

ПУ „ПАИСИЙ ХИЛЕНДАРСКИ”
ЮРИДИЧЕСКИ ФАКУЛТЕТ

Красимир Симеонов Мутафов

ДАНЪКЪТ КАТО ПРАВООТНОШЕНИЕ

Автореферат

на дисертационен труд за придобиване
на научната степен „доктор на науките“
област на висше образование 3. Социални, стопански и
правни науки
професионално направление 3.6 Право,
научна специалност: Финансово и данъчно право

I. ОБЩА ХАРАКТЕРИСТИКА НА ТРУДА.

1.Актуалност на темата.

Както подсказва заглавието на монографията, усилията на автора са насочени върху материята свързана с разглеждането на данъка като правоотношение. В българската правна литература липсва цялостно научно изследване посветено на този въпрос, което обстоятелство само по себе си обуславя актуалността на темата. В правната доктрина внимание на тази проблематика обръща проф. П. Стоянов в учебника си по данъчно право, където той прави кратък и същевременно съдържателен анонс на това материално правоотношение, като маркира, някои от неговите присъщи белези.

Стремежът, който сме си поставили с представеното на вниманието на читателя изследване е да изведем теоретичните основи за наличието на това специфично за данъчното право материално правоотношение, като охарактеризираме онези особености, които го отличават от данъчното правоотношение. На последното в литературата е обръщано достатъчно внимание, поради което акцента е насочен преобладаващо към данъка като правоотношение – неговите присъщи характеристики, обект, предмет, субекти, фактическият състав с осъществяването, на който то настъпва. Въпросите свързани с тази част на материалното данъчно право все още не са изследвани в тяхната пълнота от правната доктрина, което обстоятелство безспорно предпоставя актуалността на труда.

2.Предмет и задачи на изследването.

Темата на дисертационния труд предопределя и предмета на изследването.

Анализирането и изясняването на поставените в труда въпроси се основават на понятието за данък, от което могат да се изведат всички тези особености, който според нас ни дават основание да приемем теоретичната конструкция за наличието на подобно правоотношение. Изследването на материята свързана с тази част от данъчното право безспорно има своето значение, тъй като способства за изграждането на по стройна система от понятия, правила и механизми в данъчното право, което от своя страна оказва влияние и върху развитието на нормативната уредба. В контекста на проучването, своето значение имат теоретичните постановки свързани с обекта и предмета на правоотношението, възникването на публичните правоотношения, техните субекти познати ни от общата теория на правото, които са разгледани на редица места в труда. Необходимостта от подобен подход е обусловен на първо място от това, че не малко са общите неща между тях и данъкът като правоотношение, доколкото става въпрос за отношения на правото и родовете им характеристики са сходни. Следващата предпоставка е, че по този начин се постига по-голяма пълнота и последователност при разглеждане на материята, като се следва правилото да се преминава от общото към специалното.

Евентуалното разглеждане на основната тема, която обхваща монографията, без да се обърне внимание на тези относими към всички видове правоотношения понятия, правила и механизми би довело до непълнота на изследването.

С оглед на пълноправното ни членство в ЕС за нашата страна съществува задължението да хармонизира данъчното си законодателство с това на Общността, което от своя страна налага необходимостта да се изследва и степента на тази хармонизация през призмата на изследваната материя. В този смисъл е обърнато и внимание на практиката на СЕС по преюдициални запитвания по данъчни дела в качеството и на ненормативен източник на данъчното право. Задачата на изследването е да се изведат и анализират елементите на данъка като правоотношение и да се обоснове теоретичната конструкция за неговото наличие в данъчното право, както и онези негови характеристики, които го отличават от данъчното правоотношение.

Сравнителноправният анализ и резултатите от научното изследване поставиха и задачата да се направят и съответните предложения *de lege ferenda* за изменение на действащото към момента данъчно законодателство, с които се цели неговото усъвършенстване.

3. Методология на изследването.

В хода на изследването е намерил приложение сравнителноправният метод, който позволява да се отговори на въпроса относно достигната степен на хармонизация на нашето данъчно законодателство с това на Общностното право. Неговото ползване позволява и да се търсят и правят предложения за изменения в действащата към момента нормативна уредба въз основа и на чуждестранния опит в сферата на данъчното законодателство на страни извън ЕС.

Използван е и системният метод за да се изяснят въпросите свързани с основните характеристики на това правоотношение. Избраният в тази насока подход за тяхното анализиране са основава на общата теория на правото, включително и на това как някои от тези специфики се възприемат в други правни отрасли както публични така и частноправни. Интердисциплинарния подход ползван в труда позволява да се изследват връзките и зависимостите на използваните от данъчното право институти, сходни с тези в другите правни отрасли, но възприемани с различно съдържание.

4. Научна новост на труда.

Материята свързана с данъка разглеждан като правоотношение не е изследвана в нашето данъчно право. В значителната си част публикациите в тази област са посветени на данъчните правоотношения, но не и на данъка като такъв. Извеждането на особеностите на това правоотношение през призмата на понятието, което доктрината дава за данъка като вид парично плащане до сега оставаше извън полезрението на правната наука и може да се разглежда като научна новост и принос в развитието на данъчноправната теория.

5. Практическо значение на труда

Практическото значение на труда може да се търси в няколко насоки. Така изведените в изследването особености на данъка като правоотношение биха могли да намерят приложение при тълкуването и прилагането на данъчноправните норми във фазата на данъчно-осигурителният контрол и в съдебната практика, като се има предвид нейната противоречивост.

Практическа стойност има и направеният анализ на съдебната практика, включително и на тълкувателната такава, както и на съществуваща по изследваните въпроси литература.

Не на последно място, някои от изводите, както и предложенията направени за изменение на действаща към момента нормативна уредба биха могли да послужат за нейното по-натъшно усъвършенстване.

6. Структура и обем на труда.

В структурно отношение, дисертацията се състои от увод, три глави и заключение и е в обем от 357 страници. Приложена е и библиографска справка за ползваната литература.

II. СЪДЪРЖАНИЕ НА ТРУДА

1. Увод

В увода е обоснована актуалността на темата и са очертани предметът, обхватът и методът на изследване. Посочени са целите и задачите, които авторът си е поставил. В контекста на проучването, своето значение имат теоретичните постановки свързани с обекта и предмета на правоотношението, възникването на публичните правоотношения, техните субекти познати ни от общата теория на правото, които са разгледани на редица места в труда. Необходимостта от подобен подход е обусловен на първо място от това, че не малко са общите неща между тях и данъкът като правоотношение, доколкото става въпрос за отношения на правото и родовете им характеристики са сходни. Следващата предпоставка е, че по този начин се постига по-голяма пълнота и последователност при

разглеждане на материята, като се следва правилото да се преминава от общото към специалното.

Евентуалното разглеждане на основната тема, която обхваща монографията, без да се обърне внимание на тези относими към всички видове правоотношения понятия, правила и механизми би довело до непълнота на изследването.

2.Глава първа

Глава първа е посветена на особеностите на данъка като правоотношение, неговите обект и предмет.

В параграф първи, е разгледана същността на данъка като парично, безвъзмездно и невъзвращаемо плащане, установено едностранно и по общ начин от държавата, която има възможността да го събере по принудителен ред. Необходимостта от неговото наличие е свързана с това, че спецификите на данъка разглеждан като правоотношение се извеждат от понятието, което доктрината дава за него.

Освен като плащане, данъкът е разгледан и като **правоотношение**, което възниква между държавата и данъчно задължените лица вследствие на настъпване на предвидените в правната норма юридически факти. Същността, предметът на това материално по своя характер правоотношение е плащането.

Данъкът като правоотношение възниква, съществува и се прекратява в резултат на едностранното, властническо волеизявление на държавата, намиращо конкретен израз в приемането и отменянето на данъчните закони от Народното събрание. Това правоотношение е **публичноправно** по своя характер, тъй като активен субект в него винаги е държавата, която встъпва от позицията на власт и управление. Принципът на законоустановеност на данъците предопределя, че методът на регулиране на данъка като

правоотношение е властнически, от позицията на обвързана компетентност.

В параграф втори са изведени особеностите на данъка като правоотношение. В нашата правна доктрина пръв обръща внимание на тази проблематика проф. П. Стоянов, според който освен като плащане, данъкът може да се разглежда и като **правоотношение**, което възниква между държавата и данъчно задължените лица вследствие на настъпване на предвидените в правната норма юридически факти. Същността, предметът на това материално по своя характер правоотношение е **плащането**. Склонен съм да приема, че предметът на данъка разглеждан като правоотношение би следвало да се разглежда в един по-широк обхват от към съдържателната си страна, като в него включим всички способи, които водят до погасяване на данъчния дълг.

Данъкът като правоотношение възниква, съществува и се прекратява в резултат на едностранното, властническо волеизявление на държавата, намиращо конкретен израз в приемането и отменянето на данъчните закони от Народното събрание. По този начин държавата се намесва в правната сфера на лицата, като изземва част от техния доход или имущество под формата на данъци съобразно фискалните си интереси. В тази връзка, се проявява и първата съществена особеност на това правоотношение, която се изразява в това, че то **изначално възниква въз основа на закона**, което е израз на основния принцип, върху който се изгражда и развива данъчното право – за **законоустановеност на данъка**.

Значението на този принцип през призмата на изследваната проблематика е от изключителна важност при осмисляне на данъка като правоотношение, като оказва съществено влияние върху всички негови специфики, включително и с оглед на някои негативни тенденции в

тълкувателната практика на ВАС, на което в труда е обърнато необходимото внимание.

Втората съществена особеност на данъка разглеждан като правоотношение е, че то е **публичноправно, властническо** по своя характер, тъй като активен субект в него винаги е държавата, която встъпва от позицията на власт и управление. В данъчното право държавата е тази, която по силата на закона притежава властническите правомощия, позволяващи ѝ да се намесва в правната сфера на данъчно задължените лица и да отнема част от техните доходи под формата на данъци. По този начин тя упражнява и контрол чрез данъка за спазването на нормативната уредба свързана с публичните финанси.

Ще бъде погрешно ако тази намеса се обоснове само с факта, че държавата е носителят на властнически правомощия. За да се стигне до нея е необходимо да са възникнали онези юридически факти, с настъпването на които данъчно правната норма свързва задължението за плащане на данъци. Всичко това води до логичния извод, че данъчното отношение е отношение на правото, тъй като то възниква, развива се и прекратява само и единствено по силата на закона.

При разглеждането на данъка като правоотношение оперативната самостоятелност, като проявна форма на властническия метод на правно регулиране е невъзможна. Това произтича от самата юридическа същност на данъка като законоустановено парично плащане, което е скрепено с възможността да бъде събрано по принудителен ред. Възникването и дължимостта на данъка, не могат да се поставят в зависимост от преценката на един или друг административен орган, като се изхожда от целесъобразност или други съображения. Принципът на законоустановеност на данъците, изразяващ се в установяването на вида и размера на данъците само и единствено със закон, изключва

възможността за преценки относно определянето на данъчния дълг. Казаното до тук предопределя, че методът на регулиране на данъчното право, който рефлектира и върху данъка като правоотношение е властнически, от позицията на обвързана компетентност.

Това от своя страна обуславя и следващата особеност на това правоотношение неговата **императивност**. Тази негова присъща характеристика намира проявление в две или по-скоро в три насоки – *в същността на материалните данъчно-правни норми, тяхното тълкуване във фазата на данъчноосигурителния контрол, при правоприлагането, включително и при тълкуването от страна на КС, ВАС и ВКС, както и в субектната структура на данъка като правоотношение.*

Следващата особеност на данъка разглеждан като правоотношение намира проявление в неговият **обект и предмет**. Особеното при всеки данък независимо дали е пряк, косвен, държавен, местен, пропорционален или прогресивен/каквито в нашата данъчна система за съжаление няма/ е, че той притежава свой собствен обект. Отделните данъчни закони изчерпателно регламентират обектът или обектите на съответния данък. Тук трябва да обърнем внимание, че е напълно възможно един данък да има повече от един обект на облагане, както това е например при облагането с ДДС. Съгласно нормата на чл.1 от ЗДДС обект на облагане с този данък могат да са – облагаеми доставки на стоки или услуги, включително и безвъзмездни, ВОП, ВОД, внос, износ на стоки. При облагането с акциз и патентен данък по реда на ЗМДТ също се забелязва тази особеност, като законодателят търпи известна критика във връзка с неправилното ползване на съответната терминология, като на това и на някои други въпроси свързани с обекта и предмета на данъка разглеждан

като правоотношение, ще се спрем по-нататък. В нашата правна доктрина за предмет на данъка като правоотношение се приема плащането, което задълженото лице трябва да извърши в полза на бюджета. Всеки данъчен закон изрично регламентира начина и сроковете за плащане на съответните данъци, както и къде това трябва се направи. Според нас може би не е съвсем основателно предметът на това правоотношение да се ограничава само да плащането, независимо, че това е най-желаният от държавата способ за погасяване на данъчните задължения. Според нас в предмета на данъка разглеждан като правоотношение следва да се включат всички познати в нашето право способности, които водят до неговото погасяване, като подробни аргументи в подкрепа на това съждение ще изложим в следващата част от труда.

Друга съществена особеност на данъка като правоотношение е свързана с неговото възникване, което е резултат от осъществяването на един **сложен еднороден фактически състав**. Този фактически състав е свързан първо с възникването на данъчното правоотношение – настъпване на предвиденото в закона данъчно събитие, изтичането на данъчния период и на последно място с последващо определяне на правното основание и размера на данъчния дълг на задълженото лице – с данъчна декларация от самото лице или с акт от страна на компетентните за това органи по приходите. Не винаги обаче възникването на данъчното правоотношение автоматично ще доведе на последващ етап и до възникване на данъка като правоотношение.

Последната особеност на данъка като правоотношение намира проявление в **субектите на данъка и неговия**

субектен състав. Всеки данъчен закон изрично посочва кои лица могат да бъдат субект на съответния вид данък, като механизмът на облагане ни разкрива субектния състав на данъчното правоотношение. Това обаче далеч не означава, че тези лица, имаме предвид участващите в механизма на облагане с определен данък непременно ще се конституират и като субекти на данъка като правоотношение. Придобиването на качеството на субект на данъчното правоотношение е абсолютно необходима предпоставка за да може едно лице впоследствие, на по-късен етап да се конституира като субект на данъка. Тъй като това е публичноправно, властническо правоотношение е напълно логично, че в неговия състав съществуват най-малко два субекта – активен /държавата или общината/ и пасивен местните и чуждестранните физически и юридически лица, както и приравнените на тях правни образувания. Субект на данъка като правоотношение може да е само онова данъчнозадължено лице, което е изрично посочено от закона като възможен негов адресат преди още това правоотношение да е възникнало. Необходимо е обаче да обърнем внимание, че то винаги ще възникне между конкретно лице, на което данъкът е определен по правното си основание и размер и държавата в качеството и на активен субект имащ правомощието да претендира погасяване на данъчния дълг, представлявана от компетентните за това органи. Между тези три условно казано „категории“ на данъка като правоотношение – обект, предмет и субект съществува корелативна връзка, която възниква, регулира и се прекратява ex lege, по силата на закона. Тази връзка има и своята социално икономическа основа, свързана с придобиването на имущество, извършването на независима икономическа дейност,

реализирането на доход, печалба и т.н., но кога вследствие на това ще възникне данъкът като правоотношение се „решава“ от правото.

В параграф трети е посветен на обекта и предмета на данъка като правоотношение.

Според нас от юридическа гледна точка е по-издържано да се прави разлика между обект и предмет на правоотношението. В този смисъл, съм склонен да приема, че под предмет на правоотношението поставен в общотеоретичен план би следвало да се разбира крайният резултат, към който се стремят страните в правоотношението по повод на неговия обект. Разбира се в публичноправните отрасли, предвид метода на правно регулиране е възможно този краен резултат да е „заложен“ в самата правна норма и законът да не се интересува от субективното отношение на страните към него.

В данъчното право е възприет този подход, като има ясно разграничаване между предмета и обекта на правоотношението, което е обусловено от самата същност на данъка, респ. от неговите елементи, както и от принципа за законоустановеност, като основополагащ при изграждане за правния отрасъл. Независимо от това при анализирането тези две понятия с оглед на темата на изследването би следвало да стъпим върху достиженията на общата теория на правото за да може да изясним на тази основа различията между данъчното правоотношение и данъка като такъв.

В съвременната доктрина се приема, че обекта на данъчното правоотношение не е външна за него даденост, а е част от фактическия състав, които води до възникване на

самото задължение. По принцип сме съгласни с това становище, но според нас то изисква известно уточнение, което налага необходимостта от по-задълбочен анализ на обекта на данъчното правоотношение и на данъка като такъв или по-точно на съдържанието на тези понятия. Данъчното правоотношение може да възникне, да се развие и прекрати без да е налице обект на облагане, като част от неговия фактически състав, дори понякога той да е предвиден в правната норма. А, това означава, че крайният резултат към който по силата на закона се стремят неговите субекти няма да са свързан с плащането/погасяването/ на данък и ще има съвсем друго съдържание, т.е. друг ще е неговият предмет.

В тази насока, съгласно разпоредбата на чл.50, ал.1, т.5 от ЗДДФЛ предвижда задължение за физическите лица да декларират в установения от закона срок/чл.53, ал.1 и ал.2 ЗДДФЛ/предоставените, получените от тях парични заеми. В конкретния пример, обектът на данъчното правоотношение не може да се приравнява към обекта на данъка, по-скоро става въпрос за определени действия *ex lege* от страна задължените лица, насочени към предотвратяване на отклоняването от данъчно облагане. В законодателството има и редица други подобни примери, които са посочени в труда. Означава ли това, че данъчно правоотношение в посочените хипотези няма, т.е. то не възникнало? Отговорът е повече от очевиден.

Всеки данък независимо дали е пряк, косвен, държавен, местен, пропорционален или прогресивен/каквито в нашата данъчна система за съжаление няма/ притежава свой собствен обект. Отделните данъчни закони изчерпателно регламентират обектът или обектите на съответния данък.

Тук трябва да обърнем внимание, че е напълно възможно един данък да има повече от един обект, както това е например при облагането с ДДС. Съгласно нормата на чл.1 от ЗДДС обект на облагане с този данък могат да са – доставки на стоки или услуги, включително и безвъзмездни, ВОП, ВОД, внос, износ на стоки, като при облагането с акциз и патентен данък по реда на ЗМДТ също се забелязва тази особеност.

В доктрината се наблюдава известно объркване между обекта на данъчното правоотношение и на данъка като такъв в основата, на което стои възприемането на тези две правни отношения като равнозначни, което според нас не е съвсем издържано. Данъчните правоотношения имат много по-широк обхват с оглед на своя обект или ако можем така да се изразим от към неговата съдържателната страна. Те са с много по-висока степен на абстрактност от данъка като правоотношение и техен обект, както и на всяко друго правоотношение /административно, конституционно, търговско, облигационно и т.н./ е определен кръг обществени отношения които те регулират. Вярно, че когато настъпи юридическият факт визиран в данъчноправната норма то придобива значително по-голяма конкретност и вече имаме точно определено лице или лица, които встъпват в това правоотношение като негови субекти. Но това не означава априори, че ще е налице обект на облагане, а оттам и негов предмет да бъде плащане на данъчния дълг. Задължения за пасивния субект в данъчното правоотношения безспорно ще възникнат, но посочените в изследването примери ясно показват, че това не винаги има за правна последица плащането/погасяването/ на съответния данък. И това е в синхрон с понятието за обект

на правоотношението, което се застъпва и в общата теория на правото, в която за такъв се приема материална вещ, нематериално благо или поведение, към които е насочено субективното право или задължение на страните в него. От тук и логичния извод, че е напълно възможно обект на данъчното правоотношение да бъде поведението на неговите субекти, когато то има самостоятелно правно значение.

В заключение можем да кажем, че обекта на данъчното правоотношение има много по-широк обхват от към съдържателната си страна и по общо правило трудно можем да кажем, че той ще съвпадне с обекта на данъка, независимо, че понякога може да е част от юридическия факт, който го поражда. Различен е и предмета на това правоотношение, който не може да съвпадне с този на данъка като такъв, тъй като все още не осъществен сложния фактически състав, от който се стига до неговото възникване. А твърде, често е възможно изобщо да не се стигне до възникване на данъка като правоотношение, респ. до неговото определяне по правно основание и размер и последващо погасяване на данъчно задължение.

При данъка възприеман като правоотношение, което възниква между държавата в качеството и на активен субект и конкретно определено лице се разкрива съвсем друга индивидуализирана правна връзка посредством предоставените по силата на закона права и задължения. В основата на тази връзка винаги стои материална вещ, даденост, дейност, която определяме като обект на данъка и се изразява в задължението на лицето да плати определеното по правното основание и размер данъчно задължение и правомощието на държавата да го изисква или да го събере по принудителен ред ако не е платено изцяло в срока за

доброволно изпълнение. Тази юридическа връзка между страните не винаги може да възникне в данъчното правоотношение, което както видяхме може да има съвсем различен обект и предмет.

Ако няма обект на облагане, визиран в съответния закон, данъкът като правоотношение изначално не може да възникне. Напълно възможно е обектът на облагане да е определен в правната норма и да е настъпил юридическият факт, от който се поражда данъчното правоотношение, но въпреки това да не се стигне до възникване на данъка като такъв, на което допълнително е обърнато внимание при разглежданье материята свързана с фактическия състав, който го поражда. Следващата особеност на обекта на данъка в този му аспект е неговата връзка със субекта на данъка – данъчнозадълженото лице. Тази връзка може да бъде само правна, като законът изчерпателно определя кои лица потенциално могат да придобият качеството на субект за всеки данък в съответния нормативен акт. Разбира се погледнато в по-широк смисъл в нейната основа, за да бъде поставена в юридически рамки стоят някакви социално-икономически отношения, които обуславят връзката между лицата и евентуалният обект на данъка – възможност за развиване на стопанска дейност, придобиване на доход имущество, роднински или други връзки между лицата с оглед на представителство, попечителство и др. подобни. Напълно възможно е тази връзка да е само правна, т.е. да не е съпътствана от някакви икономически или роднински или други отношения. Но само правото е това, което може да „постави“ тази връзка във фактическия състав, който да породи данъка като правоотношение. Всеки един данъчен фактически състав, включва обект, който поражда данъчни

права и задължения за конкретен правен субект, посочен от закона според фактическата и правната му връзка с обективната даденост. Според нас от тази връзка възникват конкретни правомощия и по отношение на активния субект на данъка като правоотношение, на което е обърнато необходимото внимание труда.

Когато анализираме обекта на данъка като правоотношение с основание може да се постави въпроса дали би могло да се стигне до някакви усложнения в него, които да доведат до незаконосъобразно определяне най-вече на размера на дължимия данък, т.е. да се стигне до отклоняване от данъчното облагане?

За да отговорим на този въпрос отново ще трябва да припомним, че данъкът е парично плащане и следователно трябва да се определи в пари за да може да бъде платен. Не винаги обаче обектът на облагане ще има парично изражение както това е при упражняване на различни видове дейности при облагане с патентен данък или данък върху недвижимите имоти по реда на ЗМДТ, при т.нар. бартерни сделки при облагане с корпоративен данък по ЗКПО и т.н. Дори и когато доходът, приходът са получени в пари не винаги те ще се облагат в целия реализиран размер. За целта, всеки данъчен закон визира механизма, по който се определя данъчната основа при облагането със съответния данък, която както вече казахме представлява паричен израз на обекта на облагане за данъчни цели. В подавяващата част от случаите лицата сами определят данъчната си основа, респ. правното основание и размера на дължимите от тях данъци с подаването на данъчната си декларация. Органите по приходите във фазата на данъчноосигурителния контрол – проверка или ревизия имат

правомощието да издават АУДЗ, с които да изначално да определят дължимите от лицата данъци, ако те не са подали такава декларация или да коригират определеното с нея задължение. Дейността по определяне на данъчната основа и размера на дължимия данък се извършва преди данъкът като правоотношение да е възникнал, т.е. преди той да е определен по правното си основание и размер, поради което подобно усложнение на обекта на това правоотношение според нас е невъзможно. Когато данъкът е определен с данъчна декларация той все още не е окончателен видно от систематичното място, което заема това производство в ДОПК - глава четиринадесета, раздел първи озаглавен „Предварително установяване“ /чл.105/, но данъкът като правоотношение вече е възникнал. Образованото в срока по чл.109 от кодекса производство по установяване на данъчни задължения може да доведе до издаване на акт, с който да се установи друго правно основание и/или размер на данъка, различно от определеното от лицето с данъчната декларация. При подобна хипотеза ще се стигне до възникване на ново правоотношение, което потвърждава правилността на изразеното становище.

Обектът на данъка има своето теоретично и практическо значение и при класифицирането на отделните видове данъци. Така например според този критерий те биват:

-преки – при тях обект на облагане е дейност, доход, имущество, печалба/корпоративните данъци, местните данъци с изкл. на туристическия данък, данъците върху доходите на ФЛ/;

-косвени – при които на облагане подлежи оборота на стоки и услуги / ДДС, акциз, туристическия данък по ЗМДТ, данъка върху застрахователните премии/.

Предмет на данъка като правоотношение е плащането, което задълженото лице трябва да направи към бюджета. Някои автори считат плащането като предмет на данъчното правоотношение, което също не може да бъде възприето безкритично, доколкото като вече отбелязахме е напълно възможно то да настъпи, но изобщо да не се стигне до определяне на данък, а от там и последният да възникне като правоотношение. Независимо от това данъчното правоотношение с течение на времето трябва да се прекрати и няма спор, че това ще се случи в предвидените в закона случаи, но не чрез плащане или друг способ за погасяване на парични задължения, каквито са данъчните.

Според нас, когато анализираме данъка в този му аспект, може би не е съвсем основателно да се приема, че неговият предмет може да се ограничава само плащането на данъчния дълг. Ако се опитаме да изведем това понятие от определението за данъка, което дава доктрината наистина е така. При условие, че „погледнем“ правоотношението от гледна точка на пасивния субект в това правоотношение негово е задължението да плати установения данък и това като, че ли изчерпва неговото съдържание. Но един малко по-задълбочен анализ на тази проблематика вероятно ще ни доведе до по-различни изводи. За да се прекрати едно правоотношение е необходимо неговите субекти да упражнят своите субективни права, съгласно предписанията на правната норма, което изчерпва и неговото съдържание. Както упоменахме по-горе една от особеностите на данъка като правоотношение е неговият публичноправен характер.

Това означава, че за да може това правоотношение да се прекрати е необходимо активният субект в него да упражни своите правомощия, свързани със събирането на данъчния дълг, ако той не е платен изцяло или отчасти в предвидените от съответния закон срокове. В тази насока, за да се прекрати данъкът като правоотношение трябва да настъпи предвиденият най-общо казано в закона юридически факт, в резултат, на което да се погаси определеното по правното си основание и размер данъчно задължение. Преди то да бъде погасено, задължението данъкът да се плати си стои и административните органи в качеството си на активни субекти в това правоотношение могат или по-точно имат задължението да упражнят своите правомощия и да предприемат всички допустими от закона способности да го съберат.

В действащото към момента законодателство, нормата на чл.162, ал.2, т.1 от ДОПК, данъците са определени като публични по правната си същност вземания и като такива те могат да бъдат погасени по всички предвидени в закона способности.

Част от начините, способите за погасяване на данъчните задължения са регламентирани в нормата на чл.168 от ДОПК.

Извън обхвата на цитираната по-горе разпоредба от ДОПК са остават следните способности за погасяване на публичните вземания:

- погасяване чрез разсрочване или отсрочване/чл.183 и слд. от ДОПК/;
- в случаите на финансова амнистия.
- отмяна на АУДЗ във фазата на административното или съдебното обжалване;
- отмяна на влязъл в сила АУДЗ по реда на чл.133-134 от

ДОПК;

-отмяна на влязло в сила съдебно решение, с което е потвърден обжалван пред съда АУДЗ по реда на чл.237-249 от АПК.

Крайният извод, който можем да направим, е че като предмет на данъка разглеждан като правоотношение би следвало да разбираме не само плащането на данъка от страна на задълженото лице, а **погасяването** на определеното данъчно задължение, независимо чрез кой от посочените по-горе способи то ще се извърши. И това е така защото по този начин се прекратява самото правоотношение, което е възникнало между държавата, представлявана от съответния компетентен орган и задълженото лице поради отпадане на част от фактическия състав, от който го е породил.

Когато анализираме материята свързана с предмета на данъка като правоотношение се поставя въпроса можем ли в него да включим случаите когато сме изправени пред хипотезата на преотстъпване на данъка, доколкото в този случай не се стига до погасяване на данъчното задължение? Според нас отговорът на този въпрос би следвало да е положителен като това наше становище можем да изведем от правната същност на преотстъпването. Легалната дефиниция на това понятие се съдържа в нормата на чл.166 от ЗКПО, и гласи, че преотстъпване на корпоративен данък е правото на данъчно задължено лице да не внася в държавния бюджет определените по реда на този закон суми за корпоративен данък, които остават в патримониума на данъчно задълженото лице и се разходват за цели, определени със закон

В случая обстоятелството, че това е форма на данъчно облекчение при облагането с корпоративен данък и не се

стига до реално погасяване на данъчното задължение е ирелевантно. Водещо според мен тук е, че то ще бъде част от фактическия състав, който ще доведе до възникване на данъка като правоотношение и това е основният аргумент, с който подкрепям едно такова съждение. Разбира се наличието на подобно изключение по никакъв начин не може да окаже влияние върху разбирането за предмета на това специфично правоотношение.

От тази гледна точка, ако се обърнем към данъчните правоотношения ще видим, че те могат да се прекратяват и без да е необходимо да се стигне до погасяване на данъка. Вече обърнахме внимание, че това ще така при липсата на обект на облагане, като при подобна хипотеза данъчното правоотношение може да възникне, но неговото прекратяване няма да е свързано с погасяване на данъчно задължение. В този смисъл ако стъпим на теоретичната конструкция, че обектът на данъчните правоотношение е значително по-широк от към съдържателната си страна без съмнение ще установим, че това се отнася и за техния предмет. Най-общо казано през призмата на пасивните субекти в правоотношението, неговият предмет е свързан с изпълнението на предвидено в закона задължение във връзка с данъчното облагане, като това не е винаги ще представлява плащане на дължим данък или погасяване чрез някои от другите предвидени в закона способности.

3. Глава втора

В Глава втора от дисертацията са изследвани въпросите свързани с възникването на данъка като правоотношение.

В параграф първи е посветен на фактическия състав с осъществяването, на които възниква това специфично за

данъчното право правоотношение. В правната теория има изразено виждане, че класическият правопораждащ факт в публичното право е властническият акт. Погледнато през призмата на административното право, което има за предмет уреждане на обществените отношения в сферата на изпълнителната власт това има своето основание. Административният акт поражда правните си последици едностранно, вследствие на властническото волеизявление на компетентен за това орган, като страните в така създаденото материално административно правоотношение не са равнопоставени. Създаването на административното правоотношение, независимо от това чия е била инициативата за това, и определянето на съдържанието му е поставено в зависимост от волеизявлението на административния орган. Само той има право при строго определени условия да изменя правоотношението или да го прекратява. Дори когато законът допуска възможността гражданинът да има само права, а административният орган само задължения спрямо него отношението пак ще си остане административноправно с властнически характер, поради едностранното възникване на правата и задълженията за неговите субекти.

Становището относно властническият акт като основен правопораждащ факт в областта на публичните правоотношения като цяло има своето място при възникването на данъка като правоотношение, но не и в този почти абсолютен смисъл, който му се придава едва ли не като единствена възможност за възникване на такива правни отношения. Допълнителни аргументи в подкрепа на това наше становище можем да изведем от правната същност на АУДЗ. Една от най съществените особености на този вид актове е, че те са **декларативни** по своята правна същност, което означава, че данъчното задължение не

възниква, не се поражда въз основа на властническото волеизявление на съответния компетентен орган, материализирано в издадения от него акт, а по силата на закона. Данъчно-правната норма е тази която регламентира, кога във времето и при настъпването на какъв точно юридически факт за лицата възникват данъчни задължения. АУДЗ прави задължението само ликвидно и изискуемо, т.е. определя го по основание и размер, както и неговият падеж. С него се признават възникнали преди неговото издаване субективни права и задължения, като неговото издаване играе ролята на изпълнителен титул. АУДЗ не може да бъде друг освен декларативен, което произтича от ползвания в данъчното право метод на правно регулиране – властнически от позицията на обвързана компетентност.

Данъчното право следва възприетото в общата теория на правото виждане, че за да възникне едно правоотношение е необходимо да настъпи предвиденият в правната норма юридически факт. След като това се случи за адресатите на правната норма, респ. субектите на правоотношението възникват предвидените в закона права и задължения, които те следва да упражнят. В доктрината отдавна е прието е не подлежи на съмнение обстоятелството, че юридическите факти, с настъпването, на които се пораждат правоотношенията в този правен отрасъл са от категорията на юридическите събития. Това е така защото съзнателната човешка воля не е насочена пряко към настъпването на правните последици визирани в данъчноправната норма. За да можем да изясним въпроса, в кои случаи възникването на данъчното правоотношение ще доведе и на по-късен във времето етап до пораждаване на данъка като такъв е необходимо да обърнем внимание на конкретния

юридически факт, който стои в основата на данъчното правоотношение. В случаите, когато юридическият факт потенциално може да доведе до възникване на данъчно задължение, данъчното правоотношение трябва да се разглежда като предпоставката, от която данъкът като такъв би могъл да се породи. А, това според нас ще е така, при условие, че този юридически факт е в причинно-следствена връзка с обекта на облагане за съответния данък. Такъв факт ще бъде получаването на доход, приход, извършването на дейност, осъществяване на облагаема доставка по смисъла на ЗДДС, придобиването на недвижим имот, и т.н., т.е. данъчното събитие. Датата, на която настъпва този юридически факт – в данъчното право се определя като дата на възникване на данъчното събитие, което с оглед на изследваната материя можем да определим като дата на която ще възникне материалното данъчно правоотношение. Точно този юридически факт – **настъпването на данъчното събитие** по отношение на конкретно задължено лице е първият от фактическия състав, който в своята цялост и последователност на осъществяване в резултат на логическата взаимовръзка между отделните факти ще доведе до възникване на данъка като правоотношение.

Следващият юридически факт, в хронологичен аспект, който трябва да се осъществи за да може да възникне данъкът като правоотношение е да **изтече данъчният период** за съответния вид данък. Това е установен в закона срок, след изтичането, на който за лицата понасящи данъчната тежест и/или са платци на данъка възниква задължението да подадат данъчна декларация, с която сами да определят правното основание и размера на дължимите

от тях данъци. Едва след като този срок изтече, органите по приходите имат правомощието да осъществяват данъчноосигурителен контрол, който да е насочен към определянето на данъчни задължения със съответния акт. Това свое правомощие те могат да реализират независимо дали е подадена данъчна декларация или лицето се е отклонило от това свое задължение.

По същество това е **последният юридически факт**, който трябва да се осъществи за да възникне данъка като правоотношение.

Ако систематизираме казаното до тук изводът, който можем да направим е, че данъкът разглеждан като правоотношение възниква при наличието на няколко свързани помежду си юридически факти, различни по своята правна същност, които настъпват в определена от данъчния закон последователност, и в своята цялост пораждат правни последици т.е. изправени сме пред един сложен еднороден фактически състав, който поражда това правоотношение.

Тези юридически факти, подредени по хронология са следните:

- настъпване на предвиденото в закона данъчно събитие, т.е. възникване на данъчното правоотношение, който факт от гледна точка на правната си същност представлява юридическо събитие;

- изтичането на данъчния период – предвиден в закона срок с изтичането, на който за данъчнозадължените лица възниква задължението да подадат данъчна декларация, с която да определят правното основание и размера на

дължимите от тях данъци или с нея да предоставят информация въз основа, на която оправомощените за това органи ще установят съответния данък. Този юридически факт също представлява събитие по своята правна същност.

-определяне на правното основание и размера на дължимия от лицето данък, което се извършва с данъчна декларация или с акт, издаван от компетентните органи – органи по приходите в ТД на НАП по месторегистрация или от изрично оправомощени служители на общинската администрация. Тези два юридически факта по своята правна природа са юридически действия.

Необходимостта от цялостен поглед върху тази според нас важна част от изясняването на данъка като правоотношение свързана с неговото възникване е мотивирало автора да разгледа и различните способи за определяне на правното основание и размера на данъчните задължения, като може би най-важната част от фактическия състав, който го поражда и на които са посветени следващите части и тази глава на дисертацията.

В параграф втори е изследвана материята свързана с определянето на данъка чрез декларация от страна на задължените лица.

Подаването на данъчни декларации е лично задължение, което възниква за данъчните субекти въз основа на закона /obligatio ex lege/. 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 облагане.

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.

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 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 придобивания.

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

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 път.

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. Изключение от това правило ще е налице, когато органите по приходите са предоставили на лицето срок за извършване на корекция и той изтича след законоустановения или е пократък от него. В първия случай, подаването на декларацията в указания от административните органи срок ще породи предвидените в закона правни последици, а във втория ще се приложи законния срок. Това е общият ред за коригиране на вече подадена данъчна декларация, като в отделните данъчни закони има предвидени специални правила. Наличието на механизъм за корекция на вече подадена декларация безспорно е стъпка напред в развитието на данъчното ни законодателство.

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

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 субект

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 подали.

Негативните правни последици от неподдаването в

законоустановения срок на данъчна декларация или от неправилното и попъване 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 ДОПК.

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.**

В параграф трети има за предмет определянето на данъка с акт от органите по приходите като част от сложния фактически състав порождащ данъка като правоотношение.

В **т.1** от него е анализиран акта издаван по реда на чл.106 от ДОПК. За да се пристъпи към издаването на този вид актове е необходимо кумулативното наличие на следните предпоставки:

- лицето да е подало данъчна декларация, с която само определя, изчислява размера на облагаемата/данъчната/основа и на дължимия от него данък за съответния данъчен период;

- органът по приходите да е установил нередности, които да оказват влияние върху размера на данъчната основа,

респ. размера на дължимия данък. Това несъответствие може да се дължи на неправилно математическо изчисляване от страна на данъчния субект на облагаемата основа и/или размера на данъка, неправилно определяне на един или няколко елемента на данъчното облагане -данъчно събитие, датата на неговото възникване и т.н. Възможно е лицето да не определило правилно и правното основание въз основа, на което се дължи данъка. Без значение е причината довела до това несъответствие, релевантно в случая е тази нередност да е оказала влияние върху размера на дължимия данък независимо дали това е в посока на неговото намаляване или увеличение или върху правното основание, което е породило данъчното задължение.

-тези несъответствия да не са били премахнати по реда на чл.103 от ДОПК, след като декларацията е приета от органите на приходната администрация. Цитираната разпоредба от ДОПК, регламентира, че органът по приходите е задължен да уведоми лицето да коригира вече подадена декларация в 14-дневен срок от получаване съобщението, когато при нейното приемане са установени несъответствия между информацията, която се съдържа в данъчната декларация и изискванията на закона. Към тази процедура се прибъгва и в случаите на несъответствие между данните съдържащи се в декларацията и тези станали достояние на органите по приходите от други административни органи или трети лица.

Когато установи наличието на тези три предпоставки, органът по приходите издава акт за установяване на данъчното задължение, с който съгласно чл.106, ал.1 от ДОПК „...коригира декларацията”. Тук използваният от законодателя израз би следвало да се разбира в смисъл, че е налице процедура по установяване на правно основание и размера на данъка, които се различават от тези посочени в данъчната декларация.

В **т.2** е обърнато внимание на акта издаван по реда на чл.107 от ДОПК, с които органите по приходите установяват задължения за данъци. Този вид АУДЗ се издават в случаите когато, лицата чрез подаването на данъчна декларация предоставят информация, въз основа, на която органът по приходите определя облагаемата основа и размера на данъчното задължение. Посредством издаването на такива актове се определят някои данъчни задължения по реда на ЗМДТ – данъка върху наследствата, в изолирани случаи при данъка върху недвижимите имоти/чл.14, ал.1 ЗМДТ/, данъка върху моторните превозни средства/чл.54, ал.4 от ЗМДТ/.

Особеното при този вид актове е, че не винаги тяхното издаване е наложително за да се стигне до доброволно плащане на дължимия от лицата данък. Общото правило е, че лицето се уведомява за дължимия от него данък, чрез изпращането на съобщение, с което органът по приходите го уведомява за дължимия от него данък въз основа на информацията, която данъчният субект е предоставил с подадената от него декларация. При поискване от страна на лицето, административният орган е задължен да представи справка относно начина, по който е изчислено задължението, неговия вид, правното основание, общия и неплатения размер. Анализът на нормата на чл.107, ал.3 от ДОПК показва, че към издаването на този вид актове се пристъпва:

А. По изрично искане на задълженото лице. Прави впечатление, че ДОПК не въвежда никакви изисквания като условие за допустимост на подобно искане, освен то да е направено от данъчния субект, респ. неговия представител или правоприемник. Това означава, че винаги, когато лицето пожелае, независимо от причините, които са го мотивирали може да поиска издаване на такъв акт и съответният

административен орган е задължен да го издаде. Цитираната разпоредба е императивна по своя характер и не оставя никакво поле за тълкуване, което означава, че органът по приходите не може да откаже издаването на акта под никакъв предлог.

Б. По инициатива на органа по приходите когато:

- е установено несъответствие между декларираните данни и информацията получена от трети лица или организации при условие, че е изчерпан реда по чл.103 от ДОПК;

- не е подадена данъчна декларация;

- задължението не е платено в срок и за данъчния период няма извършена ревизия. Издаването на акт в тези случаи е оправдано, тъй като съобщението, с което се уведомяват лицата за размера на дължимия от тях данък не годно изпълнително основание, съгласно чл.209 от ДОПК.

Необходимо е да се обърне внимание, че за разлика от акта по чл.106 от ДОПК с този вид актове не би могло да извърши прихващане или възстановяване, тъй като с тях не се извършва корекция на вече деклариран данък, а първоначално определяне на правното основание и неговия размер, въз основа на информация относно обекта на облагане, която е предоставена от данъчния субект.

Тъй като и двата вида АУДЗ се издават след извършена проверка при тях се наблюдава сходство в правоотношенията, които възникват, развиват се и се прекратяват при нейното извършване. Правоотношенията, които възникват при извършване на проверката бихме могли да обособим в две основни групи.

Първата група правоотношения са тези, които възникват между органа по приходите, който извършва самата проверка и в следствие издава акта и данъчния субект. Те се развиват в хода на проверката и можем да ги определим като задължителни, тъй като без тях е невъзможно да се осъществи контролната дейност на административния

орган.

Втората група правоотношения могат да възникнат между органа по приходите и трети лица, които имат някакво отношение към установяването на фактите и обстоятелствата водещи до определяне на облагаемата основа и размера на дължимия данък. Тяхното възникване не винаги е наложително и зависи от конкретния казус поставен пред администрацията по приходите, което ни дава основание да ги охарактеризираме като незадължителни или допълнителни, вторични правоотношения.

На критичен анализ са подложени разпоредбите на чл.106, ал.3 и чл.107, ал.3 от ДОПК, както и практиката на съда по данъчни дела отнасяща се до този вид актове, издавани от органите по приходите.

В **т.3** е изследвана материята свързана с определянето на правното основание и размера на данъка с ревизионен акт като част от фактическия състав водещ до възникване на данъка като правоотношение. Обърнато е внимание и на двете негови разновидности познати в нашата правна система – ревизионният акт издаван при редовна отчетност и по реда на особеното производство по чл.122 от ДОПК. Направен е обстоен анализ на тези два вида актове, включително и в историкоправен аспект като основните, с които се установяват задължения за данъци и с оглед на широките правомощия, които органите по приходите разполагат с тях по смисъла на чл.118 от ДОПК. Разгледана е процедурата по тяхното издаване, включително и в исторически аспект като на критичен анализ е подложена тълкувателната практика на ВАС относно обхвата на персоналната компетентност на органите по приходите и по въпросите свързани с тяхната редовност. Направени са и предложения за промяна на действаща към момента нормативна уредба, в посока на нейното усъвършенстване.

В параграф четвърти е обърнато внимание на установяването на данъка чрез акт за прихващане и възстановяване. По своята правна същност той е индивидуален административен акт, който с оглед на материята, в която намира приложение определяме като индивидуален данъчен акт. Като такъв, той има всички особености характерни за ИАА, но едновременно с това притежава и специфичните белези присъщи за останалите видове АУДЗ, като е обоснована тезата за неговия декларативен характер.

С оглед на това възниква и въпросът за възможността с този вид актове, издавани от органите на администрацията по приходите да се установяват задължения за данъци, респ. той да бъде част от фактическия състав, който поражда данъка като правоотношение.

Според нас отговорът би следвало да е положителен, като ще се опитаме да изложим съответните аргументи в подкрепа на това наше становище.

Една от особеностите на тези актове, съгласно чл.129, ал.2 от ДОПК е, че те могат да бъдат издавани след възлагането на проверка или ревизия. Въпрос на оперативна самостоятелност е на коя от двете форми на данъчноосигурителен контрол в своята преценка ще се спре оправомощеният за това орган по приходите, след като първоначалната му преценка за основателност на прихващането е положителна. Независимо коя ще бъде приложена, целта която се преследва в установителния етап е да се изясни налице ли са предвидените в данъчния закон юридически факти, които да обуславят издаването на АПВ, с който да извършим прихващане и/или възстановяване на недължимо платен или надвнесен данък.

Когато двете насрещни вземания са определени със съответните влезли в сила актове не можем да приемем, че с АПВ се установяват данъчни задължения. Така ще бъде,

когато ревизионният акт е отменен с влязло в сила съдебно решение и държавата дължи връщане на недължимо платеното като едновременно с това на същото лице е наложена санкция с влязло в сила наказателно постановление за извършено административно нарушение на данъчното законодателство. В този конкретен случай, установителният етап предхождащ самото прихващане не се характеризира с никаква сложност, тъй като при проверката или ревизията не се налага тепърва да се установява или коригира правното основание и/или размера на някое от двете насрещни вземания. Поради това и с АПВ, издаден при тази хипотеза не може да се твърди, че изначално се определят задължения за данъци.

Не винаги обаче това е така. Възможно е, а и нерядко се случва едно от насрещните вземания, а понякога и двете да не са определени с акт на административен орган или влязло в сила съдебно решение. Като пример в това отношение можем да посочим прихващането и възстановяването на резултата за данъчния период – данъка за възстановяване по реда на Закона за данък върху добавената стойност/ЗДДС/, където се издават най-много АПВ.

Темата на изследването не ни позволява обстойно да навлезем в проблематиката свързана с възникване на данъчния кредит и процедурата по неговото приспадане, затова само в няколко изречения ще се опитаме да внесем яснота върху този специфичен при облагането с ДДС механизъм, което ще ни помогне да обосновем становището ни, че с АПВ е възможно да се определят данъчни задължения.

В 14-дневен срок след изтичане на месечния данъчен период, лицата които са регистрирани по ЗДДС са задължени да подават справка-декларация. С нея, те съгласно чл.88, ал.4 от ЗДДС определят сами резултата си за данъчния период, който може да бъде данък за внасяне или

данък за възстановяване. Когато сумата на начисления от лицето данък за съответния период превишава тази на данъчния кредит, разликата представлява данък за внасяне и обратно когато величината на данъчния кредит превишава тази на начисления от лицето данък резултата за периода е данък за възстановяване.

При условие, че резултата за данъчния период е данък за възстановяване съгласно чл.92, ал.1, т.1 от ЗДДС органът по приходите е задължен да извърши прихващане, ако до датата на подаване на справка-декларация има възникнали други изискуеми и неплатени задължения събирани от НАП. Ако такива задължения няма или след извършеното прихващане остане данък за възстановяване, той се приспада от регистрираното лице през следващите два последователни данъчни периода. Следва да се обърне внимание, че ползваното от законодателя понятие „приспадане” е равнозначно на прихващане.

Това е и най-съществената особеност на прихващането при облагането по реда на ЗДДС, изразяваща се във възможността регистрираното лице само да извърши приспадане на данъка през следващите два последователни данъчни периода. Предоставеното по силата на закона субективно право на лицата сами да извършват приспадане в никакъв случай не е абсолютно и данъкът за възстановяване няма да бъде върнат само защото е подадена справка-декларация, с която той е деклариран. Данъчната декларация, както посочихме по-напред в настоящия труд е частен документ по своята правна същност и притежава обвързваща сила само по отношение на субекта, който я е подал. Освен това, посоченото субективно право на регистрираните по реда на ЗДДС лица е ограничено във времето и обхваща само двата последователни данъчни периода след възникване на данъка за възстановяване като резултат за данъчния период.

След изтичането на този срок, ако все още е налице данък за възстановяване той се прихваща от органа по приходите за възникнали към датата на подадената за последния период справка-декларация задължения, събирани от НАП и/или се възстановява на лицето. За целта, той трябва да предприеме регламентираната в чл.129, ал.2 от ДОПК процедура, т.е. да извърши проверка или ревизия.

Основната цел на данъчно-осигурителния контрол в конкретната хипотеза, независимо под каква форма ще бъде осъществен е да се установи законосъобразно ли регистрираното лице е определило размера на данъчната си основа, когато е изчислявало резултата си за данъчния период. Тъй като резултата за данъчния период представлява разликата между сумата на начисления от лицето данък за извършени от него облагаеми доставки и сумата на данъчния кредит, обект на контрол ще бъдат и двете величини. Това означава, че контролната дейност, осъществявана в хода на установителния етап, който предхожда издаването на АПВ ще бъде в две насоки. От една страна органът по приходите ще трябва да установи спазило ли е лицето изискванията на чл.26-27 от ЗДДС при определянето на данъчната си основа, а от там и законосъобразно ли е определен размерът на начисления от него ДДС. Другото „направление” на данъчно-осигурителния контрол ще бъде насочено към това спазило ли е регистрираното лице разпоредбите на закона относно възникването и упражняването на правото на данъчен кредит, правилно ли е определен неговия размер и т.н., като и в двата случая ако се констатира нередности те следва да бъдат коригирани с акта за прихващане и възстановяване. Дали ще се установи неспазване на материалния данъчен закон при определяне на резултата за данъчния период от страна на регистрираното лице и ще бъде ли той действително коригиран с АПВ не е толкова съществено. По-

важното в настоящия случай е, че данъчно-осигурителният контрол независимо от неговата форма, проверка или ревизия е насочен към това да се установи правното основание и размера на вземането на данъчния длъжник към държавата в качеството и на кредитор. А определянето на размера на вземането в настоящия казус е неразривно свързано с осъществяването на контрол относно законосъобразното определяне на данъчната основа и размера на дължимия данък за извършените от лицето облагаеми доставки на стоки и услуги, т.е. общия размер на начисления данък, които участва като самостоятелна величина при формирането на резултата за данъчния период. Междувпрочем по същия начин се извършва от страна органа по приходите и контрол по отношение на законосъобразното определяне на данъчната основа и на дължимият данък по доставките, по които лицето е получател и които формират величината на данъчния му кредит. От тук и логичния извод, че като цяло правното основание и размерът на вземането на регистрираното лице се установяват с издаденият АПВ, с който се извършва и самото прихващане и/или възстановяване. Това ни дава и основание да отговорим положително на въпроса могат ли с АПВ да се установяват задължение за данъци.

Все пак ще бъде пресилено да кажем, че с АПВ винаги се определят задължения за данъци. Това налага необходимостта от извеждането на критерий, които да ни позволи да определим кога с този вид актове издавани от администрацията по приходите се установяват данъчни задължения, респ. ще бъдат част от фактическия състав с осъществяването, на който ще възникне данъкът като правоотношение.

Очевидно е, че като такъв не може да ни послужи формата на данъчно-осигурителен контрол, тъй като както вече казахме това разделение е в не малка степен условно. Според

нас, основният критерий, който ще ни позволи да определим кога с АПВ се установяват задължение за данъци е насочеността на властническото волеизявление на органа по приходите в установителния етап предхождащ издаването на АПВ. Насочеността на властническите правомощия на органа по приходите ни разкриват предметния обхват на контролната дейност, т.е. какъв е обекта на данъчно-осигурителния контрол, независимо дали се осъществява под формата на ревизия или проверка. Когато обект на контрола освен всичко останало е и това дали лицето правилно и в съответствие с изискванията на приложимия материален данъчен закон е определило данъчната основа и/или размера на поне едно от двете насрещни вземания няма съмнение, че с издадения АПВ се определят данъчни задължения.

Извън разглежданата хипотезата на прихващане и възстановяване на данъка за възстановяване по реда на ЗДДС, с АПВ е възможно да се определят задължения и за други видове данъци. ДОПК не изключва възможността вземането на длъжника, когато то възниква въз основа на подадена данъчна декларация да бъде коригирано в посока на неговото намаление или увеличение, като тук отново обект на контрол под формата на ревизия или проверка ще бъде данъчната основа и размера на дължимия данък, което неминуемо ще даде отражение на размера на претендираното от лицето вземане.

По същия начин ще стоят нещата и когато се извършва прихващане за задължение, което е възникнало вследствие на подадена данъчна декларация. Така определеното от лицето данъчно задължение, може също да бъде увеличено и намалено ако в хода на ревизията или проверката се установи, че не са спазени относимите към конкретния казус правни норми регламентиращи определянето на данъчната основа и размера на дължимия данък.

При посочените примери именно АПВ е акта, с който декларираният с данъчната декларация данък /като надвнесен или респ. дължим/ може да бъде променен както по основание така и по размер.

Извода, който можем да направим е, че с АПВ е възможно да се определят задължения за данъци в случаите, когато данъчно-осигурителния контрол, независимо от неговата форма /проверка или ревизия/ във фазата на установителния етап, предхождащ издаването на акта има възможност да е насочен към коригиране на данъчната основа, респ. размера на дължимия данък, който формира величината на вземането и/или задължението подлежащи на прихващане.

На критичен анализ през призмата на практиката на СЕС по преюдициални запитвания по данъчни дела е подложена разпоредбата на чл.129, ал.3 от ДОПК като противоречаща както на правото на ЕС така и на правилото за стабилитет на влязъл в сила индивидуален административен акт.

4.Глава трета

В тази глава обстойно са изследвани субектите на данъка като правоотношение, неговата субектна структура както и усложненията които могат да възникнат.

В параграф първи е разгледана и анализирана отрасловата и специалната данъчна правосубектност като необходими предпоставки за да може едно лице да се конституира като субект на правоотношението.

В правната наука и по-точно в общата теория на правото е прието, че правосубектността като социално юридическо качество може да се разграничи на обща, отраслова и специална.

Общата правосубектност е абстрактната възможност на лицата бъдат изобщо правни субекти в една правна система.

Отрасловата правосубектност предполага възможността на лицата да се конституират като правни субекти в определен правен отрасъл. Тя се опира на общата правосубектност и е нейна производна, дотолкова, доколкото ако едно лице не притежава обща правосубектност, т.е. ако не е признато от правото изобщо като негов субект, то не може да придобие и отраслова такава.

Специалната правосубектност е способността на лицето да бъде субект само в определен кръг правоотношения в рамките на даден правен отрасъл.

Мястото на данъчното право като самостоятелен отрасъл в нашата правна система безспорно е онова обстоятелство което обуславя наличието на отделна отраслова правосубектност, която има своите особености отличаващи я от тази на останалите правни отрасли.

Въз основа на това можем да се опитаме да дадем примерно понятие за **данъчната правосубектност**, като признатата и гарантирана от нормите на данъчното право абстрактна възможност на правните субекти да бъдат участници в данъчните правоотношения. Тук следва да обърнем внимание, че данъчното право по подобие на финансовото право, а и като всеки друг правен отрасъл също борава с понятията субект на данъчното право и субект на правоотношението. Всички те в своето смислово съдържание са идентични с тези ползвани в другите правни отрасли като единствената разлика между тях е кръгът обществени отношения, т.е. правоотношенията, в които лицата потенциално могат или действително участват. В този смисъл **субект на данъчното право** е онова лице, което притежава потенциалната възможност да се

конституира като участник в едно или повече данъчни правоотношения и което като упражнява предоставените му силата на закона правомощия или субективни права и задължения може да оказва влияние върху тяхното възникване развитие и прекратяване. Това е и основната предпоставка за да може едно лице на определен етап във времето да се конституира като субект на данъка като правоотношение.

Субект на данъчното правоотношение е лице, което реално, действително участва в конкретно, точно определено данъчно правоотношение чрез правомощията или субективните права и задължения, които притежава и в резултат, на което влияе върху негово възникване, развитие и прекратяване. Разбира се няма пречка един правен субект, независимо дали ще е държавен орган, друг колективен или индивидуален субект да участва и в повече от едно данъчни правоотношения.

Според нас тази теоретична конструкция би следвало да бъде разширена и в нея да включим и понятието за субект на данъка като правоотношение. Основният аргумент, на който можем да стъпим в защита на това наше становище е безспорното наличие на това присъщо само за данъчното право правоотношение и неговите специфични отличителни характеристики, които изведохме и анализирахме по-напред. Това понятие разбира е в причинно-следствена връзка с предходните две, т.е. ако можем така да се изразим производно на тях. В този смисъл, за да може да едно лице да се конституира като субект на данъка разглеждан като правоотношение, то задължително трябва да притежава качеството на субект на данъчното право и да е встъпило като такъв в конкретно данъчно правоотношение.

Субект на данъка като правоотношение е точно определено лице, за което по силата на закона възниква данъчната тежест и/или, на което данъкът е определен по правно основание и размер с данъчна декларация или акт на компетентен за това орган, и което упражнявайки предоставените му по силата на закона субективни права, задължения или правомощия може да погаси данъчното задължение чрез някои от предвидените в закона способности. Към тях трябва да прибавим и лицата, които по силата на закона са задължени да платят данъчното задължение на носителя на данъчната тежест и/или платеща на данъка. И тук е напълно възможно едно лице да бъде субект на повече от един данък разглеждан като правоотношение в зависимост от икономическата дейност.

В теорията на правото, когато се разглеждат видовете правосубектност е застъпено виждането, че освен обща и отраслова съществува и специална правосубектност. Последната представлява способността на лицето да бъде субект само в определен кръг правоотношения в рамките на даден правен отрасъл.

Според мен при изследването на въпросите свързани със специалната правосубектност не трябва да се насочваме към йерархичната структура въз основа, на която тези правоотношения в частност данъчните възникват, развиват се и се прекратяват. Тя би следвало да се търси във фактическия състав на данъчноправната норма, която позволява при наличието на предвидените в нея условия едно лице, независимо от правно-организационната си форма да може да се конституира като субект в определен кръг правоотношения, регулирани от данъчното право. Това изисква участието в тези по-тесни по своя обхват данъчни

правоотношения да е обусловено от наличието на определени предпоставки визирани в юридическия факт на правната норма без които лицето не може да придобие качеството на данъчен субект, т.е. те трябва да имат конститутивен характер. Ще бъде погрешно ако тези предпоставки се търсят в обекта на облагане с определен вид данък като – дейност, доход, печалба , имущество или потребление на стоки и/или услуги. Обектът на облагане намира проявление в две насоки. Първата е, че той предпоставя наличието на отделни видове данъци – корпоративен данък, при който обект на облагане е данъчната печалба, данък върху разходите по ЗКПО, различните видове данъци върху доходите по ЗДДФЛ, ЗМДТ и др.

Втората е, че обектът на облагане може да доведе до съществуването на един или друг режим на облагане с определен вид данък, а не до възникването на специална правосубектност, която да се разглежда като предпоставка за неговото прилагане. Така например при специалните режими на облагане по ЗДДС са възприети правила, които се различават от общоприетите. Приемането на подобен подход при тяхното данъчно облагане е продиктувано от вида на услугата или на стоката, върху която се прехвърля правото на собственост или учредяват вещните права. Това е основният критерий, по който могат да се отграничат доставките на стоки и услуги подлежащи на облагане на режим, различен от общия. Тези специални правила могат да намерят конкретен израз при формиране на данъчната основа, възникване на данъчното събитие, при правото на данъчен кредит или необходимостта от специална регистрация за тяхното осъществяване. За лице, което веднъж вече е придобило качеството на субект при

облагането с ДДС, не е необходима никаква специална правосубектност, която да му позволи да прилага въпросните режими на облагане.

Всичко това според нас, води до необходимостта специалната правосубектност да не се търси по „вертикала” на данъчното правоотношение, където тя не може да съществува, а по „хоризонтала”, т.е. нейното придобиване да е необходимо условие, което данъчноправната норма изисква за да може лицето да участва в конкретен вид правоотношения като данъчен субект и като краен резултат да се конституира като субект на данъка като правоотношение.

В тази насока, в труда е направен опит да се обоснове тезата за наличието на специална правосубектност, която според нас може да се придобие само от пасивните субекти на данъчното право, която предпоставя възможността на лицата да се конституират като субекти само в определена част от правоотношенията явяващи се негов предмет. Отправна точка според нас при подобен подход следва да е изясняването на механизма на облагане с някои от видовете данъци приети в нашата данъчна система и по-конкретно на данъка върху добавената стойност.

Същностните характеристики на данъка върху добавената стойност, накратко посочени в изследването предопределят неговият специфичен механизъм на облагане. За да може едно лице да се включи в качеството си на пълноценен субект при облагането с ДДС, т.е. да може да начислява ДДС и да упражнява правото си на приспадане на данъчен кредит и по отношение на него данъкът да е некумулативен е необходимо то да е регистрирано по реда на ЗДДС. Само

тази категория лица са в пълна степен обхванати от механизма на данъка върху добавената стойност и не понасят крайната данъчна тежест.

В съвременната правна доктрина има изразено мнение, че когато по силата на закона на данъчните субекти е възложено задължението за предприемане на процесуални действия във връзка със специалната регистрация за косвени данъци, тяхното изпълнение не създава особена данъчна правосубектност. Тези действия не правят едно лице или образувание данъчен субект. Специалната регистрация сочи, че лицата трябва да начисляват ДДС. Ако лицата не са изпълнили задължението си да се регистрират, но отговарят на условията за задължителна регистрация, те са длъжни да начисляват ДДС. Липсата или наличието на специална регистрация не поражда задължението за начисляване на данък. Материалните предпоставки за възникване на задължението за косвени данъци са други и не зависят от своевременното изпълнение на задължението за специална регистрация. Прекратяването на специалната регистрация не означава, че лицето е престанало да бъде данъчен субект, а само че не начислява косвени данъци.

Други автори също са на мнение, че липсата на обща и на специална регистрация не може да е предпоставка за конституиране на лицата като данъчни субекти. Те са данъчно задължение лица, независимо от тяхната данъчна регистрация. Данъчната регистрация, както общата, така и специалната се разглеждат като допълнително задължение, създадено от законодателя зад а се поставят в известност

лицата, да се водят на данъчен отчет, т.е. на преден план се поставя, условно казано „информационната“ функция на регистрацията. Безспорно данъчната регистрация независимо от нейния вид има така функция и тя не бива в никакъв случай да се подценява. Но с подобно съждение не бихме могли да се съгласим, тъй като според нас то разглежда регистрацията само като правно действие/установена в закона процедура/и в известна степен пренебрегва правната ѝ същност като се абстрахира от спецификата на облагане с данък върху добавената стойност и юридическите последици, които тя поражда.

Разбира се предварително искаме да акцентираме, че ще бъде грешка ако приемем, че данъчната регистрация изобщо имаме предвид общата такава по ДОПК има някакво отношение към правосубектността в данъчното право. Общата данъчна регистрация по-скоро може да се разглежда като предварителен етап в производството по данъчно-осигурителен контрол с оглед на информацията, която се съдържа в регистрите по чл.81 и 87 от ДОПК, което в еднаква степен важи и за специалната регистрация по ЗДДС, доколкото при нея също се създават и поддържат съответните регистри. Но това съвсем не означава, че между двата вида регистрация може да се сложи знак на равенство.

Общата данъчна регистрация не е и не може да се разглежда като предпоставка за възникването на правосубектността. Различните материални данъчни закони, които регламентират останалите видове държавни и местни

данъци/ЗКПО, ЗДДФЛ, ЗМДТ, ЗДЗП/ по никакъв начин не обвързват регистрирането на едно лице с възможността то да придобие качеството на данъчен субект при облагането, с който и да е от тези данъци., респ. не ползват понятието „регистрирано лице”. Точно в обратна посока стоят нещата при специалната регистрация по ЗДДС и тук, в правните последици, които тя поражда е съществена разлика между двата вида регистрация познати в нашето данъчно право.

В данъчноправната теория регистрацията по реда на ЗДДС се определя като **специална** доколкото тя се прави само от определен кръг данъчни субекти във връзка с облагането им с ДДС. Възприема се и като вторична защото необходима предпоставка за нейното осъществяване е наличието на обща данъчна регистрация по реда на чл.82 от ДОПК, като за разлика от нея тя не се извършва служебно, а чрез издаването на акт за регистрация съгласно чл.101, ал.7, чл.102, ал.1 от ЗДДС. В тази насока, е необходимо да обърнем внимание на обстоятелството, че специалната регистрация по реда на ЗДДС има **конститутивно действие**, което се потвърждава от факта, че едва след като тя е осъществена лицето може да е част от механизма на облагане с ДДС. Това е най-съществената правна последица на този вид регистрация, която позволява на едно лице да се конституира като активен участник, субект в механизма на облагане с ДДС. Само за регистрираните лица след настъпване на датата на възникване на данъчното събитие възниква задължението да начислят ДДС чрез издаването на данъчна фактура по реда на чл.113 от ЗДДС или протокол по

чл.117 от закона. Това са и лицата, за които съгласно ч.25, ал.6, т.2 от ЗДДС възниква основание за освобождаване от начисляване на данък за освободените доставки и доставките с място на изпълнение извън територията на нашата страна.

На следващо място, данъчният кредит при облагането с ДДС, който е един от основните институти на данъчното право при облагането с този косвен данък е обвързан с качеството „регистрирано лице” съгласно чл.68, ал.1 от ЗДДС. Правото на приспадане на данъчния кредит като субективно несамоизпълнимо право, представляващо признатата и гарантирана от закона възможност получателят да приспадне по предвидения в закона ред данъчният си кредит също е в патримониума само на лицата регистрирани по ЗДДС. Посоченият нормативен акт въвежда и ползва понятието **„регистрирано лице”**, като по този начин обозначава данъчнозадъжените по ЗДДС лица, т.е тези които са активни участници в механизма на облагане с ДДС. Това означава, че субект на материалното данъчно правоотношение при облагането с ДДС е точно „регистрираното лице”. Това свое качество лицата придобиват само след като е осъществена някоя от регистрациите по ЗДДС. Казано с други думи процедурата по регистрация по закона води до възникване на пълноправен данъчен субект за целите на ДДС. Особено ясно това се вижда, когато сме изправени пред хипотезата на регистрация по инициатива на администрацията по приходите. При подобни случаи съгласно чл.102, ал.1 от

ЗДДС органът по приходите, който е установил че лицето не е изпълнило задължението си да се регистрира, той го регистрира ако условията са налице. Едва след това съгласно чл.102, ал.2 от ЗДДС се пристъпва към процедурата по установяване на данъчните задължения на лицето с ревизионен акт като се приема, че лицето дължи данък за извършените от него облагаеми доставки и облагаеми вътреобщностни придобивания и за получените облагаеми доставки на услуги, за които данъкът е изискуем от получателя:

-за периода от изтичането на срока, в който е следвало да бъде издаден актът за регистрация, ако лицето е подало заявлението за регистрация в срок, до датата, на която е регистрирано от органа по приходите;

-за периода от изтичането на срока, в който е следвало да бъде издаден актът за регистрация, ако лицето е подало заявлението за регистрация в срок, до датата, на която са отпаднали основанията за регистрация.

Съгласно чл.102, ал.3 от ЗДДС за определяне на данъчните задължения на лицето в случаите, когато е било длъжно, но не е подало заявление за регистрация в срок, се приема, че лицето дължи данък за извършените от него облагаеми доставки и облагаеми вътреобщностни придобивания и за получените облагаеми доставки на услуги, за които данъкът е изискуем от получателя. Цитираният законов текст недвусмислено показва, че дори и при тази хипотеза, лицето първо трябва да се регистрира по ЗДДС, т.е. да придобие качеството на субект на данъка и едва след това да му се определи дължимият за съответния период ДДС. Но следва да се обърне внимание, че за целия този период, за лицето не възниква право на приспадане на данъчен кредит, което е пряк израз на един от основните

принципи възприети в правото, че никой не може да черпи права от собственото си неправомерно поведение.

Целта на регистрацията по ЗДДС е да бъде определят точно онези лицата, които ще имат права и задължения във връзка с данъка върху добавената стойност, т.е. да се очертае кръгът от субекти по този данък. От казаното до тук ясно се откроява една от особеностите при механизма на ДДС и тя се изразява в това, че качеството на пасивен субект в този специфичен кръг правоотношения, които са част от предмета на данъчното право притежават само онази категория лица, които имат специална регистрация по ЗДДС. Единствено те могат да участват като пълноправни субекти в този ограничен кръг правоотношения в областта на данъчното право. Това им качество е обвързано с възникването на права и задължения, които са присъщи само за тях, но не и за другите участници в данъчните правоотношения.

Освен всичко казано до тук, регистрацията по реда на ЗДДС не без основание би следвало да се приеме и като част от фактическия състав, от който се поражда задължението за начисляване на ДДС и не може да се разглежда само като юридико-техническо действие или процедура. Нейната липса би довела и до отсъствието на обект на данъка, а при подобна хипотеза не може да се извършва данъчно облагане.

Специалната данъчна регистрация по ЗДДС е тази, която придава качеството на данъчен субект на лицата за целите на ДДС, поради нейното конститутивно действие. А това още веднъж трябва да подчертаем е следствие на

специфичния механизъм на облагане с данъка върху добавената стойност обусловен от неговата многофазност и некумулятивност.

Безспорно е, че за да може едно лице да се конституира като субект при облагането с ДДС, то трябва да притежава отраслова данъчна правосубектност като призната и гарантирана от нормите на данъчното право възможност да участва в правоотношенията регулирани от него. Тя е абсолютно необходима предпоставка за последващо възникване на специалната правосубектност, в резултат, на която лицата придобиват възможността да се конституират като данъчни субекти в механизма на данъка върху добавената стойност.

Всичко това води до логични извод, че в областта на данъчното право може да се приеме теоретичната конструкция, че е налице специална правосубектност, която позволява на част от лицата притежаващи обща данъчна правосубектност да участват в един по тесен кръг правоотношения в рамките на правния отрасъл. Придобиването на тази специална правосубектност, т.е. възможността да се конституират като данъчни субекти при облагането с ДДС е неразривно свързана с регистрацията по ЗДДС поради нейното конститутивно действие, включително и затова, че тя се явява елемент от фактически състав с настъпването, на който възниква данъкът като правоотношение.

В параграф втори от дисертацията е посветен на активните субекти в данъчното право, които могат да се конституират като такива в данъка като правоотношение.

Основният или да го наречем водещият активен субект в данъчното право е държавата като форма на самоуправление на обществото, която се конституира в различни по своя характер правоотношения както частни така и публични. Една от особеностите на публичните правоотношения към които спадат и данъчните е, че тя встъпва в тях от позицията на власт и управление, което е обусловено от метода на правно регулиране в тези правни отрасли, независимо от неговата разновидност – оперативна самостоятелност или обвързана компетентност. Във всички тези правоотношения държавата се конституира като субект чрез различни органи, всеки, от които притежава своя компетентност упражнявайки предоставените му по силата на закона властнически правомощия, което ни дава основание да я определим като активен субект.

В областта на данъчното право държавата встъпва в материалните данъчни правоотношения чрез Народното събрание в качеството му на върховен орган на държавната власт и носител на държавния суверенитет. Две са нормите от Конституцията, които са посветени на тази материя. Едната е разпоредбата на чл.60, съгласно, която гражданите са длъжни да плащат данъци и такси, установени със закон, съобразно техните доходи и имущество, както и, че данъчни облекчения и утежнения могат да се установяват само със закон. Другата е чл.80, т.4 от, която регламентира, че единствено в неговата компетентност е чрез закон да установява данъците и да определя размера на държавните данъци. В руската правна доктрина проф.К.С.Бельский напълно основателно определя това като правна връзка

между държавата и данъкоплатеца и го разглежда като конституционно правоотношение между тези два субекта.

По никакъв друг начин в нашата правна система не могат да се установяват данъци и да се определя техния размер и което както вече обърнахме внимание по-горе е първият юридически факт от сложния фактически състав водещ до възникване на данъка като парвоотношение. По същество принципът за законоустановеност на данъците е основният върху, който се изгражда данъчното право и той определя водещата роля на държавата като активен субект в данъчните правоотношения.

Държавата чрез оправомощени за това административни органи/НАП/ може да се конституира като активен субект на данъка като правоотношение в последните етапи от реализирането на неговия фактически състав. Това ще така, когато:

- органите по приходите издават акт, с които определят правното основание и размера на данъка;

- получават плащане в срока за доброволно изпълнение на данъка или плащане преди да е образувано производство по принудителното му изпълнение, независимо дали е цялостно или частично;

- предприемат действия по принудително изпълнение на неплатения в срока за доброволно изпълнение данъка, включително и когато възлагат това изпълнение на ЧСИ.

Принципът за законоустановеност на данъците намира израз и във възможността на Народното събрание,

предоставена му с разпоредбата на чл.84, т.13 от Конституцията да приема закони за данъчна амнистия.

Държавата като носител на политическия суверенитет също може да придобие качеството на субект в материалните данъчни правоотношения, когато встъпва като страна в международни договори, които оказват пряко влияние върху данъчното облагане на лицата. Типичен пример в това отношение са СИДДО, които нашата страна е сключила с други държави.

Друг висш орган, чрез, който държавата участва като активен субект в данъчните правоотношения е Президентът на Република България, който е държавен глава, олицетворява единството на нацията и представлява държавата в международните отношения. Независимо, че неговите правомощия биха могли в някаква степен да се приемат за близки до тези на изпълнителните органи, той не е орган на тази власт и стои извън системата на законодателната, изпълнителната и съдебните власти.

Правомощията на президента са регламентирани в разпоредбите на чл.98-101, както и в някои други норми от Конституцията. Част от тях са свързани с възможността той да опрощава несъбираеми държавни вземания, като конституционният текст не е съвсем прецизен според нас. При едно буквално тълкуване бихме стигнали до извода, че останалите публични вземания са извън обхвата на това правомощие на Президента, в частност общинските вземания. Според нас логическото тълкуване е това, което в най-пълна степен ще изясни смисълът на една разпоредба, но едновременно с това е и най-трудният. При този вид тълкуване следва да се ръководим от основно *ratio legis*, т.е. от целта на закона, което означава, че законът трябва да се възприема като средството, чрез което се постига

определена цел. Освен това тук намират приложение и редица прийоми като този за сходството /a pari/, който се състои в това да се извежда заключение въз основа на две сходства/факти, обстоятелства и др./ Друг прием е този за по-силното основание /a fortiori/, т.е, „Който може повечето, може и по-малкото.” и др.

От казаното до тук във връзка с тълкуването на посоченият по-горе конституционен текст би следвало да се обърнем и към разпоредбата на чл.162, ал.1 от ДОПК, която регламентира наличието на два вида вземания - държавни и общински, в зависимост от това кой е техният носител. Същата тази разпоредба визира, че вземанията на държавата, респ. на общините се подразделят на *публични и частни*. Публичните вземания се установяват и събират в евро и са изчерпателно регламентирани в чл.162, ал.2, т.1-9, ал.5-7 от ДОПК. На принципа на изключването, всички останали вземания на държавата и общините попадат в категорията на частните.

Вярно е, че публичните общински вземания не са държавни поради това, че техен носител е общината, но по аргумент за по-силното основание, след като Президентът може да опрощава публични държавни такива, няма пречка да не може да упражни това свое правомощие и по отношение на общинските такива.

Общините също могат да се конституират като активни субекти в данъчното право, респ. в данъка като правоотношение. Когато разглеждаме въпросите свързани със субектите в данъчното право би трябвало да правим разлика между общината като юридическо лице по смисъла на ЗМСМА и възможността тя да се конституира като

активен субект в този правен отрасъл. В качеството си на юридическо лице общината има самостоятелен бюджет, което означава, че съгласно посочената норма притежава финансова правосубектност и напълно основателно можем да приемем, че тя може да бъде активен субект във финансовото право. Разбира се като персонифицирано лице, общината може да бъде и пасивен субект във финансовите правоотношения – прим. при бюджетните взаимоотношения с централния бюджет по чл.52 от ЗПФ.

Освен това притежавайки имущество/движимо и недвижимо/ общината може да участва с него в гражданско правни, облигационни или търговски отношения, което обстоятелство предопределя възможността на същата като юридическо лице да може да се конституира само като пасивен субект в данъчните правоотношения при облагането с различни видове данъци – ДДС, данъци удържани при източниците по чл.195 от ЗКПО, данък върху приходите по Глава тридесет и втора от ЗКПО и др. Действащото към момента законодателство не допуска общините като юридически лица да могат да се участват в материалните данъчни правоотношения като активни субекти.

За общините, представлявани от общинските съвети като субекти на данъчното право в качеството им на органи на местното самоуправление може да се говори отскоро. И по-точно след промените в ЗМДТ приети с ДВ бр.110 от 2007г., когато с новоприетата разпоредба на чл.1, ал.2 от ЗМДТ на общинските съвети беше предоставено правомощието да определят с наредба размера на местните данъци при условията, по реда и в рамките определени в закона. Едва след тази промяна в законодателството,

общинските съвети могат да извършват промени в един от елементите на данъка – неговият размер, но в рамките установени от ЗМДТ за отделните видове местни данъци., което преведено на юридически език означава, че:

- могат да определят конкретния размер на местните данъци, регламентирани в чл.1,ал.1, т.1-9 от ЗМДТ в рамките на административно-териториалните си граници;

- при определяне на размера на тези данъци не могат да определят по-висок от този визиран в ЗМДТ за конкретния данък;

- не могат да предприемат никакви промени или изменения в останалите елементи на данъка – юридическия факт, който поражда данъчния дълг, данъчното събитие, датата на неговото възникване, данъчната основа, кръга на данъчно задължените лица.

- не могат по своя инициатива да установяват никакви други местни данъци освен тези посочени в ЗМДТ или от друг нормативен акт. Създадените не със закон данъчни уредби са неконституционни.

По този начин стриктно е гарантиран и спазен основният принцип, върху който се изгражда данъчното право, този за законоустановеност на данъците.

Това свое правомощие, общинските съвети могат да упражняват чрез приемането на наредби до края на календарната година. В противен случай, съгласно разпоредбата на чл.1, ал.3 от ЗМДТ *„Когато до края на*

предходната година общинският съвет не е определил размера на местните данъци за текущата година, местните данъци се събират на база на действащия размер към 31 декември на предходната година”.

Параграф трети е посветен на пасивните субекти в данъчното право.

Действащото към момента данъчно законодателство не борави с понятието пасивни субекти. То е въведено в юридическата терминология и се ползва от правната доктрина, като с него се обозначават лицата, които имат подчинено положение в публичноправните отрасли, където се ползва властническия метод на правно регулиране. Съдебната практика в лицето на административните съдилища и на ВАС също възприема това понятие като не влага в него различно смислово съдържание.

Отделните нормативни актове в областта на данъчното право не боравят с това понятие, а ползват категорията „данъчно задължени лица”. Всеки данъчен закон съдържа разпоредби относно данъчно задължените лица, в които са посочени тези, които могат да бъдат участници в материалните правоотношения при облагането със съответните видове данъци. Данъчните закони регламентирани отделните данъци без значение преки или косвени не дават легално определение на понятието задължено лице.

В нашето данъчно законодателство, нормата на чл.14 от ДОПК е тази която, визира лицата, попадащи в обхвата на категорията „данъчно задължени лица” или с други думи въз

основа на родови белези с максимална степен на абстрактност определя пасивните субекти в данъчните правоотношения. Независимо, че се съдържа в процесуален нормативен акт тя е материална по правната си същност и регламентира, че това качество имат физическите и юридическите лица, които:

- са носители на задължението за данъци или задължителни осигурителни вноски. Това са лицата, за които възниква данъчната тежест в резултат на извършвана от тях дейност, притежавано имущество, получен доход, приход, реализирана данъчна печалба, участие в стопанския оборот.

- са задължени да удържат и внасят данъци или задължителни осигурителни вноски. На тези лица, законът възлага задължението да определят правното основание и размерът на дължимия от носителите на данъчната тежест данък, да го удържат и внесат по сметка на бюджета. Този вид задължени лица най-ярко се открояват при облагането с онези данъци, при които е въведен механизмът на данъчния автоматизъм. Например при облагането доходите от дивидент разпределен от местни юридически лица в полза на местни ЮЛ, които не са търговци, включително и на общини по чл.194, ал.1, т.2 от ЗКПО, данъкът се удържа и внася от местното ЮЛ, разпределило дивидента.

- отговарят за задължението на предходните две групи лица. Това са трети лица, които нямат пряка връзка с обекта на облагане и по силата на закона са определени за платци на данъка на друго правно основание. В тази категория ще

попадне законният представител на недееспособно лице, което е собственик на недвижим имот и дължи данък върху недвижимите имоти по реда на ЗМДТ. Към тях можем да отнесем и акредитирания представител по чл.135 от ЗДДС, който представлява чуждестранното лице по всички данъчни правоотношения във връзка с облагането с ДДС и е солидарно отговорен с него.

Подобна е и фигурата на данъчния представител по смисъла на чл.19 от ЗДЗП, който представлява застрахователя по данъчните правоотношения по този закон и е солидарно и неограничено отговорен за данъка върху застрахователните премии.

В труда е направен и критичен анализ на цитираната разпоредба с оглед прецизността на законовия текст, а от там и на обхвата на пасивните субекти в данъчното право. Съгласно посочената правна норма, *„Задължени са физическите и юридическите лица,...”*, т.е. изначално законодателят е подходил неточно, да не кажем погрешно в списването на текста. Буквалният прочит би означавал, че пасивни субекти в данъчното право могат да са само местни и чуждестранни физически и юридически лица, което означава, че такива не могат да бъдат други правни образувания. Същевременно отделните материални данъчни закони, включват в кръга на субектите на данъчното право и други участници, които по своята правна форма не са физически или юридически лица.

В труда е обоснован извода, че за да може едно лице, независимо от правноорганизационната си форма да конституира като пасивен субект на данъка като правоотношение е необходимо:

-да е носител на данъчната тежест и/или платец на определено по правното си основание и размер данъчно задължение. Това ще е така, когато е налице юридическа връзка на тези лица с обекта на облагане със съответния вид данък, обусловена от социално-икономически предпоставки/получаване на доход, механизъм на данъчен автоматизъм, както е при облагането на дохода от трудови правоотношения и .н./.

-да отговаря по силата на закона за конкретно задължение или задължения на лицето носител на данъчната тежест и/или това което трябва да го плати. При тази категория субекти превес има юридическата им връзка с предходната категория лица, като правната норма е тази която ги конституира като такива без да държи сметка за някаква икономическа или друга предпоставка, която да ги свързва с обекта на облагане.

По-нататък в тази част от труда е обърнато внимание на физическите лица и на условията, на които те трябва да отговорят за да могат да се конституират като пасивни субекти в данъчното право, а от там и като субекти на данъка като правоотношение. Специално място е отредено на едноличните търговци в това им качество като е обоснована тезата, че тази категория лица би следвало да се възприемат като самостоятелни субекти на данъчното право, различни от ФЛ, които не са регистрирани като такива. В полза на това съждение са изложени съответните аргументи с оглед на действащото към момента данъчно законодателство, включително и то практиката на СЕС.

В този смисъл е разпоредбата на разпоредбата на чл. 10, ал.1, т. 2 и ал.2 във връзка с чл.107, т.3 от ЗДДС. В

съответствие с първите две разпоредби прехвърлянето на предприятие на ЕТ по реда на чл.15 от ТЗ не е доставка по смисъла на ЗДДС и приобретателят се счита за правоприемник на прехвърлителя по отношение на всички права и задължения по ЗДДС, вкл. на правото на приспадане на данъчен кредит. На това основание купувачът на предприятието на едноличния търговец подлежи на регистрация, съгласно чл.132, ал.1 от ЗДДС.

При подобна хипотеза физическото лице, което е прехвърлило търговското си предприятие, съгласно чл.107, т.3 от ЗДДС задължително се deregистрира, т.е. вече не може да е субект на данъчните правоотношения при облагането с ДДС освен ако:

- лицето подлежи на задължителна регистрация по реда на чл. 96 от ЗДДС;

- не са налице условията по буква "а" и лицето в 7-дневен срок от вписване на заличаването в търговския регистър подаде в компетентната териториална дирекция на Националната агенция за приходите заявление за регистрация, в което заявява продължаване на регистрацията при условията на чл. 100, ал.1 от закона.

Подобна разлика между физическото лице и едноличния търговец се съдържа и когато сме изправени пред някои от случаите на специфична регистрация по ЗДДС. Така при наследяване на физическо лице - едноличен търговец, чието предприятие е поето по наследство или по завет, когато независимата икономическа дейност на починалото лице бъде продължена от лице, което не е регистрирано по този закон и за което не са налице условията за задължителна регистрация по чл. 96, ал. 1, лицето има право да се регистрира по този закон, като подобна възможност е предвидена и когато се наследява физическо лице, което не е търговец/чл.132а от ЗДДС/.

От посочените примери е видно, че в ЗДДС едноличният търговец се явява самостоятелен субект, различен от физическото на материалните данъчните правоотношения, които възникват при облагането с този данък.

В други нормативни актове в областта на данъчното право също се прави подобна разлика – ЗКПО, ЗДДФЛ, ЗМДТ. При реализирането на административнонаказателната отговорност за извършени от лицата данъчни нарушения също се прави подобна разлика. Особеното при този вид отговорност спрямо едноличните търговци е, че за извършени от тях данъчни нарушения в съответствие с чл.83, ал.1 от ЗАНН се налага наказание „имуществена санкция“. На физическо лице, което не е регистрирано като едноличен търговец по ТЗ не може да му бъде наложено такова административно наказание.

Тази особеност в административната отговорност на едноличните търговци съществува не само в данъчното право и според нас е показателна, че тези лица имат своето място като самостоятелни субекти в правоотношенията по повод на нейното реализиране.

От тези и другите посочени в труда примери е видно, че едноличните търговци могат в това си качество да участват като субекти в отделни материални данъчни правоотношения във връзка с облагането с различни видове данъци. Редица данъчноправни норми съдържат във фактическия си състав изискването субект на определен данък да е лице, което е едноличен търговец и ако то не притежава това качество не може да участва в съответното правоотношение.

От казаното до тук могат да се обосноват следните изводи:

-едноличните търговци като такива попадат в обхвата на разпоредбата на чл.14 от ДОПК;

-те могат в това си качество да участват в конкретни данъчни правоотношения като техни субекти;

-данъчният закон допуска едно лице да участва едновременно в две или повече материални данъчни правоотношения като физическо лице и като едноличен търговец.

А това според нас означава, че едноличните търговци безспорно следва да се разглеждат като субекти на данъчното право в това им качество, респ. могат да участват като субекти на данъка разглеждан като правоотношение.

По-нататък е обърнато внимание на юридическите лица в качеството им на субекти на данъчното право.

В данъчното право за субекти са признати както местните така и чуждестранните юридически лица. На всички тях правото е предоставило субективни права и задължения и е признало потенциалната им възможност да бъдат участници в материалните данъчни правоотношения.

Основният нормативен акт, който урежда правния статус на юридическите лица за целите на данъчното облагане е ЗКПО. Цитираният закон признава за субекти на материалните данъчни правоотношения два вида юридически лица – местните и чуждестранните. Основният критерий ползван от законодателя при тяхното разграничаване е реда, по който е извършена тяхната регистрация въз основа, на която те придобиват търговската си или най-общо казано гражданската си правосубектност.

По този начин в съответствие с разпоредбата на чл.3 от ЗКПО за местни юридически лица се считат:

-тези които са регистрирани съобразно изискванията на българското законодателство, без значение дали са капиталови дружества по ТЗ или регистрацията им е по друг

нормативен акт. Влияние в това отношение не оказва и собствеността на капитала на юридическото лице, нито това, че в него като учредители могат да участват чуждестранни лица.

-дружествата, които са учредени съобразно Регламент/ЕО/ №2157/2001 НА Съвета, и кооперациите, учредени съгласно Регламент/ЕО/ № 1453 / 2003 на Съвета, когато седалището им е в страната и са вписани в български регистър.

В категорията на местните юридически лица следва да причислим и неперсонифицираните граждански дружества по ЗЗД и осигурителните каси създадени по чл.8 от КСО, които чрез правна фикция са приравнени на юридически лица.

На принципа на изключването в нормата на чл.4 от ЗКПО е визирано, че чуждестранни лица са всички онези, които не са местни. За да могат те да се конституират като субекти в конкретни материални данъчни правоотношения е необходимо:

-да упражняват стопанска дейност чрез място на стопанска дейност на територията на страната;

-реализират печалби от разпореждане с имущество на такова място на стопанска дейност;

-получават доходи, които са с източник на територията на нашата страна.

Юридическите лица придобиват качеството на субект на данъчното право след като придобият търговската, респ. гражданската си правосубектност/имаме предвид ЮЛ с нестопанска цел/. Правоспособността и дееспособността за

тях възникват едновременно към момента на тяхната регистрация. Съгласно чл.67 от ТЗ дружеството се смята възникнало от деня на вписването му в търговския регистър. Това означава, че то е елемент от фактическия състав на възникването на дружеството и има конститутивно действие.

Данъчното право признава за свои субекти и някои правни образувания, които не попадат в категорията на физическите и юридическите лица.

Такива са клоновете на чуждестранните лица, които са регистрирани по националното си законодателство с право да извършват търговска дейност, тъй като съгласно чл.17а, ал.1 от ТЗ те подлежат на вписване в българския търговски регистър.

Други лица, които участват в конкретни данъчни правоотношения и които можем да считаме за субекти на данъчното право, режимът на облагане, на които е приравнен на юридическите лица/независимо, че някои от тях може и да не са такива/ са:

- НС за данъка върху допълнителните разходена народните представители по ЗКПО.

- бюджетните предприятия, които се облагат с данък върху приходите по чл.248 от ЗКПО от сделки по чл.1 от ТЗ и от отдаването под наем на движимо и недвижимо имущество.

За данъчни субекти се считат и държавата, държавните и местните органи за всички извършвани от тях дейности и/или доставки в качеството им на органи на държавната или местната власт посочени в чл.3, ал.5, т.1 и т.2 от ЗДДС.

В последния **четвърти параграф** на тази глава от труда е анализирана субектната структура на данъка като правоотношение и усложненията, които могат да възникнат в същата.

Особеностите на данъка в този му аспект, както и това, че в това му качество той възниква в резултат на един сложен еднороден фактически състав, част от който е и определянето на данъка по правно основание и размер води до някои особености, в неговата субектна структура, които го отличават от тази на данъчните правоотношения.

На първо, място не винаги лицата, които участват като субекти в данъчното правоотношение, ще могат да се конституират като такива в данъка разглеждан като правоотношение. Наличието на подобна специфика може да бъде обусловено от две причини.

Първата е свързана с механизма на облагане при някои видове данъци, в частност при ДДС. Данъчните правоотношения които възникват при облагането с ДДС имат тристранна субектна структура, която е обусловена от характера на данъка, като косвен и многофазен и некумулятивен. Първият субект в правоотношението, по повод на извършването на една облагаем доставка това е държавата, която чрез властническите си правомощия – първо определя кога една доставка ще се счита за облагаема, респ. ще бъде обект на облагане с ДДС, и на второ място, прехвърля значителна част от управлението на данъка към вторият субект в правоотношението. Като втори субект в данъчното правоотношение породено от ДДС се конституира данъчно задълженото лице/доставчик/, което извършва

доставката и по силата на закона е задължено да начисли дължимият за последната данък, като го включи в цената на предоставяната стока или услуга. Негово е задължението и да внесе дължимият по доставката данък, независимо дали реално е платен от получателя, поради възприетият принцип на начисляване.

Третият субект е получателят на стоката или услугата, който би следвало да плати данъка калкулиран в цената на получената доставка и има право да претендира възстановяване на данъка, ако използва стоката или услугата в независимата си икономическа дейност за извършване на облагаеми доставки. При условие, че е краен потребител лицето по силата на закона, губи възможността да прехвърли данъка и понася данъчната тежест. По този начин държавата като използва властническите си правомощия указва какви са правата и задълженията на всяка една от страните по доставката и в каква хронологична последователност те следва да бъдат упражнени за да може данъчното правоотношение да възникне, да се развие и да се прекрати в съответствие с изискването на закона. Вследствие на това всеки един от посочените субекти притежава съответните самостоятелни права и задължения свързани с възникването и развитието на данъчното правоотношение, което определя и неговата тристранна субектна структура.

След като данъчният период изтече, в 14-дневен срок доставчикът е длъжен да подаде справка-декларация с която да определи резултата за данъчния си период по реда на чл.87-88 от ЗДДС. От този момент нататък, след като е осъществен фактическият състав водещ да възникване на данъка като правоотношение той се конституира като негов субект със съответните права и задължения, в зависимост това какъв е конкретният резултат за периода - данък за

вносяне или данък за възстановяване. В това конкретно правоотношение, получателят по доставката не може да се конституира като негов субект. По отношения на него, ще възникне отделно правоотношение, след като подаде справката-декларация за съответния данъчен период и по този начин се осъществи фактическия състав, от който то ще възникне.

Подобна субектна структура на данъчните правоотношения се наблюдава и при облагането с други видове данъци, при които по силата на закона при определянето на дължимия данък е приет механизма на т.нар. „данъчен автоматизъм“ – някои данъци върху доходите на физическите лица по реда на ЗДДФЛ, данъка удържан при източника по реда на ЗКПО.

Втората в известна степен също зависи от механизма на облагане със съответния данък, но при един по внимателен поглед ще видим, че по-скоро зависи от това дали ще е налице обект на облагане като тук е възможно изобщо да не стигне до възникване на данъка като правоотношение. Какво имаме предвид?

При някои видове данъци обекта на облагане е резултат от осъществяването на стопанска дейност, която данъчнозадължените лица трябва да отразят в счетоводната си отчетност по предвидения в закона ред за да може същият да се определи. Пример в това отношение е корпоративният данък по реда на ЗКПО, при които обект на облагане е данъчната печалба. Дали такава ще има зависи от това какъв ще бъде данъчният финансов резултат на лицата. Когато той е отрицателна величина, т.е. данъчна загуба няма да има обект на облагане и това правоотношение няма изобщо да възникне. Можем ли обаче да приемем, че в посочения пример данъчното правоотношение не е възникнало? Разбира се, че не, то ще възникне още от момента, в който лицето започне да упражнява стопанската

си дейност и тя попада в обхвата на ЗКПО, тъй като съгласно изискванията най-общо казано на счетоводното и данъчното законодателство е длъжно да отразява същата в счетоводната си документация.

Казаното до тук относно субектната структура на данъка като правоотношение се отнася и за случаите, в които данъкът изначално е определен по правното си основание с акт, издаден от органите по приходите, т.е. когато по някаква причина лицето не е подало данъчна декларация, или такава не се изисква от закона.

Когато разглеждаме тази проблематика трябва да обърнем внимание на общото правило, което се изразява в това, че данъчният закон изчерпателно регламентира кое точно лице има потенциалната възможност да бъде субект на данъчното правоотношение, респ. на по-късен етап във времето на данъка като такъв. Предвид на това, че данъчните задължения са лични, е разбираемо защо лицата нямат право на избор при встъпването в това правоотношение. При все това в разпоредбата на чл.45, ал.1, изр. второ и трето от ЗМДТ има предвидено изключение от това правило. Действаща към момента редакция на цитираната правна норма гласи, че *„В случай, когато е уговорено, че данъкът се дължи от двете страни, те отговарят солидарно. Когато страните са се уговорили, че данъкът се дължи от прехвърлителя, другата страна е поръчител“*.

На, второ място, една от съществените особеност на данъка като правоотношение намираща проявление в субектната му структура е свързана с това кое точно данъчно задължено лице може да встъпи в него. По-горе в предходните параграфи на тази глава подробно изследвахме материята свързана със субектите на материалното данъчното право, тъй като те имат потенциалната

възможност да бъдат субекти и на това специфично правоотношение.

Тогава логично възниква въпроса, коя е онази предпоставка, която задължително трябва да е налице за да може лицето да се определи като пасивен субект?

Според мен отговора на този въпрос „се крие“ във фактическия състав, от който възниква данъка като правоотношение, като следствие на това и в неговия предмет.

Последният юридически факт от този сложен състав, както вече изяснихме по-горе е определянето на правното основание и размера на данъка с декларация от лицето или акт, издаден от оправомощените за това органи. Точно поради това в правоотношението ще встъпи онова лице, което е подало данъчната декларация или по-точно е вписано в нея като платец на данъка или адресата на АУДЗ.

Изводите, които можем да направим в тази насока са

- качеството на субект са придобива по силата на закона, като правната норма определя кое точно лице може да встъпи в него;

- субектния състав на данъчното правоотношение не съвпада винаги с този на данъка като правоотношение;

- по правило субектната му структура е двустранна, тъй като данъчните задължения са лични и не могат да бъдат прехвърляни, както е забранена и цесията на публични вземания – чл.190 от ДОПК. Държавата, респ. общината, представлявани от компетентните органи определяме като активни субекти поради притежаваните от тях властнически правомощия.

- субектите на правоотношението се конституират като такива след като се осъществи фактическия състав, от който то възниква и като част от него данъкът бъде определен по правното си основание и размер;

-пасивен субект на правоотношението е лицето, което по силата на закона е длъжно да декларира и да внесе данъка. Ако с подадената декларация лицето незаконосъобразно е определило правното основание и размера на дължимите от него данъци или изобщо не е подало такава, органите по приходите в изпълнение на своите правомощия ще издадат АУДЗ, на който то ще е адресат. На следващо място в тази част от труда са подложени на обстоен анализ усложненията в субектната структура на данъка като правоотношение при възникването на солидарна отговорност, при правоприемство. Открито е разликата между отговорността за чужд данъчен дълг и усложнението в субектния състав на данъчното правоотношение. Според мен възприемането на отговорността за чужд данъчен дълг като форма на усложнение на субектния състав на данъчното правоотношение, не е съвсем издържано и се дължи на нейното неразбиране като специфичен вид юридическа отговорност от една страна и от друга от поставянето на знак на равенство между това правоотношение и данъка като такъв.

Отделно от това в труда са изложени и подробни съображения относно мястото на данъчното право нашата правна система в подкрепа на становището на автора, че то би следвало да се възприема като самостоятелен правен отрасъл, а не като част/подотрасъл на финансовото право.

Заключение

В заключителната част на труда са отразени изводите, които могат да се направят въз основа на казаното до тук относно юридическата същност на данъка като правоотношение и неговите отличителни характеристики.