
СТАТИИ

ЗАДЪЛЖЕНИЕ ЗА ПОДАВАНЕ НА ДАНЪЧНИ ДЕКЛАРАЦИИ

*Стефан Тихолов**

Материалните данъчни закони поставят **общо изискване** пред **данъчно задължените лица**¹ да подават **данъчни декларации**² при настъпването на определени в самия данъчен закон обстоятелства, обикновено свързани с облагането на лицата³.

В този смисъл някои автори схващат подаването на данъчна декларация като особено **допълнително процесуално данъчно задължение**⁴. Изтъква се, че данъчната декларация има **установително и обвързващо действие** за данъчно задълженото лице⁵.

Така например **чл. 92 от Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО)** предвижда данъчно задължените лица, които се облагат с корпоративен да-

* Адвокат от Ловеч.

¹ Понятието „данъчно задължени лица“ се различава от понятието „данъчни субекти“. Първото понятие е по-широко. То включва в себе си както субектите на облагането, така и други лица, които имат определени данъчни задължения на друго основание, а не поради връзката им с облагаемия обект. Материалните данъчни закони си служат с понятието „данъчно задължени лица“. Така вж. и **Минкова, Г.** Данъчни задължения. С.: „Сиела Норма“ АД, 2012, с. 142.

² Отмененият Закон за данък върху печалбата предвиждаше в чл. 47, ал. 5 удостоверение, издадено в два екземпляра по утвърден от министъра на финансите образец, с което платецът на доходи удостоверява удържането при източника на дължимия данък, да се третира по силата на самия данъчен закон за данъчна декларация. Това удостоверение се представяше от данъчно задължените лица в 14-дневен срок от датата на удържането на данъка в съответната данъчна служба. Непредставянето му се считаше за неподаване на данъчна декларация.

³ С приемането на чл. 50, ал. 1, т. 5 ЗДДФЛ с бр. 99 от 2009 г. на ДВ, в сила от 1.01.2010 г., се въведе изискване за подаване на годишна данъчна декларация и при предоставяне и/или получаване на парични заеми при определени условия. Задължението за подаване на данъчна декларация в тези случаи не е по съществуващото си данъчно задължение, макар да следва да бъде подадена данъчна декларация по ЗДДФЛ дори само при наличие на някоя от хипотезите по чл. 50, ал. 1, т. 5 ЗДДФЛ. Декларирането на обстоятелствата по чл. 50, ал. 1, т. 5 ЗДДФЛ не е пряко свързано с данъчното облагане на декларатора.

⁴ Така **Минкова, Г.** Цит. съч., с. 345.

⁵ Пак там, с. 345.

нък, да подават годишна данъчна декларация по образец за данъчния финансов резултат и дължимия годишен корпоративен данък в срок до 31 март на следващата година в териториалната дирекция на Националната агенция за приходите по регистрация на данъчно задълженото лице. Аналогично задължение по отношение на местните физически лица въвежда **чл. 50 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ)**.

Останалите данъчни закони – Законът за акцизите и данъчните складове (ЗАДС), Законът за данък върху добавената стойност (ЗДДС), Законът за местните данъци и такси (ЗМДТ) и Законът за данък върху застрахователните премии (ЗДЗП) – също въвеждат нормативни изисквания към данъчно задължените лица да подават данъчни декларации⁶.

Понастоящем всички администрирани от НАП, общинските администрации и Агенция „Митници“ данъци се **установяват първоначално по данни от подадени данъчни декларации**, като задълженията на лицата за подаване на данъчни декларации са предвидени изрично в съответните закони⁷.

Възможно е с един данъчен закон да се предвидят задължения към една определена категория данъчно задължени лица за подаване на различни по вид данъчни декларации.

Така например ЗКПО урежда деклариране на корпоративния данък с годишна данъчна декларация (**чл. 92 ЗКПО**), а деклариране на данъка, удържан при източника – с декларация по **чл. 201** от закона за всяко тримесечие.

⁶ Така чл. 125, ал. 1 ЗДДС въвежда изискване регистрирано лице да подаде справка-декларация за съответния период. Член 87 ЗАДС също въвежда изискване за подаване на особен вид данъчна декларация – акцизна декларация. Собственикът или носителят на ограничено вещно право върху недвижим имот е задължен да подаде данъчна декларация за облагане с данък върху недвижимите имоти – чл. 14 ЗМДТ. Деклариране на данъка се предвижда и в ЗДЗП – данъчно задължените лица подават данъчна декларация по образец за предходното календарно тримесечие в срок до края на месеца, следващ тримесечието – чл. 14, ал. 1 ЗДЗП.

⁷ Естествено, не бива да се забравя, че данъчните задължения се установяват окончателно с ревизионен акт, който се издава след осъществен последващ данъчен контрол – чл. 108, ал. 1 ДОПК. Когато не е издаден ревизионен акт и срокът за започване на ревизия по чл. 109 ДОПК е изтекъл, данъчните задължения на съответното данъчно задължено лице се смятат за окончателно установени съгласно подадените данъчни декларации – чл. 108, ал. 2 ДОПК. Интересно законодателно решение, което смятам за неуместно отклонение от общото правило на ДОПК за установяване на данъчните задължения, се съдържа в текста на чл. 107ж ЗАДС. Текстът предвижда, че за стоките, предмет на нарушение по закона, за които акциз не е заплатен или е заплатен частично, той се дължи на общо основание. Размерът на данъка се определя с решение на началника на компетентното митническо учреждение, на територията на което е установено нарушението. Решението подлежи на обжалване по реда на АПК, а не по реда на ДОПК. Вж. така и **Раков, А., А. Асенов**. Коментар на промените в ЗАДС от юли 2012. – В: Счетоводство, данъци и право. Приложение 2. С.: ИК „Труд и право“, 2012, с. 6 от коментара.

ЗДДФЛ в чл. 55 предвижда предприятията и самоосигуряващите се лица – платци на доходи, които са задължени да удържат и внасят данъци по реда на ЗДДФЛ, да декларират тези обстоятелства с данъчна декларация по образец. Освен това същите лица са задължени да подадат данъчна декларация и за дейността си съответно по ЗКПО или по ЗДДФЛ.

Някои данъчни закони предвиждат **освобождение от задължение за подаване на данъчна декларация**. Освобождение от задължение за подаване на данъчна декларация може да се предвиди само в закон. Позитивното право не познава възможност за освобождение на конкретно данъчно задължено лице от задължение за подаване на данъчна декларация с акт на администрацията. Това положение произтича от законоустановеността на данъчното задължение – то възниква по силата на самата данъчна правна норма и може да бъде отменено или променено само с промяна на данъчния закон, но не и с друг властнически акт⁸.

Освобождението от задължение за подаване на данъчна декларация може да е свързано с **освобождение от облагане с определен вид данък, освобождение на определени субекти**⁹ от облагане с данъци, с **необлагаемост на определен вид доходи** или с **други законови условия**¹⁰.

Например по ЗКПО колективните инвестиционни схеми, които са допуснати за публично предлагане в Република България, и националните инвестиционни фондове по Закона за дейността на колективните инвестиционни схеми и на други предприятия за колективно инвестиране, както и дружествата със специална инвестиционна цел по Закона за дружествата със специална инвестиционна цел, а също и Българският червен кръст не се облагат с корпоративен данък – **чл. 174–176 ЗКПО**. По тази причина и **във вр. с чл. 92 ЗКПО**, който предвижда само лицата, които се облагат с корпоративен данък, да подават данъчна декларация, посочените по-горе данъчни субекти не

⁸ Интересното законодателно решение се открива в нормата на чл. 37, ал. 6 от Закона за кооперациите (отм.). Според това решение Министерският съвет (МС) може да намалява и освобождава кооперации от данъци и за други дейности съобразно характера им и района, в който се извършват. С нормата се делегираше по силата на закона правомощие на МС да намалява данъчно бреме или да освобождава от данък конкретен субект.

⁹ Например в текста на чл. 37, ал. 5 от Закона за кооперациите (отм.) се възприемаше правилото кооперации на граждани с намалена трудоспособност и кооперации на учаци се (т.нар. студентски кооперации) да се освобождават от всички данъци и такси. Подобно законодателно решение създаваше условия за лесно заобикаляне на данъчния закон, поради което беше премахнато като принципа постановка за облагане.

¹⁰ Въпреки че ЗМДТ предвижда необлагаемост на определени недвижими имоти, не е предвидено изключение за подаването на данъчна декларация за придобит или новопостроен такъв имот, т.е. освобождението от данък не означава освобождение от задължение да се подаде данъчна декларация.

следва да подават годишна данъчна декларация по ЗКПО за облагане с корпоративен данък, макар това им право да не е изрично регламентирано в данъчния закон¹¹.

ЗДДФЛ предвижда лицата, които за съответната данъчна година са получили само необлагаеми по реда на закона доходи, да не подават годишна данъчна декларация (**чл. 52, ал. 1, т. 3 ЗДДФЛ**). Независимо от това местно физическо лице ще бъде задължено да подаде данъчна декларация по **чл. 50 ЗДДФЛ** в случаите по **чл. 50, ал. 1, т. 4-5 и ал. 3 ЗДДФЛ**.

Освобождаване от задължение за подаване на данъчна декларация може да възникне и при доходи от трудови правоотношения при условията на **чл. 52, ал. 1, т. 1 и т. 2 ЗДФЛ**. И в двата случая пълният размер на данъка или е удържан, или е равен на авансово внесения данък. Съществува изискване в последния случай лицето да не ползва данъчни облекчения по закона – **чл. 52, ал. 1, т. 2, б. „б“ ЗДФЛ**.

Ако чуждестранно лице е получило само доходи, обложени с окончателни данъци, то е освободено от задължение за подаване на ГДД, освен ако не поиска преизчисляване на данъка – **чл. 52, ал. 1, т. 5 ЗДДФЛ във вр. с чл. 37а ЗДДФЛ**¹².

В действащото към момента данъчно право задължението за подаване на данъчна декларация за облагане с определен вид данък е регламентирано единствено на **ниво закон** – в този смисъл самото **задължение за подаване на данъчна декларация е законоустановено**.

Образците на декларациите по различните материални данъчни закони се определят по различен начин от орган на изпълнителната власт. Законите делегират правомощие за определяне или утвърждаване на образците на данъчните декларации на министъра на финансите с изричен акт – правилник или заповед.

Образците на декларациите (ГДД) по ЗКПО и ЗДДФЛ се утвърждават със заповед на министъра на финансите и се обнародват в „Държавен вестник“ – **чл. 7 ЗКПО и чл. 64, ал. 1 ЗДДФЛ във вр. с чл. 64, ал. 4 ЗДДФЛ**. Аналогично законово разрешение е дадено в ЗДЗП – **чл. 14, ал. 4 ЗДЗП**, и съответно в ЗМДТ – **чл. 3 ЗМДТ**.

Образците на данъчните декларации по ЗДДС се определят с правилника за прилагане на закона – **чл. 125, ал. 8 ЗДДС**. В ППЗДДС – **чл. 116, ал. 1 във вр. с приложение № 13** – е определен образецът на справка-декларация по ЗДДС.

ЗадС в § 3 ПЗР на закона определя, че документите, за които е предвиден образец, се определят с правилника за прилагане на закона. **Член 90 от закона** определя също, че образецът, формата и реквизитите на документите по глава шеста се

¹¹ В сила от 1.01.2014 г. е приет чл. 176а ЗКПО, който предвижда освобождаване от корпоративен данък на организаторите на хазартни игри единствено за игрите, за които се дължи държавна такса по чл. 30, ал. 3 от Закона за хазарта. За всички останали дейности посочените по-горе лица се облагат с корпоративен данък на общо основание.

¹² Така и **Минкова, Г.** Цит. съч., с. 373.

определят с правилника за прилагане на закона. **Член 82, ал. 1, т. 1, 2 и 3 ППЗАДС** предвиждат подаването на различни образци на акцизната декларация в зависимост от вида на акцизната стока. Образците на акцизните декларации са посочени в **приложения № 15, 16, 17 ППЗАДС**, като те са съответно за алкохол и алкохолни напитки, за тютюневи изделия и за енергийни продукти и електрическа енергия.