

**ДОБРОВОЛНО РАЗКРИВАНЕ НА ИНФОРМАЦИЯ
ЮПО § 371 ОТ ГЕРМАНСКИЯ ЗАКОН ЗА ДАНЪЦИТЕ – МОДЕЛ
ЗА ОСВОБОЖДАВАНЕ ОТ НАКАЗАТЕЛНА ОТГОВОРНОСТ
ПРИ ДАНЪЧНИ ПРЕСТЪПЛЕНИЯ**

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

**VOLUNTARY SELF-DISCLOSURE UNDER SECTION 371
OF THE GERMAN TAX CODE – A MODEL FOR EXEMPTION
FROM CRIMINAL LIABILITY IN TAX OFFENCES**

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

Abstract: *This text examines the voluntary self-disclosure mechanism (Selbstanzeige) under Section 371 of the German Tax Code as a model for exemption from criminal liability in tax offenses. It discusses the legal requirements, procedure, and practical implications for taxpayers, emphasizing the balance between punitive measures and incentives for voluntary compliance, and highlighting the significance of proper declaration and documentation to avoid prosecution for tax violations.*

Key words: *Voluntary self-disclosure, German tax code, tax offenses, exemption of criminal liability*

Настоящият текст е посветен на института *Selbstanzeige* (доброволно разкриване на информация) по § 371 от германския Закон за данъците (нем: *Abgabenordnung*, съкратено: АО) като особена форма на освобождаване от наказателна отговорност при данъчни престъпления.

За да се изгради балансирана и ефективна система за противодействие на данъчните престъпления, наред с репресивните механизми следва да се обмислят и целенасочени стимулиращи и поощряващи мерки, насочени към доброволното спазване на данъчното законодателство.

Подобни алтернативни стимули могат да мотивират данъкоплатците да изпълнят задължението си за вярно и пълно деклариране, дори и след като вече е било извършено данъчно нарушение или престъпление. Такъв алтернативен подход е именно моделът на *Selbstanzeige* (доброволно разкриване на информация), познат в немскоговорящите държави, а в англоезичните системи – като *Voluntary Self-Disclosure (VSD)*.

1. Коригиране на укрития данък в съответствие с § 371, ал. 1 от гЗД

1.1. Адресат на декларацията за РИ

РИ трябва да бъде декларирано пред „данъчният орган“. В този смисъл данъчен орган е всеки данъчен орган, посочен в § 6, ал. 2 от гЗД. По принцип не е задължително това да е данъчният орган, който отговаря за данъчното облагане по предмет и

място. Данъчен орган, който не е отговорен за данъчното облагане, също е подходящ адресат на разкриването, тъй като е длъжен да го препрати на органът, отговорен в конкретния случай, въз основа на принципа на административното съдействие в съответствие с § 111 от гЗД.[1] Своевременното постъпване при данъчния орган, т. е. входиране на декларацията, трябва да се осъществи, преди да настъпи отменящ приложимостта ефект в съответствие с хипотезите на § 371, ал. 2 от гЗД. Не е изяснено обаче кога разкриването се счита за постъпило: когато е получено от например от данъчната служба, която не е местно и предметно компетентна, или едва след като е препратено на данъчната служба, която е компетентна в конкретния случай. В практиката компетентният орган винаги се избира за адресат поради именно тази правна несигурност. Ако има несигурност и по отношение на компетентния орган, няколко декларации за РИ (с едно и също съдържание) могат да бъдат изпратени едновременно на няколко отделни органа.

1.2. Формални изисквания към декларацията

Германският данъчен кодекс не предвижда специален формуляр за декларацията. По-специално, не е необходимо разкриването да се подаде чрез официално предвиден формуляр, както е случая първоначалната или пропуснатата данъчна декларация в съответствие с § 150 от гЗД. Разкриването може да бъде направено в писмена или устна форма. Възможно е обаче РИ да се подаде и по електронна поща и чрез телефонно обаждане. [2]

За да се докаже, че РИ е подадено в срок, е препоръчително да се избере писмената. В интерес на лицето, което декларира, трябва да се обърне особено внимание на документирането на предаването на декларацията на данъчните органи и на получаването на декларацията от тяхна страна. Не е необходимо понятието разкриване на информация (*Selbstanzeige*) да бъде включено в декларацията.

Доброволното разкриване може да се подаде и под формата на годишна данъчна декларация (Решение № 5 StR 392/98 на ФВСГ от 13.10.1998). Това се счита за конклюдентно РИ. Това е от особено значение в контекста на укриването на ДДС. Като част от данъчната процедура се подават месечни (или тримесечни) авансови справки-декларации за ДДС в съответствие с § 18, ал. 1 и 2 от гЗДДС. Подаването на умишлено невярна авансова справка-декларация за данък по принцип вече осъществява състава на престъплението по § 370 от гЗД.

Годишната (обобщаваща) декларация за ДДС, която трябва да се подаде в съответствие с § 18, ал. 3 от гЗДДС, може да действа като РИ по отношение на авансовите справки-декларации и да освободи субекта от наказателно преследване по тяхно отношение. Същият резултат се постига и при подаване на годишна данъчна декларация по отношение на неверни данни за авансови плащания на данък върху доходите в съответствие с § 37, ал. 3 от гЗДД. [3]

1.3. Съдържание и обхват на декларацията

Несъмнено най-голямо значение при разкриването на информация имат неговото съдържание и обхват. Тук пътищата се разделят между ефективно освобождаването от наказателна отговорност по реда на РИ и най-високата степен на самопризнание от общо естествено, което да се счита за смекчаващо вината обстоятелство, както показва и решението по делото „Ноепеф”. Следва бъдат разгледани съдържанието на декларацията и обхватът на коригирането на информацията по отношение на вида на данъка и данъчния период.

1.3.1. Коригиране

След промените, въведени със Закона за борба с незаконните пари от 2011 г., за разкриване по § 370, ал. 1 от гЗД вече се изисква „житейска изповед“ (на нем: *Lebensbeichte*; Понятието е въведено от държавния секретар Хартмут Кошик).[4] Съдържанието на РИ трябва да отговаря на изискванията, които се поставят пред субекта при надлежното изпълнение на задълженията му за деклариране на данъци и информация. Подателят трябва да даде възможност на данъчния орган да начисли данъка на данъкоплатеца така, сякаш той е подал надлежно данъчната декларация на първо място, като коригира информацията си. Тя трябва да представлява толкова ясно и изчерпателно представяне на обстоятелствата, че данъчният орган да е в състояние да изчисли и определи данъка с наличната информация без сложни и продължителни собствени разследвания и независимо от всякакво допълнително съдействие от страна на подателя (Решение № 1 StR 370/58 на ФВСГ от 11.11.1958).

Работата на данъчната служба обаче не може и не трябва да бъде заменена изцяло от разкриването. Ефективността на РИ не се нарушава например, ако числовото изчисление на данъка все още изисква известно разяснение от страна на данъчната служба. Така например отговорният служител може да се свърже с подателя или с представляващия го данъчен консултант, за да изясни дадени детайли от декларацията.

В рамките на тези разяснения обаче не може да бъдат разкрити нови обстоятелства от значение за данъчното облагане, които не са се съдържали в първоначалната декларация за РИ. [3]

Коригирането на предоставената информация трябва да се отнася до обстоятелства, релевантни за данъчното облагане. Преценката на обстоятелствата съгласно данъчното право е предоставена на данъчния орган. Различната правна оценка на вярно оповестените обстоятелства от страна на подателя е не влияе на ефективността на РИ (Решение № 10 KLS 137/88 на Провинциалния съд в Щутгарт от 21.08.1989). Ако обаче подателят има различно правно мнение, то трябва да бъде строго разграничено от обективните обстоятелства, за да не се стигне до тяхното изопачаване чрез правно тълкуване. Данъчната служба все още трябва да е в състояние сама да субсумира обстоятелствата под административното тълкуване на данъчните закони и разпоредби.

1.3.2. Вид данък

Разкриването трябва да се отнася до вид данък (нем: *Steuerart*). Понятието „вид данък“ не е дефинирано в закона. Въпросът е как точно трябва да се тълкува. Вероятно е то да се основава на съответния данъчен закон. Следователно данъци, уредени в собствен закон, безспорно представляват вид данък, като например данък върху доходите, ДДС, корпоративен данък и стопански данък.

Тълкуването обаче става трудно, ако субектът е укривил не само собствените си данъци, но и участва в данъчно престъпление на друго лице. По същия начин са възможни и казуси, при които настият на трудов договор управител на GmbH, в която участват няколко съдружници, е извършил няколко данъчни укривания в полза на тези трети лица. Тъй като видът на данъка не трябва да се разглежда само абстрактно, а неизбежно и във връзка с данъчно задълженото лице, изглежда правилно видът на данъка да се свързва само със съответното данъчно задължено лице.

С други думи, когато става въпрос за укриването на данък върху доходите, въпросният нает управител е длъжен да декларира само своите укривани доходи, като например от трудовото взаимоотношение с дружеството. Въпреки че е участвал като съизвършител в укриването на доход от капиталови активи, същият подлежащи на

данък върху доходите по гЗДД, а именно дивидентите на съдружниците, те не попадат под обхвата на елементът от състава „вид данък”.

Не е ясно също така как да се категоризират случаите, които се отнасят до различни форми на събиране на данъци при едно и също лице (напр. данък върху заплатите). В този контекст правилно се предлага текстът на закона да се тълкува рестриктивно и тези форми на събиране на данъци да се тълкуват като отделни видове данъци по смисъла на § 371, ал. 1 от гЗД. В такъв случай данъкът върху заплатите и данъкът върху капиталовите печалби биха представлявали поотделно различен вид данък в сравнение с данъка върху доходите както на декларатора, така и на действителния данъчен длъжник. В практика обаче току що изложеното рестриктивно тълкуване не е подкрепено.

Несигурността, дължаща се на липсата на решение на Върховния съд, се компенсира в консултантската практика чрез възможно най-широко тълкуване на понятието „вид данък”. При него всички форми на събиране попадат по понятието на един и същи „вид данък”.

1.3.3. Период на разкриване

От времева гледна точка задължението за разкриване на информация по § 371, ал. 1, изр. 2 от гЗД се разпростира върху всички данъчни престъпления от даден вид, които не са погасени по давност, но най-малко върху всички данъчни престъпления от даден вид през последните десет календарни години. Тук трябва да се направи препратка към удължения давностен срок по § 376 от гЗД в случаите на особено тежко укриване на данъци по § 370, ал. 3, изр. 2, т. 1 до т. 6 от гЗД. Давностният срок е 15 години.

Тъй като препратката не е към години, а към календарни години, следва да се имат предвид пълните календарни години, предхождащи подаденото РИ, т.е. от 1 януари до 31 декември. Следователно десетгодишният срок съществува независимо от давностния срок за наказателно преследване, което има особено въздействие в случаите на обикновено укриване на данъци по основния състав. Там давностният срок е 5 години в съответствие с § 78, ал. 3, т. 4 от гНК.

1.3.4. Изчерпателност

Неизчерпателното или непълно РИ се нарича частично разкриване и не води до освобождава от наказателно отговорност. Не е от значение дали разкриването е умишлено или неумишлено непълно. То винаги трябва да се проверява изключително внимателно за пълнота. Разкриването е непълно, ако не отговаря на вече анализирани по-горе критерии, например ако не съдържа всички данъчни нарушения, извършени през последните десет години, или не всички нарушения, свързани с един и същ вид данък.

Непълното разкриване не може да бъде компенсирано с последващо деклариране. Последващото деклариране след подадено преди това непълно деклариране неминуемо води до разкриване на данъчното укриване и по този начин до неприложимост на възможността (§ 371, ал. 2, изр. 1, т. 2 от гЗД) за получаване на имунитет срещу наказателно преследване. [5]

Незначителни грешки в оценката, която е необходима, например поради липсващи документи или записи, по принцип не следва да навредят на ефективността на оповестяването. Такива незначителни отклонения са количествено определени от Федералния съд на Германия с около 5 % като горна граница на разликата между действително укрития данък и декларирания укрит данък в първоначалното непълно РИ, вж. Решение № 1 StR 631/10 на ФВСГ от 25.07.2011.

1.3.5. Степенувано РИ

Трябва да се прави разлика между частичното разкриване и така нареченото поетапно или степенувано разкриване. [6] Докато при частичното РИ от самото начало се коригират само една или повече части от неправилно декларираните данъчни основи, при поетапното оповестяване в първия му етап се посочват всички обстоятелства, които ще бъдат коригирани. На по-късен етап се правят само необходимите уточнения. Резонът е следният: дори и подателят на да се откаже впоследствие от коригирането на информацията на втория етап от РИ, данъчните власти имат вече достатъчно информация относно извършените престъпления от първия етап на деклариране и са в състояние да започнат самостоятелно разследване.

Практическата необходимост от степенуваното РИ е очевидна, тъй като не винаги е възможно да се получат точните данни, необходими за коригиране на укриване на данък, без продължително и времеемко проучване. Най-често на първия етап се споделя за данъчно релевантната дейност и грубия оборот или други икономически показатели, а на вторият се добавят и конкретните цифри, релевантни за данъчното облагане. Това не е упоменато в закона, но е било използвано и „толерирано“ дълго време. Данъчните органи редовно предоставяха желаните срокове и в огромното мнозинство от случаите не предприемаха никакви мерки, които биха могли да доведат до отмяна на приложимостта след получаването на първата частична декларация в обозримо бъдеще. [7]

Новата съдебна практика на Федералния съд относно РИ изрично отхвърля поетапното разкриване на информация (Решение № 1 StR 577/09 на ФВСГ от 20.05.2010). Цялата необходима (числова) информация трябва да бъде предоставена още на първия „етап“ на разкриване. Според Федералния съд това не е първият етап от РИ, а окончателно РИ. Следователно предпоставка за оповестяване е „числовата спецификация“, като единствено необходимите за разкриването доказателствени документи могат да бъдат предоставени и на по-късен етап. [8]

1.4. Субект на подателство на РИ и координирано подаване

Съгласно § 371 ал. 1 от гЗД се освобождава от наказателна отговорност *този, който извърши* разкриване. В тази връзка разкриването има лично действие само за съответното лице, което го е извършило.

1.4.1. Извършител на престъплението

Възможността за разкриване е достъпна за всеки, който е участвал в престъплението, свързано с укриване на данъци, попадащо в обхвата на § 370 от гЗД. Без съмнение попадат в обхвата на регламента извършителите на престъплението.

Законът обаче не предвижда, че разкриването трябва да се извърши лично или собственоръчно. Поради това е разрешено и подаването на декларация за РИ от представител, като например адвокат, данъчен консултант или друг. Указанието трябва да е дадено преди подаването на РИ (Решение № 3 StR 398/52 на ФВСГ от 13.11.1952). Не е необходимо обаче представителят да представи писмено пълномощно. [9] Решаващият фактор е действителното съществуване на правоотношение, т.е. нареждане, между субекта на декларация (възложител) и неговия представител. РИ в смисъла на § 371, ал. 1 от гЗД не може да бъде подадено ефективно от представител без упълномощение и въз основа на гражданскоправния институт на водене чужда работа без възлагане и пълномощие (нем: *Geschäftsführung ohne Auftrag*).

1.4.2. Друг участник в престъплението

Освен самостоятелния извършител, другите участници в престъплението като подбудителят и помагача на подлежащото на разкриване укриване на данъци също

могат ефективно да подадат РИ (Решение № 5 StR 489/02 на ФВСГ от 18.06.2003). В този контекст също така е без значение доколко самият извършител е данъчно задължено лице или е солидарно отговорен за намаления данък съгласно § 71 от гЗД поради участието си в престъплението, тъй като това има значение само за задължението за заплащане на укрития данък по § 371, ал. 3 от гЗД (Решение № 3 StR 302/53 на ФВСГ от 03.06.1954).

1.4.3. Множество субекти и координирано подаване на декларация за РИ

Възможността всеки участник в данъчното престъпление да подаде РИ-декларация, обаче трябва да бъде разгледана по-внимателно по отношение на отменящият приложимостта ефект на хипотезата по § 371, ал. 2, изр. 1, т. 2 от гЗД. В декларацията всеки участник трябва да разкрие изцяло фактите, свързани с укриването на данъци. Тези факти неизбежно разкриват и статута на другите лица като съучастници. Следователно, от гледна точка на данъчните органи престъплението се счита за открито. В резултат на това се прилага отменящата приложимостта хипотеза на § 371, ал. 2, изр. 1, т. 2 от гЗД. То гласи, че деклараторът не се освобождава от наказание, ако едно от данъчните нарушения, част от РИ, вече е било открито изцяло или частично към момента на подаването на декларация и деклараторът е знаел това или е трябвало да го очаква при разумна преценка на обстоятелствата.

Това не се отнася за първия докладващ участник, тъй като той е подал декларацията си преди настъпването на отменящият приложимостта ефект. За останалите участници обаче § 371 от гЗД е отменена приложимостта поради откриването на престъплението. Поради принципа на законност и изискването за пълнота на разследването може да се очаква също така, че веднага след разкриване от страна първия участник ще бъдат предприети следствени действия срещу останалите.

Тази конфликтна ситуация между съучастниците може да бъде разрешена чрез координирано подаване на декларация на РИ. В този случай страните, които подават декларации, се договарят да подадат своите декларации едновременно и така по координиран начин.

2. Отменящи приложимостта хипотези

Възможността лицето, извършило престъплението, да „купи“ свободата си от наказателно преследване чрез разкриване не се предоставя безпрекословно. В § 371, ал. 2 от гЗД са регламентирани редица изчерпателно изброени хипотези, които блокират правните последици от разкриването. Тези случаи следва да бъдат разгледани.

2.1. Обявяването на данъчна ревизия

Съгласно § 371, ал. 2, изр. 1, т. 1, буква „а“ от гЗД приложимостта на РИ се отменя, ако лицето, участващо в престъплението, неговият представител, бенефициентът по смисъла на § 370, ал. 1 или неговият представител са били уведомени за заповедта за ревизия в съответствие с § 196 от гЗД. § 196 от гЗД се намира в четвърта глава, първи дял на закона.

Уведомлението за ревизия дава ясно да се разбере на данъчния субект, че сега му предстои интензивна и обстойна проверка. На този фон разкриването, освобождаващо от наказание, вече не е самостоятелно решение за връщане към данъчната честност, което да трябва да бъде хонорирано.

Целта на тази хипотеза, който първоначално беше въведен със закона за изменение от 2015 г. и който измества отменящия приложимостта ефект сравнително напред във времето, е да се избегнат стратегии за избягване на данъци. Субектът не трябва да е способен да калкулира риска от разкриване и да действа тактически на тази

основа.[10] Следователно периодът между обявяването на заповедта за ревизия и началото на ревизията не следва да бъде на разположение на субекта за коригиране на невярна информация и подаване на РИ. Нещо повече, вероятността данъчните служители да открият сами улики или доказателства за извършено данъчно престъпление, е значително по-голяма поради предстоящата ревизия.

Отменящият приложимостта ефект влиза в сила незабавно след уведомяването за заповедта за ревизия. Дори ако заповедта за ревизия е връчена само на един от участниците в престъплението или на техен представител, отменящият приложимостта ефект се прилага върху всички участници.

Отменящ приложимостта ефект е ограничен до предметния и времеви обхват на обявената ревизия. Следователно отменящ приложимостта ефект се прилага само за видовете данъци, които ще бъдат ревизирани, както и периодите на ревизията, посочени в заповедта. След края на ревизията ефекта на хипотезата отпада и РИ отново може да бъде подадено ефективно.

2.2. Обявяване образуването на наказателно производство или производство за налагане на глоба

Съгласно хипотезата по § 371, ал. 2, изр. 1, т. 1, б. „б“ гЗД приложимостта на ДРЗ се отменя, ако лицето, участващо в престъплението, или неговият представител са били уведомени за образуването на наказателно производство или производство за налагане на глоба в случай на данъчно престъпление, което не е погасено по давност. Следва да се отбележи, че само съобщението за образуване на наказателно производство или производство за налагане на глоба блокира действието на последващо разкриване, а не самото образуване на производството. Следователно ефективното ДРЗ по принцип е все още възможно, дори когато данъчната служба или прокуратурата разполагат с документи и доказателства, които обосновават подозрение за данъчно нарушение, но все още не са започнали и обявили производство срещу заподозрения или когато е започнало разследване, но то не е обявено на въпросното лице.

Обхватът на материалния отменящ приложимостта ефект се определя от съдържанието на уведомлението за (административно-) наказателно разследване и видовете данъци и данъчни периоди, посочени в него. Ако например заподозреният е разследван за укриване на данък върху доходите съгласно гЗДД, все още е възможно той да направи разкриване за укрит ДДС или корпоративен данък, с който се облага дружество, за което той е отговорен.

ДРЗ е приложимо отново, ако производството по разследването е прекратено в съответствие с § 170, ал. 2 от гНК (прекръпяване поради липса на доказателства) или § 153 от гНК и § 398 от гЗД ((прекръпяване поради маловажност).

2.3. Появата на държавен служител

Трите хипотези по § 371, ал. 2, изр. 1, т. 1, букви „с“ до „е“ от гЗД уреждат отменящия приложимостта ефект на появата на длъжностно лице. Буква „с“ урежда явяването на длъжностно лице на данъчен орган за извършване на данъчна проверка. Буква „d“ урежда явяването на длъжностно лице на държавен орган за разследване на данъчни престъпления или данъчни нарушения. Буква „е“ урежда явяването на длъжностно лице на данъчен орган при данъчна съкратена проверка (нем: *Nachschau*).

Счита се, че длъжностното лице се е явило, щом действително влезе на мястото на проверката, например в дома или в търговския обект на данъчния субект, с намерението да извърши проверката или разследването. Терминът „явяване“ е независим от формалното начало на проверката или разследването.

Съгласно буква „с“ данъчният служител трябва да се яви за данъчната проверка. Данъчна проверка по смисъла на § 371 от гЗД е всяка законосъобразна мярка на данъчния орган, която служи за установяване и регистриране на данъчните обстоятелства на данъчно задълженото лице и има за цел да гарантира, че данъчната оценка е правилна и пълна. Това се отнася за всички данъчни проверки, а не само за ревизиите. Следователно обхватът на приложение е по-широк от този на буква а), който се ограничава до обявяването на заповед за ревизия в съответствие с § 193 и сл. от гЗД.

Съгласно буква „д“ държавният служител трябва да се е явил за разследване на данъчно престъпление или на данъчно нарушение. Това се отнася за следствените действия при данъчни и митнически разследвания, за които по принцип не се изисква заповед за извършване. [1] Отменящият приложимостта ефект се прилага само ако служителят разследва конкретно първоначално подозрение. Той обаче не се прилага, ако той разследва по несвързан с конкретното лице начин, например във връзка с данъчни или други престъпления, извършени от трети лица.

Съгласно буква „е“ държавният служител трябва да се е явил за данъчната проверка и да се е представил. Що се отнася до видовете проверки, в буква „е“ изрично се споменават проверката по ДДС съгласно § 27b от гЗДДС и проверката по данъка върху заплатите съгласно § 42g от гЗДД. Посочена е и „проверка в съответствие с други данъчни разпоредби“. Съгласно действащото законодателство съществуват само общата съкратена проверка съгласно § 210 от гЗД и нововъведената проверка на касовите апарати съгласно § 146b от гЗД. Съкратената проверка се нарича „помалката сестра на ревизията“. [7] По този начин данъчната служба установява актуалните обстоятелства на данъкоплатеца. Тя е по преценка на органа и може да бъде извършена без предварителна заповед. Според изричната формулировка на закона отменящият приложимостта ефект се прилага в този случай само ако служителят на данъчния орган се е идентифицирал като такъв.

2.4. Откриване на престъплението, ако подсъдимият е знаел или по небрежност не е знаел за откриването

Съгласно хипотезата по § 371, ал. 2, изр. 1, т. 2 от гЗД отменящият приложимостта ефект се прилага и ако едно от данъчните престъпления вече е било открито изцяло или частично към момента на извършване на РИ и извършителят е знаел за това или е могъл разумно да го очаква. Разпоредбата на т. 2 съдържа обективен компонент – откриване на нарушението – и субективен компонент – знанието или предвиждането на нарушителя за откриването на нарушението.

Терминът „откриване на престъплението“ не може да бъде приравнен към обичайното наказателно процесуално разбиране. Той следва да се разбира в смисъла на общата неюридическа употреба на понятието. Според съдебната практика на Федералния съд той трябва да се разбира по такъв начин, че се открива нещо неизвестно или скрито. В съответствие с това престъплението е открито, ако при предварителната оценка на престъплението се дава вероятност за осъдителна присъда. Това изисква „двойна, двуетапна прогноза“. Първо, трябва да се направи оценка на предполагаемото престъпление. Въз основа на тази оценка фактите, за които се отнася подозрението, трябва да са подходящи, за да обосноват осъдителна присъда за престъпление или престъпен състав. Ако поради наличието на факти е обоснована прогнозата, които биха обосновали осъждане за престъпление, престъплението се счита за открито по смисъла на т. 2. Например, ако данъчният орган осигури документи с уличаващо съдържание, от които доказателствата за престъплението ще излязат найе

едва на по-късен етап от разследването, то все още не води до откриване на престъплението по смисъла на т. 2. [1]

Не е необходимо извършителят да бъде известен по име, тъй като трябва да се открие само „престъплението“, а не и неговият извършител. Не е необходимо също така действителните данъчни основи вече да са известни дотолкова, че да може да се определи точният размер на укрития данък.

Законът не споменава нищо за лицето, което трябва да е открило нарушението. На фона на липсата на конкретика, а оттам и на ограничение на кръга на лицата, в литературата и съдебната практика (Решение № 1 StR 265/16 на ФВСГ от 09.05.2017) преобладава мнението, че всяко лице по принцип може да открие престъпление по смисъла на т. 2. [1] [11] Това включва служители на данъчните и правораздавателните органи, съдии и служители на други административни органи, но също така и други трети лица, като например служители на чуждестранни административни органи или дори частни лица. За да се счита открито престъплението от частни лица, е важно да се очаква, че те също ще предадат информацията на компетентните органи. По тази причина се изключват лица, които са близки до извършителя, като например роднини или съдружници. На практика извършителят трябва да знае или да очаква, че лицето, което е придобила конкретната информация, ще сезира лично или ще е каузално отговорен за сезирането на компетентния разследващ орган, бил той данъчната служба или прокуратурата.

Субективният признак на отменящата приложимостта хипотеза на разкриването е субектът да е знаел за откриването на престъплението или при разумна преценка на фактите да е трябвало да го очаква. Извършителят знае за разкриването на престъплението, ако въз основа на известните му факти е направил извода, че орган или трето лице е научило толкова много за неговото престъпление, че осъждането му е вероятно още при предварителна преценка. „Трябвало е да очаква откриване“ означава, че нарушителят е трябвало да направи извод от известните му факти (т.е. трябвало е да му е ясно), че не е малко вероятно престъплението вече да е открито. [1] Ако съдът има действителни съмнения относно това дали нарушителят е знаел обстоятелствата, от които е могъл да заключи, че има вероятност престъплението да бъде разкрито, в полза на нарушителя се прилага принципът *in dubio pro reo*.

2.5. Укриване на данъци на стойност над 25 000 евро

Съгласно хипотезата по § 371, ал. 2, изр. 1, т. 3 от гЗД ефективно РИ не е възможно също така, ако укритият данък или придобитото данъчно предимство надхвърлят сумата от 25 000 евро за едно престъпление. Преди въвеждането на Закона за борба с незаконните пари сумата все още беше 50 000 евро.

За деяния, които надвишават сумата, единствената останала възможност е да се предотврати наказателно преследване, ако се плати съответната допълнителна наказателна надбавка в съответствие с § 398а от гЗД. Тя следва да бъде разгледана на по-късен етап в дисертацията.

Приложното поле на основанието за отмяна на приложимостта обхваща само отделното престъпление, при което е превишена горната граница от 25 000 евро, така че това не засяга валидността на другите престъпления, обхванати от разкриването. Причината за блокиране се отнася и за участниците, които подават РИ.

2.6. Особено тежък случай на укриване на данъци

След преразглеждането на § 371 от гЗД със Закона за борба с незаконните пари РИ се изключва по хипотезата на т. 4 и ако е налице особено тежък случай на укриване на данъци в съответствие с § 370, ал. 3, изр. 2, т. 2 до 5 от гЗД. Това са случаи на

укриване на данъци чрез злоупотреба с власт или положение като държавен служител или чрез извличане на полза от такава злоупотреба, чрез използване на подправени или фалшифицирани документи или чрез действие като член на престъпна групировка.

Както и при удължения давностен срок съгласно § 376, ал. 1 от гЗД, индикативният ефект на редовните примери означава, че няма значение дали съдът счита конкретния случай за особено тежък или, ако обективният им състав е налице. Поради тази причина и при РИ се стига до противоречивата ситуация, в която приложението на РИ е отменено заради т. 4 във връзка с един от изброените редовни примери заради особено тежък случай, но в рамките на осъдителната присъда от съда се приеме, че редовния пример е опроверган поради конкретните обстоятелства и извършителя бъде осъден за обикновения състав на деликта.

3. Своевременно последващо плащане в съответствие с § 371, ал. 3 от гЗД

Ако вече е извършено укриване на данъци, съответният участник трябва да плати укрития в негова полза данък и лихвите за укриване в съответствие с § 235 от гЗД в определен срок. В рамките на минималния десетгодишен период за корекция чрез РИ задължението за извършване на последващи плащания се разпростира и върху данъчни нарушения, които вече са погасени по давност. Ако извършителят е финансово неспособен да плати изцяло укрития в негова полза данък, разкриването е нищожно в неговата цялост. Както и при всички други причини, които водят до неефективност на РИ, така и неуспешното РИ поради невъзможност за плащане може все пак да бъде взето предвид като смекчаващо вината обстоятелство. Последващото плащане на данъка обаче не е строго индивидуално задължение на извършителя и поради това не е задължително да бъде извършено от самия бенефициент на икономическото предимство от укрития данък. Допустимо е да бъде извършено и от трето лице.

Задължението за възстановяване на укрития данък се отнася само за извършителя или участника, в чиято полза са били укрити въпросните данъци. Това се определя въз основа на икономически анализ според това кой е получил пряка финансова изгода от престъплението. Съдружникът-управител на еднолично дружество с ограничена отговорност GmbH (de facto еквивалент на ЕООД) получава пряка икономическа изгода от избягването на данъците, дължими от дружеството, тъй като от икономическа гледна точка активите на дружеството се приписват на съдружника.

Крайният срок за последващо плащане на дължимия данък обикновено се определя от компетентния отдел по наказателни дела и глоби или от прокуратурата (Решение № (50) 187/86 NS на Проинципалния съд в Хамбург от 04.03.1987). Компетентният орган трябва да определи крайния срок по своя преценка. Наказателно-правните съображения и аргументи, произтичащи от целта на института на разкриване, имат предимство пред икономическите съображения; поради това обикновено не се предоставя срок, по-дълъг от 6 месеца, така напр. Решение № 9 As 86/83 на Районния съд в Зарбрюкен от 21.06.1983.

4. Разкриване на престъпление на трето лице в съответствие с § 371, ал. 4 от гЗД

Ал. 4 разглежда случая на така нареченото „разкриване на трети лица“ (нем: *Fremdanzeige*). В литературата му се отделя много по-малко внимание, отколкото на стандартното разкриване. Въпреки това то е от немалко значение в практиката. В ал. 4 се предвижда, че трето лице, което не е подало декларациите, посочени в § 153 от гЗД,

или не ги е подало по надлежния ред, няма да бъде преследвано, ако друго лице подаде своевременно и по надлежния ред предвиденото в § 153 от гЗД уведомление.

§ 153 от гЗД е общото данъчноправно задължение за коригиране на декларации. Съгласно него данъчно задължено лице е длъжно да коригира данъчната декларация, ако впоследствие, преди изтичането на данъчния давностен, разбере, че първоначално подадената данъчна декларация е била невярна или непълна.

Разпоредбата относно разкриването на информация от трети лица в ал. 4 „има за цел да попречи на лице, което съставя или коригира декларация въз основа на § 153 от гЗД, да подложи на наказателно преследване трети лица, които не са подали декларация или са подали невярна или непълна декларация. Ако наказателната отговорност на други лица остане в сила, това би могло да попречи на някого, който е длъжен да коригира невярна декларация по силата на § 153 от гЗД, да го направи.

Поради това третите лица не следва да бъдат преследвани в случай на последваща корекция, освен ако те или техните представители не са били предварително уведомени за образуването на наказателно производство или производство за налагане на глоба за нарушението.“; официалната обясновка на § 354 от проектозакона за Данъчния закон [BT-Drs. VI/1982, т. 195, <https://dserver.bundestag.de/btd/06/019/0601982.pdf>].

Уведомяването на третата страна е правният инструмент за предотвратяване на неразрешим конфликт на интереси и в това отношение също така защитава от обвинения в доносничество, например като позволява на новия управител на дружество да поправи с правна сигурност грешките, допуснати от неговия предшественик. [12] Ал. 4 обаче обхваща само задължението за коригиране съгласно § 153 от гЗД. Ако третото лице е извършило умишлено отклонение от законосъобразното данъчно облагане в съответствие с § 370 от гЗД, § 371, ал. 4 от гЗД не може да доведе до безнаказаност. Това е така не на последно място, защото блокиращите хипотези по ал. 4 са значително по-леки от тези по ал. 1.

Съгласно § 371, ал. 4, изр. 2, от гЗД трябва и ал. 3 да се прилага по същия начин. От това следва, че третото лице, което се възползва от отчета, е действало в своя полза, така че то няма да бъде преследвано само ако заплати съответния данък в срок.

5. Правни последици

5.1. Предварително производство

По правило се образува предварително производство след подаване на РИ (Решение № VIII R 5/06 от ФФСГ от 29.04.2008). Това е косвена правна последица. Както прокуратурата, така и данъчните органи, и по-конкретно отделът за наказателни дела и глоби, са обвързани от принципа на законност (§ 152, ал. 2 от гН КП). Разкриването и самопризнание винаги, по дефиниция, поражда подозрение, че престъплението, за което се съобщава, действително е било извършено. Предварителното производство и свързаното с него разследване на практика изпълняват неизбежната задача да се извърши интензивна проверка относно елементите на конкретното РИ.

5.2. Освобождаване от наказателна отговорност

Ако в хода на разследването се установи, че конкретното РИ отговаря на изискванията на § 371, ал. 1 от гЗД и не са налице основанията за отмяна на приложимостта по ал. 2, а лицето, направило разкритието, е платило укрития данък – ако е длъжим, то лицето, направило разкритието, се освобождава от наказателна отговорност. Правната последица е, че материалната наказателна отговорност по § 370, ал. 1 от гЗД отпада. Поради формулировката в § 371, ал. 1 от гЗД, която гласи, че след РИ не

се наказва изрично по § 370 от гЗД, следва, че други данъчни престъпления не са пряко обхванати. РИ не може да се прилага и за други данъчни престъпления посредством правна аналогия. Всички престъпления, свързани с въпросното деяние за укриване на данъци, независимо дали са свързани с данъци или са от общ характер, също не са обхванати от ефекта на РИ и следователно остават наказуеми (Решение № 1 StR 370/58 от ФВСГ от 11.11.1958).

5.3. § 398а от гЗД

За извършителите на престъпления, които са извършили укриване на данъци на стойност над 25 000 евро или са извършили особено тежък случай на укриване на данъци, разкриването не е приложимо за целите на получаване на имунитет срещу наказателно преследване поради преклузията по § 371 ал. 2, изр. 1, т. 3 и 4 от гЗД. § 398а от гЗД е въведен със Закона за борба с незаконните пари от 8 април 2011 г., за да се стимулират лицата, които биха могли да бъдат обект на засилено наказателно преследване по § 371, ал. 2, изр. 1 т. 3 и 4 от гЗД, все пак да предприемат разкриване.

Съгласно него наказателното преследване се прекратява при следните условия: ако основанието за преклузия на РИ е или това по т. 3, или по т. 4., всички останали елементи от състава на института РИ са изпълнени и лицето заплати наказателна надбавка в полза на хазната, в размер между 10 % и 20 % от укрития данък. Регламентът не е приложим при останалите причини за преклузия. До известна степен § 398а от гЗД представлява „квалифициран“ състав на редовното разкриване.

Ако § 398а от гЗД не е приложим поради някоя от изброените причини, наказателната надбавка не се налага в рамките на осъдителната присъда от страна на съда.

Наказателната надбавка варира в зависимост от размера на укритата сума. Тя е в размер на 10 % от укрития данък, ако укритата сума не надвишава 100 000 евро, 15 % от укрития данък, ако укритата сума надвишава 100 000 евро и не надвишава 1 000 000 евро, 20 % от укрития данък, ако укритата сума надвишава 1 000 000 евро. Лихвите не са споменати в текста на закона относно укритата сума.

В това отношение се приема, че лихвите за укриване съгласно § 235 от гЗД не се включват във фактическата основа за изчисляване на наказателната надбавка, която трябва да се определи. [13]

Формулировката на регламента е променена със Закона за изменение от 2014 г. Сега тя гласи: „лицето, участващо в нарушението, ... плаща на държавната хазна“. По този начин изрично се предвижда, че всяко от лицата, участващи в нарушението, може да се възползва от действието на § 398а от гЗД, но всяко от тях трябва да заплати и дължимата наказателна надбавка поотделно.

5.4. Процедура по данъчно облагане

Разкриването не оказва влияние върху данъчното третиране в рамките на производството по облагане. Правното положение, главно по отношение на удължената давност и лихвите за укриване, е свързано единствено с наличието на обективните и субективните елементи от състава на данъчното престъпление. [14] Дали извършителят е наказан поради реализирането на престъплението или не е наказан благодарение на § 371 от гЗД, не е от значение за данъчното производство.

5.5. Доказателства и използване на доказателства

Както вече беше описано, РИ може да доведе само до отпадане на наказателната отговорност за укриване на данъци по § 370 от гЗД, но не и за други престъпления, които също са били извършени. В зависимост от конкретните факти по делото може да се окаже невъзможно да се извърши пълно разкриване, без да се разкрие и информация пред прокуратурата и данъчните органи, от която да се направят изводи за

други престъпления. В съответствие с правилото *nemo tenetur se ipsum accusare* по принцип се очаква такива факти да не се използват като доказателство за други престъпления.

Според съдебната практика обаче фактите и доказателствата, разкрити чрез института, могат да бъдат използвани за преследване на друго престъпление от общ характер (Решение № 5 StR 548/03 на ФВСГ от 05.05.2004). Тя твърди, че съответният извършител и декларатор не е длъжен да извърши разкриване. Принципът *nemo tenetur se ipsum accusare* гарантира, че никой не може да бъде задължен да се самоуличи. В рамките на института РИ такова задължение не е налице. Точно обратно на принципа, лицето декларатор по дефиниция подава и се разкрива доброволно, без принуда.

Аргументът се основава и на нормативния *ratio legis*. Целта на РИ е да се даде възможност на данъкоплатеца да коригира вече извършено данъчно укриване, без да се страхува от наказателно преследване. В замяна на това данъчните органи получават информация за източници на данъци, които преди това не са им били известни.

Въпреки това данъчният нарушител, който освен данъчни престъпления разкрива и престъпление от общ характер, не разкрива други данъчни източници. Съдът аргументира, че именно в това се изразявал конкретния *ratio legis* на института и причината за съществуването му.

6. Заключение

В заключение, направеният преглед на немската правна уредба относно § 371 от гЗД и института на доброволното разкриване на информация при данъчни престъпления показва, че този механизъм представлява ефективен инструмент за насърчаване на спазването на данъчното законодателство и предотвратяване на укриването на данъци. Въвеждането на подобна разпоредба и в българското право би могло значително да подобри прозрачността и доброволното изпълнение на данъчните задължения, като същевременно предоставя възможност за коригиране на допуснати нарушения без налагане на наказателна отговорност. Това би било в съответствие с европейските тенденции и добри практики в областта на данъчната политика.

БИБЛИОГРАФИЯ:

ЛИТЕРАТУРА НА ЛАТИНИЦА

1. **Jäger, W.** § 371 In: Klein, F. Abgabenordnung – einschließlich Steuerstrafrecht, München, C.H. Beck, 16. Auflage, 2022.
2. **Seer, R.** § 371 In: **Tipke, K., Kruse, H.W.** Abgabenordnung und Finanzgerichtordnung: AO, FGO. Kommentar. Köln. Dr. Otto Schmidt.
3. **Müller, J.** Die Selbstanzeige im Steuerstrafverfahren. Berlin, Erich Schmidt Verlag, 2023.
4. **Rolletschke, S.** Steuerstrafrecht. München, Verlag Franz Vahlen, 2021.
5. **Schwartz, T.** Praxisprobleme mit der zweiten Selbstanzeige: Tatentdeckung durch die Abgabe einer (unwirksamen) Teilselbstanzeige. Zeitschrift für Wirtschafts – und Steuerstrafrecht, 2011.
6. **Rolletschke, S.** Die gestufte Selbstanzeige. Zeitschrift für Wirtschafts – und Steuerstrafrecht, 2002.
7. **Kohler, E.** § 371 AO In: Münchner Kommentar zum Strafgesetzbuch: Band 7. München. C. H. Beck.

8. **Wulf, M., Kamps, H.-W.** Berichtigung von Steuererklärungen und strafbefreiende Selbstanzeige im Unternehmen nach der Reform des § 371 AO, Der Betrieb, 2011.
9. **Schmitz, A.** Aktueller Leitfaden zur Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung unter Berücksichtigung neuester Rechtsprechung und Literatur. Deutsches Steuerrecht, 2001
10. **Beckemper, K.** § 371. In: **Hübschmann, W., Hepp, E., Spitaler, A.** Abgabenordnung / Finanzgerichtsordnung, Kommentar. Köln, Dr. Otto Schmidt Verlag.
11. **Lammerding, J., Hackenbroch, R.** Steuerstrafrecht: Einschliesslich Steuerordnungswidrigkeiten und Verfahrensrecht. Achim, Erich Fleischer Verlag, 2004.
12. **Weinreuter, U.** Selbstanzeige und Fremdanzeige im Steuerstrafrecht, Deutsche Steuerzeitung, 2000, 398-410.
13. **Beckemper, K., Schmitz, R., Wegner, C., Wulf, M.** Zehn Anmerkungen zur Neuregelung der strafbefreienden Selbstanzeige durch das "Schwarzgeldbekämpfungsgesetz. Zeitschrift für Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 2011, 281-289.
14. **Webel, K.** § 371. In: **Schwarz, B., Pahlke, A.** Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung. Freiburg, Haufe.

ИИТЕРФЕТ

1. BT-Drs. VI/1982, т. 195, <https://dserver.bundestag.de/btd/06/019/0601982.pdf>.