

ПРАВНА СЪЩНОСТ НА ДАНЪЧНАТА ДЕКЛАРАЦИЯ

*Стефан Тихолов**

По въпроса за правната същност на данъчните декларации е написано много. Този въпрос е изключително важен предвид мястото, което заема данъчната декларация в процеса по установяване на данъчните задължения, от една страна, като отделен вид документ с присъщата за всеки документ правна сила, а от друга страна – с последиците, които законът свързва с подаването, съответно с неподаването на данъчната декларация. Познаването и правилното определяне на същността на данъчната декларация е предпоставка за законосъобразното изпълнение на задължението на данъчните субекти за подаване на декларациите, а от друга страна, предпоставя и правилно законоприлагане от страна на приходната администрация при извършването на ревизии. Същността на данъчните декларации е въпрос, важен и за съдилищата при контролната им дейност, осъществявана върху издадените данъчни актове.

Значението на въпроса, предмет на анализ тук, се предпоставя и от **липсата на легално определение** на данъчната декларация както в материалното данъчно право, така и в ДОПК. Една от причините за това може да се търси в **непълната кодификация** на българското данъчно право. ДОПК урежда процесуалното данъчно право, но кодификация в сферата на материалното данъчно право липсва.

Процесуалният закон регламентира процесуалните и материално-техническите действия по декларирането, но не дава дефиниция на самата данъчна декларация¹. Правната наука и съдебната практика сполучливо се опитват да изяснят същността на този важен въпрос, но празнотата на законите по отношение на това какво представлява данъчната декларация предполага и различни възгледи и подходи при изясняването. В крайна сметка единствено легалното дефиниране на понятието, основано на постигнатото към момента от доктрината и съдебната практика, би улеснило неговото обяснение.

В изложението ще бъдат разгледани случаите, при които задължените за подаване на данъчните декларации лица сами определят данъчната основа и дължимия да-

* Адвокат от Ловеч.

¹ Глава тринадесета на ДОПК е озаглавена „Декларации“, но не съдържа определение на понятието „данъчна декларация“. Този пропуск на законодателя смятам за съществен и той следва да бъде отстранен с последваща промяна на закона.

нък, както и тези, при които задължените лица декларират определени в закона факти и обстоятелства, а дължимият данък се определя от съответния компетентен орган на приходната администрация².

Доколкото в материалните данъчни закони и в утвърдените по съответния законов ред образци на данъчни декларации се съдържат и задължения за деклариране на определени обстоятелства, които не касаят пряко нито формирането на данъчната основа, нито размера на дължимия данък и по същество не са от такова естество, че да формират данъчен дълг, а са задължения с чисто декларативен характер – например задължението за деклариране на непогасената част от предоставените парични заеми през данъчната година, ако размерът им общо надхвърля 10 000 лева (**чл. 50, ал. 1, т. 5, б. „а“ ЗДФЛ**), – но са имплементирани по законов ред в подаваните образци на данъчни декларации, ще бъдат предмет на разглеждане, тъй като същите представляват самостоятелно и независимо законово основание да бъде подадена декларация в определени случаи, въпреки липсата на данъчен дълг в тесен смисъл.

В правната литература са поддържани редица мнения за същността на данъчната декларация. Най-често тя е определяна като частен писмен документ по утвърден образец³, с който данъчен субект декларира определено данъчно задължение и готовност да го плати⁴. Данъчната декларация удостоверява факти и обстоятелства, въз основа на които се формира даден фактически облагателен състав⁵. Тя е едно извънсъдебно признание на определени факти, което е доказателство срещу декларатора⁶. Данъчната декларация може да се разгледа и като форма на сътрудничество между задължените лица и приходната администрация⁷.

² Такова деление на данъчните декларации вж. при **Минкова, Г., М. Петров**. Данъчно-осигурителен процес – коментар на ДОПК. С.: Сиела, 2007, с. 66. Аргумент за подобно деление на данъчните декларации може да се извлече от текстовете на чл. 105 и 107 ДОПК. В първия случай данъчно задълженото лице само изчислява данъчната основа и дължимия данък, а във втория случай това се прави от компетентен орган по приходите по данните от подадената декларация. Обикновено при преките подоходни данъци се прилага първата хипотеза, а при имущественото облагане – втората.

³ Така **Минкова, Г.** Данъчно право. Книга втора. Процесуално данъчно право. С.: Феня, 1997, с. 94.

⁴ Така **Митев, Д.** Новият данъчен процес. С.: Феня, 2000, с. 79.

⁵ Подобно при **Славков, Б.** Данъчна система и данъчен контрол в България. 3. прераб. и доп. изд. С.: Тракия-М, 2001, с. 69.

⁶ Така **Христофоров, В.** Цит. по **Стоянов, И.** Данъчно право и данъчен процес. С.: Феня, С., 2012, с. 192.

⁷ Така **Караниколов, Л.** Цит. по **Стоянов, И.** Данъчно право и данъчен процес. С.: Феня, 2012, с. 192. Същото се открива и при **Стоянов, П.** Данъчно право. С.: БАН, 1994, с. 418. Според него декларацията е онова *juris et de jure*, което представлява най-силното доказателство за лоялността на данъкоплатеца. Тя е актът, който

При прочита на **чл. 98 ДОПК** може да се остане с впечатлението, че декларациите не представляват документи, тъй като те са посочени отделно от документите и данните в текста на закона. **Член 99 ДОПК** говори за „*декларацията и другите подлежащи на подаване документи или данни*“. Посочените разпоредби определят на данъчната декларация едно специално място сред документите, които задължените лица са длъжни да подават пред компетентните органи на приходната администрация. Без съмнение данъчната декларация представлява особен вид документ. Аргумент за това твърдение може да се извлече и от текста на **чл. 99, ал. 2 ДОПК** – „*Декларацията се подава в писмена форма чрез попълване на утвърдените образци на хартиен носител, на технически носител по утвърден формат на записа и по електронен път*“.

Декларацията задължително се подава в писмена форма чрез попълване на утвърден образец. Писмената форма е необходим и присъщ белег на данъчната декларация, тя ѝ придава качеството на документ. На следващо място, декларацията представлява документ, за който е утвърден определен образец. Тя е един особен вид документ. Излагането на данните, които съдържа една данъчна декларация за облагане с определен вид данък, не прави документа, върху който данните са изложени, данъчна декларация. В случая липсва определената в закона форма, въпреки че е спазвана писмената форма. Поради изложеното смятам, че както писмената форма, така и спазването на образца на съответната декларация са условия за валидност на декларацията и условие за легално изпълнение на задължението за подаване на декларацията. Аргумент за това твърдение може да се открие в различните данъчни закони, които изискват подаването на декларация за облагане с конкретния вид данък да става по образец за съответната година – например **чл. 92, ал. 1 ЗКПО**, **чл. 50, ал. 1 ЗДДФЛ**.

Липсата на писмена форма, както и неспазването на образца на съответната декларация са еднакво тежки пороци – всеки от тях сам по себе си опорочава задължителната формална страна на декларирането, прави го негодно. За правото все едно декларация за облагане с определен вид данък не е подадена.

Декларацията за облагане с данък като вид особен документ има **веществен носител**. Съгласно закона това може да е хартиен носител, технически носител по утвърден формат на записа или електронен носител (*електронен път*).

Документът представлява вещ (*носител*), върху която с писмени знаци е материализирано определено изявление на определено лице или лица⁸.

то пренася цялата тежест за доказване на противното върху органите на данъчната власт – пак там, с. 422.

⁸ Така **Сталев, Ж.** Българско гражданско процесуално право. С.: Сиела, 2000, с. 277.

Данъчната декларация материализира определено изявление на едно лице – *изявление за съществуването и дължимостта на определен по размер данъчен дълг или изявление за съществуването на определени факти, които пораждаат данъчен дълг, а също и други факти, определени изрично⁹ в закона и образеца на декларацията.*

Доколкото понякога отделните материални данъчни закони предвиждат и подаване на данъчна декларация дори когато данък не се дължи, то може с известни резерви да се твърди, че изявлението в декларацията може да касае и **декларирането на липсата на данъчен дълг** и дължим данък за определен данъчен период по съответния данъчен закон.

Така например **чл. 92, ал. 1 ЗКПО** предвижда данъчно задължените лица, които се облагат с корпоративен данък, да подават годишна данъчна декларация по образец за данъчния финансов резултат и дължимия годишен корпоративен данък. Съгласно **чл. 18, ал. 1 от закона** данъчният финансов резултат е счетоводният финансов резултат, преобразуван по реда на ЗКПО. *Положителният данъчен финансов резултат е данъчна печалба. Отрицателният данъчен финансов резултат е данъчна загуба.*

ЗКПО не освобождава лицата, реализирали за годината данъчна загуба, т.е. лицата, за които не е налице ефективно данъчно задължение за корпоративен данък, да подават годишна данъчна декларация. Тези лица също са длъжни да подадат ГДД за своя данъчен финансов резултат – данъчна загуба.

Член 125, ал. 1 ЗДДС изисква за всеки данъчен период регистрираното лице да подава справка-декларация. Справка-декларация се подава и когато не следва да се внася или възстановява данък, както и в случаите, когато регистрираното лице не е извършило или получило доставки или придобивания или не е осъществило внос за съответния данъчен период.

Резултатът за данъчния период е разликата между общата сума на данъка, който е изискуем от лицето за този данъчен период, и общата сума на данъчния кредит, за който е упражнено правото на приспадане през този данъчен период. Когато начисленият данък превишава данъчния кредит, разликата представлява резултат за периода – данък за внасяне. Когато данъчният кредит превишава начисления данък, разликата представлява резултат за периода – данък за възстановяване. Регистрираното лице определя само резултата за всеки данъчен период – данък за внасяне в републиканския бюджет или данък за възстановяване от републиканския бюджет. Определянето на резултата се осъществява със справката декларация по ЗДДС.

⁹ Не е възможно в данъчната декларация да се изявяват произволни данъчни факти по преценка на лицето.

С данъчната декларация се декларира и *данъчните облекчения* – например това по **чл. 189б ЗКПО** и това по **чл. 22а ЗДДФЛ**.

Член 88, ал. 1 ЗКПО предвижда възможност за задължените лица с подаването на особена декларация по образец да намалят или да увеличат авансовете си вноски за корпоративен данък, когато смятат, че те ще надвишат дължимия годишен корпоративен данък. Намалението на авансовете вноски, съответно увеличението им, се ползва след подаването на декларацията.

С данъчната декларация по **чл. 50 ЗДДФЛ** подлежат на деклариране *получените и/или предоставените заеми*. Този факт подлежи на деклариране поради това, че е изрично посочен в закона и образеца на ГДД по ЗДДФЛ като факт, подлежащ на деклариране – **чл. 50, ал. 1, т. 5 от закона**.

С приемането на **чл. 29а ЗДДФЛ**, в сила от 1.01.2011 г., се възприе нов подход – облагаемият доход на физически лица, които са регистрирани като тютюнопроизводители и земеделски производители, да се определя по реда на **чл. 26 ЗДДФЛ** и да се облага с данък върху годишната данъчна основа по **чл. 28 от закона**.

За физическите лица, регистрирани по ЗДДС, това е единствената възможност за облагане. На физическите лица, регистрирани като тютюнопроизводители и земеделски производители, които не са регистрирани по Закона за данък върху добавената стойност, законът даде възможност да изберат доходът от стопанската им дейност да се облага като доход от стопанска дейност като едноличен търговец или да останат да се облагат по реда на **чл. 29, ал. 1, т. 1 ЗДДФЛ** с 60% нормативно признати разходи за дейността.

Тези лица следва да упражнят правото си на избор да се обложат по реда на **чл. 29а ЗДДФЛ** чрез подаване на декларация по образец до 31 декември на предходната година. Лицата, които са подали декларация и са избрали да се облагат по новия ред на ЗДДФЛ, трябва да прилагат този ред на облагане за срок, не по-кратък от 5 последователни данъчни години.

Подобна *декларация за изборност на облагане* е регламентирана и в **чл. 259, ал. 1 ЗКПО**, с която определените в закона лица могат да изберат дейността им от опериране на кораби да се облага с алтернативен данък върху дейността от опериране на кораби.

Разглежданите декларации¹⁰ схващам като особен вид изключение в данъчното ни право – данъчна декларация, с която определени лица сами избират ред за облагане

¹⁰ Може да се поддържа тезата, че понятието „данъчна декларация“ може да бъде употребено в широк и тесен смисъл. Данъчна декларация в широкия смисъл на понятието е всяка декларация, установена и изискуема от данъчен закон – това са както декларациите, с които задължените лица избират определен ред за облагане, обявяват

не, доколкото с подаването на тези декларации се дава възможност на тези лица да формират облагаемия си доход по различен ред, както и да бъдат обложени с пряк подоходен данък върху различна данъчна основа.

Декларацията по **чл. 29а, ал. 4 ЗДДФЛ** е абсолютна процесуална предпоставка за валидността на последващото подоходно облагане по реда на **чл. 29а, ал. 1 ЗДДФЛ**. Ако такава декларация не е подадена и лицето попълни приложение № 2 от ГДД по **чл. 50 ЗДДФЛ** за облагане като ЕТ, то ще следва да се смята, че декларацията за облагане с подоходен данък е некоректно подадена или (при определени условия) въобще не е подадена. И обратно, ако декларация по **чл. 29а, ал. 4 ЗДДФЛ** е подадена, съответното лице не би могло да декларира облагаем доход и да попълни приложение № 3 от ГДД по ЗДДФЛ, за да бъде обложено по реда на **чл. 29, ал. 1, т. 1 ЗДДФЛ**. Казаното важи и за декларацията по **чл. 259, ал. 1 ЗКПО**.

Изложените по-горе примери дават основание да се поддържа тезата, че с **данъчната декларация невинаги се декларира определено данъчно задължение като вид и размер**. В този смисъл не може да се приеме като съществена характеристика на данъчната декларация, че тя е изявление за съществуването на данъчно задължение и готовност за плащането му. Всъщност готовността за плащане на едно задължение не е юридически признак нито на самото задължение, нито на документа, с който задължението се декларира пред съответния орган на власт. Поради изложеното не приемам, че данъчната декларация извява готовността на едно данъчно задължено лице да плати декларирания размер на данъка.

Тъй като с данъчната декларация невинаги се декларира едно данъчно задължение, не може да се приеме, че тя винаги представлява едно **извънсъдебно признание** на декларатора за дължимостта на данъка. В този смисъл тя не бива да се схваща като доказателство срещу декларатора. Данъчната декларация е изпълнително основание – **чл. 209, ал. 2, т. 2 ДОПК**, но това не означава, че принудително събраното данъчно вземане не подлежи на връщане, ако се установи с ревизионен акт, че данък е надвнесен или събраният принудително деклариран данък е недължим изцяло или отчасти – аргумент от **чл. 118, ал. 1, т. 3 ДОПК**.

Само в хипотезата на **чл. 108, ал. 2 ДОПК** подадената данъчна декларация с деклариран ефективен данък представлява извънсъдебно признание за дължимостта

конкретни и установени в закона факти, свързани с данъчното облагане, така и данъчните декларации, с които задължените лица посочват основата за облагане и данъка, а също и декларациите, подавани от задължените лица, по които данъчната основа и/или данъчното задължение се изчисляват от орган по приходите. Данъчните декларации в тесния смисъл на понятието са само декларациите, с които задължените лица посочват основата за облагане и данъка, и тези, с които се посочват данни за определянето им от орган по приходите.

на данъка и доказателство срещу декларатора. До този момент тя и изявлението в нея нямат стабилитет. Декларираното подлежи на проверка по реда на ревизионното производство. До придобиването на стабилитет тя не може да се приема нито **като доказателство в полза на декларатора, нито против него**, доколкото декларираният задължение за данъка подлежи на установяване по реда на ревизионното производство¹¹.

Подадената данъчна декларация все пак има определена **обвързваща сила за декларатора** (задължено лице). Тази обвързваща сила е свързана с възможността промени (корекции) в подадена данъчна декларация да бъдат допустими по определен ред и при определени условия. Промени в подадена декларация може да се извършат от задълженото лице с подаване на нова декларация при определени срок, ред и условия или от орган по приходите с нарочен акт¹².

Интерес относно изясняването на обвързващата сила на данъчната декларация представлява Решение № 335 от 10.01.2011 г. на ВАС по а.х.д. 7426/2010 г., което е цитирано от доц. д-р Минкова в книгата „Данъчни задължения“¹³.

В казуса жалбоподателят е регистриран като земеделски производител и е подал ГДД по чл. 50 ЗДДФЛ за 2008 г., в която е декларирал приходи от дейност като регистриран земеделски производител в размер на 110 600¹⁴ лв. Данъчната администрация издава акт за регистрация на лицето по ЗДДС на основание чл. 102 ЗДДС на база декларирания в ГДД по ЗДДФЛ доход в размер над 50 000 лв.

¹¹ Това, че данъчната декларация не бива да се схваща като извънсъдебно признание на факти и доказателство против задълженото лице, не бива да провокира теза, че данъчните декларации нямат установително действие. Когато с данъчната декларация се определя основата за облагане и се изчислява дължимият данък, тя служи за изпълнително основание по отношение на посочения размер на данъка. Това изискване е заложено в текста на чл. 209, ал. 2, т. 2 ДОПК. Декларациите, с които задължените лица посочват определени данни, а основата за облагане и/или размерът на данъка се определя от орган по приходите, нямат установително действие по отношение на данъчния дълг. Подобно при **Минкова, Г.** Цит. съч., с. 346.

¹² Вж. чл. 104 и 106 ДОПК.

¹³ Вж. с. 346 на цит. съч., бележка под линия № 548.

¹⁴ Вероятно поради това, че декларираният облагаем доход е над прага на облагаемия оборот за задължителна регистрация по ЗДДС, приходната администрация е подхождала абсолютно формално в случая. Спазвайки подобна логика на действие, лесно може да се аргументира подход, при който, ако задължено лице декларира с ГДД по ЗДДФЛ облагаем доход под 50 000 лева, проверката следва да обхване само и единствено данните от декларацията по ЗДДФЛ, а не и други налични данни, включително данни от трети лица. Всъщност в случаите, обратни на разглеждания, приходната администрация е изключително детайлна в проверките за регистрация по ЗДДС, като се прави внимателен анализ на декларирания данни в подходящите декларации и съпоставянето им с други данни.

С решението си първоинстанционният съд отхвърля жалбата и потвърждава акта за регистрация по ЗДДС.

От фактическа страна по делото не съществува спор и съдът обосновава и приел, че жалбоподателят е регистриран като земеделски производител и е подал ГДД по **чл. 50 ЗДДФЛ** за 2008 г., в която е декларирал приходи от дейност като регистриран земеделски производител в размер на 110 600 лв. По делото не се спори, че касаторът не е подал коригираща декларация по реда и в срока, регламентирани в **чл. 104 ДОПК**, като в касационната жалба се съдържа изрично признание в този смисъл.

В мотивите на разглежданото решение ВАС е изложил, че правилно първоинстанционният съд е преценил, че актът за регистрация е издаден при наличието на основание по **чл. 96, ал. 1 ЗДДС**. Получаването на доходите и техният размер са декларирани от самото данъчно задължено лице в подадената от него годишна данъчна декларация по **чл. 50 ЗДДФЛ**. Декларацията представлявала частен писмен документ, който е подписан от лицето, посочено като негов издател. Подадената декларация обвързва подателя си както поради предвидената отговорност за невярно деклариране, така и поради това, че съдържа признание за факти, които предвид защитната теза на жалбоподателя са неизгодни за него. Жалбоподателят като лице, което е подписало декларацията, е ограничен относно допустимите доказателствени средства при доказването във връзка с опровергаване на съдържанието на декларацията. Съгласно императивната разпоредба на **чл. 164, ал. 1, т. 6 ГПК**, приложим субсидиарно на основание **§ 2 ДР ДОПК**, свидетелски показания не се допускат за опровергаване на съдържанието на изходящ от страната частен документ. Затова правилно съдът не е допуснал исканията от страната свидетели, след като по същество целта на разпита им е била именно опровергаване на съдържанието на ГДД по **чл. 50 ЗДДФЛ**.

Основният довод, който се поддържа от касатора пред ВАС, е свързан със задължението на органа по приходите да извърши проверка относно декларираните в ГДД по ЗДДФЛ данни, преди да пристъпи към издаване на акт за регистрация по ЗДДС. Този довод по естеството си представлява довод за допуснато в хода на административното производство съществено нарушение на съдопроизводствени правила, които по аргумент от **чл. 160, ал. 2 ДОПК**, приложим на основание **чл. 144, ал. 1 ДОПК**, съдът е следвало да провери служебно.

Според състава на ВАС, постановил разглежданото решение, в случая не е допуснато твърдяното процесуално нарушение в производството по издаване на акта за регистрация по ЗДДС, тъй като в приложимите законови разпоредби на ЗДДС (част шеста, глава девета) и ДОПК (дял втори, глави единадесета и

тринадесета) не е предвидено задължение на органа по приходите да извърши проверка на данните, декларирани в декларацията по **чл. 50 ЗДДФЛ**. Компетентният орган по приходите има такава правомощие, но не и задължение. Като съществено нарушение на административнопроизводствените правила може да бъде определено единствено неизпълнението на предвидено в нормативна разпоредба задължение на административния орган във връзка с издаване на административен акт. В случая не е налице такова задължение, поради което и неизпълнението му не обуславя незаконосъобразност на издадения акт.

Ще си позволя да не се съглася с изводите на разглежданата съдебна практика и с изложените от съдебния състав мотиви в едната им част. Правилно съдът е изложил, че в производството жалбоподателят няма процесуална възможност да доказва със свидетели нещо противно на това, което е декларирал в данъчната си декларация. Свидетелските показания в случая са недопустими в производството на посочените от съда основания.

Обвързващата сила на декларацията, обоснована с отговорността за невярно деклариране на данни в данъчната декларация, е пресилено твърдение. **Член 80, ал. 2 ЗДДФЛ** предвижда санкция в случаите, при които задълженото лице невярно посочи данни или обстоятелства в данъчната декларация, водещи до определяне на данъка в по-малък размер или до освобождаване от данък. Наказателната отговорност по **чл. 313, ал. 2 НК** или **чл. 255, ал. 1, т. 2 НК** също не може да обоснове обвързваща сила на данъчната декларация. Административнонаказателната и наказателната отговорност са поставени на съвсем различна правна плоскост от тази, разглеждана в производството пред ВАС. И нормите на ЗДДФЛ, и тези на НК разкриват редица специфики и имат предвид избягване от облагане за конкретния вид данък, за който е подадена декларация с неверни данни, водещи до укриване на данъка или до определянето му в занижен размер. В случая това явно не е налице.

В разглеждания случай приходната администрация незаконосъобразно е ползвала данни от прякото подоходно облагане, за да обоснове наличие на **задължение за регистрация с косвения данък** по ЗДДС.

Член 80, ал. 3 ДОПК възприема подход на създаването на единен регистър, като предвижда, че със закон може да се предвиди воденето на специални регистри като част от общия регистър по **чл. 80, ал. 1 ДОПК**. В **чл. 94 ЗДДС** е предвидено, че Националната агенция за приходите създава и поддържа специален регистър по ЗДДС, който е част от регистъра по **чл. 80, ал. 1 на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс**. Регистърът по ЗДДС е специален по отношение на регистъра по ДОПК, той е негова част. **Член 102 ЗДДС**, който урежда регистрацията по ЗДДС по инициатива на орган по приходите, е специален текст по отношение на текста на

чл. 83, ал. 2 ДОПК. И двата цитирани текста изискват **проверка или установяване** на конкретни факти за наличие на основанията за вписване в регистъра.

Регистрацията по ЗДДС по инициатива на орган по приходите следва да се извърши, ако условията за регистрация са налице. Именно поради това законовият текст изисква установяването на конкретни факти. Установяването на наличието на условия за регистрация по ЗДДС е следвало да бъде извършено съгласно текста на **чл. 110, ал. 3 ДОПК**, като се извърши данъчна проверка, която да завърши с акт за регистрация по ЗДДС, ако са налице условията за това. Проверката в конкретния случай, предвид изискванията на **чл. 96 ЗДДС**, не е следвало да обхване единствено данните в ГДД по ЗДДФЛ. Облагаемият оборот е сумата от извършените от лицето реални облагаеми доставки, включително тези, облагаеми с нулева ставка, както и доставките на финансови и застрахователни услуги. В облагаемия оборот не се включват доставките на финансови и застрахователни услуги, когато не са свързани с основната дейност на лицето, доставките на дълготрайни материални или нематериални активи, използвани в дейността на лицето, както и доставките, за които данъкът е изискуем от получателя по **чл. 82, ал. 2 и 3 ЗДДС**. При определени хипотези е възможно облагаемият доход, деклариран от задълженото лице с ГДД по ЗДДФЛ, да се различава от облагаемия оборот за регистрация по ЗДДС. Наличието на идентичност между облагаемия доход по ЗДДФЛ и облагаемия оборот по ЗДДС не може да се извлече по данни от декларацията по ЗДДФЛ. Неслучайно ЗДДС в **чл. 101, ал. 4** предвижда към заявлението за регистрация да се подават определени документи, регламентирани в правилника за прилагане на закона. **Член 74, ал. 2 ППЗДДС** изисква заедно със заявлението за регистрация да се подадат посочените в правилника справки. Целта на прилаганите към заявлението за регистрация документи е именно да се даде възможност на приходната администрация да провери наличието на конкретните основания за регистрация. Ако данните от данъчните декларации за облагане с преки подоходни данъци – по ЗДДФЛ или по ЗКПО – бяха достатъчни, то това условие неминуемо би залегнало в закона и правилника за ДДС. Ако това беше така, в ЗДДС и в правилника не би имало разлика между облагаем доход по ЗДДФЛ, основа за облагане с КД по ЗКПО и облагаем оборот по ЗДДС. Ако релевантни за регистрацията по ЗДДС бяха данните в данъчните декларации на задължените лица за облагане с преки данъци, то тогава не би било необходимо в правилника на закона да бъдат изискуеми изрични документи за облагаемите обороти по месеци. Приходната администрация би се задоволила с наличните при нея данни от подадени подоходни декларации за облагане по ЗКПО или ЗДДФЛ. Това обаче не е така.

От друга страна, не виждам съществена разлика дали регистрацията е по искане на лицето, или служебно. **Наличието на конкретните основания за регистра-**

ция трябва да са налице. При регистрация по искане на лицето фактите за налични основания за регистрация трябва да се посочат в представените със заявлението за регистрация документи. При служебната регистрация същите факти следва да бъдат събрани служебно от приходната администрация чрез проверка.

Предвид изложеното може да се приеме, че явно целта на законодателя е била друга – да се установи облагаемият оборот за целите на ДДС, т.е. да се установят налични ли са основанията за регистрация (било от лицето, било от администрацията). В този смисъл възприемам като неправилно за целите на регистрацията по ЗДДС да се ползват единствено данни за облагаемия доход по ЗДДФЛ или за резултата за облагане по ЗКПО. Проверката е била формална и едностранна. Не са събрани всички данни, за да се прецени дали са налице основания за регистрация по ЗДДС. В случая данъчната декларация за подоходното облагане няма обвързваща сила за декларатора по отношение на регистрацията и облагането по ЗДДС. Декларираното в ГДД по ЗДДФЛ може да е вярно или невярно за целите на подоходното облагане, но то е неотнормисимо без съответната пълна проверка за целите на облагането с ДДС.

Въобще *a priori* идеята за обвързващата сила на данъчната декларация и придаването на същата на стойността на едно извънсъдебно признание на неблагоприятни за декларатора факти е заимствана и пренесена изцяло от гражданскопроцесуалната теория. Струва ми се, че в областта на данъчното облагане тази теза е невярна. Обвързваща сила една данъчна декларация може да има при определени условия, и то по отношение на определен вид данък.

В производството по служебна регистрация по ЗДДС според мен органът по приходите има задължение да установи наличие на условията за регистрация. Това следва да стане при извършване на пълна данъчна проверка, а не само въз основа на декларираните с ГДД по ЗДДФЛ данни. В случая доказателства за облагаемия оборот въобще не са събрани от приходната администрация. Съставът на ВАС, постановил разглежданото решение, е прав в едно: „...не е предвидено задължение на органа по приходите да извърши проверка на данните, декларираните в декларацията по **чл. 50 ЗДДФЛ**“. Но такова задължение не е предвидено именно защото данните в тази декларация са ирелевантни или в най-добрия случай биха могли да бъдат косвено доказателство за реализиран облагаем оборот по ЗДДС. Задължително е обаче да се установи по документален път в хода на данъчна проверка наличието на условия за задължителна регистрация по ЗДДС¹⁵. В този смисъл приходната администрация не е

¹⁵ Вж. подобно р. № 1787 от 11.02.2010 г. на ВАС по а.х.д. № 11703/2009 г. В решението си съдът приема, че „...актът за регистрация е незаконосъобразен, тъй като същият е издаден въз основа на друг РА, с позоваване на неговите констатации. Освен това ревизионният акт е бил успешно оспорен, поради което правилно е

изпълнила основно свое задължение – да установи по законен начин наличието на условия за регистрация по ЗДДС. Като съществено нарушение на административно-производствените правила може да квалифицираме неизпълнението на предвиденото в нормативна разпоредба задължение на административния орган да установи наличието на условия за задължителна регистрация по ЗДДС във връзка с издаване на административен акт за регистрация. Неизпълнението на това задължение обуславя незаконосъобразност на издадения административен акт.

На следващо място следва да се спомене, че в случая с издаването на акта за регистрация по ЗДДС са нарушени и основните принципи на ДОПК.

Нарушен е принципът на обективност, залегнал в **чл. 3 ДОПК**. Органите по приходите и публичните изпълнители са длъжни да установяват безпристрастно фактите и обстоятелствата, от значение за правата, задълженията и отговорността на задължените лица. Административните актове по ДОПК се основават на действителните факти, от значение за случая. Данните в данъчната декларация по ЗДДФЛ може да са действителни, но може и да не са действителни. Истината за фактите се установява по реда и със средствата, предвидени в ДОПК. В случая е следвало да бъде извършена данъчна проверка за установяване на облагаемия оборот по ЗДДС. Такава липсва.

Нарушено е и служебното начало по **чл. 5 ДОПК**. Органите по приходите са длъжни служебно, когато няма искане от заинтересованите лица, да изясняват фактите и обстоятелствата, от значение за установяването и събирането на публичните вземания, включително за прилагането на определените в закона облекчения. Фактите за наличието на условия за регистрация по ЗДДС са от значение за установяването в покъсен етап на данъчните задължения предвид нормата на **чл. 102, ал. 4 ЗДДС** във вр. с **чл. 102, ал. 3 ЗДДС**.

Предвид развитите по-горе аргументи съм на мнение, че с тезата за обвързващата сила на данъчната декларация се прекалява в практиката, като на съ-

прието в първоинстанционното решение, че констатациите от РА не могат да служат за основание, на което да се издаде актът за регистрация по ЗДДС. Проверката за наличието на данни за регистрация по ЗДДС не е приключила с протокол по чл. 110, ал. 4 ДОПК. Практически проверката не е събираща данни за облагаемия оборот, а се е позовала на констатациите от оспорения РА. В този смисъл настоящият касационен състав споделя първоинстанционния извод, че актът за регистрация няма самостоятелни фактически констатации, а препраща към констатациите на РА“. Ревизионният акт е акт с установителна сила за данъчните задължения. На данъчните декларации принципно не е присъща подобна юридическа сила. Щом според състава на ВАС констатациите в оспорен РА не могат да служат като основание за издаване на акт за регистрация по ЗДДС, то с по-голяма сила това правило следва да важи за данните в данъчната декларация по ЗДДФЛ – те не могат да бъдат самостоятелно основание за регистрация по ЗДДС. Нужни са самостоятелни фактически констатации на акта за регистрация. Ако липсват такива, актът е незаконосъобразен.

щата бива придавано значението на извънсъдебно признание на определени факти, каквото тя няма. Следва за всеки конкретен случай в практиката да се изследва внимателно въпросът за обвързващата сила на данъчната декларация – по отношение на кои лица, за кой данък, за кой период и кога се поражда обвързваща сила на декларираните в декларацията основа за облагане и данък.

Автор на данъчна декларация (*задължено лице*) може да бъде само едно определено лице. Не е възможно една данъчна декларация да бъде подписана от две различни лица, да има двама автори. Данъчната декларация може да изхожда от едноединствено данъчно задължено лице. Материалното данъчно право допуска случаи, при които подадена от едно задължено лице данъчна декларация ползва и други лица, но не познава случаи, при които две или повече лица заедно да са носители на задължението да декларират доходи или имущество с една данъчна декларация. Изключения от правилото се наблюдават основно при имущественото облагане. Подадената декларация от един съсобственик, съответно ползвател, ползва останалите съсобственици или ползватели – **чл. 14, ал. 5 ЗМДТ**. Аналогичен случай в ЗМДТ е уреден при подаване на декларацията за данък върху наследствата – **чл. 32, ал. 5 ЗМДТ**. Същото правило важи и при декларирането на превозните средства по ЗМДТ.

От гледна точка на фактическото положение **декларатор е лицето, което е подписало данъчната декларация** – това обаче може да не е лицето, което има правното задължение да подаде данъчна декларация. За правото декларатор е лицето, на което се приписва материализираното в декларацията изявление като негово. Тоест при декларирането на един данъчен дълг може да съществува фактически и юридически декларатор. Затова **подписът върху декларацията има особено съществено значение**¹⁶ – приемането на декларация може да бъде отказано, ако не е подписана – **чл. 99, ал. 5 ДОПК**.

В действителност без подпис може да се каже, че няма декларация, липсва изявление. Излагането на факти и обстоятелства, свързани с облагането в образеца на

¹⁶ ДОПК не урежда правила за подписване на данъчните декларации от неграмотни или от лица с физически недъг. Параграф 2 ДР ДОПК отправя към разпоредбите на АПК и ГПК. АПК не съдържа правила, но такива се откриват в ГПК – чл. 189 ГПК предвижда, че частен документ, издаден от неграмотен, трябва да носи вместо подпис отпечатък на десния му палец и да бъде приподписан от двама свидетели. Ако отпечатъкът на десния палец не може да бъде сложен, в документа трябва да се отбележи причината за това, както и с кой друг пръст е сложен отпечатъкът. Частен документ, издаден от слеп, но грамотен, трябва да бъде приподписан от двама свидетели. Смятам за уместно приложението на тези правила по отношение на данъчната декларация.

една данъчна декларация, не е по съществото си деклариране, ако не е налице подпис¹⁷. Може да се твърди, че подписът върху декларацията е неин **съществен реквизит**. Докато по съответния ред не се установи **неистинност на подписа** върху декларацията, се приема, че тя е подадена от лицето, което е посочено в нея като автор на изявлението – лицето, чиито идентификационни данни декларацията съдържа.

Според естеството на съдържащото се в данъчната декларация изявление тя може да се причисли към **свидетелстващите документи**. С нея задълженото по съответния материален данъчен закон лице удостоверява съществуването на определени факти, касаещи данъчното облагане – например реализиран през финансовата година облагаем доход или печалба. Материалните данъчни закони могат да предвиждат подаване на декларации, с които не се определят данъчни задължения и нямат пряко отношение към данъчното облагане на съответното задължено лице¹⁸.

Като свидетелстващ документ данъчната декларация има **материална доказателствена сила** – тя се състои в доказателственото значение на декларацията за стоящите извън нея факти, касаещи облагането с определен вид данък, за които свидетелства материализираното в нея изявление на декларатора¹⁹. Материалната доказателствена сила на документите зависи от това дали те са **официални**, или **частни**. **Официалните свидетелстващи документи имат обвързваща доказателствена сила**. Те доказват, че фактите, материализирани в изявлението, са се осъществили. **Частните свидетелстващи документи нямат обвързваща доказателствена сила, ако издателят удостоверява изгодни за себе си факти**. Те имат доказателствена сила само когато издателят им твърди нещо неизгодно за себе си в изявлението, материализирано в документа.

По отношение на данъчните декларации според мен не може да се твърди, че по принцип имат обвързваща доказателствена сила, поради факта, че дори в декларацията да е материализирано определено по размер данъчно задължение, като се предполага, че всяко данъчно задължение е неизгоден за лицето факт, то може да е декларирано в по-малък от реалния му размер или на практика да се окаже, че декларираното данъчно задължение е по-изгодно за декларатора. По същия начин стои въпрос

¹⁷ Данъчна декларация може да бъде подписана и с електронен подпис. Съгласно чл. 13, ал. 1 ЗЕДЕП: „Електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство“.

¹⁸ Виж например чл. 50, ал. 1, т. 4 и 5 ЗДДФЛ. Предвижданите в текста задължения за деклариране нямат пряко отношение към съществуването и дължимостта на определен вид данъчно задължение.

¹⁹ Така за материалната сила на свидетелстващите документи вж. **Сталев, Ж.** Цит. съч., с. 285.

сът при заявяването с данъчна декларация на определена данъчна преференция. Възможно е деклараторът в определени случаи да не отговаря на изискванията да ползва декларираната данъчна преференция, т.е. заявеното данъчно задължение да е действително в по-голям от заявения размер.

Едва след пълно установяване на съвпадение между декларираните факти и реалните такива, т.е. между **деклариран и реален данъчен дълг**, може да се твърди, че декларацията има обвързваща доказателствена сила, но такава не се предполага предварително. Тази доказателствена сила обаче е **производна**, тя обикновено е следствие от доказателствената сила на един последващ данъчен акт, който установява идентичността между декларираното и реалното положение. Декларацията има обвързваща и задължителна за всички доказателствена сила и в хипотезата на **чл. 108, ал. 2 ДОПК**. Преди това тя обвързва с изявлението в нея самия декларатор, но не и органите по приходите или съда. **Поради това може да се заключи, че обвързващата материална доказателствена сила на данъчната декларация е изключение, а не правило.**

От съществено значение е да се отговори на въпроса данъчната декларация официален или частен документ представлява. Важността произтича от различната доказателствена сила, която имат свидетелстващите документи в зависимост от качеството на лицето, чието изявление е материализирано. По този признак документите се разделят на две групи: частни и официални документи.

Както беше разгледано по-горе, образците на декларациите по делегация от самия данъчен закон се приемат с правилника за прилагане на закона или със заповед на министъра на финансите.

Официален документ е този, който е материализирал изявление на орган на държавната власт в това му качество. **Частният документ** е всеки друг документ, който няма качеството на официален документ.

Възможно е един и същ документ в една своя част да е официален, а в друга да съдържа признаци на частен документ²⁰.

Доколкото образците на данъчните декларации се приемат по определен в закона ред с определени държавновластнически актове и са инкорпорирани в самите актове, аз съм на мнение, че тъй като самите актове са официални диспозитивни документи, то и данъчната декларация като част от тези документи може да се приеме за **официален диспозитивен документ** предвид изискването на данъчните закони да се подават именно декларациите по утвърдени образци за съответната година.

²⁰ Така Сталев, Ж. Цит. съч., с. 281.

В частта с декларираните от данъчно задълженото лице данни декларацията е **частен свидетелстващ документ**, с всички произтичащи от това последици относно доказателствената сила на декларацията.

Тъй като данъчните декларации се попълват и подават от задължените лица единствено по определените образци, не може да се твърди, че те представляват абсолютно и единствено частни документи.

Предвид изложеното може да се приеме, че данъчната декларация е **смесен документ – относно формата си тя е официален и диспозитивен документ**, а **относно съдържанието на изявлението на данъчно задълженото лице тя се определя като частен свидетелстващ документ**. Според мен не може да се откаже формалната официалност на данъчната декларация. В противен случай не би съществувало изискването декларациите да се подават по съответния утвърден образец.

Данъчната декларация е един **сложен смесен документ**. В своята формална част данъчната декларация е **официален диспозитивен документ**, а в своята декларативна част (*данните в самата декларация, попълнени от задълженото лице*) тя представлява **частен свидетелстващ документ**. Качеството **документалност** на декларацията е спазено дори когато тя не е върху хартиен носител – **арг. от чл. 99, ал. 2 във вр. с чл. 101 и 102 ДОПК и чл. 3, ал. 2 ЗЕДЕП**. Като документ тя може да изхожда само от един данъчен субект и следва да бъде подписана от него. Подписът е съществен реквизит на данъчната декларация. Подадена данъчна декларация в определени в материалните данъчни закони хипотези може да ползва и лица, които нямат качеството „декларатор“.

С данъчната декларация определено данъчно задължено лице прави **изявление за съществуването или несъществуването на един данъчен дълг и дължимостта на определен по размер данък, включително и изявление за ползване на данъчни преференции и/или изявление за съществуването на определени факти, които пораждаат данъчен дълг, а също и за други факти, изчерпателно посочени и определени в данъчния закон и образеца на декларацията**.

Данъчната декларация не бива да се схваща и като извънсъдебно признание за дължимост на данъка. До придобиването на качествата „окончателност“ и „стабилност“ на декларираното в хипотезата на **чл. 108, ал. 2 ДОПК** тя не е доказателство за декларираното нито в полза на деклариралия го, нито против него.

Не може да възприемем без съществени резерви, че данъчната декларация представлява форма на сътрудничество между данъчно задължения и администрацията. Задължението за подаване на данъчна декларация е публичноправно по естеството си, то е скрепено със санкция за неизпълнение. Всеки материален данъчен закон предвижда съответна санкция при неподаване на данъчна декларация или неподаване-

то ѝ в срок²¹. **Неподаването на данъчна декларация се схваща обикновено и като укриване на данъци**²².

На мнение съм, че доколкото задължението за подаване на декларация е наложено от закона и скрепено със санкция, както и предвид това, че с декларациите предварително се установяват данъчните задължения на задължените лица, то не е лишено от логика едно такова разсъждение, че декларирането е форма на съдействие на данъчните власти от задължените лица. Фактическите действия по декларирането – попълването и подаването на данъчна декларация – може да бъдат приети като форма на съдействие, но самата декларация не е такава форма дори в хипотезата на определяне на дължимия данък от орган по приходите въз основа на подадена от задълженото лице декларация – чл. 107, ал. 1 ДОПК. **Съдействието не е същностен признак, квалифициращ декларацията и изясняващ същността ѝ, поради това не може да приемем, че то е обяснение на правната природа на данъчната декларация.**

В Данъчния кодекс на РСФСР – чл. 80, е дадена **легална дефиниция на понятието „данъчна декларация“** според руското данъчно право. Това е *писмено заявление или заявление, съставено в електронна форма и предадено по телекомуникационен път, с използването на квалифициран електронен подпис, на данъкоплатеца за обектите на облагане, за получените доходи и направените разходи, за източниците на доходи, за данъчната основа, данъчните облекчения, за изчислената сума на данъка и/или за други данни, които са основание за изчисляване или плащане на данъци.*

De lege ferenda може да се предложи обмислянето и приемането на подобен текст в българското данъчно право, като към момента поради непълното му кодифициране е уместно това да стане в ДОПК, където или да бъде приет чл. 97а в глава тринадесета, който би могъл да има съдържание, подобно на цитираното определение, дадено в Данъчния кодекс на РСФСР, или да бъде регламентирано това понятие в допълнителните разпоредби на ДОПК.

В заключение може да се приеме, че **данъчната декларация представлява особен смесен документ** – официален диспозитивен документ като *форма* и частен свидетелстващ документ като декларирани данни (*съдържание*), а също така и заявление, съставено в определена в закона електронна форма и предадено по електронен път, с използването на електронен подпис, изходящ от определено в данъчния закон данъчно задължено лице и **подписан** от него или от негов представител по закон или по пълномощно, с който това лице прави **изявление пред компетентен ор-**

²¹ Вж. например чл. 261, ал. 1 ЗКПО.

²² Така и при **Стоянов, П.** Цит. съч., с. 422.

ган за съществуването или несъществуването на един данъчен дълг и дължимостта на определен по размер данък, включително и изявление за ползване на данъчни преференции и/или изявление за съществуването на определени факти, които пораждат определен данъчен дълг, а също и за други факти, изчерпателно посочени и определени в данъчния закон.