често получават различни малки награди чрез томбола. За данъчни цели представлява интерес документооборотът, въз основа на който се отчитат приходите и разходите на данъчно облагаемата дейност.

4.4. Организиране на виртуален офис.³⁷ В редица случаи виртуалният офис служи за извършване на сделки по анонимен начин, вкл. чрез посредник. Затруднението при установяване на данъчния субект се отразява на ефективността от процедурите по данъчен контрол.

4.5. Завеждане на виртуално деловодство. На данъчен контрол подлежат онези електронни документи, които имат значение за данъчно облагателния процес и могат да бъдат подправени.

4.6. Назначаване на виртуален домоуправител, снабдител, пласментен специалист и др. Всяка платена дейност води до изпълнение на данъчни задължения. Възможно е по посочения начин да се „заобикаля“ данъчно-осигурителното, счетоводното, трудовото и др. законодателство. На данъчен контрол подлежи установяването на документи за вида правоотношение (документиран с трудов или граждански договор) и дължимите данъчни и осигурителни вноски.

4.7. Виртуални обучения могат да се организират с цел улесняване на участниците. Понастоящем има подобни обучения най-вече за изучаване на чужди езици. Сумите се заплащат по безналичен начин, често чрез пощенски запис на лицето – обучител, което подлежи на данъчен контрол, относно деклариране и облагане.

³⁴ Вж. <http://news.expert.bg/n421089>, последно ползван на 5 октомври 2013 г.

³⁵ Вж. <http://www.coindesk.com/information/who-is-satoshi-nakamoto/>. Ползван на 5 октомври 2013 г.

³⁶ Вж. <http://inews.bg/>, последно ползван на 5 октомври 2013 г.

³⁷ Вж. **Мавродиева, И.** Виртуална реторика: от дневниците до социалните мрежи. УИ „Св. Кл. Охридски“, С., 2010 г., с. 79-204.

4.8. Виртуално лобирание и създаване на положителна репутация срещу заплащане. *Лобизмът* е обичайна практика в страните с развита демокрация за оказване на влияние при вземане на решения. Извършва се легално, обявява се за обществени и фискални цели. В нашата страна този модел на лобирание не е разпространен. Това не означава, че лобизъм няма. Съществуването му е по-често в сферата на сивата икономика. Аналогично, съществуват дейности за постигане на *положителна репутация*. Практика е да се плаща за писане на (анонимни) мнения в различни сайтове, електронни медии и др. В редица случаи, посочените дейности са предмет на (данъчно необлагаема) корупционна сделка. На данъчен контрол подлежи установяването на реално получените суми или придобити имуществва.

5. Плащането на данъчни и осигурителни задължения може да се избегне чрез **разносна каталожна търговия**. Характеризира се с покупко-продажби, осъществени от ограничен кръг лица, регистрирани във вътрешно фирмена система. Проблем за органите по приходите е възможността да се съставят временни документи, които съдържат обобщени данни. Възможно е разносната каталожна търговия да бъде съчетана с реклама в електронни сайтове и плащане чрез безналична форма, която не попада в обхвата на контролно въздействие.

Навлизането на нови виртуални дейности, увеличава дела на дигиталните записи. В много от случаите, масив от електронни данни не представлява съвкупност от електронни документи, тъй като не съответства на регламентираните изисквания на Закона за електронния документ и електронния подпис. Необходимо е множеството реални стопански (търговски) дейности, които се рекламират, договарят и заплащат във виртуална среда да имат съответен **виртуален данъчен контрол**. За неговото реализиране са потребни нови специфични регламенти, методология, технология и организация. *Виртуалният данъчен контрол* трябва да е насочен към *данните за облагаеми сделки и дейности, съдържащи се в информацията от виртуалната среда, т. нар. „облачни дейности“*.

За да се въведе виртуалният (облачният) данъчен контрол е необходимо **подходящо обучение на бъдещите контролни специалисти**. Бързото техническо развитие дава основание за очакване, че съществуващите компютърни игри, включващи т.нар. „виртуални светове“ (пресъздаващи ситуации от реалния живот), могат да се адаптират за иновативно обучение. Въз основа на компютърна изкуствена среда, може да се осъществява **обучение чрез симулативен контрол**. Подобно обучение мотивира прилагане на **ролеви игри, явни и латентни контролни процедури** за установяване на документи, които са подправени, укрити, антидатиранни, неистински по произход (с неавтентичен автор, кражба на самоличност, кражба на подпис, имитация/ маскировка на почерк и др.) или съдържащи неверни данни при лъжливо документирание.

Посочените фактори, благоприятстват извършването на документни нарушения и престъпления с цел отбягване плащането на данъчни и осигурителни задължения.

* * *

Контролните процедури за установяване на манипулирани документи могат да се систематизират в следните направления:

1. Органите по приходите контролират **вида на противоправното действие**, според който могат да установят:

а. Материална подправка на документ – когато им се представи документ, който не произхожда от лицето, което се приема за автор на волеизявлението. В този случай трябва да се установи дали е прикрит истинският автор на документа или се имитира конкретно друго лице.

б. Интелектуална подправка на документ – лъжливо документиране има, когато в съдържанието на документа са отразени неверни факти. Това са онези факти, които не съответстват на действителността. Посоченият начин за подправяне е често срещан в практиката на органите по приходите. Предпоставка е регламентираното подаване на декларации, в които се удостоверяват данни, имащи значение за вида и размера на дължимите налози.

2. Контролират се начините на изпълнение на подправката за:

а. Съставяне на неистински документ. Използва се когато за първи път се отразяват факти и обстоятелства, имащи значение за данъчния процес.

б. Преправяне съдържанието на съществуващ документ. Когато документът е истински по произход, но данните в него са манипулирани с цел занижаване на дължимите данъчни плащания.

3. Проверява се потребителят на подправения документ. Може да се установи, че:

а. Документът се ползва от **лицето, което извършва подправянето** на документа. Контролните процедури могат да включват и други способности на контрол, като инвентаризация, лабораторен анализ, фотоснимка и др.

б. Документът се ползва от **друго лице, което не е участвало в подправяне** на документа. Търсенето на отговорност е затруднено от допълнителните процедури за установяване лицето-извършител на подправката.

4. Контролира се дали има друго престъпление, което да е извършено във връзка или по повод подправката на документ. Възможно е да има инсценировка на подправяне с цел да се забави или осуети разследване за измама, подкуп, безстопанственост и др.

5. Установява се видът на подправения документ. Той може да бъде официален или частен; първичен или вторичен счетоводен документ, регистър и др.

6. На контрол подлежи цялостното съдържание на документа, с цел да се установи дали е подправен целият документ или част от него.

7. Вземат се мерки за установяване на първоначалния текст в оригиналния документ. Съпоставят се данни с цел постигане на логическата взаимовръзка, показваща причините за подправка в съответната част от текста в документа.

8. Установява се какви вреди са причинени и за чия сметка е получен резултат.

9. Проверява се има ли график за документооборота и дали е предвиден в него видът документ, върху който е извършена манипулация.

10. Контролират се сроковете за придвижване на документа от неговото създаване до установяване на подправеността.

11. Проверяват се контролни версии за техническите средства, чрез които е осъществена подправката. В редица случаи, това са предварително добре обмислени и подготвени престъпни деяния.

12. Контролира се наличието на аритметични и технически грешки, некоректно определяне на съвкупни величини и възможни неточности при пренасяне на данни.

13. Изяснява се кои са лицата, имащи право да издадат, ползват, предават, архивират и унищожават подправения документ. Когато съхранението на документа изисква специфични условия (като ведомостите за заплатите), се определя степента на спазването им.

14. Установяват се възможните лица, извършители на деянието – унищожаване, повреждане, скриване и др. Взема се сравнителен материал от други документи, които са писани от съответните лица.

15. Установяват се данни, които подпомагат следващи процедури по разследване и доказване на подправка върху документите. Събират се две групи данни за лицето – свързани с идентификацията и с деликтоспособността (възможността да носи отговорност за постъпките си) на извършителя.

16. Определя се дали лицето е под административната юрисдикция на нашата държава. То може да бъде български гражданин, бипатрид (лице с двойно гражданство) или апатрид (лице без гражданство).

17. Вписват се данни за служебното качество – може да е длъжностно лице или да е извършило престъплението при изпълнение на служебен дълг.

18. Проверява се има ли съставени документи от лица без възложени правомощия и служебна компетентност.

19. Посочва се възрастта на лицето и дали е вменяемо. Когато лицето има психически заболявания, те влияят на субективния елемент от деянието – вината.

20. Констатира се дали лицето има съучастници и предходни аналогични провинения.

21. Определят се специфичните знания и компетентности за извършване на деянието.

22. Изясняват се техническите възможности за реализиране на подправка на документ.

23. Документира се резултатът от контрола, който се вписва в протокол, съдържащ основните характеристики на деянието и обекта на манипулация.

24. На контрол от органите по приходите подлежат условията и предпоставките, въз основа на които е станала възможна реализацията на документалната подправка.

25. Изследват се възможностите за контролна превенция. Те могат да обхванат реда за достъп до документите; репрезентативни проверки; избягване на предварително подписване върху празен лист или върху недовършен документ; подписване на всяка страница от важни документи и унищожаване на празни места, които могат да бъдат допълнително манипулирани с добавен текст; контролиран достъп до технически средства за копиране на документи и др.

* * *

В заключение може да се обобщи, че съществуват много и разнообразни по същност и съдържание документи, които отразяват факти, процеси и дейности, подлежащи на данъчен контрол. Подправените документи са обект на данъчния контрол, въз основа на който се определя възможността за събиране на публичните вземания. При съмнение за престъпление срещу данъчната система, длъжностно присвояване, измама, подкуп, издаване на документ с невярно съдържание и др., се уведомяват писмено разследващите органи.

Органите по приходите обосновават документално констатациите за нарушения в данъчния процес. Това увеличава възможностите за търсене на отговорност от нарушителите и за реализиране на претендираните правни последици. Интензивността и разширяващите се възможности за комуникация в ре-

гионален, национален и глобален аспект се отразяват както на количеството и разнообразието от документи, така и на възможностите да се подправи съдържата се данъчна информация. Това налага актуализиране на методологията, организацията и технологията на данъчния контрол върху подправените документи с цел постигане на адекватна превенция.

ЛИТЕРАТУРА

1. **Аврамов, Йосиф.** Данъчен и митнически контрол. С., Паралакс, 2001.
2. **Адамов, В., Холст, Д., Захариев, А., Финансов анализ.** В. Търново, 2007.
3. **Адамов, В., Димитрова, Т., Благоева, Н.** Предизвикателства пред данъчната политика като фактор за икономическо развитие. // *Алманах научни изследвания*, СА, Свищов, 2012, бр. 16, с. 264-283.
4. **Адамов, В. и др.** Теория на парите и кредита. Абагар, Велико Търново, 2009. с. 472.
5. **Адамов, В., Лилова, Р., Ненков, В.** Техника на данъчното облагане. В. Търново, Абагар, 1996.
6. **Анчова, К., Барутчийски, С., Бурмова, М., Крайчева, Ж. и др.** Речник на българската архивна терминология. Варна, ВСУ "Ч. Храбър", 2002.
7. **Атанасов, Атанас.** Влиянието на финансовите злоупотреби върху състоянието на капиталовия пазар у нас и възможности за тяхното противодействие. // сп. Диалог, бр. 2, Свищов, АИ Ценов, 2008.
8. **Беленски, Радостин.** Разследване на документни престъпления. София, Сиела, 2005.
9. **Биков, Ангел.** Криминалистика. Ключови понятия. Труд, С. 2011, с. 267.
10. **Божинов, Божидар.** Електронните пари. Абагар, Велико Търново, 2000.
11. **Божинов, Божидар.** Електронните пари и данъчните измами. // *Икономика*, София, 2000, бр. 2.
12. **Бузов, Вихрен.** Документни престъпления по Наказателния кодекс на Народна Република България. Наука и изкуство, С., 1959.
13. **Върбанов, Р. и др.** Бизнес информатика. Велико Търново, Фабер, 2012.
14. **Венедиков, Петко.** Писмени доказателства и свидетелски показания в гражданския и наказателния процес. Сиби. Сф, 1994.
15. **Георгиева, Недялка.** Латинско-български словообразователен речник. Хермес, П., 1998.
16. **Гунева, Момяна.** Документните престъпления по българското наказателно право. Бряг, Бс., 2009.
17. **Дамянов, Д., Димитров, М., Меразчиев, В. и др.** Счетоводството в условията на европейската интеграция. Свищов, АИ Ценов, 2002.
18. **Димитров, Димитър.** Подправка на документи. // сп. Социалистическо право, кн. 1., С., 1958.
19. **Дочев, М., Дочев, Хр.** Съдебно-счетоводни експертизи. В. Търново, Фабер, 2012.
20. **Душанов, Иван.** Обща теория на счетоводството. С., Ромина, 2008.
21. **Мавродијева, И.** Виртуална реторика: от дневниците до социалните мрежи. УИ „Св. Кл. Охридски“, С., 2010, с. 79-204.
22. **Ненов, Иван.** Наказателно право. Особена част. Свободен университет, С., 1959.
23. **Радулов, Параскев.** Доказателствена сила на документа в гражданския процес. Университетско издателство „Св. Климент Охридски“, С., 1993.

24. **Сталев, Ж.**, Мингова, А., Попова, В., Иванова, Р. Българско гражданско порцесуално право. Осмо допълнено и преработено издание. Сиела, С., 2005.
25. **Филипов, В.** и др. Данъчно облагане и счетоводно приключване 2013. ИК Труд и право. София, 2013.
26. **Цанков, П.**, Коцева, Е. Основи на криминологията и криминалистиката. София, 2000.
27. **Castleden, Rodney** и др. История на света в дати (38 000 пр. Хр. – 2001 сл. Хр.). Атлантис, С. 2002, с. 21.
28. Закон за специалните разузнавателни средства // обн. ДВ, бр. 95 от 21 Октомври 1997.
29. Закон за електронната търговия // обн. ДВ бр. 51 от 23 Юни 2006, чл. 4.
30. Закон за защита на класифицираната информация // обн. ДВ бр. 45/ 2002.
31. Постановление № 3 от 1982 на Пленума на ВС.
32. Регламент (ЕО) № 1049/2001 на Европейския парламент и Съвета на Европа, чл. 3, буква „а“.
33. Търговски закон // обн. ДВ бр.48 от 18 юни 1991.
34. <http://www.coindesk.com/>, ползван на 5 октомври 2013.
35. <http://computerworld.bg/>, последно актуален на 10.04.2013.
36. <http://www.investor.bg/>, последно актуален на 10.09.2013.
37. <http://inews.bg/>, последно ползван на 5 октомври 2013.
38. <http://megavselena.com/>, последно ползван на 3 септември 2013.
39. <http://money.bg/comment/>, последно актуален на 10.09.2013.
40. <http://news.expert.bg/n421089>, последно ползван на 5 октомври 2013.
41. http://news.ibox.bg/news/id_1504117176, последно актуални на 10.09.2013.
42. <http://paper.standartnews.com/bg/>, последно актуален на 10.09.2013.
43. <http://pcworld.bg/>, последно ползван на 03.09.2013.
44. <http://www.sobstvenik.com/?p=2232>, последно актуални на 10.04.2013.