

**ДАНЪЧНАТА ДЕКЛАРАЦИЯ КАТО ПРЕДПОСТАВКА
ЗА ИЗДАВАНЕТО НА АКТ ЗА УСТАНОВЯВАНЕ
НА ДАНЪЧНИ ЗАДЪЛЖЕНИЯ**

доц. д-р Красимир Мутафов¹

**THE TAX RETURN AS A PRECONDITION FOR THE ISSUANCE
OF THE ACT FOR ASSESSMENT OF TAX LIABILITIES**

Assoc. Prof. Krasimir Mutafov, PhD

***Summary:** The report was dedicated to the tax return as a precondition for the issuance of some of the acts for assessment of tax liabilities as it not pretend to be exhaustive. These are the acts under Article 106 and Article 107 of Tax-Insurance Procedure Code and the tax assessment bill in a case of regular reporting, in which the presence of a properly filed tax return is an absolute prerequisite for their issue.*

***Key words:** tax return, TIPC, act for assessment of tax liabilities.*

Подаването на данъчни декларации е лично задължение, което възниква за данъчните субекти въз основа на закона /obligatio ex lege². Данъчният закон е този, който регламентира в какъв срок, по отношение на какво точно данъчно задължение и кой следва да подаде данъчна декларация. Изпълнението на това задължение поставя началото на производството по данъчно облагане³.

Основанията за едно такова становище са най-малко две.

Първото е, че подадената данъчна декларация служи като основа за облагането, т.е. да се издаде законосъобразен АУДЗ.⁴

Разбира се няма пречка законосъобразен АУДЗ да се издаде и когато не е подадена данъчна декларация, но нейното наличие с оглед на информацията, която се съдържа в нея улеснява неговото издаване.

Второто е, че с подаването на първата данъчна декларация се извършва общата регистрация за една част от данъчните субекти /чл.82, ал.2 от ДОПК/.

Като се има предвид, че данъчната декларация се подава от данъчните субекти, по правната си същност тя представлява частен документ и като такъв задължително трябва да бъде подписана. Тя може да бъде подадена, както от лицето, което е носител на данъчното задължение, така и от негов представител. Представителството в тези случаи може да възникне въз основа на закона, както е например при малолетните лица, или въз основа на изрично упълномощаване, което може да бъде с или без нотариална заверка на подписа на представляващия, по преценка на данъчния субект. В редица случаи задължението за подаване на данъчна декларация не е обвързано с

¹ Авторът е доктор по право, доцент по финансово и данъчно право в ЦЮН на БСУ.

² Вж. Кучев, С. Финансово право, С.2004, с.111.

³ Вж. Стоянов, П. Данъчно право, С.1994, с.415.

⁴ Караниколов, Данъчният облагателен акт. Същност, издаване, обжалване, изпълнение, С. 1995, с.54.



реализирана стопанска дейност за периода от време, който обхваща декларацията. Така например разпоредбата на чл.125, ал.4 от ЗДДС регламентира, че регистрираните лица са задължени да подават справка-декларация за съответния данъчен период и тогава, когато не са извършвали облагаеми доставки или придобивания⁵.

В нашето данъчно право, данъчните декларации винаги се подават в писмен вид, по утвърден образец⁶.

Подаването на съответната данъчна декларация може да се извърши в офисите на ТД на НАП по месторегистрация на данъчния субект, чрез лицензиран пощенски оператор или по електронен път⁷.

Разпоредбата на чл.104 от ДОПК предвижда възможността лицата да могат да правят корекции във вече подадена данъчна декларация с подаването на нова декларация но преди изтичането на установения в закона срок за нейното подаване. Ако коригиращата данъчна декларация е подадена след този срок тя не поражда правни последици.

Задължението за подаване на данъчна декларация е от административен характер, израз е на властническите правомощия на държавата и неговото неспазване представлява административно нарушение⁸.

Пред хипотезата на административно нарушение ще бъдем изправени и когато данните в подадената в срок декларация са неверни и водят до определяне на данъчното задължение в размер различен от действително дължимия. В някои случаи неподдаването на данъчна декларация или невярното деклариране на данни в нея може да доведе и до възникването на наказателна отговорност за данъчния субект⁹.

В правната литература е прието, че това се дължи на обвързващата сила, която притежават данъчните декларации по отношение на обявените в тях факти и обстоятелства за лицата, които са ги подали¹⁰.

Негативните правни последици от неподдаването в законоустановения срок на данъчна декларация или от неправилното и попълване не се изчерпват само с възможното налагане на административна или наказателна отговорност. Когато такава декларация не е подадена, органът по приходите при установяване на данъчните задължения на лицето е задължен да приложи особеният ред за ревизия, регламентиран в чл.122-124 от ДОПК¹¹.

В правната теория данъчната декларация се приема като извън съдебно признание на определени факти, което е доказателство, насочено срещу този който е направил декларацията¹².

Други автори приемат, че данъчната декларация може да се разглежда и като форма на правно сътрудничество между данъчните субекти и администрацията по приходите¹³.

⁵ Подобно задължение има и при облагането с акциз – чл.87, ал.4 от ЗАДС, с корпоративен данък – чл.92, ал.3-4 от ЗКПО.

⁶ Вж. чл.92, ал.1 от ЗКПО, чл.125, ал.8 от ЗДДС, чл.90 от ЗАДС, чл.50 от ЗДДФЛ.

⁷ Вж. чл.100, ал.2 и чл.102 от ДОПК.

⁸ Вж. чл.179 от ЗДДС, чл.261 от ЗКПО, чл.80 от ЗДДФЛ.

⁹ Вж. чл.255 от Наказателния кодекс.

¹⁰ Минкова, Г. Данъчни задължения, С.2012, с.346.

¹¹ Това не се отнася за актовете по чл.107 от ДОПК, тъй като чл. 107, ал.3, изр.трето от кодекс-а допуска възможността тези актове да се издават и в случаите, когато не подадена данъчна декларация.

¹² Христофоров, В. Данъчно право, С.1949, с.121-122.

¹³ Караниколов, Л. Цит. съч., с.54.

В чуждестранната правна литература някои автори приемат, че данъчната декларация е помощен финансов акт, което основателно е критикувано в нашата правна доктрина. Подобно становище е неприемливо, тъй като финансовите актове се издават от субекта притежаващ властнически правомощия във финансовото правоотношение и това е държавата в лицето на специализираната финансова администрация¹⁴.

Приемането на данъчната декларация от органите на НАП по никакъв начин не я официализира, т.е. не ѝ придава качеството на официален документ, а още по-малко на някакъв помощен финансов акт.

Въз основа на това можем да приемем, че от гледна точка на правната си същност тя е *частен документ, с който лицето само определя дължимия от него данък или съдържа предоставена от данъчния субект информация относно факти и обстоятелства, които са от значение за определяне на данъчното задължение, и които той по силата на закона е длъжен да предостави на администрацията по приходите.*

От даденото работно определение за данъчната декларация е видно, че с нейното подаване се установяват обекта и субекта на облагане. В тази връзка, още от този момент във времето стартира и данъчно-осигурителният контрол относно предоставената с нея информация за субекта и обекта на облагане. Този контрол не е задължително винаги да доведе до издаването на АУДЗ, с който да се коригира правното основание и размера на декларирания от лицето данък, но това не означава, че следва да бъде подценяван или пренебрегван. Неговата цел е още в началния етап на подаване на декларацията да се отстранят евентуалните нередности при нейното попълване и своевременно да се заведат и/или актуализират данните, които подлежат на вписване в данъчния регистър и данъчно-осигурителната сметка/чл.82 и чл.87, ал.2 от ДОПК/.

Данъчните декларации могат да се обособяват на различни видове въз основа на различни критерии – според периода, които обхващат, според видовете данъци /месечни, тримесечни, годишни; за местни или републикански, преки или косвени данъци и др./.

Според нас теоретично, а и практическо значение има единствено обособяването на данъчните декларации от гледна точка на тяхното съдържание. В зависимост от този критерий данъчните декларации се подразделят на два вида:

- данъчни декларации, с които лицата сами определят данъчната основа и размера на дължимия от тях данък. Това са по-голямата част от данъчните декларации, които лицата са длъжни подават – това са декларациите по реда на ЗДДФЛ, ЗКПО, ЗАДС. За този вид декларации е прието да се счита, че имат установително действие и служат като изпълнително основание за стартиране на процедура по принудително изпълнение при условие, че данъкът не е внесен доброволно в установения от закона срок¹⁵.

- данъчни декларации, с които се предоставя информация относно факти и обстоятелства, които са от значение за определяне на данъчната основа и размера на данъка. При този вид декларации, данъчната основа, както и размера на дължимия данък се определят от компетентния административен орган. Такива са някои от декларациите, които лицата са задължени да подават по реда на ЗМДТ – деклара-

¹⁴ По подробно вж. Стоянов, И. Видове контрол за законност в сферата на публичните финанси, С.2005, с.25-26.

¹⁵ Вж. Минкова, Г. Цит. съч., с.346.



циите за определяне на данъка върху недвижимите имоти, данъка върху наследствата, данъка върху превозните средства и др.

Освен различията, които имат помежду си тези два вида декларации от гледна точка на тяхното съдържание, те пораждаат и различни правни последици.

Така например, съгласно чл.209, ал.2, т.2 от ДОПК, първият вид данъчни декларации представляват годно изпълнително основание, т.е. въз основа на тях, след като изтече срока за доброволно плащане на данъчното задължение, публичният изпълнител, респ. частният съдебен изпълнител при условията на възлагане могат да предприемат действия по принудително събиране на вземането.

Вторият вид данъчни декларации не могат да послужат като годно изпълнително основание, тъй като с тях лицата не определят правното основание и размера на дължимия от тях данък. Това се извършва от компетентния административен орган, чрез издаването на АУДЗ.

Различията между тези два вида данъчни декларации, предпоставят издаването въз основа на тях на различни актове за установяване на данъчни задължения, което е намерило отражение и в нормативната уредба/чл.106 и чл.107 от ДОПК/.

При разглеждането на въпроса свързан с подаването на данъчната декларация като предпоставка за издаването на АУДЗ трябва да се направи уточнението, че законът допуска възможността актовете по реда на чл.107 от ДОПК, да се издават и когато не е подадена данъчна декларация, но това е по-скоро изключение от правилото, което не дава отражение върху приетият в изследването подход при тяхното разграничаване от останалите видове АУДЗ. Освен тези два акта, наличието на подадена данъчна декларация е задължителна предпоставка и за издаването на ревизионен акт при условията на редовна отчетност.

Необходимостта от предварително подадена данъчна декларация за издаването на този вид АУДЗ произтича от това, че той се издава единствено след извършена ревизия. Тази форми на данъчно-осигурителен контрол е регламентирана в чл.110 от ДОПК и е винаги за отминал данъчен период, като след неговото изтичане отделните материални данъчни закони /ЗКПО, ЗДДФЛ, ЗМДТ, ЗДДС/ регламентират сроковете и условията за подаване на съответните данъчни декларации. Точно чрез данъчните си декларации, лицата сами определят данъчната основа и размера на дължимите от тях данъци, а органите по приходите са онези, които притежават компетентността да осъществяват контрол относно законосъобразността на това тяхно задължение.

Няма пречка когато лицето е подало данъчната си декларация администрацията по приходите да издаде и ревизионен акт по реда на чл.122 от ДОПК в резултат на т.нар. в данъчното право особено ревизионно производство по реда на същата правна норма, но по подобие на актовете по чл.107от кодекса това не е задължително условие¹⁶.

¹⁶ Разпоредбата на чл.122, ал.1, т.1-8 от ДОПК допуска издаването на ревизионен акт по реда на чл.122 от кодекса в случаите когато е налице поне едно от обстоятелствата визирани в нея с изключение на т.1.