
СТАТИИ

ВИДОВЕ ДАНЪЧНИ ДЕКЛАРАЦИИ

*Стефан Тихолов**

Видът на данъчната декларация, която следва да подаде едно данъчно задължено лице, е определящ за конкретния данъчен дълг на лицето и в частност е основен в производството по установяването на дължимите данъци.

Деленето на данъчните декларации на отделни видове е съществено и за осъществяването на законосъобразна контролна дейност от страна на приходната администрация, а от друга страна, е важно и при административното и съдебното обжалване на установителните данъчни актове. Често пъти поради неправилното определяне на съответния вид данъчна декларация, която е следвало да бъде подадена от данъчно задълженото лице, неправилно се издава и актът за установяване на данъчния дълг на лицето и неправилно се развива производството по обжалване на издадения от администрацията установителен акт на административна и съдебна фаза на процеса.

Единственото легално подразделяне на данъчните декларации на видове е това, дадено в **чл. 105 и чл. 107, ал. 1 ДОПК** – декларации, с които **задълженото лице само изчислява основата и дължимия данък**, и декларации, с които **органът по приходите изчислява размера на дължимия данък** въз основа на данните в подадена от задълженото лице декларация.

Останалите начини на разделяне на данъчните декларации по видове имат теоретичен характер – например според данъчния закон, в който са уредени декларациите, според вида на данъка, както и според редица други критерии.

Конституцията на Република България в **чл. 60, ал. 1** въвежда легално делене на данъците на **имуществени и подоходни**. Доколкото конституционните разпоредби не въвеждат изисквания по отношение на диференцирането на данъчните декларации според конституционното делене на данъците на имуществени и подоходни, смятам, че деленето на данъчните декларации според вида данък – имуществен или подоходен, е по-скоро доктринерно, а не легално делене.

Възможно е данъчните декларации да бъдат подразделени на **данъчни декларации в широк и тесен смисъл** на понятието. Данъчни декларации **в широкия сми-**

* Адвокат от Ловеч.

СЪЛ на понятието са всички данъчни декларации, уредени в материалните данъчни закони. Данъчните декларации **в тесен смисъл** са само тези за облагане с определен вид данък или данъци.

На практика съществуват и редица случаи, при които в едната част на образеца на данъчната декларация задължените лица сами посочват основата и дължимия данък, а в друга част на образеца от данъчната декларация деклараторите имат задължение да посочат факти, които могат да оказват или да не оказват влияние на данъчната основа и/или на размера на данъка.

Примери за подобни образци на данъчни декларации са годишната данъчна декларация (ГДД) по ЗДДФЛ, в който образец се изисква деклариране на предоставени или получени парични заеми на основание чл. 50, ал. 1, т. 5 от закона¹, както и ГДД за облагане с корпоративен данък по ЗКПО – в справка № 1 от приложение № 4 от декларацията за 2013 г. се изисква задължените лица да попълнят определени данни, ако са налице сделки, финансови или търговски отношения със свързани лица или с лица, установени в юрисдикции с преференциален данъчен режим.

Посочените примери не представляват самостоятелен вид данъчни декларации. Инкорпорирани в образците на данъчните декларации задължения на лицата да обявяват пред данъчната администрация определени данни и факти, които могат да оказват или да не оказват влияние на данъчната основа и/или на размера на данъка, не дават основание да се направи извод, че посочените данъчни декларации са отделен вид. Считаю, че включването на подобни задължения в образците на данъчните декларации, при това без да има изрично законово задължение за декларирането на подобни данни или като се преминават границите на материалния данъчен закон, представляват злоупотреба с правото, което данъчният закон дава на министъра на финансите.

Може да се сподели разбирането, че в една данъчна декларация лицата следва да бъдат задължени да посочват единствено данни и факти, които са основание за изчисляване и/или плащане на данъка, но не и други данни, при това без данъчният закон да им е възложил подобни задължения. Подобно разбиране е възприето в **чл. 80 от Данъчния кодекс на РСФСР**.

Ако приходната администрация намира за необходимо задължените лица да оповестяват и други данни, като например посочените по-горе, това следва да стане с отделни данъчни декларации, и то само при условие че с промени в съответните данъчни закони бъдат възложени подобни задължения на лицата и бъде делегирано съответното право на министъра на финансите да утвърди образците на данъчните декларации.

¹ Критика на приетия образец на данъчната декларация, както и критика на разпоредбата на закона ще бъдат изложени по-долу.

Коригиращите данъчни декларации също не представляват самостоятелен вид данъчни декларации. Корекцията на подадена данъчна декларация представлява производство по отстраняване на грешки, неточности или непълноти на подадена данъчна декларация. Корекцията се осъществява с подаването на нова декларация – аргумент от **чл. 103, ал. 2 ДОПК** и **чл. 104, ал. 2 ДОПК**.

Теоретично е възможно подразделянето на данъчните декларации на **декларации според конкретния вид на данъка**. Такива са декларациите, с които се декларира:

- **преки подоходни данъци** – например корпоративен данък с декларация по **чл. 92 ЗКПО** и данък върху доход от друга стопанска дейност по **чл. 29 ЗДДФЛ във вр. с чл. 50, ал. 1, т. 1**;
- **косвени данъци** – например справката-декларация по **чл. 125, ал. 1 ЗДДС**, с която се декларира ДДС за определен данъчен период; акцизната декларация; декларацията по **чл. 14 от Закона за данък върху застрахователните премии**;
- **имууществени данъци** – например декларацията по **чл. 14 ЗМДТ**, а също и декларацията по **чл. 32 ЗМДТ** за облагане с данък върху наследствата;
- **данъци при извършване на определени дейности** – например декларацията по **чл. 61н, ал. 1 ЗМДТ** за облагане с патентен данък, декларацията по **чл. 259, ал. 2 ЗКПО** за дейност от опериране на кораби.

Разгледаното делене на данъчните декларации според вида на данъка налага и групирането им в **подвидове в рамките на вида**.

Така например в рамките на вида декларации за облагане с преки подоходни данъци съществуват подвидовете на декларациите за облагане с корпоративен данък, с данък, удържан при източника, с данък върху дохода на физическите лица, с окончателни данъци.

При косвените данъци може да се диференцират като подвидове справката-декларация по ЗДДС, акцизната декларация, декларацията за облагане с данък върху застрахователните премии.

Материалните данъчни закони и образците на самите декларации въвеждат изискване да се декларира редица специфични данни, изискване за деклариране пред определени компетентни органи, както и различни срокове и начини за подаване на декларациите, което налага отделното им разглеждане на ниво подвид.

Както беше посочено по-горе, неуместно е обяснението на данъчната декларация и диференцирането на видовете декларации да има за своя отправна точка вида на съответния данък. Подобно третиране би усложнило проблематиката, без да я изяснява, и би могло да обясни и диференцира видовете данъци, но не и видовете данъчни декларации.

Друго възможно подразделяне на данъчните декларации е според бюджета, в който декларираният данък постъпва. Такива са:

- **декларации, с които се декларират републикански данъци** – например декларацията по **чл. 50 ЗДФЛ** и декларацията по **чл. 92 ЗКПО**;
- **декларации, с които се декларират местни данъци** – например декларациите, с които се декларират туристическият данък по **чл. 61р, ал. 5 ЗМДТ** и декларацията по **чл. 54, ал. 1 ЗМДТ** за облагане с данък върху превозните средства.

Това подразделяне на данъчните декларации, доколкото то държи сметка за данъчното постъпление в определен бюджет, не пояснява и не допринася с нищо съществено за изясняване на същността на самата данъчна декларация и диференцирането на един вид декларации от друг вид.

В правната литература е известно подразделянето на данъчните декларации на **междинни и окончателни**². То беше актуално към действащата преди време данъчноправна уредба.

В българското данъчно право съществуваше и период, в който подобно подразделяне беше загубило смисъл поради това, че материалните данъчни закони не предвиждаха подаване на междинни и едновременно с това на окончателни данъчни декларации.

В момента подобно деление на данъчните декларации отново е актуално, защото с промените в материалните данъчни закони се въведоха изисквания за подаване на междинни данъчни декларации. Такива са предимно декларациите за авансови вноски, наложени от въвеждането на единната сметка за данъци – вж. например декларацията по **чл. 55 ЗДФЛ**³.

Особен вид междинна данъчна декларация е и декларацията по **чл. 88 ЗКПО** за намаление или увеличение на авансовите вноски за корпоративен данък, които по реда на **чл. 87а ЗКПО** би следвало да бъдат декларирани в годишната декларация за предходната календарна година.

Пример за окончателни и междинни данъчни декларации се открива и в отменените данъчни закони. Например **чл. 101, ал. 1 от отменения ЗДС** предвиждаше подаване на годишна декларация. В този смисъл справките-декларации по **чл. 100**,

² Така **Минкова, Г.** Данъчно право. Книга втора: Процесуално данъчно право. С.: Феней, 1997, 98–99.

³ На основание чл. 55, ал. 2 ЗДФЛ физическо лице, придобило доход, когато платещт на дохода не е задължен да удържа и внася данъка, следва да подаде декларация по образец (обр. 4001) за дължимите данъци. Срокът за подаване на декларацията е обвързан със срока за внасяне на данъка и е до края на месеца, следващ тримесечието на придобиването на дохода (чл. 56 и 67 ЗДФЛ).

ал. 1 от закона се явяваха междинни по отношение на окончателната годишна данъчна декларация.

Декларациите може да се разделят на **първични** – за откриване на дейност, и **текущи** – за представяне на данъчния резултат от дейността⁴. В момента всички данъчни декларации, уредени в материалните данъчни закони, са текущи.

Подразделянето на данъчните декларации **според материалния данъчен закон**, в който са уредени, доколкото в един данъчен закон може да бъдат въздигнати задължения за подаване на различни видове данъчни декларации, според мен не би допринесло за диференциране на видовете им според приликите и разликите между тях по обективен признак, а напротив – би затруднило изучаването им. В този смисъл подобно групиране е напълно неприемливо.

Данъчните закони, както беше посочено в началото, понякога предвиждат и **деклариране на определени факти**, които не се отнасят пряко до данъчното облагане. С образеца на една данъчна декларация за определен данък може да се предвиди декларирането на подобни обстоятелства. Пример за подобно решение е декларацията по **чл. 50 ЗДДФЛ. Алинея 1, т. 5 на чл. 50 от закона** въвежда изискване да се декларират предоставените или получените парични заеми. Декларирането на тези факти няма никаква пряка връзка с подоходното облагане на задължените лица, но те са инкорпорирани в данъчната декларация по силата на самата законова разпоредба⁵.

С оглед на това, че в действащото данъчно право в образеца на една данъчна декларация са смесени както обстоятелства и факти относно определянето на данъч-

⁴ Така **Минкова, Г., М. Петров**. Данъчно-осигурителен процес. Коментар на ДОПК. С.: Сиела, 2007, с. 59.

⁵ Прави впечатление, че нормата на закона изисква деклариране на точно определени факти, квалифицирани в самия данъчен закон. Например чл. 50, ал. 1, т. 5, б. „а“ ЗДДФЛ изисква да бъдат декларирани непогасените части от предоставените парични заеми през данъчната година, ако размерът им общо надхвърля 10 000 лева. В приетия образец за ГДД по чл. 50 ЗДДФЛ за 2011 г., част VIII, таблица 1 прави впечатление, че се изисква деклариране на лични данни за лицата, в чиято полза са предоставени паричните заеми, както и непогасената част от всеки такъв заем по лица. Подобно решение не намира нормативна опора. ЗДДФЛ изисква ясно и абсолютно категорично деклариране на непогасената част, а не на части от предоставени парични заеми. Липсва законово изискване деклараторът да посочи лични данни на лицето, в чиято полза е предоставен паричен заем, и размера на непогасената част за всеки заем. Не намирам правна логика в образеца на данъчната декларация да бъде прието нещо различно от това, което законът е приел. В случая според мен министърът на финансите, оправомощен от данъчния закон да утвърди образеца на данъчната декларация, е превишил дадените му от данъчния закон правомощия. Наред с това се поставят и редица други въпроси, които не са данъчноправни. Например в какво качество едно лице бива задължено като декларатор с образеца на данъчната декларация, а не с нормата на данъчния закон, да предоставя лични данни на други физически лица.

ната основа и данъка, така и факти, които нямат пряка връзка с облагането на определен данъчен субект и не влияят върху размера на данъка, считам, че в основните данъчни декларации (по ЗДДФЛ и ЗКПО) е направена една компилация между чисто данъчните задължения на лицата за деклариране на данъка и задължения, които не намират своята конкретна опора в нормата на данъчния закон.

С данъчните декларации се декларираат и **данъчните облекчения**, които лицата искат да ползват. Декларирането на тези обстоятелства също е инкорпорирано в данъчната декларация⁶.

Правото е нормативна наука. Това схващане има особено силно проявление в сферата на данъчното право. Няма и не би могло да има субективно данъчно право на конкретния физик и данъчно задължение за лицата, без нормата на данъчния закон да го определи ясно, точно и конкретно. Данъчното право е живо само и единствено в мярата, която му дава нормата на данъчния закон. Поради това намирам смисъл при определянето на видовете данъчни декларации да бъдат спазвани и следвани единствено **обективни и легални критерии**.

Разделянето на данъчните декларации по видове при спазването на подобни критерии би допринесло на практика за правилното диференциране на различните видове данъчни декларации, за изясняване на приликите и разликите между отделните видове и отгук за правилното им възприемане в практиката, което смятам за особено наложително поради мястото, което данъчната декларация заема в процеса по установяване на данъчното задължение и обжалването на контролните актове на приходната администрация.

Смятам за уместно данъчната декларация и видовете данъчни декларации да бъдат изяснени чрез същностно дефиниране на самото явление, а не чрез опит за обяснение и откриване на специфики в нещо друго – в данъка, и оттам да се изведе обяснение на данъчната декларация.

Поради това основният подход при търсенето и откриването на различия в данъчните декларации следва да е този, който е възприет законодателно в ДОПК – **чл. 105 и чл. 107**. Този подход допринася да се изясни същността на явлението чрез самото явление, а не чрез външни признаци от друго явление – вида на данъка, който се декларира.

Допустимо е и чисто теоретичното разглеждане на данъчните декларации на такива в **широк и в тесен смисъл**, който беше пояснен накратко по-горе.

Подобен подход дава възможност за разбиране на същината на декларирането на данъчните задължения – данъчния дълг, задължението за данъка, и за деклариране-

⁶ Вж. образците на ГДД по чл. 50 ЗДДФЛ и чл. 92 ЗКПО, в които се предвижда декларирането на ползваните данъчни облекчения.

то на различни други факти, изискуеми от данъчния закон, които нямат общо с формирането на основата за облагане и с размера на данъка.

Изясняването на този въпрос е от особена значимост, тъй като, от една страна, данъчните закони свързват различните санкции с правилното, навременно и точно деклариране на данъчните задължения, а от друга страна, е възможно при неподаване на данъчна декларация да се приложи особеният ред за облагане – всъщност особен ред за установяване на данъчната основа и размера на данъка.

Данъчни декларации в **широкия смисъл** на понятието са всички данъчни декларации, уредени в материалните данъчни закони. Както беше вече посочено, това понятие включва декларациите, с които задължените лица посочват данъчната основа и размера на дължимия данък, декларациите, подавани от задължените лица, при които данъчната основа и/или размерът на данъка се изчисляват от орган по приходите, декларациите за определени в закона факти, подлежащи на деклариране, декларациите за избор на ред на облагане, декларациите за авансови вноски и др. под.

В този кръг попадат както декларации, **задължителни** за подаване от определени субекти, така и такива, чието подаване е **факултативно** – предоставено е на волята на задълженото лице.

Пример за факултативни данъчни декларации са тези за изборност на ред за облагане. Тяхното подаване не е задължително, за разлика от декларациите за облагане с определен вид данък при хипотезите, уредени в материалния данъчен закон.

Данъчните декларации в **тесен смисъл** са тези за облагане с определен вид данък или данъци, доколкото е възможно в един образец на данъчна декларация да е предвидено декларирането на различни данъци.

Тук се включват както **данъчните декларации, в които задължените лица сами изчисляват данъчната основа и размера на данъка**, така и **декларациите, с които задължените лица заявяват определени факти**, въз основа на които орган по приходите определя основата за облагане и размера на данъка.

И двата вида декларации, включени в тесния смисъл на понятието в хипотезите, посочени в материалните данъчни закони, **задължително** се подават от определените в закона лица. В тесния смисъл на понятието няма факултативни декларации.

Може да се каже, че **същински данъчни декларации** в тесния смисъл на понятието са тези, с които задължените лица сами изчисляват основата за облагане и размера на данъка, включително с посочване на данъчни облекчения. **Те имат пряко установително действие по отношение на данъчния дълг.**

При **несъщинските данъчни декларации** в тесния смисъл на понятието задължените лица посочват в декларацията определени данни, въз основа на които орган по приходите изчислява основата за облагане и данъчния размер. **Тези деклара-**

ции нямат пряко установително действие по отношение на данъчния дълг. Такова действие има нарочен акт за установяване на данъка.

Основното и изрично делене на данъчните декларации, регламентирано в ДОПК и поради това възприемано като легално, е на декларации, с които **задълженото лице само изчислява основата и дължимия данък**, и такива, с които **органът по приходите (изчислява) установява⁷ размера на дължимия данък** въз основа на подадена от задълженото лице декларация. Това легално деление на данъчните декларации е заложено в текстовете съответно на **чл. 105 и чл. 107, ал. 1 ДОПК**.

Първият вид данъчни декларации имат пряко установително действие⁸ по отношение на данъка, макар и то да е предварително. Декларациите от втория вид нямат пряко установително действие. Такова действие има изричният акт на администрацията за установяване на данъка. Актът има предварително установително действие. Тъкмо този акт представлява изпълнително основание, независимо от обстоятелството дали е обжалван, или не – аргумент от **чл. 209, ал. 2, т. 3, предл. 2 ДОПК**. Задълженото лице може да плати данъка въз основа на съобщението за изчисляване на данъка и преди да е издаден акт за установяване на данъчното задължение, а такъв акт може и въобще да не бъде издаден, ако не бъде поискан или ако не са налице условия за служебното му издаване.

При втория вид данъчни декларации задълженото лице има право при поискване да получи справка за начина, по който е изчислено задължението. При данъчните декларации, с които задължените лица сами изчисляват основата и дължимия данък, такова право на задължените лица е немислимо и нелогично да съществува.

Размерът на задължението при втория вид данъчни декларации се съобщава на задълженото лице тъкмо защото то лично не е посочило размера на данъка в декларацията.

⁷ В хипотезата на чл. 107, ал. 1 ДОПК не се касае за установяване на данъчното задължение, а за обикновеното му изчисляване от орган по приходите, т.е. в случая става дума за административно-технически действия по изчисляването на данъка, а не за правни действия по установяването му. Аргумент за това схващане може да бъде извлечен и от текста на чл. 107, ал. 2 ДОПК – задълженото лице има право да получи справка за начина, по който е *изчислено задължението му за данъка*. Ясно е, че законодателят е имал предвид в текста на нормата на чл. 107, ал. 1 ДОПК не правните действия по установяване на данъка, а само и единствено административно-техническите действия по изчисляване на конкретния му размер. Нито съобщението за определяне на данъчния размер, нито справка за начина на определянето му не са правни (юридически) актове по установяване на данъка и поради това същите самостоятелно или заедно не подлежат на административен и съдебен контрол за законосъобразност.

⁸ Именно това установително действие на отделните видове данъчни декларации считам за особено съществен отличителен признак и критерий за разделяне.

Съобщението за размера на данъка не е индивидуален административен акт по смисъла на **чл. 21 АПК** и не подлежи на административен и съдебен контрол. Справката по **чл. 107, ал. 2 ДОПК** също не представлява такъв акт. В този смисъл е и съдебната практика⁹. И двата акта са **административно-технически актове** – те не са следствие и не отразяват правни действия (правни волеизявления) на компетентни органи по установяване на данъчния дълг, поради което не създават правни задължения и не засягат непосредствено породени права.

Жалбата срещу съобщение за размера на данъка по **чл. 107, ал. 3 ДОПК** е процесуално недопустима – тя не би могла валидно да сезира административния орган или съда с искане за отмяна на съобщението. Съдът следва да остави такава жалба срещу съобщение по **чл. 107, ал. 3 ДОПК** без разглеждане и да прекрати производството по делото с определение. По искане на задълженото лице органът по приходите издава **акт за установяване на задължението** в 30-дневен срок от искането. Акт може да се издаде и служебно при определени условия, регламентирани в ДОПК. Тъкмо този акт, който има всички характеристики и реквизити на индивидуален административен акт по смисъла на **чл. 21 АПК**, установяващ данъчното задължение, подлежи на обжалване в 14-дневен срок от получаването му пред директора на териториалната дирекция¹⁰.

⁹ Определение № 14360/7.11.2011 г. на ВАС по адм. д. № 13435/2011 г.; решение № 10980 от 28.09.2009 г. на ВАС по адм. д. № 5709/2009 г.; решение № 3828 от 15.03.2012 г. на ВАС по адм. д. № 15285/2011 г.

¹⁰ В сферата на облагането с местни данъци следва да се държи сметка за разпоредбите на чл. 4, ал. 1 ЗМДТ и чл. 4, ал. 3 и 5 ЗМДТ. Производствата по установяване на местните данъци се извършват от служители на общинската администрация по реда на ДОПК. Обжалването на актовете е по същия ред. В тези установителни производства служителите на общинската администрация имат правата и задълженията на органи по приходите. Конкретните служители се определят със заповед на кмета на общината. Кметът на общината упражнява правомощията на решаващ орган по чл. 152, ал. 2 ДОПК, а ръководителят на звеното за местни приходи в съответната община – на териториален директор на Националната агенция за приходите. Актовете за установяване на местни данъци се обжалват по административен ред пред ръководителя на звеното за местни приходи в съответната община. Предвид изложената нормативна уредба следва да се приеме, че обжалването по административен ред на тези актове е абсолютна процесуална предпоставка за допустимост за обжалването по съдебен ред. Вж. и следната съдебна практика: определение № 11815/26.09.2011 г. на ВАС по адм. д. № 10723/2011 г.; решение № 3828/15.03.2012 г. на ВАС по адм. д. № 15285/2011 г. В решение № 3828/15.03.2012 г. на ВАС по адм. д. № 15285/2011 г. се приема, че субсидиарното приложение на правилата за обжалване на ревизионни актове при обжалването на другите актове, издавани по реда на ДОПК, съгласно чл. 144 ДОПК се осъществява само доколкото в ДОПК не е предвидено друго, и затова при обжалването на акта за установяване на задължение за данъци (АУЗД), издаден по реда на чл. 107, ал. 3 ДОПК, обжалването по административен ред се осъществява пред тери-

Принципът на облагане, въведен в действащото данъчно право, е този, при който задължените лица сами изчисляват данъчната основа и дължимия данък и ги посочват в съответната данъчна декларация. Така при облагането с данъци по ЗДДФЛ и ЗКПО, както и при облагането с данъци по ЗДДС и ЗАДС задължените лица сами определят данъчната основа и размера на данъка и ги посочват в съответната данъчна декларация.

Изключения от въведения принцип се наблюдават в сферата на имущественото облагане.

Данъчната декларация за облагане с данък върху недвижимите имоти по **чл. 14 ЗМДТ** е типичен пример за декларация по **чл. 107, ал. 1 ДОПК**, с която органът по приходите установява размера на дължимия данък въз основа на данните в подадената от задълженото лице декларация по образец (вж. чл. 3 ЗМДТ).

В разглеждания пример на декларация за облагане с данък върху недвижимите имоти служител на общинската администрация проверява подадените декларации.

ториалния директор на НАП, чиито правомощия се осъществяват от ръководителя на звеното за местни приходи в съответната община, когато се касае за АУЗД за местни данъци. Предвид изложените съображения съдът приема, че в производството по обжалване на АУЗД за местни данъци, издаден по реда на чл. 107, ал. 3 ДОПК, приложим на основание чл. 4, ал. 1 ЗМДТ, компетентният орган да осъществи задължителния административен контрол е ръководителят на звеното за местни приходи при общината и с неговото произнасяне приключва производството по обжалване на АУЗД по административен ред, а за задълженото лице възниква правото да обжалва АУЗД по съдебен ред. Обратната теза е възприета в решение № 1817 от 7.02.2012 г. на ВАС по адм. д. № 1550/2012 г. В посоченото решение съдът приема, че съгласно чл. 4, ал. 1 ЗМДТ установяването, обезпечаването и събирането на местните данъци се извършва от служители на общинската администрация по реда на ДОПК, а обжалването на свързаните с тях актове се осъществява по същия ред. Според чл. 4, ал. 5 ЗМДТ кметът на общината упражнява правомощията на решаващ орган по чл. 152, ал. 2 ДОПК, а ръководителят на звеното за местни приходи в съответната община – на териториален директор на НАП. В чл. 144, ал. 1 ДОПК е посочено, че по реда за обжалване на ревизионен акт се обжалват и другите актове, издавани от органи по приходите. В чл. 152, ал. 1 и 2 ДОПК е предвидено обжалване на ревизионния акт по административен ред, като решаващият орган е директорът на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“, в конкретния случай – кметът на общината, който действа като такъв по силата на чл. 4, ал. 5 ЗМДТ. Следва да бъде подкрепена съдебната практика, изложена в първото цитирано решение. Смятам, че компетентен да се произнесе по жалбата против АУЗД за местни данъци е ръководителят на звеното за местни приходи в съответната община. Разпоредбата на чл. 144, ал. 1 ДОПК е приложима и по отношение на другите актове, издавани от органите по приходите, доколкото в ДОПК не е предвидено друго. Това именно „друго“ е предвидено в чл. 107, ал. 4 ДОПК. Отделно от това смятам, че АУЗД за местни данъци категорично не представлява ревизионен акт по смисъла на ДОПК и предвид това са нормативно уредени различна компетентност на органите и ред за обжалването му.

Той може да иска допълнителни данни за облагаемия имот, да сверява данните от декларацията със счетоводните книги, планове, скици и документи, въз основа на които имотът се притежава или се ползва, а при нужда – и чрез измерване на имота от техническите органи.

Данъкът се определя върху данъчната оценка на недвижимите имоти към 1 януари на годината, за която се дължи¹¹.

Данъкът по **чл. 14, ал. 1 и 4 ЗМДТ се определя от служител на общинската администрация** по местонахождението на недвижимия имот и се **съобщава на данъчно задълженото лице** или на негов законен представител. Именно за това съобщение за размера на дължимия данък говори **чл. 107, ал. 3 ДОПК**. Както беше посочено по-горе, съобщението не представлява индивидуален административен акт и не подлежи на обжалване.

При получаване на съобщението за размера на данъка и **по искане** на задълженото лице органът по приходите издава **акт за установяване на задължението** в 30-дневен срок от искането. Акт може да се издаде и **служебно** при установяване на несъответствие между декларираните данни и данните, получени от трети лица и организации, след като е изчерпан редът по **чл. 103 ДОПК** за отстраняване на несъответствия в подадена декларация, както и когато не е подадена декларация или задължението не е платено в срок и не е извършена ревизия.

В разглеждания пример актът за установяване на задължението за данък върху недвижимите имоти по реда на **чл. 107, ал. 3 ДОПК**, независимо дали е издаден по искане на задълженото лице, или служебно, подлежи на обжалване в 14-дневен срок пред ръководителя на звеното за местни приходи в съответната община, който има правомощията на директор на териториална дирекция.

На съдебно обжалване подлежи първоначалният АУЗД, от което следва, че при съдебния контрол ответникът е съответният решаващ орган (директор на съответната ТД на НАП, а в примера – ръководителят на звеното за местни приходи в съответната община). Този въпрос е особено важен и касае правилното конституиране на страните в съдебния процес по обжалването на АУЗД.

Акт за установяване на задължение за данъци по **чл. 107, ал. 3 ДОПК** може да се издаде служебно в хипотезата на **неподадена данъчна декларация** или когато **задължението не е платено в срок и не е извършена ревизия**.

¹¹ Данъчната оценка на недвижимите имоти на гражданите се определя от служител на общинската администрация по норми съгласно приложение № 2 към ЗМДТ в зависимост от вида на имота, местонахождението, площта, конструкцията и овехтяването и се съобщава на данъчно задължените лица. Данъчната оценка на недвижимите имоти на предприятията е по-високата между отчетната им стойност и данъчната оценка съгласно приложение № 2, а за жилищните имоти – данъчната им оценка съгласно приложение № 2.

Извършването на данъчна ревизия за установяване на данъка пречатства възможността да бъде издаден акт за установяване на задължение за данъци по реда на чл. 107, ал. 3 ДОПК, след като е издаден ревизионен акт. Издаването на акта за установяване на данъчни задължения по чл. 107, ал. 3 ДОПК от своя страна не пречатства извършването на данъчна ревизия впоследствие¹², която да завърши с ревизионен акт. Интересна проблематика поставя случаят, при който АУЗД е обжалван по съдебен ред пред съответния административен съд и съдебното решение, с което АУЗД е отменен като незаконосъобразен, е влязло в сила.

В този случай би следвало отделно да се постави и разгледа и въпросът въобще за допустимостта на ревизионното производство, за стабилитета на съдебното решение и зачитане на силата на пресъдено нещо, т.е. следва да се отговори по същество на въпроса: *може ли с един последващ ревизионен акт да се „пререши“ данъчното облагане, установено с АУЗД, по която законосъобразност се е произнесъл административният съд с влязло в сила решение, отменяйки акта на приходната администрация?*

По силата на чл. 108, ал. 1 ДОПК данъчните задължения се установяват окончателно с ревизионен акт по чл. 118 ДОПК. Окончателното установяване на данъците става по реда на ревизионното производство с издаването на нарочен ревизионен акт. Актът за установяване на задължения за данъци по чл. 107, ал. 3 ДОПК има единствено **предварителен установителен характер**, независимо от обстоятелството дали е издаден по искане на задълженото лице, или служебно.

Според разпоредбата на чл. 108, ал. 2 ДОПК, когато не е издаден ревизионен акт и срокът за започване на ревизия по чл. 109 ДОПК е изтекъл, установените задължения по раздел първи, глава XIV ДОПК са окончателно установени. Нормата не прави разлика дали данъчните задължения са установени с декларация, или с акт по чл. 107, ал. 3 ДОПК.

¹² При извършването на данъчна ревизия за местен данък по ЗМДТ и издаването на ревизионен акт последният подлежи на административно обжалване пред кмета на съответната община, който има правомощията на решаващ орган по чл. 152, ал. 2 ДОПК, и едва след това пред съответния административен съд. Иначе казано, задълженията за данък „недвижими имоти“ може да се установяват или чрез акт за установяване на задължение по декларация, или чрез ревизионен акт. И в двата случая актът подлежи на задължителен административен контрол, като за случаите, при които задължението е установено с акт по чл. 107, ал. 3 ДОПК компетентният горестоящ орган е ръководителят на звеното за местни приходи в съответната община (чл. 4, ал. 5, пр. второ ЗМДТ), а в случаите, при които задължението е установено с ревизионен акт, решаващ орган е кметът на общината (чл. 4, ал. 5, пр. първо ЗМДТ). До подобен извод е стигнала и съдебната практика – напр. решение № 8453/13.06.2013 г. на ВАС по адм. д. № 3515/2013 г. Това е и основната разлика в процедурата по обжалване на актовете по чл. 107, ал. 3 ДОПК, издадени от орган по приходите в съответната общинска администрация, и ревизионните актове, издадени от същите органи.

В случая е налице и *конкуренция*¹³ на данъчни правни норми. Нормата на **чл. 107, ал. 3 ДОПК** се конкурира с нормата на **чл. 122, ал. 1, т. 1 ДОПК**. И двете норми са процесуални. Разпоредбата на **чл. 107, ал. 3, изр. 3 ДОПК** предвижда основанията за служебно издаване на акт за установяване на данъчно задължение при неподаване на данъчна декларация, а разпоредбата на **чл. 122, ал. 1, т. 1 ДОПК** визира основанията за ревизия при особени случаи при неподаване на декларация, когато задължението се определя по декларация.

Поради различната същност на актовете по **чл. 107, ал. 3 ДОПК** и ревизионните актове, включително и тези, издадени след особено ревизионно производство, компетентните органи по приходите могат да ползват текста на **чл. 107, ал. 3 ДОПК** и да се издаде АУЗД, но може и директно да се предприеме ревизионно производство по особения ред за облагане и да се издаде направо ревизионен акт. Издаден ли е обаче ревизионен акт, не е възможно впоследствие да бъде издаден акт по **чл. 107, ал. 3 ДОПК**.

В заключение може да се каже, че данъчните декларации се делят на задължителни и факултативни. Със задължителните данъчни декларации задължените лица оповестяват пред съответната приходна администрация данъчен дълг или данни за изчисляване на данъчния дълг. С факултативните данъчни декларации се заявяват други факти, относими към данъчното облагане, но с тях не се декларира данъчен дълг.

Изискването за деклариране на факти и обстоятелства, които не са основание за изчисляване и/или плащане на данъка на конкретното данъчно задължено лице, инкорпорирани в образците на задължителните данъчни декларации по ЗКПО и ЗДФЛ, не е нито теоретично, нито нормативно издържано.

Задължението за деклариране на подобни факти, които служат единствено като база за анализ при контролната дейност от страна на приходната администрация, следва да намери своята теоретична обосновааност и конкретна, точна и ясна законодателна уредба. Само след това изискването за подобно деклариране би било законосъобразно.

Задължителните данъчни декларации от своя страна се делят на два вида – такива, които имат пряко установително действие по отношение на данъчния дълг, и такива, които нямат такова действие.

¹³ При конкуренцията на норми един и същ юридически факт или фактически състав може да бъде подведен под хипотезата на две или повече правни норми. Разграничават се три случая на конкуренция: а) конкуренция, при която се прилагат правните последици на всички норми, т.нар. кумулативно приложение; б) конкуренция, при която се прилагат правните последици само на една от правните норми, т.нар. алтернативно приложение; в) конкуренция, при която една правна норма се прилага напълно със своите правни последици, а приложението на последиците на другата правна норма е евентуално, т.нар. субсидиарно приложение; Цит. по **Павлова, М.** Гражданско право. Обща част. Том I. С.: Софи-Р, 1995, 127–129.

Поради прякото установително действие на декларациите от първия вид не е необходимо издаването на установителен акт. Когато не е издаден ревизионен акт и срокът за започване на ревизия по чл. 109 ДОПК е изтекъл, установените с тях задължения се смятат за окончателно установени.

При декларациите от втория вид е необходимо издаването на установителен административен акт по искане на задълженото лице или служебно, макар че данъчният дълг може да се плати и само въз основа на съобщението за изчисляването му. Когато не е издаден ревизионен акт и срокът за започване на ревизия по чл. 109 ДОПК е изтекъл, задълженията, установени с акта по чл. 107, ал. 3 ДОПК, са окончателни.