

ПРАВОСУБЕКТНОСТ НА ПАСИВНИТЕ СУБЕКТИ В ДАНЪЧНОТО ПРАВООТНОШЕНИЕ

доц. д-р Красимир Мутафов*
Бургаски свободен университет

Резюме: Статията е посветена на въпросите свързани с правосубектността на пасивните субекти в данъчното право, като не претендира за изчерпателност. Обърнато е внимание на правосубектността на физическите и юридическите лица, като е акцентирано върху особеностите на това социално-юридическо качество на лицата в този правен отрасъл. Ползвана е и практика на СЕС по преюдициални запитвания по данъчни дела.

Ключови думи: правосубектност, ДОПК, КМЧП, физически лица, юридически лица

Abstract: The report is dedicated to the issues connected to the legal personality of passive subjects in tax law and does not claim to be complete. Attention is turned to the private and legal entities and an emphasis is put on the features of this social and legal quality of the entities in this legal field. The practice of the Court of Justice of the European Union is also used for prejudicial inquiries on tax cases.

Key words: legal personality, Tax-Insurance Procedure Code, Private International Law Code, private entities, legal entities

В правната наука е прието и не подлежи на съмнение, че правосубектността на физическите лица/според нас с изключение на едноличните търговци/ е същата като в гражданското право.

Така при тази категория субекти данъчната правоспособност представлява способността им да бъдат носители на правата и задълженията, които установяват данъчните закони, както и че тя започва и свършва според същите тези закони¹. По същия начин следва да се разглежда и въпроса свързан с данъчната дееспособност, както и с възможността лицата да понесат съответния вид юридическа отговорност при неизпълнение или лошо изпълнение на данъчните си задължения². Всяко физическо лице от момента на своето раждане придобива гражданска правоспособност, а следователно и данъчна такава, като след навършване на определена възраст /съгл. чл.2 от ЗЛС-18 год./ придобива пълна дееспособност³, т.е. при тази категория лица данъчната правосубектност следва гражданската, която е предпоставка за нейното възникване.

* Авторът е доктор по право, доцент по финансово и данъчно право в ЦЮН на БСУ.

¹ Стоянов, П. Данъчно право, С.1994, с.143-145.

² Като последните трябва да разбираме в широкият смисъл на това понятие/определяне на данъчната основа, деклариране на дължимото задължение, регистрацията при облагането с ДДС и акциз и др/, а не само да се плати данъчния дълг.

³ Подобно е виждането относно данъчната право и дееспособност и в съвременното руско данъчно право, така Крохина Ю.А. Налоговое право России, М.2012, с.306.

Данъчният закон обаче възприема едно отклонение от правосубектността в гражданското право отнасящо се до непълнолетните лица. Съгласно разпоредбата на чл.10, ал.2 от ДОПК те, както и малолетните лица, включително и поставените под запрещение притежават ограничена правосубектност и се представляват от техните родители, настойници или попечители. По-точно казано тези категории лица от гледна точка на данъчното право са напълно недееспособни, тъй като не могат чрез своите действия самостоятелно да реализират правата и задълженията предоставени им от данъчните закони. Те имат възможността да се конституират като субекти в едно данъчно правоотношение в качеството си на задължени лица или с други думи казано като носители на данъчната тежест, но данъкът ще се дължи от техните законни представители. Така например ако едно непълнолетно лице придобие недвижим имот, то ще встъпи в материалното данъчно правоотношение като лице, за което възниква данъчната тежест, но задължението да се плати дължимият данък върху недвижимите имоти ще е на законният му представител, т.е. той ще е платец на данъка. Негово ще е и задължението да подаде данъчната декларация в общината по местонахождението на имота в 2-месечен срок съгласно чл.14, ал.1 от ЗМДТ.

Когато се изследват въпросите свързани с данъчната правосубектност на физическите лица трябва да обърнем внимание на една нейна съществена особеност, която се изразява в това, че тя не е поставена в зависимост от тяхното гражданство. Основният критерий, на който стъпва данъчното право при нейното определяне е **пробиваването** на лицата на територията на нашата страна⁴. ЗДДФЛ е основният данъчен нормативен акт, които изчерпателно визира видовете физически лица, които притежават данъчна правосубектност и могат да се конституират като субекти в материалното правоотношение не само за целите на облагането с данъци върху доходите но и по принцип в нашето данъчно право⁵. Такива съгласно чл.3 от цитирания закон са местните и чуждестранните физически лица /включително и едноличните търговци/, т.е. основателно може да се приеме, че българският данъчен закон „приобщава” правосубектността на вторите към българското законодателство. Или с други думи според нас за целите на данъчното облагане се счита, че чуждестранните физически лица притежават пълна данъчна правосубектност съобразно разпоредбите на българското законодателство, независимо че според отечественото си такова може и де не притежава пълна дееспособност, ако да речем, че съгласно него се изисква възраст по-висока от 18 год. В нашата правна литература има изразено становище, че при подобна колизия между нашето и чуждестранното право в случаите, когато

⁴ Изключение от това правило е разпоредбата на чл.29, ал.1 от ЗМДТ, която регламентира, че с данък върху наследствата се облагат наследените по закон или завещание имущества в страната и на чуждите граждани. Това обаче би следвало да се разглежда като изключение от прието в нашето данъчно право общо правило, че правосубектността не е поставено в зависимост от гражданството на физическите лица.

⁵ Всички останали материални данъчни закони боравят или с родовото понятие лица, което включва в себе си както физическите така и юридическите лица напр. чл.3, ал.1 от ЗДДС, чл.3 от ЗАДС., чл.11 от ЗМДТ. На редица места в ЗМДТ се използват други понятия, които определят лицата дължащи някои видове данъци – собственици или ползватели съгласно чл.11 от ЗМДТ дължат данък върху недвижимите имоти, чл.45 като задължени лица за данък при придобиване на имущества по дарение и по възмезден начин са вписани приобретателят или прехвърлителят, чл.53 от същия закон визира, че данъкът върху превозните средства се дължи от техните собственици. Липсата в посочените нормативни актове на специални разпоредби относно физическите лица, в случаите когато се облагат със съответните видове данъци ни дава основание да подкрепим подобно становище.

чуждестранното лице не е дееспособно съгласно отечественото си право, но е признато за местно лице съгласно българското данъчно законодателство би следвало да намери приложение разпоредбата на чл.54, ал.1 от КМЧП. Цитираната правна норма гласи, че *„Условията и последиците от ограничаването или лишаването от дееспособност на лицето се уреждат от неговото отечествено право. Когато лицето има обичайно местопребиваване на територията на Република България, съдът може да приложи българското право.“* Приема се, че нашето данъчно законодателство не съдържа такава регламентация и би било добре тя да бъде създадена при бъдеща реформа на данъчното облагане, защото нормата на чл.54, ал.1 от КМЧП е диспозитивна, а в данъчното право по правило разпоредбите имат императивен характер⁶. С подобно съждение не можем да се съгласим и според нас посочената разпоредба на КМЧП не би могла да намери приложение при материята свързана с данъчната правосубектност най-малко поради това, че с този нормативен акт, както подсказва и самото му наименование се уреждат съвсем друг вид правоотношения. От разпоредбата на чл.1, ал.1 от КМЧП е видно, че с него се регулират обществените отношения свързани с:

- международната компетентност на българските съдилища, на други органи и производства по международни граждански дела;
- приложимото право към частноправниите отношения с международен елемент;
- признаването и допускането на изпълнение на чуждестранни решения и други актове в Република България.

Всички тези обществени отношения са извън предмета на правно регулиране от данъчното право и независимо, че гражданската правосубектност е предпоставка за възникване на данъчната такава, това съвсем не означава, че данъчното право не може да въвежда правила относно нея, които да се различават от тези приети в гражданските закони. Когато се разглежда съотношението на гражданското право с данъчното право не само през призмата на отрасловата правосубектност, а и изобщо би следвало да се има предвид, че то може да си служи с понятията създадени от гражданското право, в които да вложи свое собствено съдържание⁷. Според нас точно пред подобна хипотеза сме изправени с разпоредбата на чл.3 от ЗДДФЛ, регламентираща кръга на данъчно задължените лица при облагането с данъци върху доходите.

Погледнато от по-друг ъгъл, въпросът свързан с този подход при уреждане на материята в областта на данъчната правосубектност от законодателя е отражение на един от основните принципи, които са залегнали при данъчното облагане в Република България. Тук следва да обърнем внимание, че в нашето материално данъчно право липсват изрични разпоредби, които да регламентират принципите върху, които то се изгражда, което според нас в немалка степен се дължи на липсата на кодифицирана нормативна уредба. Това както обърнахме внимание по-горе в труда не без основание може да се счита за слабост в нашето законодателство, като евентуалното наличие на данъчен кодекс би позволило в него изрично да се посочат принципите върху които се изгражда нашето данъчно право. Понастоящем те се извеждат по пътя на тълкуването както от същността на юридическото понятие за „данък“ така и от от-

⁶ Вж. Минкова, Г. Данъчни задължения, С.2012, с.160-161.

⁷ Вж. Стоянов, П. Данъчно.....с.75, така също М.Костов, Данъчно право и гражданско право, Годишник на ЮФ при СУ „Св. Климент Охридски“, 1958, с.204 /50/.

делни разпоредби в материалните данъчни закони⁸. Разглеждането на принципите върху, които стои данъчното право е извън въпросите поставени в настоящото изследване, поради което няма да се спираме на всеки от тях поотделно, а само на онези, които според нас имат отношение към материята свързана с правосубектността.

Същността на един от тези принципи се изразява в това, че доходът, печалбата, дейността се облагат там където те се получават, респ.извършват. Той се основава на данъчният суверенитет, като разновидност на политическия такъв, който позволява на всяка една държава сама с оглед на собствените си интереси да определя обектите на облагане с отделните видове данъци – имущество, доход, печалба, дейност или оборот, които се придобиват или осъществяват на нейната територия и които ще се облагат със съответния вид или видове данъци. Този принцип може да се изведе от разпоредбата на чл.84, т.3 от Конституцията, съгласно която Народното събрание в качеството си на върховен орган на държавната власт е този който установява държавните данъци и определя техния размер само и единствено със закон. Това означава, че със закон се определят всички елементи на данъка, вкл. субекта и обекта облагане. Така например чл.2 във връзка с чл.12 от ЗДДС регламентира, че обектите на облагане ще се облагат с ДДС, когато са с място на изпълнение на територията на страната. Подобни разпоредби съществуват в останалите материални данъчни закони⁹.

Общностното право в областта на косвените данъци, в частност при облагането с ДДС с разпоредбата на чл.2 от Директива 2006/112/ЕС на Съвета относно общата система на ДДС също възприема този принцип, като регламентира, че на облагане с ДДС подлежат:

- възмездната доставка на стоки на територията на дадена държава-членка от данъчно задължено лице действащо в това си качество;
- възмездното вътреобщностно придобиване на стоки на територията държава-членка от данъчно задължено лице;
- доставка на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчно задължено лице, действащо в това си качество;
- вносът на стоки¹⁰.

⁸ Тук сме съгласни с изразеното от проф. И. Стоянов становище, че материалните данъчни закони не съдържат уредбата на принципите на данъчното право, а разпоредбите на чл.2-6 от ДЮПК по-скоро регламентират тези на данъчния процес. В този смисъл, Стоянов, И. Данъчно ... с.50.

⁹ Така например чл.2 във връзка с чл.19 от ЗАДС при облагането с акциз, чл.1 във връзка с чл.12, 194-195, чл.204 от ЗКПО, както и при останалите данъци регламентирани в ЗКПО. С разпоредбата на чл.7 във връзка с чл.2 о ЗДДФЛ по отношение на чуждестранните лица. ЗМДТ регламентира, че задължени лица за данък върху недвижимите имоти са собствениците или ползвателите на недвижимия имот независимо от тяхното гражданство/чл.11, ал.1 и ал.3/.

¹⁰ Този принцип беше възприет и в отменената Шеста Директива на Съвета 77/388/ЕЕС от 17 май 1977 г. относно сближаване на законодателството на страните-членки, уреждащо въпросите на данъка върху оборота – Обща система на ДДС: единна база за облагане, разпоредбата на чл.2, от която визираще, че на облагане с ДДС подлежат „... 1. Доставката на стоки или услуги, извършвана възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество. 2. Вносът на стоки”. В чл.3 от нея се даваше легалното определение за понятието „територия на страна-членка”.

Въвеждането на този принцип от своя страна налага изискването отрасловата данъчна правосубектност на лицата да е определя в зависимост от правилата възприети в съответната правна система, а не от тези в отечественото законодателство на лицето. Евентуалното обвързване на данъчната правосубектност с гражданството на лицата безспорно би довело да нарушаването на още два от принципите на върху, които се изгражда данъчното право. Първият е принципа на всеобщност на данъка, според който всички лица, спрямо които е възникнал юридическият факт пораждащ задължението за данък без изключения подлежат на облагане. Следващият принцип е този на неутралност на данъка, съгласно който всички лица явяващи се пасивни субекти в материалното данъчно правоотношение трябва да бъдат поставени при равни условия. Това означава, че националното данъчно законодателство не бива да допуска привилегии или ограничения в режима на облагане с отделните видове данъци или изцяло различни такива основаващи се на националност, форма на собственост гражданство или друг критерий¹¹.

В НК РФ тези принципи са изрично регламентирани в ст.3, т.1 и т.2, съгласно които:

- всяко лице е длъжно да плаща законно установените със закон данъци. Законодателството в областта на данъците се основава на принципите на всеобщност и равенство при пре данъчното облагане;
- данъците не могат да имат дискриминационен характер и различно прилагане в зависимост от социални расови, национални, религиозни или други критерии. Не се допуска установяването на диференцирани данъчни ставки или привилегии в зависимост от формата на собственост, гражданството на физическите лица или произхождението на капитала.

Умишленото цитиране на текста от НК РФ има за цел да акцентира върху необходимостта от подобна юридическа регламентация на принципите на данъчното облагане и в нашето данъчно право, които сега за съжаление извеждаме, както упоменахме по-горе по пътя на тълкуването на отделни норми и разпоредби от законодателството, както и от самото понятие за данъка.

Допълнителни аргументи в подкрепа на изразеното от нас становище могат да се изведат и от функциите на данъка. В правната доктрина е прието, че данъкът има следните функции:

- фискална;
- разпределителна;
- икономическа;
- регулативна;
- социална¹².

Основната функция на данъка е фискалната, т.е. чрез него се цели да се осигурят приходи в държавния бюджет, които впоследствие да се разходват в непроизводствената сфера на държавата – образование, здравеопазване, социални дейности, сигурност и т.н. В бюджета на държавата съществуват и други приходоизточници – мита, такси, приходи от държавно имущество и др. но данъкът е основният сред тях. Не-

¹¹ На последният принцип често се позовава СЕС в практиката си по преюдициални запитвания по данъчни дела особено в сферата на общата система на ДДС, където се среща и като „данъчен неутралитет“ / Решения по дела C-460/07; C-153811; C-332/15; C-499/16; C-441/16 и др./

¹² Относно функциите на данъка вж. Стоянов, И. Данъчно право, С.2016, с.27-28.

прекъснато нарастващите разходи на държавата налагат необходимостта от осигуряването на все повече приходи от данъци, което предопределя и развитието на данъчната политика на държавата в тази насока. Това се осъществява по няколко начина. Първият е чрез въвеждане на нови данъци или увеличаване на размера на вече съществуващите в данъчната система, който способ трябва да признаем, че не е съвсем популярен, поради което по възможност се избягва неговото прилагане, но понякога е неизбежен. Другият е чрез постепенно увеличаване на кръга на данъчно задължените лица и на обектите на облагане със съответните данъци, т.е. постепенно разширяване на данъчната основа. Точно разширяването на кръга на данъчните субекти е един от способите за повишаване на приходите от данъци, което е и основната предпоставка за приемането на подобно законодателно решение в нашата страна.

От казаното до тук във връзка с отрасловата данъчна правосубектност на физическите лица се налага извода, че:

- тя следва гражданската правосубектност, поради липсата на специални разпоредби в данъчните закони относно тази материя, което ни дава основание да я определим като вторична;

- правосубектността в нашето право не е обвързана от гражданството на лицата, т.е. чуждестранните физически лица придобиват своята данъчна правосубектност, разбираана като социално-юридическо качество съобразно българския данъчен закон, а не в съответствие с отечественото си законодателство.;

Не така стои въпросът с правосубектността при някои от останалите видове пасивни субекти, за които в данъчното право има съществено отклонение от общите правила възприети в гражданското право. Такива са неперсонифицираните дружества и осигурителните каси, които за целите на данъчното облагане, по силата на правна фикция се считат за юридически лица¹³. В този случай наличието на гражданска или търговска правосубектност като юридическо лице не е необходима предпоставка за възникването на отрасловата данъчна правосубектност.

Една от особеностите при данъчната правосубектност на тази категория лица, включително и на ЮЛ подлежащи на регистрация по ТЗ и на тези с нестопанска цел е, че и трите нейни елемента възникват едновременно. От момента, в който тези лица се вписват регистъра на Агенцията по вписванията те получават своята пълна търговска, а следователно и данъчна правосубектност, която по подобие на тази на физическите лица също определяме като вторична. Същата особеност се наблюдава и при неперсонифицираните дружества като при тях тя възниква от момента на общата им данъчна регистрация по ДОПК. Когато става въпрос за данъчната правосубектност на тези лица трябва да обърнем внимание, че по отношение на възможността да носят юридическа отговорност за допуснати от тях нарушения на данъчното законодателство са налице известни ограничения обусловени от правната им природа. Те съгласно чл.31 и слд. от НК не могат да бъдат носители на наказателна отговорност. По друг начин обаче стои въпросът свързан административнонаказателната отговорност, където според нас има известно противоречие в законодателството. Така в съответствие с чл.24, ал.1 от ЗАНН този вид юридическа отговорност е лична, като следващата алинея регламентира, че „За административни нарушения, извършени при осъществяване дейността на предприятия, учреждения и организации, отговарят работниците и служителите, които са ги извършили, както и ръководителите, които са наредили или допуснали да бъдат извършени”.

¹³ Вж. Чл.9, ал.2 от ДОПК, чл.2, ал.2 от ЗКПО.

От друга страна разпоредбата на чл. Чл. 83, ал.1 от ЗАНН регламентира, че в предвидените в съответния закон, указ, постановление на Министерския съвет или наредба на общинския съвет случаи на юридическите лица и едноличните търговци може да се налага имуществена санкция за неизпълнение на задължения към държавата или общината при осъществяване на тяхната дейност. Ако погледнем някои от административнонаказателните разпоредби на материалните данъчни закони, например чл.185, ал.1 от ЗДДС, ще видим, че на ЮЛ се налага имуществена санкция в размер от 500 до 2000 лв., в случаите когато не документира с касова бележка от ЕКАФП или финансов бон от ЕСФП извършено плащане в брой за осъществена в търговски обект доставка на стока или услуга. От посочения пример се вижда, че от гледна точка на правната си същност „имуществената санкция” като вид административно наказание не нищо друго освен разновидност на глобата, която съгласно чл.15, ал.1 от ЗАНН е наказание, което се изразява в заплащане на определена парична сума. Разликата се състои само в „носителя” на наказанието – юридическо лице или едноличен търговец. От тук и логичния извод, че тази категория данъчни субекти (включително и приравнените на ЮЛ) могат да бъдат носители на административнонаказателна отговорност¹⁴. От гледна точка на общата теория на правото тази категория правни субекти могат да бъдат носители и на гражданскоправна отговорност, която обаче, както и деликтната не намират приложение в данъчното право. Казаното до тук относно правосубектността на местните ЮЛ, в които включваме и дружествата, учредени съгласно Регламент (ЕО) № 2157/2001 на Съвета, и кооперациите, учредени съгласно Регламент (ЕО) № 1435/2003 на Съвета, когато седалището им е в страната и са вписани в български регистър в пълна сила важи и са чуждестранните ЮЛ¹⁵. Съгласно чл.4 от ЗКПО в случаите когато упражняват стопанска дейност чрез място на стопанска дейност на територията на нашата страна или получават доход с източник в Република България, правосубектността на тази категория лица е същата както и на местните юридически лица при облагането със съответните видове данъци, регламентирани в ЗКПО¹⁶.

¹⁴ Така също Колев, Т. Теория на правото, С.2015, с. 410.

¹⁵ Вж. чл.3, ал.1, т.2 от ЗКПО.

¹⁶ Легалното определение на понятието „място на стопанска дейност” е регламентирано в §1, т.5 от ДОПК.