

ГЕРМАНСКОТО ДАНЪЧНО ПРАВО – СИСТЕМАТИКА, ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ И ЗНАЧЕНИЕ ЗА ДАНЪЧНИТЕ ПРЕСТЪПЛЕНИЯ

Иво Ивов Йочев, докторант
Софийски университет „Св. Климент Охридски“

GERMAN TAX LAW – SYSTEMATICS, INTERACTIONS, AND SIGNIFICANCE FOR TAX OFFENSES

Ivo Ivov Yochev, PhD Candidate
Sofia University „St. Kliment Ohridski“

Abstract: *This article examines the German tax system's constitutional and legislative structure, outlining key tax types—income, corporate, trade, VAT, inheritance, and ancillary taxes. It details their legal sources, taxable subjects, and rates, and analyzes how direct and indirect taxes interact. The text highlights the significance of these interactions for tax offenses under § 370 AO, illustrating how tax law complexities affect the prosecution of tax crimes in Germany.*

Key words: *German tax law, income tax, corporate tax, trade tax, tax offenses*

Германската данъчна система традиционно се възприема като една от най-сложните в Европа. Тази комплексност произтича не само от множеството различни данъчни видове, но и от конституционното разпределение на законодателни, приходни и административни компетентности между федерацията, провинциите и общините, както и от съществената европейска рамка при косвеното облагане.

Разбирането на отделните данъчни видове е задължителната материалноправна предпоставка за вярна квалификация и оценка на престъплението укриване на данъци по § 370 от германския Закон за данъците (нем: *Abgabenordnung*, съкратено: АО), тъй като именно особеностите на съответния данък определят фактическите и правни параметри на задълженията за деклариране, сътрудничество с данъчните власти и плащане на данъчните задължения.

Целта на настоящата статия е да представи структурирано мястото и ролята на основните данъчни видове в германското право и да очертае как тяхното взаимодействие се проявява в типични конфигурации на данъчни престъпления.

1. Систематика на данъчното право

1.1. Правни източници

Специалните правни източници на данъчното право се намират във финансовата уредба на Конституцията на ФРГ (нем: *Grundgesetz*, съкратено: GG), а именно чл. 105 и сл. от КФРГ, в официалните данъчни закони като гЗД, Законът за данък върху доходите (нем: *Einkommensteuergesetz*, съкратено: EStG), Законът за данък върху оборота (нем: *Umsatzsteuergesetz*, съкратено: UStG) и в законовите наредби като правилниците за прилагане на законите.

1.2. Терминът „данъци“

Терминът „данъци“ е дефиниран в § 3, ал. 1 от гЗД. Данъците са дефинирани като „парични плащания, които не представляват насрещна престация за конкретна услуга и се налагат от публичноправната общност с цел генериране на приходи на всички, които изпълняват условията, с които законът свързва задължението за плащане“. Генерирането на приходи също може да бъде само вторична цел. По този начин се отчита, че данъците могат да се използват в значителна степен за управление на икономиката и контрол на потребителското поведение в обществото.

1.3. Данъчна система

В Германия има повече от 40 вида данъци, които са свързани с различни видове поведение, събития или условия и генерират приходи за държавата. Повече от 80 % от приходите се генерират от четирите най-доходоносни данъка: ДДС, данък върху доходите, стопански данък и енергиен данък. В чл. 105 и 106 от КФРГ са определени видовете данъци. Данъчните източници, подлежащи на облагане, могат да бъдат категоризирани в три групи. С данъци се облагат 1. увеличението на доходите на лицата, 2. използването на доходи или активи и 3. притежаваните активи. В литературата продължават да се използват общоприетите типизации например според преки и косвени, правителствени и обществени, регулярни и нерегулярни. Възможно е също така законодателите да създадат нови данъци (вж. Решение № 2 BvL 6/13 на ФКСГ от 13.04.2017).

1.3.1. Увеличаване на доходите на дадено лице

Увеличението на доходите увеличава икономическия потенциал на данъкоплатеца. Увеличаването на икономическата производителност от своя страна се посочва като оправдание за данъчната тежест. В тази група данъци се включват данъкът върху доходите, корпоративният данък, търговският данък и допълнителните данъци, както и данъкът върху наследствата и даренията.

1.3.2. Данъци върху използването на доходи и активи

Данъците върху използването на доходи и активи са на данъци върху потреблението и данъци върху оборота. Те включват ДДС и енергиен данък, но също така и данък върху прехвърлянето на собственост, данък върху моторните превозни средства, застрахователен данък, данък върху тютюна, данък върху бирата и други.

1.3.3. Данъци върху имуществото

Единственият имуществен данък понастоящем с валидно действие е данъкът върху недвижимите имоти. Имущественият данък се начислява въз основа на оценка на имота. Общият данък върху имуществото се събираше до 1996 г. Той е бил в размер на 1 % за физическите лица и 0,6 % за юридическите лица. Основата за определяне на имуществения данък е била общата стойност на активите. Той е бил събиран като годишен данък.

Федералният конституционен съд обяви специфичната уредба на данъка върху имуществото за противоконституционна (вж. Решение № 2 BvL 37/91 на ФКСГ от 22.06.1995). Следва да се отбележи, че по принцип няма конституционни възражения срещу данъка върху имуществото като такъв. Мотивите на Конституционния съд бяха, че тази форма на данъчно облагане не позволява еднаква оценка на активите, които съставляват общото богатство. В отговор на това данъкът върху имуществото беше изцяло премахнат. Понастоящем повторното му въвеждане отново е предмет на много дебати, но правителството и политическото мнозинство го отричат [<https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Presse/Namensartikel/2022/2022-11-11-lindner-zur-vermoegensteuer.html>]. Последно посетен на 19.08.2024].

2. Видове данъци

Предмет на всяко отделно престъпление укриване на данъци е неизменно данъчно задължение. При обстоен анализ на данъчните престъпления е неизбежно да бъдат представени отделните видове данъци.

2.1. Данък върху доходите

Германският данък върху доходите е подоходен данък, който се налага върху доходите на физически лица. Този данък се изчислява на базата на общия доход на данъкоплатеца, като включва различни източници на доходи. Той е регламентиран в Законът за данък върху доходите.

2.1.1. Данъчен субект

С данък върху доходите се облагат всички доходи (получени както в, така извън ФРГ) на физически лица, които са местни лица в съответствие с § 8 от гЗД или имат обичайно местопребиване в Германия в съответствие с § 9 от гЗД. С него се облагат и местните доходи по смисъла на § 49 от гЗДД на лица, които нямат нито местоживеене, нито обичайно пребиваване в Германия, ако са ограничено задължени за облагане с данък върху доходите в смисъла на § 1, ал. 4 от гЗДД.

2.1.2. Данъчен обект

Обект на облагане са доходите на физическо лице. Като първа стъпка за определяне на дохода се диференцира спрямо вида приход. В тази връзка гЗДД посочва седем съответни вида приходи (§ 2, ал. 1 гЗДД), които са регламентирани в §13 до 22. Те са:

- приходи от земеделие и селско стопанство (§§ 13, 13a, 14, 14a от гЗДД)
- приходи от стопанска дейност (§§ 15, 15a, 15b, 16, 17 от гЗДД)
- приходи от самостоятелна дейност (§ 18 от гЗДД),
- приходи от трудова дейност (§§ 19, 19a от гЗДД),
- приходи от капиталови активи (§ 20 от гЗДД),
- приходи от отдаване под наем и аренда (§ 21 от гЗДД),
- „други приходи“ в смисъла на § 22 от гЗДД

Първите три вида доходи се наричат доходи от печалба, тъй като релевантният за данъчното облагане доход се изчислява чрез определяне на счетоводната печалба (§ 2, ал. 2, т. 1 от гЗДД). За другите видове приходи доходът се определя чрез излишък на приходите над разходите, свързани само с конкретния вид приходи (§ 2, ал. 2, т. 2 от гЗДД). Това е особено важно за приходите от капиталови активи (вж. § 2, ал. 5b от гЗДД).

2.1.3. Данъчна ставка

Данъчната ставка, използвана за облагаемия доход, е линейна и прогресивна (§ 32a от гЗДД). Законът прави разлика между основната ставка и „*splitting*“-ставка или ставката за разделяне, която се прилага за съпрузи и граждански партньори в смисъла на § 2, ал. 8 от гЗДД с обща данъчна оценка (§ 32a, ал. 5 и 6 от гЗДД). Прилагането на разделянето на съпрузите означава, че облагаемият доход на двамата съпрузи се сумира и след това се намалява наполовина. След това дължимият данък върху дохода се удвоява отново.

Разграничават се пет тарифни зони: На първо място, в обхвата на ставката се включва зона, в която стандартната данъчна ставка е нула. Основният необлагаем доход в размер на 12 096 евро има за цел да поддържа необлагаем с данък върху доходите жизнения минимум. Във втората данъчна зона облагаемият доход от 12 076 евро до 17 443 евро се облага със ставка от 14 %, която нараства прогресивно на линейна

основа до около 26 %. В третата тарифна зона облагаемият доход от 17 444 евро до 68 480 евро се облага с данъчна ставка от 26 %, която прогресивно нараства по линейна линия до 42 %. В четвъртата тарифна зона от 68 481 евро до 277 825 евро се прилага постоянна данъчна ставка от 42 %. В последната тарифна зона, от облагаемия доход от 277 826 евро, доходът надвишаващ тази сума се облага с максималната данъчна ставка от 45 %. Когато съпрузите са с обща данъчна оценка, основният необлагаем доход се взема предвид два пъти и следователно може да намали прогресията на данъчното облагане. Колкото по-голяма е разликата в доходите на съпрузите, толкова по-голямо е данъчното предимство от намаляването на прогресията. Данъчната ставка за капиталовите доходи (§ 32d от гЗДД) се различава от общоприложимата данъчна ставка съгласно § 32a от гЗДД. Данъчната ставка за доходи от капиталови активи е 25 % и има ефект на окончателно облагане. Тези доходи не се взимат предвид при изчисляването на общия доход и тарифната прогресия. Въпреки това, прилагането на индивидуалната прогресивна данъчна ставка и включването на доходите от капиталови активи в изчисляването на доходите в съответствие с § 2, ал. 3 до 5 от гЗДД е възможно при подаване на заявление. Това е изгодно от гледна точка на данъчното облагане, ако индивидуалната данъчна ставка е по-ниска от окончателната данъчна ставка в размер на 25 %.

2.1.4. Облагане на персонални дружества

Персоналните дружества по принцип не се облагат нито с подоходен, нито с корпоративен данък. Те се третират в съответствие с принципа за прозрачност (нем: *Transparenzprinzip*).

Индивидуалните съдружници в дружеството са данъчно задължените лица, на които се приписва доходът. Ако съдружниците са физически лица, доходът се отнася към един от седемте вида доходи (§ 2, ал. 1 от гЗДД) в зависимост от дейността на дружеството. Ако съдружниците са лица, които се облагат с корпоративен данък, доходът трябва да се включи в изчисляването на облагаемия доход на предприятията.

2.1.5. Период на облагане

Данъкът върху доходите е периодичен годишен данък – (§ 2, ал. 7 от гЗДД). Основата за това е календарната година – § 25, ал. 1 от гЗДД. Данъчно задълженото лице трябва да подаде годишна данъчна декларация – § 25, ал. 3 от гЗДД. Дължимият данък трябва да се плати наведнъж. За авансовите плащания на данъка върху доходите се прилагат изключения. Те възникват в началото на календарното тримесечие, през което трябва да се извършат авансовите плащания. Друго изключение се отнася до данъка върху заплатите. Това е специална форма на подоходен данък, с който се облагат възнагражденията на наетите на трудов договор лица. Той възниква в момента на изплащане на заплатите. По правило той се начислява ежемесечно. Окончателният данък върху капиталовите печалби възниква в момента, в който капиталовите печалби се натрупват в полза на кредитора.

2.2. Корпоративен подоходен данък

2.2.1. Същност на данъка, данъчен субект и данъчна ставка

Еквивалентът на данъка върху доходите по гЗДД за доходите на юридическите лица е корпоративният данък, който до голяма степен следва същите принципи. Германският ЗКПО препраща към разпоредбите на гЗДД (§ 8, ал. 1, изр. 1 от гЗКПО). Данъчни субекти са юридически лица като GmbH (нем: *Gesellschaft mit begrenzter Haftung*, функционален еквивалент на ООД по българския ТЗ) и AG (нем: *Aktiengesellschaft*, функционален на АД по българския ТЗ), съдружения, публично-правни институции и фондации. Корпоративните данъчни субекти не могат да бъдат

обект на данък върху доходите по гЗДД (§ 3 от гЗКПО). Отношенията между юридическото лице и съдружниците се характеризират с принципа на разделение в гЗКПО. Печалбите на корпорациите първоначално подлежат на облагане с корпоративен данък, а разпределенията (дивиденди, дял от печалбата) впоследствие водят до доход за съдружника. Данъчната ставка за корпоративния данък е стандартизирана – 15 %.

2.2.2. Доходи от дялово участие на данъчно задължено лице, подлежащи на облагане с корпоративен данък

За съдружниците, които се облагат като корпоративни данъкоплатци, освобождаването от данък в размер на 95 % съгласно § 8б от гЗКПО се прилага при дялово участие от над 10 % на общите дялове. С други думи: Ако юридическо лице в качеството си на съдружник в друго юридическо лице генерира например дивиденди, само 5% от дивидентите се облагат с данък. Това води до ефективна данъчна тежест при корпоративния данък от приблизително 0,70 %.

2.2.3. Модел на оптиране за персонални дружества

Както беше споменато по-горе, съгласно германското законодателство персоналните дружества не са отделно данъчно задължено лице. Въпреки това, съгласно § 1а, ал. 1, изр. 1 от гЗКПО, дружествата могат да подадат неотменимо заявление да бъдат облагани „като корпорация“. Това е известно като модел на оптиране към корпоративно облагане. Неоттеглимото заявление за облагане означава, че персоналното дружество вече се третира като корпорация за целите на подоходното облагане, а неговите съдружници се третират като нелично отговорни съдружници на корпорация.

2.2.4. Скрито разпределение на печалбата и скрити вноски

Облигационните отношения между акционерите и дружеството се признават за данъчни цели въз основа на „принципа на разделието“. Те водят до приходи или разходи за дейността, като например договори за наем (Съдружник отдава собствен имот под наем на юридическото лице; наемът представлява приход за съдружника и разход за юридическото лице), договори за покупка и др. Ако, от друга страна, разместванията на активи между дружеството и акционерите са причинени от отношения по дружествена линия (съдружникът купува даден актив от името дружеството, който използва лично, вместо да извърши разпределение на дивиденди), това се признава като присвояване на приходи. Такова прехвърляне на активи не трябва да влияе върху облагаемия доход на корпорацията. Поради тази причина трябва да се направи корекция. Това понятие се използва за корекция на данъка чрез института на скритото разпределение на печалбата (нем: *verdeckte Gewinnausschüttung*) или скритата вноска (нем: *verdeckte Einlage*). Това понятие не е дефинирано в закона. Все пак неговото съществуване и правни последици се предполагат в съответствие с § 8, ал. 3 от гЗКПО.

Под скрито разпределение на печалба се разбира намаление на активите или предотвратено увеличение на активите на дружество, което е причинено от дружествени взаимоотношения, засяга неговата печалба или загуба и не се основава на решение за разпределение на печалбата, което е в съответствие с разпоредбите на дружественото право. То не може да намалява счетоводните приходи на дружеството. За тази цел то се признава като доход от капиталови активи за съдружника, като преди това се облага с корпоративен данък.

Подобно на скритото разпределение на печалбата, съставът на скритата вноска не е определен от закона. В някои отношения то е обратното на скритото разпределение на печалбата и се отнася до действия, които увеличават облагаемата печалба на кор-

порацията. Пример: съдружникът продава актив на дружеството на една десета от пазарната цена; разликата между договорената и реалната пазарна цена се счита за скрита вноска.

2.3. Стопански данък

2.3.1. Същност на стопанския данък

Стопанският данък (нем: *Gewerbesteuer*) е данък, който се събира от общините. Той няма пряко съпоставим аналог в българското законодателство. Предприятията генерират разходи за общината, напр. за инфраструктура, при които те сами по себе си не участват. Чрез стопанския данък субектите биват непряко намесени в преките или косвените разходи на общините, които се дължат на предприятията.

2.3.2. Данъчен субект

Стопанският данък е свързан с дейността на предприятието. Данъчният субект е съответният собственик на предприятието. Със стопански данък се облагат само стопанските предприятия в тесен смисъл. От него са освободени земеделските и горските стопани и лицата, упражняващи свободни професии. Стопанските предприятия включват както търговските дейности на физически лица и персонални дружества в съответствие с § 15 от гЗДД, така и всички дейности на юридически лица. Следва да се отбележи, че лицата, упражняващи свободни професии, които извършват дейността си под формата на юридическо лице, също трябва да се третираат като такива в съответствие със Закона за стопанския данък (нем: *Gewerbesteuergesetz*, съкратено: *GewStG*).

Пример за това е данъчно-консултантската кантората под формата на GmbH. Професията на данъчния консултант, която е защитена и обединена от камари в съответствие със Закона за данъчните консултанти (нем: *Steuerberatungsgesetz*), е класифицирана като свободна професия в съответствие с § 18, ал. 1, т. 1, изр. 2 от гЗДД. Като такава тя по принцип е освободена от стопански данък. Данъчните консултанти могат да предлагат услугите си и като юридическо лице, например GmbH. Като юридическо лице GmbH подлежи на облагане със стопански данък (и корпоративен данък), въпреки че по своята същност тя предлага дейността на свободна професия.

2.3.3. Облагане

Данъчната основа за стопанския данък е стопанския приход. Основата на стопанския приход е печалбата на предприятието, определена в съответствие с разпоредбите на гЗДД или гЗКПО. Именно тази печалбата се нарича стопански приход (нем: *Gewerbeertrag*) – § 7 от гЗСД. Приходът се умножава със стандартизираната за цяла Германия ставка. В момента тя е 3,5 % в съответствие с § 11 от гЗСД.

След това получената сума се умножава с мултипликатора на общините. Всяка община избира своя мултипликатор въз основа на правото си на местно самоуправление – § 16, ал. 1 от Закона за стопанския данък. Мултипликаторът е най-малко 200 % в съответствие с § 16, ал. 4, изр. 2 от гЗСД. Получената сума представлява данъчната тежест на предприятието. Това означава, че стопанският данък възлиза на най-малко 7 % от стопанските приходи. Средният мултипликатор на общините в Германия е близо 400 %, което води до средна ставка на стопанския данък от 14,00 %. Средният мултипликатор на общините през 2022 г. е бил 403%. Най-високият среден данъчен мултипликатор е установен в общините на Хамбург (град-провинция). Там е бил близо 470% през същата година, [https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Steuern/_Grafik/_Interaktiv/steuereinnahmen-hebesaetze-gewerbesteuer-laender.html]. Въвеждането на минимален коефициент в

съответствие с § 16, ал. 4, изр. 2 от гЗСД е регламентирано през 2004 г., за да се предотвратят данъчните убежища за стопански данък. Водещ пример за това е компанията Unilever. Поради реструктурирането на концерна, той поддържал дъщерно дружество. То е регистрирано със седалище в хамбар в Нордфридрихскоог. Преди въвеждането на § 16, ал. 4, изр. 2 от гЗСД мултипликаторът на общината е бил точно 0 %. Стопански данък на практика не се дължал. [1] Ниският мултипликатор е положителен критерий за установяване на предприятието в общината. Той обаче е свързан с по-ниски доходи за общината. Високият мултипликатор, от друга страна, води до по-високи доходи за общината, но може да доведе и до преместване на предприятия с цел намаляване на данъчната тежест. Чрез определянето на мултипликатора общината разполага с политическа рамка за действие. В общи линии се прилагат същите стратегически съображения, както при определянето на стратегията за данъчните ставки от страна на държавата в контекста на международната данъчна конкуренция.

2.4. Данък върху добавената стойност

3.4.1. Същност на ДДС

ДДС (нем: *Umsatzsteuer*) е от групата на косвените данъци. Крайната тежест на ДДС се поема от крайния потребител. В случая с ДДС се облага не полученият доход, а използването на доходи или активи за лично потребление. Следователно размерът на ДДС оказва значително влияние върху поведението на потребителите. Той не зависи от личното финансово положение на потребителя.

2.4.2. ДДС в Европейския съюз

В рамките на Европейския съюз ДДС се регулира по единен начин въз основа на Директива 2006/112/ЕО относно системата на ДДС, която на 1 януари 2007 г. замени приложимата дотогава Шеста директива 77/388/ЕИО на за хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота. Данъчнозадължените лица могат да се позовават пряко на разпоредбите на директивата, ако националното законодателство не е в съответствие с нея, а разпоредбите на директивата са безусловни и достатъчно конкретни по отношение на съдържанието си. Освен това съществува европейски регламент за прилагане, който конкретизира директивата – Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 на Съвета от 15 март 2011 година за установяване на мерки за прилагане на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност. В съответствие с чл. 288, ал. 2 от ДФЕС той е пряко приложим във ФРГ и в това отношение допълва германския Закон за данъка върху добавената стойност (нем: *Umsatzsteuergesetz*, съкратено: UStG) и Правилника за прилагане на ЗДДС (нем: *Umsatzsteuerdurchführungsverordnung*, съкратено: UStDV).

Всички държави членки трябва да имат стандартна данъчна ставка от поне 15%; минималната намалената данъчна ставка е 5%. Стандартната данъчна ставка във ФРГ понастоящем е 19 %, а намалената данъчна ставка – 7 %.

2.5. Данък върху наследствата и даренията

2.5.1. Същност на данъка върху наследствата и даренията

Данъкът върху наследствата и даренията е уреден в Закона за данъка върху наследствата и даренията (нем: *Erbschafts- und Schenkungssteuer*, съкратено: ErbStG). С него се облагат безвъзмездното прехвърляне и придобиване на активи. Следователно за даренията между живи (*inter vivos*) се прилагат същите данъчни правила, както и за прехвърлянето на активи посредством наследяване в случай на смърт.

2.5.2. Данъчен субект

Потенциалните данъчни субекти, задължени да плащат данък върху наследствата и даренията, са регламентирани в § 20, ал. 1 и 2 от гЗДНД. В случай на придобиване на активи чрез наследяване бенефициентът по принцип е задължен да плати данък върху наследството. В случай на прехвърляния *inter vivos* отговорност носят и други лица, предимно (но не и единствено) дарителят - § 20, ал. 1 от гЗДНД като солидарен длъжник по смисъла на § 44 гЗД).

2.5.3. Данъчно облагане

Данъкът върху наследствата и даренията се начислява върху увеличението на активите на бенефициента. Облага се наследството (§ 3 от гЗДНД) или придобитото по дарение (§ 8 от гЗДНД), т.е. обогатяването на получателя. Друго данъчно събитие е облагането на активите на семейна фондация на интервали от 30 години – §15 от гЗДНД. В случая на данъчно облагане личните обстоятелства на бенефициента са от огромно значение при определянето на данъчната основа и данъчната ставка.

Размерът на данъка се определя от облагаемата стойност на придобитите активи и фактори, които зависят от степента на родство. Степента на родство определя данъчния клас. Данъчен клас I включва съпруга/съпругата и гражданския партньор (съгласно Закона за гражданското партньорство, нем: *Lebenspartnergesetz*), както и децата и техните низходящи. Данъчен клас II включва също така братя и сестри и техните низходящи от първа степен, доведени родители, родителите на съпруг или съпруга, както и разведен съпруг или партньор от прекратено гражданско партньорство. Всички останали лица се причисляват към данъчен клас III.

Бенефициентът има право на индивидуална необлагаема сума в съответствие с § 16 от гЗДНД, която варира от 20 000 евро за, например, приятели и познати до 400 000 евро за деца и 500 000 евро за съпрузи и партньори от гражданско партньорство. Необлагаемата сума може да се използва отново на всеки 10 години.

Данъчната ставка се определя в съответствие с § 19 и § 19a от гЗДНД. Данъчната ставка съгласно § 19 от гЗДНД е структурирана като диференцирана ставка. В допълнение към данъчната група, размерът на облагаемото придобиване също е определящ при определянето на конкретната данъчна ставка. Прогресивната данъчна ставка се увеличава от първоначалната данъчна ставка в данъчен клас I в размер на 7 %. В данъчен клас III има само два. В този данъчен клас първоначално се прилага начална данъчна ставка от 30 %, която достига максимална данъчна ставка от 50 % с увеличаване на размера на прехвърлените активи.

2.6. Анексни данъци

В допълнение към горепосочените видове данъци във ФРГ има още два данъка – църковен данък (нем: *Kirchensteuer*) и данък „солидарност“ (нем: *Solidaritätszuschlag*). Тези допълнителни данъци са налози, които се основават на размера на друг данък.

2.6.1. Данък „солидарност“

Данъкът „солидарност“, наричан разговорно „Solli“, е допълнителен данък към данъка върху доходите и корпоративния данък. Той се начислява като допълнителна сума върху начисления подоходен данък съгласно § 51a, ал. 1 от гЗДД и върху корпоративния данък съгласно § 31, ал. 1 от гЗКПО. Данъкът е в размер на 5,5 % от данъка върху доходите или корпоративния данък (§ 4 SolzG).

2.6.2. Църковен данък

Църковният данък е данък, който религиозните общности налагат на своите членове, за да финансират разходите на общността. Понастоящем ставката на църковния данък е 8 % от данъка върху доходите във федералните провинции Бавария и Баден-

Вюртемберг и 9 % в останалите федерални провинции. Той не се начислява върху корпоративния данък. Основата за определяне на църковния данък е наложеният данък върху доходите. Около 40 милиона души във ФРГ плащат църковен данък.[2]

3. Взаимодействие на данъците и съотношение към данъчното наказателно право

Поставянето на данъчните видове в техния конституционен и институционален контекст има пряко наказателноправно значение. При преки данъци като данъка върху доходите и корпоративния данък доказването на фактическите основания за облагане се преплита с търговското и счетоводното право, а при косвени данъци като данъка върху добавената стойност централно място заемат доказателствените връзки между доставки, фактуриране и реално движение на стоки или услуги. Тази диференциация не е чисто учебна: тя определя и типичните съставомерни действия по § 370 от гЗД – неверни или непълни данни, укриване на данъчнозначими факти и използване на неистински или преправени документи.

Особено показателно за функционалната логика на системата е, че отделните данъци рядко са изолирани един от друг. Манипулация в една данъчна сфера поражда отражения в други: подценяване на приходи влияе едновременно върху корпоративната база и върху търговския данък; фиктивни доставки за целите на ДДС често са съпроводени от несъответствия в приходното отчитане; занижени оценки при сделки с недвижими имоти се отразяват не само на данъка при прехвърляне, но и на последващи облагания. Тези връзки превръщат данъчните престъпления в многопластови фактически съвкупности.

По-долу най-важните състави и взаимодействия на видовете данъци са обяснени с помощта на фиктивни казуси. Въз основа на тях читателят ще може да разпознае и кое данъчно вземане или данъчна тежест може и, от гледна точка на извършителя на данъчно престъпление, трябва да бъде избегнато. С цел опростяване на примерите няма са включени данъчни облекчения или необлагаемия минимум, както и няма да бъде вземан предвид ДДС.

***Първи пример:** Едноличният търговец А управлява собствен малък магазин за велосипеди в центъра на Берлин. Той продава велосипеди, които купува от търговец на едро.*

Приходите на А трябва да се оценят като приходи от стопанска дейност в съответствие с § 15 от гЗДД. Платената от А покупна цена на велосипедите може да намали съответната печалба като оперативен разход. Изчислената печалба представлява стопански доход. Берлин има мултипликатор от 410 %; умножен по 3,5 %, води до данъчна тежест от 14,35 % за стопански данък. Печалбата от стопанската дейност се облага с данъчната ставка на данъка върху доходите на физическите лица на А. Това е до 45 % в съответствие с § 32а от гЗДД. В съответствие с § 35 от гЗДД платеният търговски данък с мултипликатор до 400 % се приспада от данъка върху доходите. Ако лицето А умишлено укрие стопанската си дейност от данъчните власти и същевременно изпълни всички елементи от фактическия състав на престъплението укриване на данъци, той ще е извършил престъплението както по отношение на стопанския данък, така и по отношение на данъка върху доходите на физически лица.

***Втори пример:** Адвокатът Б управлява самостоятелна адвокатска кантора в центъра на Берлин. Той предоставя правни консултации.*

Приходите на адвокат Б трябва да се признаят като доходи от самостоятелна дейност в съответствие с § 18, ал. 1, т. 1, изр. 2 от гЗДД. Той принадлежи към свободните професии. Лицата, упражняващи свободни професии, не подлежат на облагане със стопански данък. Техните доходи се облагат само с данък върху доходите. Ако лицето А умишлено укрие дейността си като адвокат от данъчните власти и същевременно изпълни всички елементи от фактическия състав на престъплението укриване на данъци, той ще е извършил престъплението само по отношение на данъка върху доходите на физически лица.

Трети пример: Предприемачът В предлага различни услуги, включително консултантски услуги за фирми. За да ограничи личната си отговорност, той основава дружество с ограничена отговорност GmbH със седалище в Берлин. Той е управител и единствен съдружник на дружеството.

Като управител В трябва да получава трудово възнаграждение, съответстващо на пазарните стандарти. То се облага с личната му ставка за данък върху доходите. В същото време заплатата на управителя представлява разход, признат в печалбата на дружеството. Печалбата на GmbH подлежи на облагане с корпоративен данък (15 %) и търговски данък (14,35 %, при мултипликатор от 410 %). Това води до обща данъчна тежест от 29,35 % на ниво дружество. Разпределението на печалбата от GmbH към съдружника В се признава като приход от капиталови активи. В съответствие с § 32d от гЗДД то подлежи на облагане с погасителен данък при източника в размер на 25% на ниво съдружник.

Ако лицето А умишлено укрие дейността на дружеството от данъчните власти и същевременно изпълни всички елементи от фактическия състав на престъплението укриване на данъци, той ще е извършил престъплението както по отношение на стопанския данък, така и по отношение на корпоративния данък на дружеството, представявано от него като управител. Допълнително той ще е укривал личното си данъчно задължение по гЗДД.

4. Заключение

В наказателноправен план тези примери изясняват защо § 370 от гЗД функционира като бланкетна норма: съдържанието на задълженията и настъпването на данъчна щета или неоснователно данъчно предимство се извличат от съответния материален данъчен закон. Следователно предметът на доказване се структурират около три ядра: фактическата истина относно данъчнозначимите обстоятелства, правната интерпретация на приложимите данъчни норми и проследимата финансова последица под формата на намаление на данък или придобито предимство. Тази тристепенна рамка оптимално кореспондира с германската федерална финансова конституция. Законодателните, приходните и административните компетентности изискват координирани разследващи действия, в които взаимодействат данъчната администрация и наказателноправните органи. Оттук следва и практическата необходимост експертизата по материалното данъчно право да върви ръка за ръка с наказателноправния анализ, особено когато престъпната схема „пресича“ няколко данъчни режима едновременно. В заключение, разбирането на германските данъчни видове не е само теоретична задача по систематика, а ключ към правилната оценка на фактическите и правните параметри на данъчните престъпления. Именно в зоните на контакт между отделните данъци възникват най-често сложни и доказателствено предизвикателни конфигурации, при които материалното данъчно право диктува рамката на наказателноправната субсумация.

БИБЛИОГРАФИЯ:

ЛИТЕРАТУРА НА ЛАТИНИЦА

1. **Weiss, H., Schmiederer, E.** Asoziale Marktwirtschaft: Insider aus Politik und Wirtschaft enthüllen, wie die Konzerne den Staat ausplündern. Köln, Kiepenheuer & Witsch, 2004.
2. **Hentze, T.** Kirchensteuer. Austrittswelle hinterlässt immer größere Spuren, IW-Kurzbericht, Nr. 26, Köln, Institut der deutschen Wirtschaft, 2023.

ИНТЕРНЕТ

1. https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Steuern/_Grafik/_Interaktiv/steuereinnahmen-hebesaetze-gewerbesteuer-laender.html.
2. <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Presse/Namensartikel/2022/2022-11-11-lindner-zur-vermoegensteuer.html>. Последно посетен на 19.08.2024