

Ангел Айнаджиев

Йосиф Аврамов

Angel Ajnadžiev
Josif Avramov

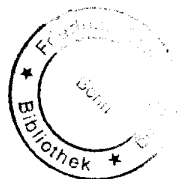
Osnovi na daněčното облагане i

ОСНОВИ НА ДАНЪЧНОТО ОБЛАГАНЕ И

ДАНЪЧНИЯ КОНТРОЛ

daněčnija kontrol

A 98 - 08443



Загреб

ГАБРОВО, 1998 година

ОСНОВИ НА ДАНЪЧНОТО ОБЛАГАНЕ И ДАНЪЧНИЯ КОНТРОЛ

Автори: доц. д-р Ангел Александров Айнаджиев
Йосиф Аврамов

печатни коли 12, 5
формат 60/84/16

издателски коли 12, 5
тираж 600

Печат: Печатна база при ТУ - Габрово

ISBN 954-683-065-8

БЪЛГАРСКА СТОПАНСКА КАМАРА

Българската стопанска камара /БСК/ е доброволна, неправителствена организация на българския бизнес и индустрия, създадена през 1980 год.

Като сдружение с нестопанска цел, обединяващо физически и юридически лица със стопанска дейност, БСК насочва действията на своите членове и отстоява техните интереси на национално, отраслово и браншово равнище. В нея членуват 54 браншови съюзи и 27 регионални асоциации, обединяващи над 13 000 промишлени и търговски фирми от частния, държавния, общинския и кооперативния сектори, банки, университети, икономически и научни съюзи, застрахователни и лизингови компании, пенсионни фондове и други неправителствени организации.

БСК е представителна работодателска организация, която обединява работодателите от всички стопански сектори в страната и защитава техните интереси пред централните и местните държавни органи и синдикатите. Участва в Националния съвет за тристранно сътрудничество и води активна политика за изграждане на съвременни индустриални отношения. Тя е единствената работодателска организация, която участва в колективното трудово договаряне на браншово и отраслово равнище.

Активно е участието на БСК при разработването и подготовката на закони и други нормативни актове, свързани със структурната реформа и изграждането на либерална пазарна икономика, по трудовото законодателство и неговото синхронизиране с европейските трудови норми и реформите в социалното осигуряване.

БСК развива дейности и подпомага своите членове в следните направления:

Икономически анализи и консултации

- разработване на приватизационна стратегия и проекти, в т.ч. работническо-менажерска приватизация, бизнес-планове, обосновки за кредитиране и маркетингови проучвания на пазара; схеми и източници за финансиране; финансов инженеринг и управление на портфолио и др;
- оценки на инвестиционни проекти, подбор и търсене на инвеститори;

Икономическа и социална политика:

- консултации за решаване на финансово-икономически проблеми на предприятията, по данъчното законодателство, митническия и външнотърговски режим, кредитната и инвестиционната политика, ценовата политика и уреждането на осигурителните отношения;
- правни консултации и обучение по трудовото и социално законодателство, водене на преговори по колективното трудово договаране, мирно уреждане на трудови спорове чрез системата на Доброволния трудов арбитраж / ДТА/;

Правни услуги

- в областта на банковото, търговското, административното, гражданското, вещното и облигационното право и свързаната с тази дейност подготовка за водене на правно производство;
- договори за ипотеки, поръчителство, лизинг, комисионерство, посредничество и др.
- подготовка на документи за образуване и водене на съдебно производство, регистрация на юридически лица и на представителства на чуждестранни такива, промени в регистрация и др.

Чиста индустрия

- информационни услуги, консултиране и обучение по въвеждане на ISO 14 001 и EMAS;
- управленско консултиране и програми за намаляване на отпадъците в промишлените предприятия и програми за чисти производства;
- стойностни оценки на щети и вреди върху околната среда по приватизационни сделки, бизнес-оценки за екологичното състояние на предприятието, оценки за въздействието върху околната среда;

Международни проекти и програми

- консултации за възможностите за участие в международни проекти и изготвяне на конкретни проекти, на бизнес-план за получаване на кредит по линия на ФАР за развитие на малки и средни предприятия;
- организиране на курсове за обучение с участие на чуждестранни консултанти, на работни срещи, кръгли маси, семинари, конференции, бизнес-срещи с чуждестранни партньори, бизнесконтакти по поръчка.

Външнoикономическо сътрудничество

- консултации и изготвяне на документи по външнотърговски и митнически режим; обезпечаване на български фирми с търговска, икономическа, законодателна информация, дистрибуторство, коопериране и др.; съдействие при реализацията на международни икономически програми и на двустранни и многостранни съглашения за промишлено, търговско и техническо сътрудничество; представяне на чуждестранни фирми и организиране на икономически делегации;
- подготовка и изготвяне на документи за задгранични пътувания и организиране участието в панаири, изложби, форуми и др.

Компютърна мрежа ИНТЕРНЕТ

- услуги по Интернет - осигуряване на пълен и частичен достъп,

инсталиране и ползване на електронна поща; изработване и публикуване на Интернет страницата на БСК на реклами и оферти на фирми;

- on-line системи: бизнес - оферти между фирми от страната и чужбина, недвижими имоти, на търговия с ценни книжа, с метали, фармацевтични продукти, резервни части, резервация в хотели, стокови борси, пазари на труда и др.

- курсове за обучение и маркетинг в ИНТЕРНЕТ.

Интелектуална собственост

- консултации, подготовка на документация и регистрация на патенти, търговски марки, промишлени образци и наименования за произход, както и осигуряване на правна защита за нарушени права;

- консултации, подготовка и регистрация на договори за лицензиране и за прехвърляне на права върху обекти на интелектуална собственост, осигуряване на регистрацията им и патентно-информационни услуги;

- сключване на договори за използване на сертификатния знак на БСК „Удостоверен производител“, гарантиращ защита от нелегална конкуренция;

СЪДЪРЖАНИЕ

Предговор	5
-----------------	---

ПЪРВА ГЛАВА:

Въведение в данъчната теория	7
---	----------

1. Същност и основни функции на данъка	7
2. Елементи на данъка	13
3. Принципи на данъчното облагане	17
4. Начини за облагане и събиране на данъци	22
4.1. Начини за облагане с данъци	22
4.2. Начини за събиране на данъци	26
5. Отбягване и прехвърляемост на данъците	28
5.1. Отбягване на данъците	28
5.2. Начини за прехвърляемост на данъците	31

ВТОРА ГЛАВА:

Организация и методология на облагането с преку данъци	34
---	-----------

1. Подходящо облагане на доходите на физическите лица	34
1.1. Данъчни субекти и обекти на облагане.	
Данъчно задължение. Източници на доходи	34
1.2. Облагаеми и необлагаеми доходи	36
1.3. Общ годишен доход, облагаем доход и данъчна основа	39
1.4. Определяне на данъчната основа	42
1.5. Данъчни облекчения и облагане с окончателен годишен /патентен/ данък	46
1.6. Изчисляване и удържане на данъка	47
1.7. Данъчно производство, данъчен контрол и санкции	49
2. Корпоративно подоходно облагане	53
3. Имуществено облагане	70
3.1. Обща характеристика	70
3.2. Данък върху недвижимите имоти	71
3.3. Данък върху наследствата	74
3.4. Данък при предоставяне на имущество по дарение и по възмезден начин	77
3.5. Данък върху превозните средства	79

ТРЕТА ГЛАВА:

Организация и методология на облагането с косвени данъци	82
1. Същност на косвените данъци.....	82
2. Данъчно облагане с Данък върху добавената стойност.....	85
2.1. Същност и характерни черти на данъка върху добавената стойност.....	85
2.2. Данъчна регистрация и прекратяването ѝ.....	90
2.3. Облагаеми, необлагаеми и освободени сделки.....	95
2.4. Данъчно облагане.....	99
2.4.1. Определяне и начисляване на данъка.....	99
2.4.2. Данъчен кредит, данъчен период и внасяне на данъка.....	106
3. Акцизи.....	113
4. Мита.....	119

ЧЕТВЪРТА ГЛАВА:

Организация и методология на начисляването и събирането на данъкоподобните приходи	124
1. Обща характеристика на данъкоподобните приходи.....	124
2. Местни такси.....	125
3. Държавни такси.....	133

ПЕТА ГЛАВА:

Данъчна администрация и данъчно производство	139
1. Структурни подразделения на данъчната администрация.....	139
2. Функции на данъчната администрация.....	146
3. Данъчна регистрация.....	149
4. Данъчно производство.....	152
5. Взаимоотношения на данъчната администрация с останалите звена на финансово-кредитната система.....	165

ШЕСТА ГЛАВА:

Данъчен контрол и технология на осъществяването му	172
1. Същност и съдържание на данъчния контрол.....	172
2. Форми на данъчния контрол.....	175
3. Методи на данъчния контрол.....	189
ЛИТЕРАТУРА	196

ПРЕДГОВОР

В условията на прехода от планово-централизирано стопанско ръководство към условията на пазарно стопанство ролята на данъците и на данъчния контрол като един от основните източници на приходи за републиканския и местните бюджети, и като регулатор на стопанската дейност нарастнаха значително. Промените, които настъпиха в данъчното ни законодателство от началото на 1998 г. са насочени към приваждане в съответствие в по-пълна степен към данъчното законодателство на страните от Европейския съюз. То е част от данъчната хармонизация с тях. Създава се по-цялостна регламентация на данъчното облагане и данъчния контрол в съответствие с променените икономически условия при валутен борд у нас.

Авторите на книгата са си поставили за цел да дадат в систематизирана и синтезирана форма базисни познания в областта на данъчното облагане и данъчния контрол. В центъра на вниманието са въпросите, свързани със същността, основните функции и елементите на данъка. Особено място е отделено на принципите и начините за облагане и събиране на данъците, на организацията и методологията на облагането с преки и косвени данъци, начисляването и събирането на данъкоподобните приходи, на данъчната администрация и данъчното производство, на данъчния контрол, формите и методите на осъществяването му. Правилното им познаване и прилагане в практиката, е гаранция за увеличаване постъпленията на приходите в републиканския бюджет и общинските бюджети, увеличаване събираемостта на данъците, опростяване механизмът по прилагането на данъчното облагане и данъчния контрол и повишаване ефективността от действията на данъчната администрация.

Книгата може да се използва от студентите, изучаващи дисциплини, свързани с въпросите на данъчното облагане, на данъчния контрол и на публичните финанси, от специалистите и мениджърския персонал

на търговските дружества, от работещите в данъчната администрация, финансовия контрол, Сметната палата, както и от всички други интересувачи се по тези въпроси, в т.ч. данъчни консултанти, счетоводители, одитори и т.н..

Авторите на книгата нямат претенции да са изяснили цялостната проблематика на данъчното облагане и данъчния контрол. Ето защо за всички бележки и препоръки ще са крайно благодарни.

Авторите изказват благодарност на **ФОНДАЦИЯ "ФРИДРИХ ЕБЕРТ"** и на **БЪЛГАРСКАТА СТОПАНСКА КАМАРА** за оказаното съдействие и помощ при издаването на книгата.

Участието на авторите в написването на книгата е следното:

1. доц.д-р Ангел Айнаджиев - предговор, глава I, т.2 от глава II съвместно с Й. Аврамов и глава III.

2. Йосиф Аврамов - т.1, т.2 съвместно с А. Айнаджиев и т.3 от глава II, глава IV, глава V и глава VI.

Препоръките и мненията по книгата могат да бъдат изпращани до:

- Технически университет - Габрово, катедра „Финанси“;

- Българска стопанска камара - гр. София 1000, ул. „Алабин“ 16-20, както и в индустриално стопанските асоциации, находящи се в бившите окръжни градове.

ПЪРВА ГЛАВА

ВЪВЕДЕНИЕ В ДАНЪЧНАТА ТЕОРИЯ

1. СЪЩНОСТ И ФУНКЦИИ НА ДАНЪКА.

Преходът към пазарно стопанство и развитието на демократичните процеси в нашата страна е невъзможно без модернизирането на данъчната ни система. С използваните методи и инструментариума на данъчната политика, данъчната система на държавата е насочена към увеличаване, задържане или намаляване на натрупването, концентрацията и централизацията на капитала, както на макро равнище, така и в организационно-структурните единици на националната икономика с различна форма на собственост. В тази връзка на настоящия етап съществена роля в практическото реализиране на този процес изпълняват данъците.

Данъчната система е част от финансовата система и е основен неин компонент. С оглед да осигури своето функциониране, държавата има необходимост от парични средства. Акумулирането на парични средства са извършва и чрез данъците. Те са един от основните съставни елементи на приходната и част. Данъците са средство за акумулиране на парични средства в държавния бюджет, с което се решават определени стопански и социални задачи. Те са в основата на данъчното облагане, което е съставна част на всеки финансов разпределителен процес. Данъчното облагане, респективно данъкът възниква с появата на държавата и е свързан с нейното развитие. В своята същност данъците са част от създадения национален продукт, които в процеса на разпределението приемат формата на приходи за държавния бюджет. Тази част от продукта за обществото се изземва в полза на държавата и на общините за покриване на техните разходи. Данъците обхващат както доходите на участниците в непосредствения производствен процес, така също и на заетите в извънпроизводствената сфера, а също имуществата и потреблението им на стоки и услуги, което се облага с косвени данъци.

Съществуват различни определения за данъка.¹ Основното във всички определения е, че данъкът е: акт на публичната власт; инструмент за покриване на държавните и общинските разходи; парично плащане; плащане осъществявано от физическите и юридическите лица; плащане с безвъзмезден и окончателен характер и др.

Същността на данъка може да се разглежда в правен и икономически аспект. От правна гледна точка данъкът е законосъобразно, задължително, безвъзмездно и принудително плащане на физическите и юридическите лица в полза на държавата и общините, които в последствие се разпределят между правните субекти за решаване на възникналите проблеми. Той се установява и прилага само въз основа на закон, гласуван от Народното събрание. Данъкът се дължи и плаща от данъкоплатеца без да е налице каквато и да е услуга, оказана му от публичната власт. Практически това означава, че той е плащане, което не поражда насрещно вземане. От тази гледна точка трябва да се прави разлика между данъците и таксите, при които има заплащане за ползване на съответната услуга. Данъкът е един от постоянните приходоизточници на бюджета, а таксите не са постоянна величина. "... срещу данъчното плащане - сочи А. Ангелов - не се получава никакъв насрещен еквивалент. Този белег различава данъка от таксите въпреки редица други общи черти, които разкриват двете категории плащания в приход на бюджета".²

От икономически аспект данъкът е част от доходите на физическите и юридически лица, която безвъзмездно се изземва в полза на държавата и общините. Той е инструмент за покриване на техните разходи, свързани с финансиране на изпълняваните функции и задачи. Данъкът е финансово-икономическа категория, използвана за коригиране платежеспособността и икономическата мощ на платците му.

¹ Вж.: В. Стоинов. Теория на финансите. Изд. "Галик", 1966, с. 162-163; Б. Гроздяков. Финанси, част първа "Публични финанси", В. Търново, 1997, с. 36; К. Ангарски. Теория и практика на данъците. ИК "Любел", с. 11; М. Петров и П. Николов. Данъчни задължения на български данъкоплатци. Изд. "Сигела", С., 1995, с. 8.

² А. Ангелов. Финансово право на НРБългария. С., 1970, с. 258.

Данъците могат да се разглеждат и от военно-политически аспект и характер. Основната теза е, че отделните класи и социални групи се обособяват в партии, защитаващи техните интереси и във финансово-данъчната област. В този смисъл те получават социално-политически характер. Военното дело е пряко и непосредствено свързано с равнището на плащаните данъци. Финансирането му е в пряка връзка и зависимост от разработената, утвърдена и прилагана данъчна политика на всеки етап от развитието на страната.

В условията на пазарно стопанство функциите на данъка се предопределят от пазарните отношения. Промяната във формите на собственост, в методите и инструментариума на управление водят до съществени изменения и в данъчното облагане. В тази връзка е от съществено значение изясняването на функциите на данъка. Това се налага, тъй като неговата същност намира конкретно проявление в изпълняваните от него функции.

Понятието "функция" произлиза от латинската дума *functio*, която означава изпълнение на работа, извършване на работа, а също така и длъжност, назначение, работа. Отделните тълкувания показват, че функциите на данъка са многозначно понятие. В широкия смисъл на думата, те не могат да бъдат представени в едно определение. В тесен смисъл на думата функциите на данъка се определят като външно проявление на вътрешните свойства на данъка.

Като финансово-икономическа категория понятията функция и роля на данъка не трябва да се смесват. На първо място се определят функциите на данъка и след това неговата роля в процеса на обществено-икономическия живот. "Функциите на данъка - сочи К. Ангарски - това е проявление на неговата същност в обществената практика и действие, а ролята на данъка се характеризира с това въздействие на отношенията на общественото възпроизводство, което оказва едно или

¹ Вж.: В. Стоинов. Теория на финансите. Изд. "Галик", С., 1966, с. 162-163.

друго негово използване. Затова характерните черти на функциите на данъка не би трябвало да се използват и при характеристика на ролята му. По този начин се избягва смесването на ролята с функциите на данъка".¹

Данъкът изпълнява следните основни функции:

- а/ фискална;
- б/ икономическа;
- в/ социална;
- г/ контролна;
- д/ регулативна.

Фискалната функция е присъща на всички видове данъци. Тя е свързана с осигуряване на финансови средства за държавата и общините. В централизирания паричен фонд /държавния бюджет/ се акумулира част от brutния вътрешен продукт, която представлява новосъздадената стойност. На отделните етапи от обществено-икономическото развитие на човечеството фискалната функция е различна. Нейното значение и роля нарастват или намаляват в зависимост от целите и задачите, които се поставят за изпълнение, т.е. от провежданата социално-икономическа политика в страната, от промените в устройството и функционирането на държавата. Всички форми на собственост са равнопоставени и се третира еднакво, а също им е осигурена еднаква защита. На настоящия етап са създадени еднакви условия за тяхното развитие, независимо че частната собственост е неприкосновена, а публичната се проявява във вид на държавна и общинска собственост. За едни данъци фискалната функция може да е с по-голямо проявление, а за други с по-малко.

Разпределителната функция е близка до фискалната. Същността и намира конкретно проявление в разпределение и преразпределение на част от доходите на физическите и юридическите лица, акумулирани

в държавата и общините с оглед решаване на определени социално-икономически проблеми и задачи. Разпределителната или разпределително-перазпределителната функция на данъците намира конкретно проявление по отношение на brutния вътрешен продукт, на доходите на отделните икономически субекти и акумулирането на една част от тях в приход на бюджета. Различни са целите и задачите, които се поставят пред тези отношения. Те са непосредствено изражение и проявление на данъчната политика.

Икономическата функция на данъците се проявява в различни направления като инструмент за: икономическо стимулиране или ограничаване на икономическия растеж, провеждане на структурни изменения на икономиката с оглед създаване условия за опазване и развитие на различните форми на собственост; стимулиране или ограничаване на износа и вноса; осигуряване на постоянно нарастване на доходите на инвеститорите в отделните отрасли на народното стопанство; разпределение на brutния вътрешен продукт и др.

Стимулирането на стопанската дейност чрез данъчната система се извършва чрез създаване на благоприятни данъчни условия за производство на стоки и извършване на услуги, като се отчитат специфичните условия при определяне размера на дължимия данък от платците - физически или юридически лица, принадлежащи към държавния или частния сектор, към едноличните търговци или търговските дружества и др.

Социалната функция се използва за провеждане на определена социална политика. Конкретно проявление намира в диференцираното облагане на населението на Република България в зависимост от величината на доходите и имуществото му. Осъществява се преразпределение на доходите на населението на социална основа. Целта е да се осигури по-справедливо разпределение на данъчната тежест. По принцип облекченията са насочени към инвалиди, безработни и социално слаби.

¹ К. Ангелски. Теория и практика на данъците. ИК "Любен", С., 1992, с.13.

Преференциите за едни данъкоплатци трябва да се компенсират с прехвърляне данъчната тежест върху други данъкоплатци, получаващи по-големи доходи и притежаващи имущество в по-големи размери.

Контролната функция е тясно свързана с фискалната, разпределителната, икономическата и социалната функции. Тя изисква провеждането на организиран данъчен контрол върху спазването от физическите и юридическите лица на законите и други правни документи, регламентиращи формирането на приходите чрез отделните видове данъци, както и тяхното целесъобразно разпределение и заприходяване. Целта на данъчния контрол от една страна е да се премахнат или сведат до минимум причините, накръняващи интересите на държавата, а от друга - съвестно изпълнение на задълженията от данъкоплатците. Той обхваща отделните фази на данъчния процес, в това число, регистрирането, определянето, начисляването и внасянето в приход на бюджета на дължимите данъци.

Регулативната функция е насочена към нарастването или намаляването на тарифната ставка на данъците, с оглед ограничаването или стимулиране на производството и потреблението. Тя е свързана и с регулиране на съотношението между търсенето и предлагането. Връзката е пряка и обратна. От една страна чрез връзката между данъка и съотношението между търсенето и предлагането се оказва влияние върху равнището на данъка, а от друга страна формирането на данъка оказва влияние върху промените между търсенето и предлагането. В същото време следва да се отбележи, че посредством данъците не е възможно да се елиминира това несъответствие. Възможни са частични резултати, но целесъобразно с не чрез промяна в размера на данъците, а чрез увеличаване на производството да се ограничи търсенето.

Функциите са обективно свойство на данъците. Механизмът на действие на данъците се реализира чрез техните функции, които се намират в диалектическо единство. В същото време те са вътрешнопро-

тиворечиви, което затруднява тяхното отчитане и правилно използване в практиката на данъчното облагане. Това предполага познаване механизма на тяхното проявление в обществената практика, използването им в системата, осигуряващо най-добро решаване на националните цели и задачи на всеки етап от социално-икономическото ни развитие.

2. ЕЛЕМЕНТИ НА ДАНЪКА.

Данъкът се състои от отделни елементи, които определят неговото съдържание. Елементите са съставни части на данъчното задължение.

Основните елементи на данъка са:

а/ **предмет или обект на данъка** - такива могат да бъдат: доход, печалба, имущество, реализиран оборот от стопанската дейност, наследство, семейно положение на физическата личност и др. Изборът на един или друг предмет на данъка е в пряка зависимост от развитието на стоково-паричните отношения, целите на данъчното облагане, използваните данъчна техника и финансово-счетоводна отчетност. Ето защо предметът на данъка има историческа обусловеност и последици. Той оформя наименованието на данъка /данък върху печалбата, данък върху добавената стойност, данък върху недвижимите имоти, данък върху доходите на физическите лица и т.н./.

б/ **субект /платец/ на данъка** - той е физическо или юридическо лице, което е задължено да внесе дължимия данък в бюджета на държавата или общината. Не винаги данъчния субект е и фактически носител на данъка. В случаите, когато платецът на данъка има пряко отношение с предмета на данъка, той е и носител на данъчната тежест. В случаите, когато платецът на данъка няма пряко отношение с предмета на данъка, платецът и данъчният вносител са различни лица.

в/ **данъчен носител** - той е физическо или юридическо лице, което понася данъчното задължение. Платец и носител на данъка могат да

бъдат различни физически и юридически лица. Това е характерно за косвените данъци, при които платец на данъка е фирмата - производител или търговецът, които внасят данъка в приход на бюджета. Данъчен носител е крайният потребител, който купува стоки, обложени с косвени данъци.

г/ **данъчен кредитор или искател** - такъв е държавата, която единствено има правото да въвежда, налага и събира данъци.

д/ **данъчен мащаб** - това е определен белег, свойство или качество на предмета или обекта на облагане, въз основа на което се установява и конкретизира данъчното задължение на платеща. Например, при данъка върху земята мащаб на облагането може да бъде стойността на земята, земята като физическа площ, добивът или доходът от притежаваните, съответно ползваните земи.

е/ **данъчна единица** - тя е конкретно определена част от мащаба на данъка. Върху нея се определя величината на данъка в проценти или в натурални единици на произведени стоки. В случаите, когато мащаб на данъка е стойността на обекта, данъчната единица е част от тази стойност - обикновено 100 или 1000. При данъка върху земята за мащаб се присма количеството притежавана земя, а за данъчна единица част от това количество, обикновено един декар, хектар и т.н.

ж/ **данъчна основа** - тя е свързана пряко с предмета на данъка. Представлява сумата от облагаемите данъчни единици, върху които се изчислява данъчното задължение

При освобождаване от данък, данъчната основа не обхваща всички данъчни единици. Типичен пример в това отношение е данъкът върху общия доход, при който има не облагаема част от дохода за месеца или годината.

В зависимост от възприетата организация на данъчното облагане, величината на данъчната основа може да бъде по-висока или по-ниска от величината на предмета на облагане. По-ниската величина на

данъчната основа е свързана с облекчения за платеща, а по-голямата - със санкциониране. Например при определяне на данъка върху печалбата, величината на облагаемата печалба се получава като финансовият резултат преди данъчното преобразуване /независимо дали е положителна или отрицателна величина/, се коригира чрез нейното увеличение или намаление за данъчни цели.

Данъчните намаления и облекчения имат за цел да намалят облагаемата основа с определена сума. Намаленията са два вида:

- **специфични** - изразяват приспадане на специфични разходи, които са определени в закона;

- **стандартни** - при тях намаленията са фиксирани и не изискват представяне на документ.

з/ **данъчен размер** - изразява величината, с която се облага данъчната основа. Данъчният размер се определя в абсолютна сума, процент или промил. Най-често се установява в процент. Възможно е при някои видове данъци, данъчният размер да бъде определен в процент и абсолютна сума. Данъчният размер може да бъде фиксиран или диференциран. В случаите, когато данъчният размер е фиксиран, абсолютната сума, процентът или промилът са едни и същи за всички данъкоплатци. Използването на диференциран данъчен размер предполага групиране на данъкоплатците и използване на различни данъчни размери за всяка една от групите.

и/ **данъчно задължение** - определя се като произведение от данъчната основа и данъчният размер. Например, ако данъчната основа е 1000 единици, а данъчният размер 10%, данъчното задължение ще бъде равно на 100 единици /1000 . 10%/.

В случаите, когато данъчният размер е в процент, данъчното задължение се определя чрез използването на следните подходи:

Първи подход - "от сто". Използва се, когато данъкът не е елемент на данъчната основа и не е включен в цената на стоката или

услугата, подлежаща на облагане. За целта се използва формулата:

$$ДЗ = \frac{ДО \cdot \%}{100},$$

където:

ДЗ - данъчно задължение;

ДО - данъчна основа;

% - процент на данъчния размер.

Втори подход - "над сто". Използва се, когато данъкът е включен в договорената цена на стоката или услугата, подлежаща на облагане или когато регистрираното лице не е посочило изрично сумата на данъка в документите по сделката. В този случай величината на данъчното задължение се определя по формулата:

$$ДЗ = \frac{ДО \cdot \%}{100 + \%}$$

Трети подход - "под сто". Прилага се, когато данъкът е елемент на данъчната основа и не е включен в цената на стоката или услугата, подлежаща на облагане. Използва се формулата:

$$ДЗ = \frac{ДО \cdot \%}{100 - \%}$$

й/ данъчни тарифи - изчисляването на данъчното задължение се извършва с използването на данъчни тарифи. Те съдържат всички елементи на данъка и служат за определяне на неговата величина. Тарифи се използват към данъка върху общия доход, облагане доходите на физическите лица и др.

к/ данъчен кагазостър - представлява специална книга, в която се водят на отчет обектите и платците на данъка. В нея се сочат измененията в данъчните обекти на платците на имуществени данъци. С тях се улеснява определянето на реалното данъчно задължение на платците.

л/ данъчни картони - представляват лични партии на данъкоплатците физически лица. В тях се отразяват данъчните задължения и се следи и отразява издължаването им.

м/ данъчни досиета - откриват се на юридически лица при тяхното регистриране. Съдържат информация за стопанската им дейност, банковите сметки, местонахождението и др. Използват се за целите на данъчното облагане и данъчния контрол.

н/ данъчна декларация - тя е документ, с който физическите и юридическите лица декларират пред данъчните органи получените доходи през годината. Въз основа на данъчната декларация се определят данъчните задължения на физическите и юридическите лица.

Посочените елементи на данъка са негова съставна част и се съдържат във всеки данък. От тази позиция данъкът може да се разглежда като система, с включените в нея елементи и връзки.

3. ПРИНЦИПИ НА ДАΝЪЧНОТО ОБЛАГАНЕ.

Съществено място и значение в теорията и методологията на данъците заемат **принципите на данъчното облагане**. По своята същност те са съвкупност от правила, които трябва да се имат предвид при теоретическото обосноваване и практическото адаптиране на данъка. Те изразяват съществените признаци на данъчната система, отразяват изискванията на обективните закони и са една от формите за прилагането им в общественния живот. Правилното им изучаване и прилагане в практиката на данъчното облагане цели да се съчетаят интересите на държавата, населението и фирмите.

Основната част от принципите на данъчното облагане са формулирани от Адам Смит още през 1776 г.^{*} Те са приети като класически принципи и в продължение на редица години се използват във финансовата теория и практика. Такива са: съразмерност на облагането, равномерност на данъка, определеност на данъка, удобство на данъка, естивност /рентабилност/ на данъка.

^{*} Вж.: А.Смит. Богатството на нациите. С., 1993 г., с.801-803.

Принципите на данъчното облагане в известен смисъл имат и исторически характер. Тяхното развитие се е извършило с превръщането на данъка в основен метод за събиране на средства, необходими за покриване потребностите на държавата. Ето защо може да се отбележи, че те са свързани с развитието на държавата и нейните функции и задачи.

В съвременните условия при изграждане на данъчното облагане се вземат под внимание следните принципи:

- а/ всеобщност на данъчното облагане;
- б/ легитимност на данъка;
- в/ равномерност /съразмерност/ на данъчното облагане;
- г/ определеност на данъка;
- д/ удобство на данъка;
- е/ икономичност /евтиност/ на данъка;
- ж/ стабилност и еластичност на данъка;
- з/ неутралност на данъчното облагане;
- и/ рационалност и простота на данъчната система.

Принципът за всеобщност на данъчното облагане изисква равнопоставено данъчно третиране и облагане на всички видове имущество и доходи, независимо от произхода на техния собственик. Въвеждането на този принцип е резултат от развитието на стоково-паричните и пазарните отношения и стремежа за постигане на еднаквост в отношенията между държавата и данъкоплатците. Той предполага премахване на данъчните привилегии на определени групи и слоеве от населението, т.е. пред данъчното облагане всички притежатели на имущество и доходи са равни. Всички данъчни субекти без изключения, на които данъчния статус е регламентиран с данъчните закони, са длъжни да плащат данък. Ето защо се счита, че този принцип напълно съответствува на изискванията на пазарното стопанство, тъй като всички данъкоплатци са поставени при еднакви условия.

Принципът за легитимност на данъчното облагане изисква данъкът да бъде създаден и въведен със закон, приет от висшия законодателен орган на държавата - парламента. В някои случаи той може да делегира известни правомощия в това отношение на правителството. Правилното прилагане на този принцип в данъчната практика предполага създаване на стройна и гъвкава организация от органите на държавната власт. Всяка промяна в организацията на данъчното облагане, която не отговаря на изискванията на закона, води до неблагоприятни последици в данъчната практика при реализиране на данъчната политика и прави данъка нелегитимен. Данъкът се възприема по-лесно, ако предварително са съгласувани с данъкоплатците неговите размери, данъчните облекчения и т.н.

Принципът равномерност /съразмерност/ на данъчното облагане изисква равнището на данъка да бъде съобразено с платежоспособността, т.е. финансовите възможности на данъкоплатеца. Данъкът трябва да бъде поносим. Той не трябва да възпрепятства възпроизводствените възможности на данъкоплатците - физически и юридически лица. Всеки данък изпълнява стимулиращи функции до определена граница. Преминването на тази граница, т.е. несъобразяването с принципа за съразмерност, оказва отрицателно влияние. Съпротивата на данъкоплатците нараства и стремежът им е насочен към търсене на възможности за отбягване на данъка. Това предполага определяне на оптимална величина на данъчния размер, която да бъде поносима за данъкоплатците, което ще осигури необходимите приходи за бюджета.

Принципът определеност на данъка изисква всички негови елементи да бъдат точно определени чрез съответните законови и подзаконови нормативни актове. Създава се възможност за точното тълкуване на данъка от двете страни на данъчния процес - данъчната администрация и данъкоплатците. Неопределеността на данъка усложнява, затруднява и деформира данъчния процес.

Принципът удобство на данъка е свързан със съобразяване на данъчното облагане с възможностите за събиране и сроковете за плащането му от физическите и юридическите лица. Това означава събирането на данъците да се извършва след изчисляване на дохода или печалбата на юридическите лица и в момента на изплащане на заплатите на физическите лица.

Принципът икономичност /евтиност/ на данъка може да се разглежда в два аспекта. Първият аспект е свързан с изискването данъкът да не затруднява финансовото състояние на данъкоплатците и да изема от тях само толкова, колкото е необходимо. Системата на данъчното облагане трябва да отразява условията на производството и пазара на стоките и услугите, движението на имуществото и доходите на данъкоплатците. Данъкът трябва да се използва като основен инструмент за регулиране на икономическите процеси в страната на съответния етап в нейното развитие. С оглед постигането данъкът да е рентабилен, трябва да са налице условията за неговата всеобщност, плурализъм, автоматичност, стабилност и еластичност.

Вторият аспект на посочения принцип е свързан с разходите по събирането на данъците. Той произтича от потребността за поддържането на относително неголям данъчен апарат, който изисква минимални разходи за издръжка. Това означава с минимални разходи да се постига максимален краен резултат за държавата. Оскъпеният данък води до намаляване величината на чистите приходи в бюджетите на държавата и на общините. Това предполага данъчната система да бъде максимално опростена, но в същото време и ефективна, което ще доведе до поддържането на относително неголям данъчен апарат.

Принципът стабилност и еластичност на данъка изисква създаването на закони, които да функционират за по-продължителен период от време. Данъкът е стабилен, когато не се влияе от колебанията на стопанската конюнктура. Това означава създаване на определено

постоянство в данъчното законодателство и в данъчните норми. Стабилността на данъчното облагане способствува за разгръщане на стопанската инициатива на физическите и юридическите лица, привличането на чуждестранни инвестиции и опростяване системата за събиране на данъците. Дългосрочната относителна стабилност на данъците създава необходимите условия за сравнително стабилно запазване имуществото и доходите на данъкоплатците.

Еластичността е конкретен израз на съществуването на реакция на облагаемата основа тогава, когато данъчният размер варира към нарастване. Увеличението на данъчния размер не съответствува на свиването на облагаемата маса, в резултат на което се намаляват ефектите от нарастването.

Промяната в социално-икономическите условия обективно налагат и промени в данъчното облагане. Това не означава произволност в изменението му, което може да доведе до отрицателни последици в икономическия растеж, в организацията на данъчното облагане и засилване недоверията на данъкоплатците. Всяка промяна трябва да бъде обективно наложена и да отговаря на изискванията на настъпилите изменения в икономическата обстановка в страната.

Принципът неутралност на данъчното облагане изисква данъкът да бъде неутрален по отношение на средствата за производство, да не оказва влияние върху дейността на физическите и юридическите лица в едно или друго направление. Намира конкретен израз в единната тарифна ставка за облагане, регистрационния праг, минималния брой освободени сделки от облагане, в еднаквото му прилагане за аналогични, близки или заместими стоки и услуги, в поставяне при еднакви условия субектите извършващи една и съща или сходна дейност, в облагането както на сделките със стоки и услуги на територията на страната, така също и на тези, които са от внос от чужбина и др.

Принципът рационалност и простота на данъчната система изисква отделните елементи в организацията на данъка да бъдат ясни, да не създават възможности за произволното им тълкуване и да бъдат достъпни за всички данъкоплатци. Това предполага създаване на такава система от данъчни закони, която да дава ясна и конкретна информация за предмета, данъчните преференции и за начина за изчисляване на данъчното задължение. Чрез простотата на данъчната система тя следва да е общодостъпна за обикновения данъкоплатец и да способствува за увеличение на надеждността и, както и да съдейства за ускоряване събираемостта на данъците. Данъчната система не трябва да създава условия за развитие на бюрокрацията. Администрирането на данъците трябва да изключва възможностите за злоупотреба и ощетяване на данъкоплатците от страна на държавните органи.

4. НАЧИНИ ЗА ОБЛАГАНЕ И СЪБИРАНЕ НА ДАНЪЦИТЕ.

4.1. Начини за облагане с данъци.

С начините за облагане с данъци се реализират изискванията, принципите и функциите на данъка, заложили в данъчното облагане. Те съответстват на етапите в развитието на националната икономика, на етапите в развитието и обогатяването на имуществото на отделните данъкоплатци - физически и юридически лица, както и на формирането и развитието на техните доходи.

В различните етапи от развитието и усъвършенствуването на финансовите отношения между данъкоплатците и държавата са били използвани и се използват следните основни начини за облагане с данъци:

- поголовно облагане;
- пропорционално облагане;
- прогресивно облагане;
- регресивно облагане.

Поголовното облагане е най-старият начин на облагане с данъци. Намира израз в това, че всяко физическо лице, което е навършило определена възраст се облага с един и същ размер данък, независимо от неговото имуществено състояние и платежеспособност. Широко приложение на този вид облагане е имало при натуралните данъци. Това е един от най-несправедливите начини на облагане. С въвеждането и развитието на пазарното стопанство поголовният данък се заменя с пропорционално облагане и с прогресивно облагане.

Пропорционалното облагане се изразява в това, че данъчният размер /данъчната ставка/ остава непроменен при увеличаване или намаляване на данъчната основа. Данъчното задължение е пропорционално на данъчната основа. То не води до промени в съотношението на доходите преди и след тяхното облагане. Отговаря на имущественото състояние на отделните данъкоплатци и на техните доходи. Намира широко разпространение при облагане на юридическите лица с косвени данъци. Приложението му ще бъде илюстрирано със следния пример:

Табл.1

Данъкоплатци	Облагасими доходи /данъчна основа/ в лв.	Съотношение	Размер на данъка %	Данъчно задължение /лв./	Доход след плащане на данъка /лв./	Съотношение
X	100.000	1	10	10.000	90.000	1
Y	1.000.000	10	10	100.000	900.000	10
Z	10.000.000	100	10	1.000.000	9.000.000	100

От примера е видно, че независимо от различния размер на плащания данък, се запазва съотношението в дохода, който остава след плащане на данъка. Това стимулира данъкоплатците да увеличават своите доходи. Запазва се темпът на нарастване на данъчното задължение и на дохода, който остава след плащане размера на данъка. Проблем може да възникне при определяне на данъчния размер. При нисък данъчен размер в по-благоприятно положение се намират данъкоплатците с по-високи доходи. В случаите, когато данъчният размер е по-висок, в по-затруднено финансово състояние са тези от тях, имащи нисък доход.

С оглед създаването на по-голяма справедливост при понасяне на данъчната тежест се преминава към използване на **прогресивното облагане**. При него данъчният размер се изменя прогресивно по предварително определена прогресия. Данъчното задължение също нараства прогресивно спрямо нарастването на данъчната основа, в резултат на което се променя съотношението в доходите на данъкоплатците след тяхното облагане. Промяната е благоприятна за по-ниските доходи и негативна за тези с по-високи доходи. За целта ще използваме следния пример:

Табл.2

Данъкоплатци	Облагаеми доходи /данъчна основа/ в лв.	Съотношение	Размер на данъка /%/	Данъчно задължение /лв./	Доход след плащане на данъка /лв./	Съотношение
X	100.000	1	10	10.000	90.000	1
Y	1.000.000	10	15	150.000	850.000	9,4
Z	10.000.000	100	20	2.000.000	8.000.000	88,9

Резултатите от примера показват намаляване на съотношението от 10 на 9,4 за данъкоплатец "Y" и от 100 на 88,9 за данъкоплатец "Z". То се дължи на увеличения данъчен размер за данъкоплатците "Y" и "Z", в резултат на което нараства и тяхното данъчно задължение. Ето защо може да се посочи, че прогресивното облагане не създава необходимите предпоставки за увеличаване на доходите, тъй като по-големият размер на данъчното задължение води до намаляване на дохода след неговото облагане. Независимо от посочения недостатък, прогресивното облагане разпределя социално по-справедливо данъчната тежест между данъкоплатците - предимно физически лица.

В зависимост от начина за определяне на данъчните размери, прогресията биват:

- **преку /омкръпни или дуреќни/** - те имат широко приложение в данъчната практика. /Примерът в табл. 2 е пряка прогресия/;

- **непреку /скрпни или индуреќни/** - при тях размерът на данъка остава един и същ. Към данъчната основа се прибавя или изважда едно

и също постоянно число. Данъчното задължение се изчислява спрямо увеличената или намалената с постоянното число данъчна основа;

- **забавени /пълазщи/** - при тях данъчният размер нараства плавно и с малки интервали /например: 3%, 4%, 5%, 6%, 7% и т.н./ . Използва се при даване приоритет на социалната и на икономическата функции на данъка;

- **бързи /скокообразни/** - при тях интервалите в данъчните размери са по-големи /например: 3%, 5%, 10%, 15 %, 20% и т.н./ . Те се прилагат, когато в определени период се цели засилването на фискалната функция на данъка.

В зависимост от начина на определяне на данъчното задължение, прогресията се класифицират на:

- **обикновена или класна** - при нея данъкоплатците се обособяват в групи /класове или етажи/ в зависимост от величината на данъчната основа. Данъчните размери са прогресивни и различни за всяка група. Доходът се облага с размера на данъка за съответната група. Данъчното задължение се определя като произведение от данъчната основа и данъчният размер. Като недостатък на обикновената прогресия се счита обстоятелството, че доходите намиращи се близо до отделните групи, се облагат с различни данъчни размери. Данъчното задължение е различно, като за горната граница е прогресивно. Предвид тези особености може да се направи извода, че тази прогресия е социално несправедлива, което налага в практиката да се въвежда етажната прогресия.

- **етажна** - и при нея данъкоплатците се обособяват в групи /етажи/, съобразно величината на данъчната основа. За всеки етаж се установява прогресивен данъчен размер. Общото задължение се определя като сбор от данъка за всеки етаж. При този вид прогресия се елиминира регресивността, която се получава на границите между отделните етажи при обикновената прогресия. Създава условия за по-равномерно облагане.

- **комбинирана** - тя е подобрен вариант на стажната прогресия. Данъчният размер се определя в абсолютна сума и в процент, т.е. той се определя в абсолютна сума за долната граница на всеки етаж от дохода и в процент за разликата от дохода между долната и горната граница на стажа. Данъчното задължение е предварително изчислено за долната и горната граница на стажа. Стръмността на прогресията и на данъчната тежест нарастват при по-високите размери на данъчното изземване. След определена граница относителният размер на данъка остава неизменен.

С прилагането на комбинираната прогресия изцяло се избягва регресията, с което се създава по-голяма социална справедливост. В нашата страна тя се използва при данъчната таблица на данъка върху доходите на физическите лица и при данъка върху наследствата.

4.2. Начини за събиране на данъци.

Чрез събирането на данъците се акумулират финансови средства в бюджета на държавата и на общините. С използваните начини за събиране на данъците се осигурява преобладаващата част от техните приходи. Събирането на данъците е крайната фаза в процеса на данъчното облагане.

В данъчната теория и практика са известни следните основни начини за събиране и внасяне на данъците в бюджета на държавата и в бюджета на общините:

- а/ откупна система за събиране на данъците;
- б/ събиране на данъците и таксите от данъчни служители;
- в/ събиране на данъците и таксите посредством използването на гербова хартия, бандероли и таксови марки;
- г/ безобложно събиране на данъците.

Същността на **откупната система за събиране на данъците** намира израз в оформяне на споразумение между държавата и опреде-

лен собственик да събира размера на данъците или само на определен данък от данъкоплатците и в договорения срок да го внася в съответния бюджет. Държавните органи запазват правото си да упражняват административен и юридически контрол върху дейността на откупвача. Този начин за събирането на данъците е един от най-старите в системата на данъчното облагане. Счита се за несъвършен, поради което в съвременната финансова практика няма приложение. У нас се е практикувал до освобождението ни от турско робство.

Събирането на **данъците и таксите от данъчни служители** се счита за по-съвършен начин спрямо откупния. Оценката и определянето на данъчното задължение се извършва от данъчния служител, след което се внася от данъкоплатците в установения срок в приход на съответния бюджет. Плащането се извършва в брой, срещу което на вносителя се издава приходна квитанция. Възможно е вместо квитанции да бъдат използвани данъчни книжки. Такива се ползват срещу платени такси от притежателите на радиоапарати и телевизионни приемници и др. Този начин за събиране на данъците и таксите намира широко приложение при облагане на физическите лица. Основен проблем, както в миналото, така и понастоящем, е злоупотребата от данъчните служители при събиране на данъците и корупциите сред тях. Това предполага засилване на данъчния контрол. Събирането на данъците и таксите е възможно и чрез използването на **гербова хартия, бандероли и таксови марки**. Гербовата хартия се използва при плащането на такси за оказани услуги от публични институции. Този вид ценна книга се отпечатва от държавата и се продава. В нейната цена са включени цената на дължимия данък и разходите по отпечатването ѝ. Използването на гербова хартия има съществен недостатък. Намира израз в това, че при допускане на грешка, трябва да се закупи нова, което на практика означава повторно плащане на данъка. Поради тази причина тя по-рядко се прилага, т.е. има ограничено приложение. Посоченият недостатък на

гербовата хартия се преодолява с използването на **гербовата марка**. Тя се закупува и залепва върху съответния документ, с което се доказва издължаването на съответната такса. Намира по-широко приложение при плащане на такси в по-малки размери /съдебни, нотариални и т.н./ Използването на **бандероли** е аналогично на гербовата хартия и таксовата марка. Използват се при облагане с акцизи на акцизни стоки, като цигари и спиртни напитки. Произвежданите и продавани акцизни стоки се облепват с бандероли, което доказва платения за тях акциз. Бандеролите се произвеждат и продават само от министерството на финансите и неговите органи. С тяхното използване се цели да се засили контролът върху производството и търговията на посочените стоки.

Същността на **безобложното събиране на данъците** намира израз в самостоятелното определяне на данъчното задължение от данъкоплатците и внасянето му в държавния бюджет и бюджета на общините. Данъчната администрация изпълнява контролни функции върху правилното начисляване и срочно внасяне на дължимия данък. Намира широко приложение при събиране на данъците от физическите и юридическите лица. Безобложното събиране на данъците се извършва по безкасов път. Способствува за повишаване рентабилността на данъците, тъй като то е най-евтиния начин за събирането им.

5. ОТБЯГВАНЕ И ПРЕХВЪРЯЕМОСТ НА ДАНЪЦИТЕ.

5.1. Отбягване на данъците.

Отбягването на данъците е неплащането им или плащането им в намалени размери. "Отбягването на данъка е действие /или бездействие/ на платеща, насочено към укриване на определени факти и обстоятелства с цел неплащане или плащане, но в нереално намалени суми на законно дължими данъци"¹. То води до намаляване на приходите в държавния бюджет и в бюджетите на общините. Отбягването на данъците

се класифицира на **легално /законно/ и нелегално /незаконно/**. Легалното отбягване на данъците се регулира от държавата. То е свързано със **спазването на държавните закони** и утвърждаване на преференции, водещи до намаляване размера на данъка или цялостно освобождаване от неговото плащане. С използваните легални форми и методи за отбягване на данъчното плащане, се извършва регулиране на възпроизводствения процес на икономиката. Техен конкретен израз са законските преференции за данъкоплатците, когато заделят част от своята брутна печалба за финансиране на: образователни и здравни заведения и организации, които са на бюджетна издръжка; организации с благотворителни, социални, природозащитни, здравни, научноизследователски, културни и спортни цели; регистрираните в страната вероизповедания; общини; фондове за подпомагане на инвалиди и пострадали от природни бедствия; Българския червен кръст; подпомагане на социално слаби лица, инвалиди, деца с увредено здраве или без родители; възстановяване и опазване на исторически и културни паметници. Целта е, от една страна да се подобри финансовото състояние на посочените бюджетни учреждения, фондации и социално слабите лица, а от друга - намаляване данъчното задължение на данъкоплатците, извършващи тези отчисления.

Легалното отбягване на данъците си поставя и икономически цели. Те са насочени към ускорено развитие на даден отрасъл, подотрасъл или дейност. В тази връзка се използват данъчни преференции, свързани с: извършване на инвестиции, използване на ускорени методи на амортизация, прееотстъпване на данък върху печалбата и данъкът за общините, пренасяне на загубите в следващи данъчни периоди и др.

Нелегалното отбягване на данъците е свързано с неспазване на данъчните закони. Не са редки случаите, когато големия размер на данъка принуждава някои недобросъвестни данъкоплатци да търсят начини за избягването му. В резултат на това приходите в съответните

¹ В.Стоянов. Теория на финансите. Второ допълнено и преработено издание. Изд. "Талис", С.1996, с.212-213.

бюджети намалява, за сметка на облагодетелствуване на нарушителите закона - физически и юридически лица. Борбата срещу тях води до засилване на данъчния контрол, което осъществява данъчното облагане, тъй като се разходват повече средства за по-голяма данъчна администрация.

Основните форми при нелегалното отбягване на данъците са:

- неподаване на данъчна декларация от физически лица, с цел укриване на доходи;
- укриване на доходи при погълване на данъчната декларация от данъкоплатците;
- водене на нереално счетоводство с цел укриване величината на предмета на данъка, намаляване на данъчната основа и данъчното задължение. Не са малко на брой фирмите, които водят две счетоводства. Едното е реално и се използва само от тях. Другото е нереално и е предназначено за контролните органи, при извършване на проверки;
- осъществяване на стопанска дейност без съдебна регистрация, с цел укриване на доходи;
- необосновано нарастване на инвестициите;
- промени в организацията на приходите, свързани с цялостно или частично прикриване на дохода;
- прехвърляне на част от печалбата в неписъщи разходи, с цел неправомерно използване на данъчни облекчения;
- други.

В редица фирми в страната и извън нея се използват услугите на различни бюра, консултантски фирми, висококвалифицирани юристи и финансисти. Задачата им е да проучват подробно положителните страни и недостатъците на данъчното законодателство в съответната страна и на тази основа да предложат конкретни начини за отбягване плащането на данъци. А такива недостатъци се срещат в отделните закони, правилници и наредби, издавани от Министерския съвет и Министерствата.

вото на финансите, в наличието на противоречия между закона, с който е установен данъкът и правилника за неговото приложение.

5.2. Начини на прехвърляне на данъците.

Прехвърляемостта на данъците е процес, при който лицето, което плаща данъка, в действителност не понася неговата тежест. Извършва се преразпределение на данъчния размер между юридическите лица и отделните слоеве от населението. Този процес не оказва влияние върху данъчните постъпления в бюджета на държавата и в бюджета на общините. Използва се при косвените данъци.

Във финансовата теория и практика се известни следните основни начини за прехвърляне на данъците:

а/ **прехвърляне напред** - при него данъчната тежест се включва в цената на стоката или извършвана услуга. По този начин тя се прехвърля върху купувача. Върху прехвърлянето напред оказва влияние търсенето и предлагането на стоките и услугите на пазара. Най-удобни за прехвърляне са косвените данъци върху производството, продажбите и потреблението, тъй като са тясно свързани с търсенето и предлагането. В случаите, когато предлагането е по-голямо от търсенето, цените на стоките и услугите намаляват. Това води и до намаляване на възможностите за цялостно или частично прехвърляне на данъка върху купувача. В случаите, когато търсенето е по-голямо от предлагането, равнището на цените нараства. Създава се възможност за прехвърляне на данъчната тежест върху крайния потребител.

Върху прехвърлянето напред оказва влияние и еластичността на търсенето. Например, ако еластичността на търсенето на даден продукт или услуга е слабо или нееластично /когато те отговарят на жизнените потребности на купувача и той не може да се откаже от тях/, независимо, че включването на данъка в цената я прави доста висока, прехвърлянето на данъци е улеснено. Среща се при търговията с храни-

* Вж.: В. Стоянов. Теория на финансите. Второ преработено издание. Изд. "Талис", С., 1996, с.215-216.

телни стоки. И обратно - при висока еластичност на търсенето на дадена стока или услуга, потребителят лесно може да се откаже от покупката. По този начин се затруднява прехвърлянето на данъците напред.

Прехвърлянето напред е в пряка зависимост и от еластичността на предлагането. При ниска еластичност на предлагането, продавачът е заинтересован бързо да продаде своята продукция поради нейната нетрайност. В този случай той трудно може да наложи свята цена на купувача, за да прехвърли данъка, тъй като има опасност тя да стане непродовазема. При стоки, позволяващи по-дългото им съхранение, еластичността на предлагането нараства, което улеснява прехвърлянето на данъците напред.

Върху прехвърлянето на данъците напред оказват влияние и измененията в конюнктурата. В случаите, когато дадена икономика е в подем, покупателната способност на населението нараства, търсенето се увеличава, което улеснява прехвърлянето на данъците към потребителите. В период на икономическа криза положението е обратно. Платежоспособността и търсенето на крайния потребител намалява, което затруднява прехвърлянето на данъците напред. При наличие на висока инфлация, търсенето е по-голямо от предлагането. Тежките последици от инфлацията ускоряват желанието за купуване. Продавачите диктуват условията и се улеснява прехвърлянето на данъците напред.

б/ прехвърляне назад - при него движението на данъчната тежест се извършва от търговеца към фирмата-производител и от фирмата производител към доставчика на необходимите суровини, материали, горива, енергия, полуфабрикати и други ресурси. Стремещът е да се намалят цените на доставяните материално-енергийни ресурси и готови изделия. Прехвърлянето назад се среща по-рядко. Докато прехвърлянето напред е свързано с нарастване на цените, то прехвърлянето назад се среща при намаляване на цените.

в/ смесено прехвърляне - при него се извършва едновременно прехвърляне на част от данъчната тежест напред и назад. Върху смесеното прехвърляне оказват влияние изменението в търсенето и предлагането, тяхната еластичност, състоянието на икономиката, равнището на инфлация и др.

г/ наваксване на данъка - пряко е свързано с пазара и равнището на конкуренция. Представлява процес на компенсиране на сумата на платения от предприемачите данък, по пътя на увеличаване на производителността на труда, своевременно внедряване постиженията на техническия прогрес, по-плътното и ефективно използване на работното време, свеждане до минимум и постепенно елиминиране на несвойствените разходи, повишаване качеството и конкурентноспособността на продукцията и др.

д/ амортизиране на данъка - намира конкретен израз в закупуване на недвижими имоти и ценни книжа по цени, по-ниски от пазарните. При положение, че направената икономия от покупката се използва целесъобразно и носи доход, той може да се използва за плащане на данъка или на част от него

ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДОЛОГИЯ НА ОБЛАГАНЕТО С ПРЕКИ ДАНЪЦИ

1. ПОДОХОДНО ОБЛАГАНЕ НА ДОХОДИТЕ НА ФИЗИЧЕСКИ ЛИЦА

1.1. Данъчни субекти и обекти на облагане. Данъчно задължени лица. Източници на доход.

Данъчни субекти на облагането с данък са физическите лица, в т.ч. едноличните търговци и някои юридически лица /ограничен брой предприятия, които са били с годишен оборот до 75 млн. лв. през предходната година и заплащат окончателен годишен данък, т.нар. патент/.

Обект на облагане е общият годишен доход, получен през данъчната година, която у нас съвпада с календарната година.

За разлика от Закона за данъка върху общия доход /ЗДОД/, в Закона за облагане на доходите на физическите лица /ЗОДФЛ/ се въвежда т.нар. **принцип на местното физическо лице**. За тази цел в закона са предвидени ясни критерии за дефиниране на понятието „местно лице“, като категорията „чуждестранни лица“ се определя по метода на изключването. Въвеждането на посочените понятия прави съвместими разпоредбите на ЗОДФЛ с данъчните закони на развитите страни, в съответствие със сключените спогодби и други международни договори за избягване на двойното данъчно облагане на доходите и имуществата, ратифицирани от Република България, обнародвани и влезли в сила.

За целите на данъчното облагане, местно физическо лице може да е както български гражданин, така и чуждестранен поданик, който е пребивавал на територията на Република България повече от 183 дни през една данъчна година. Българските и чуждите граждани, които не отговарят на тези критерии са т.нар. чуждестранни физически лица. За местните и за чуждестранните физически лица се прилагат различни правила при облагането на получените доходи.

Чуждестранни лица са лицата, които не се считат за местни лица и са данъчно задължени за доходи от източници в България. Някои категории чужди граждани, като тези които пребивават в България единствено с цел обучение или лечение и чуждестранните експерти, от 1998 г. вече ще са данъчно задължени за получените доходи у нас, независимо от срока им за пребиваване в Република България. При получаване на статут на постоянно пребиваващ, ако бъде продължен срока на пребиваването им след завършване на образованието или лечението си, те ще се считат местни лица от деня на получаването на статут на постоянно пребиваващ или от деня на продължението им на срока за временното им пребиваване.

За местните физически лица обект на подоходно облагане е т.нар. **световен доход**, който включва приходиизточници, с произход от България и от чужбина. Въвеждането на това ново за българското данъчно законодателство понятие го прави в тази насока съвместимо с данъчните законодателства в страните с модерно и развито пазарно стопанство и със сключените спогодби за избягване на двойното данъчно облагане. Те съгласно ЗОДФЛ и в съответствие с Конституцията се прилагат приоритетно пред вътрешното ни данъчно законодателство, което от своя страна е в процес на синхронизация с международното /постигнато в голяма степен, но не изцяло/. Облагането на световния доход за местните лица и разширяването на кръга на обектите на облагане обуславя прилагането на един от основните принципи в данъчното законодателство - всеобщността на данъчното облагане.

От съществено значение за посочената синхронизация е и регламентирането на правото на **данъчен кредит** на местните лица, обложени в други страни, с които Република България няма сключени спогодби за избягване на двойното данъчно облагане на доходите и имуществата. С въвеждането му чрез ясно определени правила и критерии за облагането на местните физически лица отпадат възможностите за

международно двойно данъчно облагане и за отклоняване от облагане с данъци. Типичен пример в тази насока бе облагането на доходите на българските граждани, изпратени в чужбина от български работодатели, вкл. и от държавни структури по реда на отменения ЗДОД. Чуждестранните физически лица се облагат само за дохода, получен у нас, като т.нар. световен доход при тях е обект на облагане в съответната страна, където те са местни физически лица.

1.2. Облагаеми и необладаеми доходи.

Към облагаемите доходи можем да причислим, съгласно новия ЗОДФЛ и доходите от продажба на недвижимо имущество, както и от замяна на лично имущество, което е в унисон с норми от данъчното законодателство в тази насока на развитите страни. На този етап приложението им в нашите условия ще е твърде ограничено поради все още по-ниските от действителните цени на сделките с недвижимо имущество, а също и с регламентираното правило в новия закон, че не се счита за доход този от продажба или замяна на имущество, придобито по наследство, завет, дарение или на реституирано имущество. От 01.01.1998 г. вече се облагат и доходите, чийто произход е продажба или замяна на: недвижимо имущество, превозни средства - пътни, въздухоплавателни и водни, на акции, дялове и други участия в търговски дружества. Разликата между продажната цена на това имущество и актуализираната му цена на придобиване е данъчната основа, която се определя при този вид сделки. Не подлежат на облагане доходите от продажба или замяна на апартамент или къща, включително прилежащата им земя, при условие, че те са били основно жилище на продавача не по-малко от три години преди продажбата или замяната, а също и недвижимо имущество, което не е основно жилище на продавача, ако обаче времето между придобиването му и продажбата или замяната му е повече от пет години. С оглед снижаването на разрастналата се търговия със стари автомобили, надвишаваща няколкократно тази с нови,

се въвежда и подобно изискване при продажбата на превозните средства - не по-малко от една година от придобиването им до продажбата или замяната им трябва да е изминала, за да се освободят от облагане с данък.

Облагаеми доходи са и такива, които са освободени от облагане по силата на други закони, като: по Закона за подпомагане на земеделските производители - доходите от селскостопанско производство и по Закона за собствеността и ползването на селскостопанските земи - от рента. Но със ЗОДФЛ не се отменят разпоредбите на тези закони, с които някои посочени доходи са освободени от данъчно облагане за период от пет години, а други, които се получават само от физически лица - изцяло.

У нас е регламентирано, че доходите са парични и непарични. Непаричните доходи се оценяват по пазарната цена към датата на придобиването им. Доходът се смята за придобит при плащане в брой - в деня на плащането. При плащане по безкасов път - в деня на заверяване на сметката на получателя на дохода и при плащане в натура - в деня на получаване на облагата.

Необладаеми доходи у нас са все още и такива, които в други страни подлежат на облагане с подоходен данък, като: лихви по влогове в Държавна спестовна каса, местните търговски банки /това означава, че лихвите от чуждестранните банки, които нямат клонове или дялове от приватизирани банки, с издаден лиценз от БНБ се облагат/, клонове на чуждестранни банки, спестовно-кредитни кооперации /независимо, че понастоящем няма законодателна регламентация за тяхното функциониране/, лихви и отстъпки от държавни и общински ценни книжа и мораторните лихви по облигационните отношения; пенсии /размерът им в нашата страна е ограничен с таван, който е далече от необходимия минимум за нормална издръжка на живот/, печалби от Държавната лотария и Българския спортен тотализатор, премии и печалби от

хазартни и други игри. В редица други страни посочените приходи-точници подлежат на подоходно данъчно облагане. Независимо, че лихвата е с отрицателни стойности спрямо темпа на инфлацията, който я изпреварва, а пенсията са в твърде ограничени размери, те засега е нецелесъобразно да бъдат облагани, което е възможно да бъде запазено по отношение на хазартните игри и особено тези, които не са организирани със съдействието на държавата. В законодателството ни не е посочено в ЗДОФЛ кои пенсии се освобождават от облагане. В такъв случай към тях се включват освен по-големия брой пенсии, получавани по линията на Националния осигурителен институт, и тези - по линията на доброволните пенсионно-осигурителни фондове. По този начин е спасен един от основните принципи при данъчното облагане - на **равнопоставеността**. Това е един сериозен стимул за разрастването на доброволното пенсионно осигуряване, което широко е разпространено в страните с модерно и развито пазарно стопанство, но не и у нас, където е твърде ограничено, поради ниските доходи на по-голямата част от населението.

По отношение на лихвите е необходимо да се посочи, че се разширява обхвата на освободените от облагане с данък, като освен тези предвидени в ЗДОД, са добавени и т.нар. отстъпки от държавни и общински ценни книжа /сконтони лихви/. Мораторните лихви също са освободени от облагане, а те са твърде често използвани в периоди на ликвидни кризи на стопанските субекти, тъй като се плащат от длъжника при забавяне на изпълнението на едно парично задължение /досега те, а също и лихвите от взаимоспомагателните каси се облагаха с данък, съгласно ЗДОД, но това на практика не се изпълняваше/. Възможно е в бъдещо изменение на закона да бъде предвидено освобождаване на лихвите по облигационни засми, които засега не са разпространени у нас, но са широко използвани в развитите страни /в т.ч. и сконтоните/.

В новият ЗДОФЛ са освободени и обезщетенията и другите подобни плащания при средна телесна повреда, смърт или професионално заболяване, докато съгласно ЗДОД бяха освободени само обезщетенията, регламентирани с нормативен акт. За едноличните търговци необлагаеми доходи са и освен обезщетенията по имуществени застраховки /и досега освободени от ЗДОД/, и обезщетенията за отчуждаване на права и за загуби до размера на загубата. Нов момент в ЗДОФЛ е разширяването на кръга на необлагаемите помощи, които освен от фондове, създадени с нормативен акт на МС, се добавят и други помощи. Добавени са и плащанията за издръжка, получени от правоимащите лица, съгласно разпоредбите на Семейния кодекс, които и досега практически не се облагаха, но това не бе законово регламентирано.

В ЗДОФЛ е посочено, че даренията и наследствата в т.ч. и от реституирано имущество, не са доход, което елиминира възможността за различни погрешни тълкувания, респ. за неправилно приложение на закона. Те се облагат по реда ЗМДТ.

Не се облагат и два случая на разпределяне на печалбата от юридически лица, с което се показва, че ЗДОФЛ не третира тази материя, а именно:

- разпределената под формата на нови дялове и акции печалба в търговските дружества, както и разпределената печалба под формата на увеличаване на номиналната стойност на съществуващите дялове и акции;

- разпределената печалба, чрез която е увеличен капиталът чрез издаване на нови акции и дялове или увеличаване на номиналната стойност на съществуващите такива.

1.3. Общ годишен доход, облагаем доход и данъчна основа.

В данъчното ни законодателство понятието облагаем годишен доход бе разглеждано ограничено в ЗДОД, а уточнено в разширен вид в ППЗДОД. Понастоящем определението на **"общия годишен доход"** не

се покрива с това на облагаемия доход по ЗДОД и включва всички парични и непарични доходи, получени през данъчната година, независимо дали са освободени от облагане и независимо от реда на облагането им.

Съгласно ЗОДФЛ облагаемият доход е общият годишен доход, намален с **гоходите**, които са:

- необлагаеми по ЗОДФЛ;
- освободени от облагане по силата на други закони;
- доходи от дейности, обложени с окончателен годишен /патентен/ данък;
- доходи от дейности, обложени по реда на чл. 40 от ЗОДФЛ. По силата на тази нова разпоредба е установена единна данъчна ставка в размер на 20% окончателен данък за превишението на доходите над 60 хил. лв. от следните дейности:
- парични и предметни награди от състезания и конкурси, които не са предоставени от работодателя или възложителя на дейността;
- обезщетения за пропуснати ползи и неустойки с такъв характер;
- производствени дивиденди от кооперации;
- упражняване на права на интелектуална собственост;
- лихви, извън освободените лихви по влогове в банки, ДСК, ДЦК, взаимоспомагателни каси и т.н. и лихвите, по съдебно установените вземания, които не подлежат на облагане с данък;
- случайни сделки и от всички други източници, които не са изрично упоменати в чл. 12 на закона.

Към облагаемият доход се включват и доходите, обложени с окончателен данък по реда на Закона за корпоративното подоходно облагане, като от дивиденди и ликвидационни дялове, начислени от местни юридически лица и от неперсонифицирани дружества в полза на местни физически лица и местни юридически лица с илеална цел /с 15 на сто данък/.

Понятието „данъчна основа“ е равнозначно с понятието „облагаем доход“, въведено с данъчната декларация за облагане на доходите по извънтрудови правоотношения /б. чл. 13 от ЗДОД/ и се намалява с разходите за дейността и предвидените в този закон вноски и облекчения. Предвидено е и при положение, че данъчно задълженото лице има доходи едновременно от два или повече източника, данъчната основа за общия годишен доход да представлява сборът на данъчните основи, определени поотделно за всеки източник на доход в съответствие с разпоредбите на ЗОДФЛ.

Със Закона за облагане на доходите на физическите лица се променя типа на подоходното облагане у нас, като от **шегуларно /ангауиуьку мул/** или разделно облагане преминаваме към **глобално /немьку мул/** подоходно облагане на годишния доход от всички приходоизточници. Основен негов принцип е установяване на сумарното годишно облагане на всички доходи, реализирани през данъчната година, независимо от източника им за получаване, като: трудови правоотношения; стопанска дейност; доходи от изкуство, с изключение на необлагаемите или обложени с окончателен данък; освободените от облагане на друго законово основание; обложени с окончателен годишен /патентен/ данък, който е валиден за местните юридически лица с годишен оборот за предходната година до 75 млн. лв.; обложени с окончателен данък в размер на 15% по реда на Закона за корпоративното подоходно облагане дивиденди и ликвидационните дялове, начислени от местни юридически лица и неперсонифицираните дружества, които по същество са допълнителни облаги за работниците, служителите и съдружниците. В данъчната практика се наблюдава и **смесен мул** подоходно облагане или **/френьку мул/**.

От началото на 1998 г. се прилага единна годишна прогресивна скала за облагане на доходите през данъчната година. Тази данъчна скала се прилага върху сумата на данъчните основи, определени по

реда, установен за доходите от различните източници. От годишното данъчно задължение се приспада авансово удържаният или внесен данък, в т.ч. данъкът върху доходите по трудови правоотношения, който се удържа от работодателя, както и от пенсии.

1.4. Определение на данъчната основа.

1.4.1. Доходи от трудови правоотношения и от приравнени към тях правоотношения.

В ЗОДФЛ се регламентира, както и в отменения ЗДОД, формирането на облагаем доход за календарния месец, като е спазена равнопоставеността между наетите по Кодекса на труда, по Закона за Министерството на вътрешните работи и по Закона за избраната и въоръжените сили. Законодателят е предвидил и редица нови правила при определянето на данъчната основа, като:

а/ социалните разходи, които са за сметка на работодателя, не се включват в облагаемия доход на данъчно задължените лица. Те се облагат по реда на Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ с единна данъчна ставка от 20% самостоятелно. В облагаемия доход не се включват и всички други доходи, които в чл.14 от ЗОДФЛ са изключени от облагаемия доход и вече изброихме.

б/ избягва се двойното данъчно облагане и на командировъчните пари, които се третираат данъчно само при формиране на облагаемата печалба по реда на ЗКПО.

При облагането на доходите от трудови правоотношения данъчната основа се определя като се намалява с:

- вноските за социални, здравни, пенсионни и други осигуровки, които са задължителни по закон и са за сметка на данъчно задълженото лице;

- вноските за доброволно социално, пенсионно и/или здравно осигуряване в общ размер до 30 на сто от минималната работна заплата за страната.

1.4.2. Доходи от стопанска дейност, в т.ч. селско, горско и водно стопанство, и други дейности по извънтърговски правоотношения.

С приемането на ЗОДФЛ и ЗКПО се припокриха в голяма степен понятията „данъчна основа“, респ. „облагаем доход при едноличните търговци“ с „облагаема печалба при юридическите лица“. При облагането на едноличните търговци са изключени някои разпоредби от ЗКПО, които не могат да намерят приложение при формирането на данъчната им основа. Такива са разходите за лихви по предоставени кредити на съдружници и акционери, отчетените като извънреден разход от операции за минали години производствени и потребителски дивиденди, в т.ч. и на кооперации и др. На нотариусите /независимо че Законът за нотариусите ще влезе в сила от 01.10.1998 г./ и на лицата, упражняващи частна медицинска практика е предоставено правото на избор - да формират данъчната основа за доходите си от дейността си по реда на ЗОДФЛ или на ЗКПО.

При определянето на данъчната основа по реда на ЗОДФЛ е запазен принципът, установен със ЗДОД за формирането ѝ при повечето видове дейности, облагани по този ред. Облагаемият доход за съответния вид дейност /браниш/ се намалява с точно фиксиран процент разходи. При някои от тях те са увеличени, а при други намалени в сравнение с предходната данъчна година.

Облекченията за дарения стават 5 на сто, докато в Германия са 10 на сто, и съответстват на размера им в Закона за корпоративното подоходно облагане. Вноски в размер на 30 на сто от минималната месечна работна заплата за страната могат да се намаляват от дохода за социални, пенсионни и други осигуровки, които лицата по закон са задължени да правят за своя сметка. В закона са предвидени и т.нар. необходимо присъщи разходи, които се приспадат от дохода в размер на: 35 на сто - за занаятчийски услуги, освен тези облагани с годишен патентен данък, както и тези упражняващи свободни професии; 25 на

сто - за управление и контрол, за участие в управителни и контролни органи на предприятия и юридически лица с нестопанска цел; 50 на сто за създаване на произведения на науката, културата и изкуството, за изобретения и авторски и лицензионни възнаграждения; 60 на сто за горско и водно стопанство, в т.ч. и рибовъдство и за растениевъдство и 70 на сто - за животновъдство и гъбарство.

В сравнение с досегашните размери на нормативно признатите разходи се повишават тези на лицата, упражняващи свободни професии от 30 на 35% и на участващите в управителни органи на търговски дружества от 20 на 25% в т.ч. и на изпълнителни директори по мениджърски договор, което е в сила не от началото на 1998 г., а от 01.01.1999 г., когато ще бъдат облагани доходите за 1998 г. Предвиденото облекчение за доброволните вноски се ползва само при годишното облагане, като се има предвид сумата от 12-те месечни минимални работни заплати за страната. По различен начин от ЗДОД е регламентирано правото на разсрочено облагане на доходи, получени в резултат на дейност, извършвана в продължение на няколко години - научни трудове, художествени произведения, изобретения и други аналогични на тях, като вече ще се разделя облагаемия доход на броя на годините, през които съответната дейност е упражнявана, но не повече от четири.

1.4.3. Доходи от продажба и замяна на недвижимо и гвижимо имущество.

При определяне на данъчната основа за доходите от продажба на недвижимо имущество в известна степен е заложено отчитането на инфлационните процеси, независимо че в условията на валутен борд те са по-бавни. Предвидено е за целите на прилагане на тези правила при продажбата или замяната на недвижимо имущество, на пътни, водни и въздухоплавателни превозни средства да се взема предвид актуализираната цена на имуществото, когато тя е по-висока от цената на придобиване на това имущество. Определя се по реда на чл. 33, ал. 1 от ЗМДТ.

В нея са регламентирани начините на оценка на наследствено имущество. За недвижимото имущество се прилага данъчна оценка, близка до пазарната цена на имуществото, определена съгласно приложение №2 на ЗМДТ. То обхваща различни методи за оценка на: сгради; незавършено строителство; земи в строителни граници; земеделски земи; право на строеж и право на ползване. Актуализираната цена на превозните средства е тяхната застрахователна стойност. С оглед на отчитане на инфлацията при продажбата или замяната на акции, дялове и други участия в търговски дружества, в непсонифицирани дружества и други форми на съвместна дейност, данъчната основа е разликата между продажната цена на придобиване и ревалоризираната цена на придобиване, установена по ред, определен от Министерския съвет. Нови моменти в данъчното ни законодателство са правилата при прехвърляне на предприятие на едноличен търговец. Данъчната основа е разликата между определената с договор продажна цена и балансовата стойност на активите, както и при прекратяване на предприятието на едноличен търговец. В последния случай данъчната основа е балансовата стойност на активите.

1.4.4. Доходи от наем, рента и аренда.

Данъчната основа за посочените доходи се определя, като облагаемия доход се намалява с 20 на сто разходи, освен ако основния ремонт на имуществото или подобряването на качеството на земята е за сметка на ползвателя, а също и при условие, че ползвателят на земята не е приспаднал цялостно или частично разходите си за основен ремонт на имуществото си за подобряване на качествените показатели на земята чрез механизмите на наема, рентата или арендата. По този начин се облекчават данъчните субекти, които извършват основен ремонт на своето имущество или подобряват качеството на земята за своя сметка. Известни затруднения могат да се получат при приспадането на регла-

ментираните 20 на сто разходи, ако наемателят не е предприятие /юридическо лице/, т.е. доколко има право да приспада разходи на нает дълготраен материален актив в въпрос, който ще се уточни впоследствие.

1.4.5. Други гохови.

В ЗОДФЛ са изброени следните видове доходи, за които няма специфични правила при формирането на данъчната основа, която е брутна сума от: временно отстъпване на ползването на права по договор за лизинг, франчайзинг, факторинг и др.; парични и предметни награди от състезания и конкурси, които не са предоставени от работодателя или възложителя на дейността; обезщетения за пропуснати ползи и неустойки с такъв характер; лихви; производствени дивиденди от кооперации /останалите се облагат по ЗКПО/; упражняване на права на интелектуална собственост по наследство и др. случайни сделки, които се облагат с 20-процентен данък.

1.5. Данъчни облекчения.

При даренията трябва да се има предвид, че при положение, че времето на придобиване на предмета е повече от три месеца преди датата на дарението, стойността му се определя по реда на ЗМДТ, което предполага че в оценката на дарението ще бъде отчетена и инфлацията.

Ползването облекчение от 50-процентен данък, респ. окончателен годишен /патентен/ данък, съществувало и досега в ЗДОД за инвалидните продължава да е в сила и съгласно ЗОДФЛ, като се изисква удостоверение от ТЕЛК за група инвалидност.

В случаите за обратно получаване на внесените суми за доброволно пенсионно осигуряване, а също на здравно и социално, преди изтичането на сроковете по договорите, получените суми се включват в облагаемия доход в годината на обратното получаване на внесените суми.

С окончателен годишен /патентен/ данък се облагат, както физически, така и юридически лица при условията на чл.2, ал.4 на ЗКПО. Извършващи посочените в закона дейности и с годишен оборот за

предходната година до 75 млн. лв. За оборот следва да се приемат приходите от продажби за съответната година. Патентното облагане за редица професии и браншове има характер на данъчно облекчение, но за други, за които патентът се оценява като твърде висок, такава констатация не може да бъде направена.

В закона са регламентирани правила за определяне на данъка, когато дейността започне през годината или пропорционално на броя на месеците за съответния вид дейност, независимо от датата на започване на дейността, като не се брои месеца, за който тя е започнала. Не е регламентирано обаче подобна разпоредба при прекратяване на дейността - данъкът е годишен и се дължи в определения годишен размер.

1.6. Изчисляване и удържане на данъка.

Новите моменти в ЗОДФЛ в това отношение са следните:

- съвкупно /глобално/ облагане на доходите от трудови и извънтрудови правоотношения;

- данъкът за получените доходи от трудови правоотношения, в случаите на други работодатели, се доначислява и удържа от основния работодател в срок до 31.01. на следващата година. Това той е длъжен да прави независимо дали лицето работи или не по други трудови договори. Физическото лице удостоверява пред основния си работодател със служебна бележка получените от други източници доходи;

- единен подход при авансовото облагане на доходите от извънтрудови правоотношения, с изключение на доходите на едноличните търговци. Те формират авансовите вноски по реда на ЗКПО, като не заплащат данъка за общините. Променен е и размера на авансовите вноски от 10 на 15 на сто след приспадането на необходимо присъщите разходи за съответния вид дейност, т.е. след като облагаемия доход от всички източници превиши годишния необлагаем доход. Необходими са и допълнителни стимули за работодателите или възложителя, които

удържат и внасят данъка в данъчната служба на лицата, които дължат авансов данък.

В Закона за облагане на доходите на физическите лица, който е в сила от 01.01.1998 г. се запазили досегашните ставки на облагане с данък, които бяха в сила и съгласно ЗДОД. В Закона са предвидени 4 стъпки в таблицата на облагане на доходите на физическите лица, като минималната ставка е 20% за месечни доходи между 60 хил. лв. и 80 хил. лв., respectively от 720 хил. лв. до 960 хил. лв. при облагане на сумарните годишни доходи, а максималната 40% за горнищата над 1 280 000 лв. при ежемесечното заплащане на данъка и над 15 360 000 лв. при годишно заплащане на данъка върху доходите на физическите лица, като облагането е прогресивно. По размерите на минималната и максималната данъчни ставки на личния подоходен данък, съответно 20% и 40% нашата страна си прилича с Англия, но данъчните ставки са три, а не четири, както е у нас и с Португалия, където минималната ставка е 15%, а максималната - 40%. Ако направим съпоставка с други страни, можем да достигнем до извода, че България, Португалия и Великобритания са страни, където екстремалните стойности на данъчните ставки е средна по отношение на останалите. Държавите с ниски максимални стойности на ставката на личния подоходен данък са Латвия - 25% и Естония - 26%, като в двете прибалтийски републики ставката е пропорционална, а не прогресивна и е единствена независимо от размера на получените доходи. Други страни с относително по-ниски размери на ставките са: Русия, където диапазонът е между 12% и 30%. Казахстан - от 12% до 30% и Мексико между 10% и 35%. Държави, като Швейцария със съответно 5,29% минимална и 38,70% максимална ставка и САЩ с 15% минимална и 39,60% максимална ставка, а също Полша, resp. 21% и 45%, Чехия - 15% и 44%, Канада - 17% и 44,40% и Китай - 5% и 45% можем да причислим към страните, като България със среден размер на данъчните ставки. Към държавите с високи раз-

мери на ставките на личния подоходен данък са: Хърватско, където минималната ставка е 45%, а максималната 70%, Дания, resp. 14,50% и 68,60%, Турция - 25% и 63%, Холандия - 38,25% и 60%, Япония - 10% и 65%, Белгия - 25,75% и 60,77%, Италия - 10% и 58,90%, Финландия - 7% и 59%, Франция - 12% и 56,80%, Германия - 19% и 53% и т.н. Твърде голям е диапазонът на етажите на прогресията в данъчните скали на отделните страни, като максималния брой им е 18 в Люксембург, 17 в Испания и 12 в Швейцария, а минималния: 2 в Норвегия, 2 в Ирландия и 2 в Швеция. Република България в това отношение може да се причисли към страните с малък брой етажи на прогресията в данъчната таблица - само 4 и е възможно да бъде увеличен броят им до 6-7, какъвто е средния им размер в страните от ЕС, като Белгия - 7, Гърция - 6, Италия - 7, Франция - 7 и т.н.

1.7. Данъчно производство, данъчен контрол и санкции.

Продължава да е валидно правилото, че данъчно задължените лица сами изчисляват и внасят дължимия данък. Независимо че, в ЗОДФЛ не е упоменато къде се подава данъчна декларация, resp. за патентния данък, а само къде се внася данъка, е логично това да е една и съща данъчна служба.

1.7.1. Деклариране на данъка.

Срокът за подаване на данъчната декларация е 15 април, като годишното данъчно задължение се изчислява и внася в бюджета от данъчно задължените лица в тридесетдневен срок след подаването на декларацията. В ЗОДФЛ се прави и облекчение в размер на 2 на сто отстъпка от определен данък, която ще ползват данъчно задължените лица, ако са подали данъчните си декларации до 31.01., вместо до 15.04. Данъчната декларация се подава в данъчната служба по местоживеене, а за чуждестранните лица - по адреса на последното пребиваване в страната. Чуждестранните лица, получили доходи чрез пълномощник, подават данъчна декларация в данъчната служба на местоживеене на

пълномошника, а в случаите, когато и пълномошникът е чуждестранно лице - на адреса на последното пребиваване на пълномошника в страната. При положение, че освен доходи от трудови взаимоотношения, данъчно задълженото лице има и други допълнителни доходи от консултантски услуги, хонорари и т.н., то също е длъжно да подаде данъчна декларация.

Всяко данъчно задължено лице, независимо от размера на полученния доход по извънтрудови правоотношения е длъжно да подаде данъчна декларация. На практика това не става при положение, че облагания доход е под годишния необлагаем минимум и санкция от страна на данъчната администрация в тези случаи рядко се налага.

1.7.2. Внасяне на данъка.

Данъкът по гл. VII и XVI се внася от работодателите и възложителите едновременно с тегленето или с банковия пренос на сумите за заплати и/или други възнаграждения от банковата сметка на работодателя, а за касови плащания до 10-то число на следващия месец по сметката на данъчната служба по местосадилището на работодателя/възложителя. Авансовите плащания от лицата по чл.36 се извършват за всяко тримесечие до 15-то число на месеца, следващ тримесечието. Окончателният годишен /патентен/ данък се внася на три равни части, съответно до 31.01. /до 31.03. за 1998 г. подаване на декларация, респ. до 31.05. внасяне/, до 31.07. и до 31.10. С изключение на 1998 година данъчно задължено лице, което до 31.01. заплати целия си дължим данък за годината, ползува отстъпка от 5%. Сроктът за внасяне на годишния данък по чл.41 и чл.45 е 30-дневен след подаването на декларацията /а не след връчване на съобщението от данъчните органи, както бе до неотдавна/ в данъчната служба по местоживисне.

1.7.3. Данъчен контрол и санкции.

В ЗОДФЛ са предвидени значително по-високи санкции в сравнение с тези, съгласно отменения ЗДОД. Те са за следните нарушения:

- за неподаване на данъчна декларация в посочените срокове глоба до 500 хил. лв., ако не подлежи данъчно задълженото лице на по-тежко наказание. Глобата се дължи и по чл.45, ако не се подаде декларация в едномесечен срок от датата на прекратяването на дейността. При положение, че декларацията е подадена в 30-дневен срок след 15.04. данъкът се увеличава с 10 на сто, а ако тя се подаде след 15.05. - увеличението е 50%. При повторно нарушение глобата е 600 хил. лв.;

- санкцията за физическо лице, което посочва непълни и неточни данни и сведения в данъчната декларация е до 1 млн. лв. и 3 млн. лв. при повторно нарушение;

- санкция, увеличаваща с 50 на сто окончателния годишен патентен данък за тези лица, които не са обявили дейността си. При повторно нарушение глобата е в трикратен размер;

- за ръководители и за главни счетоводители, които невярно изчисляват и не удържат или не внасят в срок данъци, подлежащи на удържане от платеща на дохода се наказват с глоба до 500 хил. лв.;

- глоба до 250 хил. лв. се дължи и от виновните длъжности лица, непредставили своевременно справка за изплатените доходи, различни от доход от трудови правоотношения и пенсии в данъчната служба по местосадилището си;

- санкции в размер от 500 хил. лв. до 1,5 млн. лв. дължат и данъчни органи, които не са опазили т.нар. изрично регламентирана в закона данъчна тайна.

С изменението и допълнението на Закона за облагане на доходите на физическите лица (ДВ, бр.71/23.06.1998 г.) се направила редица промени, касаещи облагането с окончателен годишен /патентен/ данък за физическите и юридическите лица с годишен оборот до 75 млн. лева. Те бяха наложени от решението на Конституционния съд под №6 (ДВ, бр.38/1998 г.), което отмени даденото право на общинските съвети самостоятелно да определят размера на патентния данък. Ето защо

парламентът прие уточнени размери в самия закон за всеки отделен бранш или професия, както и категоризира селищата у нас, в т.ч. и градските зони на столицата. По този начин Столичната община се разделя на четири зони, като първата включва централните столични райони: Лозенец, Възраждане, Триадица, Оборище, Средец и Сердика, а четвъртата крайградските райони: Нови Искър, Връбница, Кремиковци, Панчарево и Баня. Населените места у нас са разделени, както следва: Пловдив, Варна и Бургас са в нулева група за някои професии /търговия на дребно/, а за други в първа; курортите с национално значение по Черноморието, Боровец и Пампорово и по-големите бивши окръжни градове като: Стара Загора, Русе, Плевен и т.н. - в първа група; по-малките бивши окръжни градове и някои относително големи градове, като: Казанлък, Лом, Свищов и т.н. - във втора група; населените места от III функционален тип - в трета група; населените места от IV и V функционален тип - в IV и V група; населените места от VI, VII и VIII функционален тип - в шеста, седма и осма група.

В закона е предвидено за дейностите, по които се заплаща патентен данък, по които е заето повече от едно лице, годишният му размер да се заплаща в пълен размер само за първото заето лице, а за всяко следващо заето лице данъкът да се заплаща в размер 25 на сто от определения за съответния вид дейност, като деклараторът да не се смята за заето лице.

За 1998 г. лицата, които в срок до 31.07. изплатят изцяло /а не на три вноски/ дължимия си патентен данък ползват отстъпка от 5 на сто върху годишния данък. За 1999 г. и за следващите години срокът за плащането на патентен данък е отстъпка е 31.01., който е и срокът за първата вноска за първото четиримесечие. За второто четиримесечие срокът за плащането му без отстъпка е 31.07., а за третото - 31.10.

Най-често практикуваните професии, които се упражняват от т.нар. традиционни занаятчий и повечето от тях са с годишен оборот до

75 млн. лв. и попадат в групите за облагане с окончателен годишен /патентен/ данък са извършващите:

- дърводелски услуги - техният патент е между 50 000 лв. и 600 000 лв. за София /I зона/;
- пиварски услуги - между 40 000 лв. и 600 000 лв.;
- кожарски и кожухарски услуги - между 50 000 лв. и 550 000 лв.;
- обущарски услуги - между 40 000 лв. и 200 000 лв.;
- бръснаро-фризьорски услуги - между 50 000 лв. и 400 000 лв. и др.

За някои други професии патентът е значително по-висок, предвид техния характер, позволяващ реализирането на относително високи доходи, като за: отдаване на видеокасети под наем - между 1 млн. лв. и 2,5 млн. лв., гадатели и екстрасенси - между 2 млн. лв. и 4 млн. лв., заложни къпи между 2 млн. лв. и 3 млн. лв., авторемонтни услуги - между 800 хил. лв. и 2,6 млн. лв. и т.н.

В изменението и допълнението на ЗОДФЛ от м. юни 1998 г. е предвидено да не подлежат на облагане с данък обезщетенията по застраховки „Живот“ и други лични застраховки в страната. Тази разпоредба е в унисон с изискванията за хармонизация на нашето законодателство със законодателството на страните от Европейския съюз в областта на подоходното данъчно облагане.

2. КОРПОРАТИВНО ПОДОХОДНО ОБЛАГАНЕ.

От началото на 1998 г. в нашата страна влезе в сила Законът за корпоративното подоходно облагане, който замени действащия до края на 1997 г. Закон за данъка върху печалбата. Новото наименование е в съответствие с това в редица напреднали страни, където този данък е популярен като корпоративен данък или данък върху корпорациите или дружествата. По смисъла на този закон "корпоративното облагане" е облагане на печалби и доходи на юридически лица и неперсонифицирани дружества.

Основните причини, които наложиха приемането на нов закон за корпоративното подоходно облагане са необходимостта от нова данъчна политика, която да гарантира постъпленията на приходите в държавния бюджет, намаляване на разходите, увеличаване събираемостта на данъците, насърчаване на инвестициите, опростяване механизмът по прилагане на закона и повишаване ефективността от действията на данъчната администрация при събирането на данъците. Стремелът е той да отговори в по-пълна степен на данъчното законодателство на икономически развитите страни.

Със Закона за корпоративното подоходно облагане се цели да се създаде цялостна регламентация на това облагане, в съответствие с променената икономическа обстановка в условията на валутен борд, а също и да се поставят при равноправни условия неперсонифицираните дружества, облагани по този ред

Основното различие с досегашната практика е разширяване и уточняване на кръга на данъчно задължените лица. А това са лица, които са длъжни да внесат в държавния бюджет данъка, независимо от това кой понася данъчната тежест. Те поемат отговорността пред контролните органи за начисляване, удържане и внасяне на данъците.

Данъчни субекти са лицата, които понасят данъчната тежест. Те са носители на данъчното задължение.

Възможно е данъчното задължение лица и данъчните субекти да са едни и същи лица. Например, когато обект на облагане е печалбата на местните юридически лица с данък върху печалбата за общините и за републиканския бюджет. В този случай данъчно задълженото лице и данъчният субект са едно и също лице. В случаите, когато със Закона за корпоративното подоходно облагане се предвижда облагане на печалбите и доходите при източника на тяхното формиране, данъчно задължените лица и данъчните субекти са различни лица. Данъчната тежест е за сметка на данъчния субект, а задължението за внасяне на

данъка е за лицето, което го е начислило и удържало. Например при данъка върху дивидентите и ликвидационните дялове, данъчно задължени са юридическите лица, които ги изплащат, а данъчен субект е получателят на дивидента или на ликвидационния дял. Фактически те понасят данъчната тежест.

Освен за юридическите лица - търговски дружества, разпоредбите на този закон се прилагат и за местните неперсонифицирани дружества, юридическите лица на бюджетна издръжка и извършващи стопанска дейност, чуждестранните неперсонифицирани дружества и чуждестранните физически лица за инвестиционните им доходи от източници в страната. Създава се единство при данъчното облагане на печалбата и доходите от стопанската дейност. В по-пълна степен се реализира в данъчната практика принципът на равнопоставеност на данъчно задължените лица. Основно е застъпено облагането при източника, с което се постига по-справедливо разпределение на данъчната тежест и по-добра събираемост на данъците. Облагането при източника се отнася и за задължението на местните юридически лица и неперсонифицирани дружества да удържат и внасят в бюджета данък върху изплащани от тях доходи на местни и чуждестранни лица, като: доходи от дивиденди и тантиеми, както и доходи само на чуждестранни физически и юридически лица от лихви, авторски и лицензионни възнаграждения, възнаграждения за технически услуги, продажба на дълготрайни и краткотрайни финансови активи, наеми и възнаграждения по договори за лизинг, франчайзинг и факторинг от източници в Република България, в т.ч. и доходите на чуждестранни неперсонифицирани дружества.

Обект на облагане на доходите на чуждестранните лица от продажба на недвижими имоти, дялови участия, ценни книги и финансови активи е положителната разлика между тяхната отчетна стойност и продажната им цена.

При прехвърляне на недвижим имот обект на облагане са доходите, получени от положителната разлика между актуализираната цена

на придобиване и продажната цена. При определяне цената на придобиване се взема по-високата цена между цената, определена от Закона за местните данъци и такси, и действително платената цена, увеличена с темпа на инфлацията.

Основните принципи, залегнали в новия закон са:

- разширяване и уточняване на кръга на данъчно задължените лица;
- подробно и изчерпателно обхващане на всички източници на дохода;
- нова система за авансовите вноски с основа размера на облагаемата печалба от предходната година;
- данъчно облагане на част (30%) от специалните резерви /провизии/ на банките, предназначени за покриване на загуби от лоши кредити. Целта е да се създаде по-голяма заинтересованост от страна на банките, като се стремят да осигурят по-добри обезпечения на отпусканите заеми и следят финансовото състояние на длъжниците си;
- ограничаване на тенденцията за повсеместни данъчни облекчения, свързани с определяне на данъчната основа;
- за малкия бизнес - облагане с еднократен годишен патентен данък, а за средния бизнес данъчна ставка, по-ниска с 10% от досега действащата;
- възможност за определени материални активи да се прилага метода на ускорената амортизация /метода на снижавания се остатък/ за придобитите след 01.01.1998 г.;
- плащане на еднократен данък върху прираста на капитала като разлика между пазарната цена на дружествените активи и тяхната балансова стойност в случаите, когато дружеството се прекратява чрез ликвидация и по решение на общото събрание няма да се извършва продажба на имуществото му;
- засилване социалната насоченост на данъка върху печалбата;

Съществено значение при корпоративното подоходно облагане е определянето на облагаемата печалба. При нейното установяване за данъчни цели се вземат предвид разходите за амортизации, които се съпоставят със счетоводната амортизационна квота. Амортизируемите активи се разпределят в 4 категории, вместо досегашните 11 групи, както следва:

- **категория I** - масивни сгради, съоръжения, предавателни устройства, преносители на електрическа енергия, съобщителни линии;
 - **категория II** - машини, производствено оборудване, апаратура и компютри;
 - **категория III** - транспортни средства, без автомобили, покритие на пътища и на самолетни писти;
 - **категория IV** - всички останали амортизируеми активи.
- Годишните амортизационни норми на амортизируемите активи, с изключение на тези в четвърта категория, не могат да превишават следните размери /вж. табл. 3/:

Годишни амортизационни норми по категории активи

Табл.3

№ по ред	Категории активи	Годишна АН [%]
1	Категория I	4
2	Категория II	20
3	Категория III	8
4	Категория IV	15

Размерът на амортизацията се установява по категории активи, като се прилага систематично линейният метод. За първи път в данъчното законодателство се дава възможност за прилагане на нелинеен метод за амортизация и за данъчни цели. Фирмите могат да прилагат ускорена амортизация за материалните дълготрайни активи от категория II, както и за преносители на електрическа енергия, съобщителни линии, паропроводи и водопроводи. За тази цел те могат да използват константно-дегресивния метод /метод на снижавания се остатък/ с

коефициент на повишение на амортизационната норма 1,5 спрямо установената по линейния метод. Прилага се към остатъчната стойност на актива за всяка година от определения му срок. За последните две години амортизацията се начислява поравно към остатъчната стойност от предходната /третата/ година, за да се амортизира напълно дълготрайния материален актив в рамките на амортизационния срок.

Осигурените средства чрез амортизациите могат да се използват за придобиване на нови активи, преди срока за амортизиране на активите, за които са начислявани амортизациите. Завишената амортизация намалява финансовия резултат и води до потенциални резерви, които се реализират при ликвидация на активите. При намалена норма на амортизация финансовият резултат се променя, като недоамортизуемата част се явява като загуба в края на амортизационния срок на съответния актив.

Законът за корпоративното подоходно облагане и ревалоризацията на активите и пасивите на предприятията от 01.01.1998 г., е в съответствие с измнененията и допълненията на Закона за счетоводството. Независимо от факта, че с ревалоризацията се компенсират с предлаганите коефициенти едва 40-50 на сто от индексите на инфлацията на потребителските цени, се очаква чувствително нарастване на разходите за основна дейност, което ще увеличи броя на губещите предприятия, размера на загубите им, а също и ще намали печалбата на печелившите предприятия, респективно приходите от данък върху печалбата в бюджета. Съществено важен момент по отношение на амортизациите е предварителната възможност разходите за ремонт на собствени и насти материални активи да се признават за необлагаеми до размера на начислената за тях годишна амортизация.

Разликата между приходите и разходите е печалбата /доходът/ на фирмата. В тази връзка е необходимо да се прави разграничение между брутна, облагаема и нетна /чиста/ печалба. Брутна е печалбата преди облагане с данъци. Изчислява се по следния начин:

$$\text{Пбр.} = \Sigma \text{П} - \Sigma \text{Р},$$

където:

Пбр. - брутна печалба;

$\Sigma \text{П}$ - сума на приходите;

$\Sigma \text{Р}$ - сума на разходите.

Когато $\Sigma \text{П} > \Sigma \text{Р}$ е налице печалба във фирмата, а когато $\Sigma \text{П} < \Sigma \text{Р}$ - загуба.

В разгърнатата форма брутната печалба е възможно да се представи по следния начин:

$$\text{Пбр.} = / \text{ПД} + \text{ФП} + \text{ИП} / - / \text{РД} + \text{ФР} + \text{ИР} /,$$

където:

ПД - приходи от дейността;

ФП - финансови приходи;

ИП - извънредни приходи;

РД - разходи за дейността;

ФР - финансови разходи;

Ир - извънредни разходи.

Облагаема е печалбата, която подлежи на облагане с отделните видове данъци. Величината и се изчислява, като разликата между приходите и разходите се коригира с коректив за печалбата, т.е. по формулата:

$$\text{Побл.} = \Sigma \text{П} - \Sigma \text{Р} / \pm \text{Пк},$$

където:

Побл. - облагаема печалба;

Пк - коректив на печалбата /представлява увеличение или намаляване на финансовия резултат преди данъчното облагане/.

Финансовият резултат, който подлежи на преобразуване, може да бъде както положителна, така и отрицателна величина, т.е. печалба или загуба. В случаите, когато облагаемата печалба е отрицателна величина, тя не е предмет на по-нататъшно данъчно третиране през

настоящата данъчна година. Облагасмата печалба може да бъде само положителна величина. Равнището и може да бъде по-голямо или по-малко от финансовия резултат. Влияние оказват сумите, които се прибавят или изваждат от него.

Нетна е печалбата, която остава на разположение на фирмата, след като от облагасмата печалба се извади сумата на изплатените данъци.

Финансовият резултат преди данъчното преобразуване се увеличава със следните суми:

1. Изплатените суми за дневни пари за командировки, превишаващи определените с нормативните актове размери на държавните служители. Размерът на дневните и нощувките е регламентиран с Наредбата за служебните командировки в страната и чужбина. Със заповед на ръководителя на фирмата, тези разходи могат да бъдат записани, но е необходимо да се има в предвид, че изплатените суми над определените нормативи увеличават финансовия резултат. От началото на 1998 г. отпада регулирането на пътните пари и нощувките на командированите работници и служители. Те се признават срещу представяне на съответни документи, удостоверяващи изразходваните средства.

2. Начислените глоби, конфискации и други санкции за нарушаване на нормативни актове, както и лихвите по Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания. Към тях се отнасят: платените глоби за нарушения, свързани с екологията; нарушения на ценообразуването и конфискуването на несъответстваща на стандартите продукция; заплащане на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени; наказателните лихви за невнасяне в определения срок на данъка върху печалбата, данъка върху добавената стойност, акцизите, митата и другите данъци.

3. Временната положителна разлика между сумата на счетоводните амортизационни квоти, определени със Закона за счетоводството и данъчно признатия размер на амортизацията на активите на предприятието като цяло.

4. Разходите, несвързани с дейността. Такива са:

- разходите за облекло /без работно и униформено/;

- разходите за поддръжка и експлоатация на сгради и други движими и недвижими имущества, включително и наестите, ползвани частично или напълно за лични потребности;

- разходите за развлечения и курорти на съдружниците, акционерите, персонала, управителите, контролорите, членовете на съветите на директорите, на управителните и на надзорните съвети и на трети лица.

5. Частта от лихвите по кредити над определения размер.

Максималният размер на признатите за разход лихви при данъчното облагане не може да надвишава сумата от прихода от лихви, увеличен с 50 на сто от неговия положителен финансов резултат, без приходите и разходите от лихви.

6. Отписаните липси и брак на материални запаси /без тези за сметка на персонала/, с изключение на тези, които произтичат от:

- технологичен брак;

- промяна на физико-химичните свойства, съответстващи на стандартните норми и липси на стоково-материалните ценности при тяхното съхранение и транспортиране;

- изтичане срока на годност съгласно нормативните актове и фирмени стандарти;

- унищожението или частичното унищожение от стихийни бедствия.

7. Извършените разходи за подобрения, модернизация и реконструкция на дълготрайни активи, които водят до увеличаване на тяхната стойност и са отчетени като текущи разходи за ремонт. Такива са разходите, в резултат на които се променя функционалното предназначение на актива или които водят до цялостна или частична промяна на технологичното оборудване и обзавеждане на производствените сгради

и съоръжения. Това е така, тъй като със Закона за корпоративното подоходно облагане се регулират за данъчни цели при определяне на облагаемата печалба и разходите за ремонт. Ето защо съществено значение при определяне на данъчните задължения от печалбата има разграничението на разходите за подобрения, модернизация и реконструкция, и разходите за ремонт.

Ремонтът е процес, в резултат на който се извършва възобновяване на влошени или загубени потребителски качества на дълготрайния материален актив. Ето защо в случаите, когато отчетните разходи, свързани с нормалното използване на дълготрайните материални активи не са за подобрение, модернизация и реконструкция, а за ремонт и поддържане на дълготрайни материални активи, с тях не трябва да се увеличава финансовият резултат, при положение, че те не преследват начислените да момента амортизации. Отчитат се като присъщи производствени разходи.

8. Извършените разходи за подобрения, модернизация и реконструкция на наетите дълготрайни активи, когато те не са за сметка на наема. Със Закона за корпоративното подоходно облагане по нов начин се регулират разходите за подобрения, модернизация и реконструкция на наетите дълготрайни активи. Те трябва да са за сметка на дължимия наем, за да не се регулира финансовият резултат преди данъчното преобразуване при определяне на облагаемата печалба. За наетите дълготрайни материални активи, на наемодателя могат да се признават за необходимо присъщи разходи само обичайните дребни ремонти.

9. Извършените разходи за скрито разпределение на печалбата в полза на акционерите, съдружниците или на трети лица. За скрито разпределение на печалбата се считат различните плащания в брой или в натура от данъчно задължените лица в полза на съдружниците, акционерите, управителите, контролорите, членовете на съветите на директорите, на управителните и на надзорните съвети и на трети лица,

които не са свързани с осъществяваната стопанска дейност. Такива са неправомерно изплатените обезщетения, наеми, дългове, заплати, командировки и други разходи за работи и услуги, които за целите на данъчното облагане не се признават като разходи за дейността. Не се признават за данъчни цели и предоставените придобивки и облаги в парична форма или в натура, извън установените заплати, надници и възнаграждение за положен личен труд.

10. Изплатените дивиденти за представени кредити от съдружници и акционери, които не са направили съответните вноски по записани дялове или акции.

11. Извършените разходи, които не могат да бъдат показани с необходимите документи.

Финансовият резултат преди данъчното преобразуване се увеличава и със сумите, които въз основа на дейността на фирмата са оказали влияние върху неговото намаление. Основните от тях са: неотчетените приходи съгласно установения с нормативните актове ред; частта от сумата на разходите за работна заплата в търговските дружества с над 50 на сто държавно или общинско участие, превишаваша определените с нормативните актове средства; отчетените като извънреден разход от операции за минали години производствени и потребителски дивиденди; стойността на отписаните липси и брак на застрахованите активи, намалени с получените обезщетения от застраховки до размера на балансовата стойност на активите; вноските за застраховка "Живот" и други лични застраховки, които не са установени с нормативни актове като задължителни и др.

При определяне на облагаемата печалба финансовият резултат се намалява с:

1. Дарения в размер до 5 на сто от положителния финансов резултат преди данъчното преобразуване, при положение, че са направени от капиталовите резерви, съответно от сметката на собственика, в полза на: образователни и здравни заведения и организации, които са на бюд-

жетна издръжка; фондове за подпомагане на инвалиди и пострадали от природни бедствия; Българския червен кръст; институтите, възстановяващи исторически паметници, а също и институциите в областта на науката и културата; спортните тимове, общините и регистрираните у нас веронизповедания; подпомагане на социално слаби, инвалиди, деца с увредено здраве или без родители и др. С нарастване размера на даренията от 3% на 5%, се засилва социалната насоченост на данъка. В редица страни като Германия, е възможно да се отделият за дарения и благотворителни цели до 10 % от облагаемата печалба. Условието на системата на паричен съвет, не позволява засага да достигнем немските стандарти в това отношение

За данъчно облекчение се признават даренията, само когато юридическите лица нямат неизплатени задължения към държавата. С даренията не се допуска облагодетелствуване на ръководителите, които ги отпускат, или на тези, които се разпореждат с тях. При положение, че дарението е в непарична форма, размерът му се определя по балансовата стойност на предмета на дарението или спонсорството. Дарението се признава като разход срещу представяне на договор или други доказателства, удостоверяващи, че предметът на дарението е получен.

2. **Размера на губигентите**, получени в резултат на разпределението на печалбата на местни лица и неперсонифицирани дружества. Не се отнася за даренията получени от чужбина.

3. **Положителната разлика от превишението на данъчно признатите амортизации над счетоводната амортизационна квота**. В случаите, когато амортизационните дялове са по-малки от данъчно признатия размер на амортизацията и преди това не са извършвани увеличения, засягащи този резултат, финансовият резултат не се коригира. Намалението се извършва до размера на превишението.

4. **Частта** от загубите, пренесена от минали години. Загубата /отрицателният годишен финансов резултат/ на данъчно задължените

лица се приспада последователно през следващите пет данъчни години. За банките този срок е 10 г. При определяне на облагаемата печалба приспадането се извършва до размера на положителния финансов резултат през следващата данъчна година. В случаите, когато той е недостатъчен, разликата от загубите се приспада пред следващите години в рамките на петгодишния срок от възникването им. Приспадането на нововъзникнали загуби се извършва при спазване на тяхната поредност. Петгодишният им срок започва да тече от момента на възникването им. При прекратяване с ликвидация или поради обявяване в несъстоятелност на търговското дружество, право за пренасяне на загуби не може да се прехвърля. В случаите, когато се извършва преобразуване чрез сливане, вливане, разделяне и отделяне, и се променя повече от 50 на сто в собствеността, правото на пренасяне на загуби не се разрешава. Получените загуби, които са с източник извън България, се приспадат от печалбата, реализирана от същия източник през следващите пет данъчни години.

5. **Приходите, отчетени в резултат на събития от минали отчетни периоди**, които водят до увеличаване на финансовия резултат преди данъчното преобразуване през текущия отчетен период. Към тях се отнасят:

- приходите от начислени в повече данъци и вноски от печалбата за минали отчетни периоди;

- извънредните приходи, върху които се начисляват данъчни задължения и вноски от печалбата за съответния данъчен период.

6. **Производствените и потребителски губигенти**, изплатени от кооперациите на член-кооператорите до 25 март следващата година. Те се определят на базата на печалбата, съответстваща на продадената продукция, включително и след преработката ѝ. Сумата от всички предоставени облекчения, включително и за производствени и потребителски дивиденди не може да превишава положителния финансов ре-

ултат преди данъчното преобразуване. Получените от член-кооператорите производствени дивиденди се облагат като доходи на физически лица по реда за облагане доходите на физическите лица. Потребителските дивиденди не се облагат с подоходни данъци.

Финансовият резултат преди данъчното преобразуване се намалява и със: сумите на временните разлики, произтичащи от признаването на начислените лихви от направените вноски, допълнителните вноски и заеми от трети лица; разходите за престой в страната, които местните юридически лица извършват в полза на чуждестранни физически лица, които нямат постоянно местоживее в България; печалбата от курсови разлики с натрупване от банкови активи, които са внесени в дружествения капитал на банка в чуждестранна валута.

Общата величина на предоставените данъчни облекчения не може да превишава положителния финансов резултат на търговското дружество преди данъчното преобразуване.

Съгласно Закона за корпоративното подоходно облагане данъчната основа за определяне на данъка върху печалбата за общините е облагаемата печалба формирана като към финансовия резултат, установен по Отчетите за приходите и разходите, се прибавят или намаляват приходи и разходи, признавани или непризнавани от разпоредбите на закона. Величината на данъка върху печалбата за републиканския бюджет се определя спрямо облагаемата печалба по съпия начин, но намалена с данъка върху печалбата за общините.

Местните юридически лица и неперсонифицираните дружества се облагат за печалбата им с данък върху печалбата за общините и данък върху печалбата за републиканския бюджет. Чуждестранните юридически лица и неперсонифицираните дружества се облагат с данък върху печалбата за общините и данък върху печалбата за републиканския бюджет за стопанската си дейност в страната.

Основен момент в Закона за корпоративното подоходно облагане е **намаляването на данъчната ставка** на данъка върху печалбата от

36% на 30% и повишаването на ставката на данъка за общините от 6,5% на 10%, с което ефективната ставка на данъка върху печалбата се понижава от 40,16% на 37% или с 3,16%. За по-малките стопански обекти с приходи от реализация до 50 млн.лв. през предходната година, при които данъчната ставка се намалява от 26% на 20%, заедно с десетипроцентния данък за общините, ефективната ставка е 28%. Данъчният размер за доходите на местни и чуждестранни лица от дивиденди, лихви /включително и лихви, съдържащи се във вноските по финансов лизинг/, авторски и лицензионни възнаграждения, дялово участие, възнаграждения за технически услуги, наеми, възнаграждения по договори за експлоатационен лизинг, франчайзинг и факторинг от източници в Република България е в размер на 15% от brutната им величина. Данъкът върху представителните разходи, даренията и спонсорството, отчетени като разходи, е в размер на 25 на сто когато не носят търговската марка на данъчно задълженото лице. Данъкът върху социалните разходи и разходите за поддръжка, ремонт и експлоатация на леки автомобили е в размер на 20 на сто, а данъкът върху прираст на капитала - 15 на сто върху разликата между пазарните цени на дружествените активи и тяхната балансова стойност /когато юридическото лице е прекратено с ликвидация и по време на ликвидацията по решение на общото събрание няма да се извършва продажба на имуществото/.

Данъчно задължените лица /без банките и другите финансови институции/, при които облагаемата печалба за предходната година е отрицателна величина, правят авансови тримесечни вноски на базата на облагаемата си печалба за съответния период на текущата година с натрупване. Данъкът върху печалбата е в размер на 20 на сто за републиканския бюджет, докато облагаемата печалба с натрупване от началото на годината не превиши 50 млн.лв.

Диапазонът, в който се движат данъчните ставки на данъка върху печалбата в някои други страни към края на 1995 г. е от 18% за Украй-

на до 53,2% за Италия.^{*} Към страните с относително ниски размери на данъчните ставки са Финландия - 28%; Естония - 26%; Швеция - 28%; Норвегия - 28 %, като при нея характерен момент е стопроцентовото напълно отнасяне на данъка като приход за местните бюджети; Великобритания - 33%; Китай - 33%; Франция - 33,33%; Холандия - 35%; Мексико - 35% и т.н. Сравнително високи са данъчните ставки в страни като: САЩ - 46,17%; Гърция - 46%; Япония - 45,3%; Германия - 45%; Словакия - 45%; Чехия - 42%; Хърватско - 45%; Турция - 40%; Полша - 40% и т.н. В Узбекистан с характерно много високо облагане в размер на 60% за местните юридически лица и 35% за чуждестранните стопански субекти. С максимална данъчна ставка от 40% и ефективна от 37% нашата страна се нарежда към тези държави, където размера на ставката можем да причислим към средния, като: Швейцария - 36,3%; Русия - 38%; Белгия - 38% и др. От съществено значение е съпоставимата максимална ставка в нашата страна на данъка върху печалбата с тази на данъка върху доходите на физическите лица, която е 40%. В скандинавските страни, където е ниска ставката на данъка върху печалбата, са с относително една от най-ниските данъчни ставки при данъка върху доходите на физическите лица, като в: Швеция той е 51%; Финландия - 59% а в Дания - 68,60%. Характерен момент за Швеция е твърде високото пропорционално, а не прогресивно облагане с над петдесетпроцентен данък.

Към кръга на обектите на облагане се добавя и новия начин на облагане с данък върху застрахователните премии в размер на 7% от тях за застрахователните дружества, взаимозастрахователните кооперации и чуждестранните лица за застрахователната и презастрахователната им дейност, който замени плащания досега от тях данък върху печалбата за общините и данък върху печалбата за републикански бюджет.

Нов съществен момент в Закона за корпоративното подоходно облагане с подчертано социална насоченост е предвидената възможност за пресотстъпване на данъка върху печалбата в размер на 80 на сто за създадените със закон пенсионни и здравноосигурителни фондове, висши учебни заведения, както и на държавни и общински здравни заведения за стопанската им дейност, която е пряко свързана с или е помощна за осъществяване на основната им дейност. Специализираните предприятия, кооперации и обособени производствени единици, членуващи в националните организации на инвалиди и организации за инвалиди, в които слепите и слабозорящите лица се не по-малко от 30 на сто от общия брой на персонала зает с основната дейност, са освободени с данък върху печалбата и данък за общините. Величината на данъка се внася във фонд "Рехабилитация и социална интеграция". Изцяло се пресотстъпва и данъкът за посочените търговски дружества, в които трудоустроените лица за всички останали заболявания са 50 на сто от общия брой на персонала, зает в основната дейност. В случаите, когато броят на трудоустроените лица и инвалидите е по-малък от посочените норми, пресотстъпването на данъка се извършва пропорционално на увредените лица към общия брой на персонала.

За текущата година данъкът върху печалбата се пресотстъпва и за търговските дружества, които увеличават спрямо предходната година средната численост на персонала в общини с безработица над средния за страната процент. Размерът е пропорционален на увеличената средна численост на персонала.

От съществено значение за платците на данъка е и новия ред за осъществяване на авансовите вноски за данъка върху печалбата и данъка за общините. Те ще плащат 1/12 част от годишната облагаема печалба за предходната година, коригирана с коефициент, отразяващ промените в икономическите условия за текущата година, утвърден с годишния Закон за държавния бюджет /за 1998 г. коефициентът е 1,321/.

^{*} Вж.: Mennel/Forster, Steuern in Europa, Amerika und Asien, Hemel/Berlin, 1995, s.28; в. "Капитал", бр. 9/4 - 10.03.1996 г.

Облекчаване на данъкоплатците е и предвидената възможност за подаване на данъчна декларация само веднъж на годината, а не както досега и в течение на данъчната година. Това улеснява в значителна степен и данъчната администрация при упражняването на по-ефективен данъчен контрол.

3. ИМУЩЕСТВЕНО ОБЛАГАНЕ.

3.1. Обща характеристика.

Имуществените данъци са възникнали още в древността. Обект на данъчно облагане с тях е придобитото имущество, независимо дали то е собствено притежание или е придобито по наследство или по дарение.

Имуществените данъци се причисляват към групата на преките данъци. Облагането на имуществото има три основни форми /данъчни техники/:

- облагане на притежаваното имущество;
- облагане на прираста на имуществото;
- облагане на имуществото при промяна на собствеността върху него.

Характерна черта на имуществените данъци е изискването за водене на данъчен кадастър, който представлява водене на нарочни данъчни книги, респ. картони или дискети /компактдискове или магнитни ленти/, в които се вписват /регистрират/ и отчитат притежаваните имущества. Данъчният кадастър не бе подновяван у нас от 1982 г. досега и това бе извършено през първото шестмесечие на 1998 г. По силата на новия Закон за местните данъци и такси всички притежатели на недвижими имоти бяха задължени да подадат нови имуществени декларации, в които фигурираха редица нови реквизити, неизисквани досега от данъчните власти. По този начин в процес на създаване е нов данъчен кадастър за имуществата на гражданите, като по-голямата част от него ще се обработи по електронен начин.

Нормативната уредба на имуществените данъци в Република България е уредена със Закона за местните данъци и такси (ДВ, бр.117/10.12.1997г.), който замени аналогичния нормативен акт от 1951 г. и въведе редица нови принципи постановки при облагането на имуществото с местни данъци. Чрез неговото прилагане от началото на 1998 г. Република България се доближава в голяма степен до основните принципи на имущественото облагане в страните на Европейския съюз. Все още размерите на имуществените данъци, които независимо, че чувствително нарастнаха от началото на тази година, изостават от тези в държавите с модерно и развито пазарно стопанство, респ. с по-висок жизнен стандарт. Този факт е обясним с равнището на доходите у нас, които също са далече под средните доходи на населението от страните в ЕС.

3.2. Данък върху недвижимите имоти.

Обект на облагане с данък върху недвижимите имоти са разположените върху територията на страната сгради, дворни места, парцели, застроените земеделски и горски земи за действително застроена площ и прилежащия ѝ терен. Не подлежат на данъчно облагане земеделските земи и гори, използвани по своето предназначение. Данъкът върху недвижимите имоти се заплаща, независимо дали те се използват или не от притежателите им. **Субект на облагане** са собствените - физически и юридически лица на подлежащите на облагане с данък недвижими имоти. При учредено вещно право на ползуване данъчно задълженото лице е ползвателят, който подава данъчна декларация и заплаща дължимия данък в данъчната служба.

Основно различие в закона е, че новият данък върху недвижимите имоти, който замени данъка върху сградите, се изчислява по нов начин, а не по остаряла данъчна оценка, както досега, която бе многократно по-ниска от пазарната. Понастоящем данъчната оценка се обвързва в голяма степен с пазарната стойност на имуществата. Значително се намаляват данъчните ставки. Друго реално преимущество на новия

закон са посочените ясни и обективни критерии в случаите на освобождаване от данък, както и ползуването на данъчни облекчения. Предвидено е въвеждането на новите данъчни оценки да е съпътствано с еднократно всеобщо деклариране на имотите на територията на страната и техните характеристики, които имат значение за оценяването им. Срокът за декларирането им бе до 31.05.1998 г., като на тези физически лица, които го бяха направили до 31.03 ползуваха 5%-тна отстъпка от размера на данъка.

Данъкът се определя в размер 1,5 на хиляда от данъчната оценка на имота, която се изчислява, като всяка разгърната застроена площ на сградата се умножава по базисна данъчна стойност. Базисната данъчна стойност е: за паиятови сгради - 2600 лв./кв. м., за полумасивни сгради - 4400 лв./кв. м., за масивни сгради - 6600 лв./кв. м., за панели - 8000 лв./кв. м. и за монолитен стоманобетон - 10000 лв./кв. м. Мазстата, оборите, хамбарите и таваните се смятат от 30 до 60% от тези тарифи. Получената сума от умножението на квадратурата на сградата по горните тарифи не е окончателната данъчна оценка, тъй като е предвидено тя да се умножи със съответен коригиращ коефициент. Град София е разделен на пет зони, които имат коефициент между 12 и 40 за централната ѝ част, а отделно вилната зона на столицата има две категории, с коефициент респ. 16 и 28. По същия начин на пет зони са разделени и най-големите градове Варна /с коефициенти между 12 и 38/, Бургас /между 10 и 29/ и Пловдив /между 10 и 25/. Градовете от първа група на първи функционален тип Русе, Плевен и Благоевград също са обособени в пет зони с коефициент между 9 и 21.

При първа група от втори функционален тип вече зоните са не пет, а четири, като коефициентите варират между 5 и 14, в които са включени бившите окръжни градове с население над 50 хиляди жители. Зоните са редуцирани до 3 за населените места от трети функционален тип, две за тези селища от IV и V функционален тип с коефициенти 2 и 3, а за селищата от VI, VII и VIII функционален тип е предвидена само

една зона, в която коефициентът е 1,5. За сгради, използвани за търговски обекти /магазини, аптеки, ресторанти, кафенета и т.н./ коефициентът се увеличава с 40 на сто. Много по-облекчено се облагат производствените, селскостопанските и прилежащите административни сгради с по-малки коефициенти, което е известен стимул за тяхното построяване, обновяване и реконструкция. С новия ЗМДТ се въведе относително високо данъчно облагане на недвижимите имоти в централните части на големите ни градове, които са населени предимно с пенсионери с по-ограничени финансови възможности, същевременно данъкът е над два пъти по-нисък в крайградските вилни зони, в които (особено край София, Варна и т.н.) вече живее по-състоятелната част от българското население. За сметка на това е направено намаление за имот, който е основно жилище и за него данъкът се дължи с 50 на сто намаление. Въведено е допълнително облекчение за имот, който е основно жилище на лице с първа и втора група инвалидност, който вече заплаща данък върху недвижимите имоти със 75 на сто намаление. Лицата, които са предплатили целия дължим данък до 30.06. на годината, ползват допълнителна отстъпка от размера му от 5 на сто, което за 1998 г. не бе спасено по вина на данъчната администрация.

Основанията за **освобождаване от данък върху недвижимите имоти** могат да се класифицират в две групи: според обекта и според субекта на облагане, като те са:

- общините. За своите сгради, парцели, независимо дали са застроени или незастроени и независимо дали се отдават под наем на трети лица или се ползват за стопанска цел, общинските съвети не дължат наем върху недвижимите имоти. Основание в известна степен затова има в самото съдържание на данъка, който е местен приходоизточник, като прихода от него е изцяло за общините. Ако предположим, че трябва да заплащат данък върху недвижимите имоти, общините ще трябва да облагат себе си, което е лишено от здрава икономическа логика;

- общински предприятия;

- държавата;
- Националният осигурителен институт и читалищата;
- Българска народна банка, Български червен кръст, Българска академия на науките и висшите училища и университетите са освободени от данък само за притежаваните сгради или части от тях;
- чуждестранните посолства и представителства при условие на взаимност;
- молитвените домове на законно регистрираните вероизповедания у нас;
- стопанските сгради на земеделските производители, използвани за селскостопанска дейност.

Освободени от данък са и следните сгради, независимо от субекта, който ги притежава: паметниците на културата; музеите, галериите, библиотеките; парковете, спортните игрища и площадките, предназначени за обществени нужди; имотите, с изключение на жилищните, използвани непосредствено за експлоатационни нужди на обществен транспорт; временните сгради, обслужващи строежа на нова сграда до завършването ѝ; сградите, които са обявени по съответния ред за застрашени от самоуструване. По силата на някои реституционни закони също някои недвижими имоти са освободени от данък върху недвижимите имоти, като тези, които не са в състояние да бъдат използвани, възстановени по силата на Закона за възстановяване собствеността върху одържавени недвижими имоти (ДВ, бр.107/1997 г.).

3.3. Данък върху наследствата.

Обект на облагане с данък са имуществата, които преминават в наследство по закон или по завещание: движими, недвижими вещи и права върху тях, други имуществени права, вземания и задължения, имущество, получено от трето лице въз основа на сключен от наследодателя договор. **Данъчен субект** са определените по закон или по завещание наследници, както и заветниците. При получено наследство

на територията на страната данъкът се дължи от наследниците /заветниците/, независимо дали са български или чужди граждани. За придобитите наследства в чужбина се дължи данък от българските граждани, с изключение, ако са били обложени в съответната страна. Законът за наследството определя кои са наследниците, както и размерът на приспадащите им се части от наследеното имущество.

Данъкът върху наследствата също се изчислява по нов начин, съгласно новия ЗМДТ. Запазен е принципът за най-ниско, облекчено облагане на съпрузите и наследниците по права линия. При определяне на данъка върху наследствата, както при наследено имущество, така и при дарено имущество се прави т.нар. втора данъчна оценка, която се изготвя по повече критерии и има характеристики от тази, по която се начислява данъка върху недвижимите имоти. В нея се включват и някои допълнителни параметри, дадени в приложение №2 към закона, като коефициентите за: местоположение, инфраструктура, индивидуални характеристики, височина, овехтяване. Спорен засега е коефициентът за индивидуални характеристики, тъй като той при положение, че няма все още правилник за прилагане на закона може да включи, както незначителния ремонт и подобрене на сградата, така и притежанието напр. на басейн със солариум или на сауна с фитнес-зала. Декларацията за облагане с данък върху наследствата се подава в шестмесечен срок от получаване на наследството. Данък се плаща и за наследени ценни книжа, които се оценяват по пазарната им стойност, която е валидна и за наследените движими вещи, предприятия и дялово участие от тях, а превозните средства се оценяват по тяхната застрахователна стойност.

Размерът на данъка върху наследствата се изчислява по таблица, съгласно чл.36 от ЗМДТ и е в диапазона от 0,1% до 20%, като данъка се определя за всеки наследник или заветник. При придобиване на наследство дял, придобит по закон или по завещание от наследници по права линия /в т.ч. права низходяща - деца и възходяща - родители и ба-

ба и дяло/ и съпрузи, наследствен дял до 15 млн. лв. е необлагаем, като максималния размер на данъчната ставка е 10 на сто за имущества над 1 млрд. лв. За наследници по сребрена линия /братя, сестри, племенници и т.н./ необлагаемия наследствен дял е 15 млн. лв., като максималната данъчна ставка е 12 на сто при имущество над 1 млрд. лв. За други наследници /по завещание, нямащи родствени връзки с наследодателя, необлагаемия наследствен дял е 15 млн. лв., а максималната данъчна ставка е 20 на сто за наследствени дялове над 1 млрд. лв.

От данък върху наследствата се освобождават някои категории наследници, като:

- имуществото на загинали за Република България при изпълнение на служебния си дълг, в т.ч. войския си дълг, както и при производствени аварии и природни бедствия;

- имущество, завещано на държавата, общините, Българския червен кръст, читалищата и другите юридически лица, които не са търговци;

- обикновената покънина, дребният земеделски инвентар, библиотеките, музикалните инструменти при условие, че имуществото се наследява по права линия, съпруг, братя и сестри;

- предметите на изкуството, автор на които е наследодателя, някой от наследниците или техен роднина по права линия или по сребрена линия до четвърта степен;

- неполучените пенсии на наследодателя, както и имуществата в чужбина на български граждани, за които е платен данък върху наследствата в съответната страна.

Данъкът е дължим в срок от два месеца след връчване на данъчния облагателен акт. За наследими предприятия на еднолични търговци, участие в събирателно дружество, дялове и акции, които са над 50% от капитала на търговски дружества, дължимият данък може да се заплати в срок от една година от откриване на наследството, заедно със законната лихва, която започва да се изчислява след

изтичане на двумесечния срок. Декларация от наследниците се подава в шестмесечен срок от датата на кончината на наследодателя в данъчната служба по последното местожителство на наследодателя, а ако той е имал местожителство в чужбина - по местонахождението на по-голямата част от имуществото му в страната.

3.4. Данък при придобиване на имущество по дарение и по възмезен начин.

Обект на данъка са имуществата, придобити по дарение, както и недвижимите имоти, ограничените вещи права върху тях и моторните превозни средства, придобити по възмезен начин.

Субект на облагане са приобретателите на имуществото, а в случаите на замяна - лицата, които придобиват имуществото с по-висока стойност, освен ако е уговорено друго. В случаите, когато приобретателят на имуществото е в чужбина, прехвърлителят е данъчно задължен към фиска.

Дължимият данък се определя върху оценката на имуществото в български лева към момента на прехвърлянето. Данъкът се начислява върху оценката на прехвърляното имущество в следните размери:

- при дарение, безвъзмездно придобиване и погасяване чрез опрощаване на задължения:

- а/ 0,5 на сто при дарение между роднини по права линия и между съпрузи;

- б/ 0,7 на сто при дарение между братя и сестри и племенници;

- в/ 5 на сто при дарение между други лица.

- при възмездно придобиване /продажба/ - 2 на сто.

- при замяна - 2 на сто върху оценката на имуществото, което е с по-голяма стойност.

- при делба - в случаите, когато притежавания преди делбата делен дял се уголемява, данък се начислява само върху превишението.

Освобождаванията от данък се разпростират върху:

- придобитите имущества от: държавата и общините, българските здравни, образователни, културни и научни организации на бюджетна издръжка, както и домовете за социални грижи, Български червен кръст, национално представените организации на инвалидите, фондовете за подпомагане на пострадалите от природни бедствия и опазване и възстановяване на исторически паметници;

- даренията за лечение на български граждани, както и на технически и помощни средства за инвалиди, даренията с хуманитарна цел на лица с I и II група инвалидност и социално слаби граждани;

- юридическите лица с нестопанска цел за получените и предоставени дарения във връзка с уставната им цел;

- обичайните подаръци;

- даренията в полза на народните читалища;

- придобитите имущества по реда на Закона за преобразуване и приватизация на държавни и общински предприятия;

- непаричните вноски /апортните вноски/ в капитала на търговско дружество, кооперация или юридическо лице с нестопанска цел.

Дължимият данък се заплаща преди прехвърляне на имуществото в данъчната служба по местонахождението на недвижимия имот, а в останалите случаи - по местоживеснето, съответно по местоседалището на данъчно задълженото лице. Лицата, които са получили имуществото по дарение, подават декларация за облагането им с данък в едномесечен срок от получаването му. Със ЗМДТ се задължават съдиите, нотариусите, областните управители, кметовете на общините и другите длъжностни лица, които извършват сделки по прехвърляне на имущества, а също и действия по прехвърляне, придобиване, учредяване или прекратяване на вещни права, да проверят дали е платен данъка и едва в последствие, ако установят, че е платен, да изповядат сделката. Длъжностните лица /съдиите/ по вписванията в седемдневен срок уведомяват съответната данъчна служба за настъпилите изменения в

собствеността на притежателите на имущества, а органите на МВР в седемдневен срок уведомяват данъчните власти за регистрираните, отчислените и спряните от движение моторни превозни средства.

3.5. Данък върху превозните средства.

С новия ЗМДТ плащаната до началото на 1998 г. такса за право-ползуване на превозните средства се замени с данък върху превозните средства, с което се унифицира практиката у нас с тази в страните от Европейския съюз /в разговорния език тази такса и дотогава носеше наименованието пътен данък/.

С данък върху превозните средства се облагат следните видове превозни средства:

а/ превозни средства, регистрирани в КАТ за движение по пътна-та /посейната/ мрежа на Република България;

б/ корабите, вписани в регистрите на българските пристанища;

в/ въздухоплавателни средства, вписани в държавния регистър на Република България за гражданските въздухоплавателни средства, когато са собственост на български физически или юридически лица.

Данъчен субект са собствениците на превозните средства. В едномесечен срок от придобиването на превозното средство неговият собственик е длъжен да го декларира пред данъчната служба по постоянното му местоживесне или съответно местоседалище. Данъкът се внася в бюджета на общината, където е регистрирано превозното средство.

Освобождавам се от данък превозните средства на:

- държавните и общинските органи и организациите на бюджетна издръжка, които не извършват стопанска дейност;

- дипломатическите представителства и консулства при условията на взаимност;

- Българският червен кръст, когато се използват за целите на организацията;

- леките автомобили на инвалидите, в чийто регистрационен талон има надпис „инвалиден“;

- собствениците на превозни средства, които до края на предходната година са върнали регистрационния талон в КАТ и са заявили, че през следващата година няма да ползват превозното средство /за съответната година не заплащат дължимия данък/.

Предвидено е намаляване на данъка за следните категории собственици на превозни средства, с оглед на стимулиране използването на т.нар. екодвигатели, което е в съответствие с изискванията на ЕС за постепенно преминаване към употребата на безоловен бензин до началото на 2004 година:

- за превозните средства с мощност на двигателя до 100 конски сили /к. с./, вкл. снабдени с действащи катализаторни устройства, данъкът се заплаща с 50 на сто намаление;

- за автобусите и товарните автомобили, снабдени с „екодвигатели“, съответстващи на стандартите „Евро 1 и 2“, данъкът се заплаща в размер 50% по-малък от редовния размер;

- за автобусите от градския транспорт и от високопланинските слаборазселените и граничните райони данъкът се заплаща в размер 10 на сто от редовния размер.

Лицата, които са предплатили данъка си до 31.03. в пълния му размер се прави отстъпка от 5 на сто. Краят на първото тримесечие на текущата година е крайният срок на първата вноска за останалите собственици на превозни средства, като вторият срок е до края на 30.09.

Данъкът върху превозните средства е в следните размери:

- за леки автомобили данъкът се определя в зависимост от мощността на двигателя, вписана в регистрационния талон. Той е в диапазона от:

до 50 к.с. /37 KW/ вкл. по 100 лв. за к.с.
до 75 к.с. /55 KW/ вкл. по 200 лв. за к.с.
до 100 к.с. /74 KW/ вкл. по 300 лв. за к.с.
до 150 к.с. /110 KW/ вкл. по 1000 лв. за к.с.
над 150 к.с. /110 KW/ по 2000 лв. за к.с.

- за ремаркета за леки автомобили - 2000 лв. за товарно ремарке и 5000 лв. за къмпинг-ремарке;

- за мотоциклети: от 2500 лв. за мотори до 125 куб. см. вкл. до 22500 лв. за модели с над 750 куб. см.;

- за триколка данъкът се определя от общото тегло: до 400 кг. вкл. - 2000 лв. и над 400 кг. - 4000 лв.;

- за автобуси данъкът се определя в зависимост от броя на местата за сядане - до 22 места вкл. и мястото на водача - 50000 лв. и над 22 места - 100000 лв.;

- за товарни автомобили - 5000 лв. за всеки започнат тон товароподемност;

- за ремарке или полуремарке - 1000 лв. за всеки започнат тон товароподемност;

- за влекачи /обикновени или седлови/, специализирани строителни машини /бетоновози и т.н./; автокранове /товароподемност над 40 т./ - 50000 лв.;

- за трактори /в случаите, когато са регистрирани за движение по пътната мрежа/ данъкът е в диапазона от: 5000 лв. за машини от 15 до 25 к.с. вкл.; 7000 лв. - до 50 к.с. вкл. и 10000 лв. - над 50 к.с.;

- за други самоходни машини и моторни шейни - 50000 лв.;

- за кораби - по 500 лв. за всеки бруто тонаж до 40 т. вкл. и по 50 лв. за всеки бруто тонаж или част от него над 40 бруто тона;

- за джетове - 50000 лв.;

- за самолети в експлоатация с валиден сертификат за годност и за вертолетите се заплаща данък по 2000 лв. за всеки започнат тон максимално излетно тегло;

- за други летателни средства, както следва: за параплан - 10 хил. лв.; за моторделтаплан - 15 хил. лв.; за свободен балон - 25 хил. лв.; за планер - 25 хил. лв.

Заплащането на данъка е задължително условие за пускане в движение на превозното средство и за редовност при годишния технически преглед на превозното средство.

ТРЕТА ГЛАВА

ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДОЛОГИЯ НА ОБЛАГАНЕТО С КОСВЕНИ ДАНЪЦИ

1. СЪЩНОСТ НА КОСВЕНИТЕ ДАНЪЦИ.

На настоящия етап данъчната система има съществено значение за прехода към демократичното развитие и установяване на пазарна икономика. Със средствата на данъчната политика и техния инструментариум, финансовата и данъчната система на държавата ускорява или задържа натрупването, концентрацията и централизацията на капитала. В този процес важна роля изпълнява данъчното облагане, респективно косвените данъци.

Косвени са данъците които се определят и изчисляват на основата на отделни, повече или по-малко случайни, неподдаващи се на предварително установяване и обхващане стопански събития, действия и сделки, като например внос или износ, производство, покупко-продажба, извършване на услуги и други подобни¹. С косвени данъци се облагат предметите за масово потребление и извършваните услуги. Те се включват в цените на реализираните стоки и на оказваните услуги и увеличават цената им на следващия етап. Платили на тези данъци са потребителите на тези стоки, т.е. населението на страната. Производителите и търговците посредничат за тяхното събиране и внасяне в държавния бюджет. Данъкът е „скрит“ от крайния потребител и е включен в цената на стоката или извършваната услуга, която се плаща при покупко-продажбата или вноса. Следователно с косвени данъци се облага доходът при неговото разходване за покупка на предмети за потребление и заплащане на услуги, в цените на които те предварително са включени. Това води до увеличаване на техните цени. В теорията и практиката се наричат още данъци върху консумацията или потреблението, данъци върху разходите или оборотни данъци.

При косвените данъци е налице своеобразно двойно облагане на доходите, като първото е при получаването им, а второто при изразходването им. При получаването на доходи се облагат с подоходен данък, а при изразходването им една част от тях отново се изнемва в приход на държавния бюджет под формата на косвени данъци, които се включват в цените на стоките и услугите.

От гледна точка на интересите на държавата, косвените данъци имат някои предимства пред преките данъци. Основните от тях са:

- приходите от тях са по-сигурни за бюджета, тъй като върху тях не оказва влияние доходността;
- те са включени в цените, поради което плащането им е свързано с производството и реализацията на стоки и услуги;
- те са „скрити“ и по-лесно поносими. Това означава, че косвените данъци се включват в цените на малки суми. Плащат се от населението под формата на повишени цени на стоките и услугите, без понякога да се подозира за тяхното съществуване;
- те са по-леко поносими;
- обхващането на обектите за облагане с косвени данъци е по-ефикасно от установяването на доходите. Това ги прави по-рентабилни;
- контролът върху обектите и платците на косвените данъци е по-лек и ефикасен.

Косвените данъци се класифицират на специфични и всеобщи. **Специфични данъци са акцизите.** С тях се облагат вредни за здравето стоки, с ограничен брой производители или вносители. Равнището на потребление им е относително стабилно.

Всеобщият данък върху потреблението има за цел да обхване широк кръг от стоки и услуги. Типичен негов представител е **данъкът върху добавената стойност (ДДС)**.

В зависимост от обхвата на данъка, се използват две системи за събиране на косвените данъци - **еднофазна и многофазна**. Еднофазната система за събиране се среща в три разновидности:

¹ В. Стоянов, В. Адамов. Теория на финансите, ИК „Галактика“, В., 1995, с. 131.

- първата разновидност е **на равнище производител**. При нея данъкът се събира само от производствения сектор. Налице е малък брой данъкоплатци, тъй като търговците на едро и дребно са изключени от списъка на задължените лица. Следователно и разходите за събиране на данъците са сравнително малко. В същото време следва да се отбележи, че ако производството на даден продукт е свързано с няколко предприятия и всички те са включени в системата на облагане, то ще се получи натрупване на данъка в стойността на крайния продукт. Това предполага намаляване броят на производителите, участващи в производството на готовия продукт, което ще доведе до намаляване на неговата цена и увеличаване на конкурентноспособността му на пазара;

- втората разновидност е **на равнище търговец на едро**. При нея данъкът се събира от търговците на едро;

- третата разновидност е **на равнище търговец на дребно**. При нея данъкът се събира от търговеца на дребно.

При втората и третата разновидност по-ясно се разкрива връзката между сумата на данъка и цената на стоката. Не са редки случаите, когато даден производител директно продава стоките на потребителите или пък търговецът на едро работи и като търговец на дребно. В този случай трудно могат да се определят задължените лица и облагаемата основа /тъй като е различна величината на търговските надценки/.

При **еднофазната система** за събиране на данъците обикновено услугите остават извън обхвата на облагането. Това предполага необходимостта от изкуствено разделяне на една дейност на облагаема стока и необлагаема услуга. Разходите за контрол се увеличават, тъй като броят на задължените лица е голям.

Многофазната система за събиране на данъка се среща в две разновидности. Първата разновидност се среща под формата на **кумулятивен многофазен данък**. При нея данъкът се събира на всяка фаза от възпроизводствената верига - от производството до крайния

потребител. Прилага се единна данъчна ставка. Кумулативният ефект се проявява в крайната цена на продукцията. Върху него влияние оказва броят на производителите и търговците, заангажирани с производството и реализацията на определена стока. Колкото техният брой е по-малък, толкова по-малка е величината на данъка. Увеличаването на техния брой води до нарастване величината на данъка, което се отразява върху крайната цена на стоката.

Втората разновидност на многофазната система за събиране на данъците е **некумулятивния многофазен данък**. Типичен негов представител е данъкът върху добавената стойност.

2. ДАНЪК ВЪРХУ ДОБАВЕНАТА СТОЙНОСТ.

2.1. Същност и характерни черти на ДДС.

Началото за ДДС е поставено през 1916/1918 г. от К. Фон Сименс под формата на облагороден данък върху оборота. В Германия и в другите страни се въвежда брутен данък върху оборота. В средата на 60-те години във Франция се извършва основна данъчна реформа. Класическият брутен данък върху оборота се заменя с т.нар. данък върху новосъздадената стойност. На настоящия етап той е възприет и функционира в страните от Европейския съюз. В нашата страна той се наименова данък върху добавената стойност. Величината на ДДС в някои държави може да се проследи в табл. 4.

В зависимост от обхващането и облагането на нетния оборот или на новосъздадената /добавената/ стойност, са известни три модела на този данък^{*}:

- данък върху добавената стойност, изчисляван върху добавената стойност или brutния вътрешен продукт;
- данък върху добавената стойност, изчисляван върху нетния вътрешен продукт;

^{*} Вж.: В. Стоянов, Теория на финансите. Публични финансы. Второ допълнено и преработено издание. Изд. „Галик“, 1996, с. 319.

- данък върху добавената стойност, изчислен въз основа на националния доход.

Табл. 4

Размери на ДДС през 1995 г. в някои държави¹

№	Държави	Данъчни размери 1995 г.			
		основен	намален	увеличен	нулева тарифа
1.	Белгия	20,5	1; 6; 12	-	да
2.	Германия	15	7	-	-
3.	Дания	25	-	-	да
4.	Франция	18,6	2,1; 5,5	-	-
5.	Гърция	18	4; 8	-	да
6.	Англия	17,5	-	-	да
7.	Ирландия	21	2,5; 12,5	-	-
8.	Италия	19	4; 10; 16	-	-
9.	Япония	3	-	-	-
10.	Канада	7	-	-	-
11.	Люксембург	15	3; 6; 12	-	-
12.	Холандия	17,5	6	-	-
13.	Норвегия	23	11,11	-	да
14.	Австрия	20	6; 10	-	-
15.	Португалия	17	5	-	да
16.	Швеция	25	12; 21	-	да
17.	Швейцария	6,5	2	-	-
18.	Испания	15	3; 6	-	-
19.	Мексико	10	6	-	-
20.	Турция	15	1; 8	23	-

От 01.04.1994 г. в нашата страна се въведе данъка върху добавената стойност на мястото на действащия преди това данък върху оборота. Това беше обективно необходимо и съставна част на започналата цялостна данъчна реформа. Въвеждането на ДДС бе продиктувано от обстоятелството, че през 1987 г. България официално подаде молба за приемането и като редовен член на ГАТТ /Генерално съглашение за митата и търговията/. От началото на 1994 г. ГАТТ получи наименованието Световна търговска организация /СТО/. Тази

организация изискваше от нашето правителство въвеждането и прилагането на ДДС. Изхождайки от това изискване, една от основните цели на данъчната реформа е реструктуриране на данъчната система по отношение на приходите от преси и косвени данъци. Данъчната тежест се прехвърли към косвеното данъчно облагане.

ДДС е косвен данък, което означава, че основната тежест на данъчното облагане се понася от потребителите. Производителите и търговците посредничат за неговото събиране и внасяне в държавния бюджет. Данъкът е включен в цената на стоките и услугите.

ДДС е данък, който е пропорционален на добавената стойност, създадена от конкретната стопанска дейност. Добавената стойност не е източник за плащане на данъка. Неговата сума, която се внася в приход на бюджета е пропорционална на добавената стойност съобразно размера на възприетата данъчна ставка. Стопанските субекти са поставени в равноправни икономически условия. Това е предпоставка за разгръщане на тяхната инициатива и конкуренция.

Характерните особености на ДДС са:

1/ **Неутралност.** Това означава, че се плаща от всички стопански субекти при продажбата на стоки или извършване на услуги, независимо дали те са местни производители или вносители. Неутралността намира израз в единната тарифна ставка на облагане, сравнително ниския регистрационен праг и минималния брой освободени сделки. При еднаква цена на стоките, данъчната тежест е еднаква. Това предполага обхващане на освободените стоки и услуги да бъде минимален.

Основно изискване на неутралността е данъкът да не оказва влияние върху пазарната структура и цените на отделните видове стоки и услуги. На практика това означава еднаквото му прилагане за близки или заместими стоки или услуги. Създава се възможност потребителите сами да правят своя избор от необходимите стоки или извършвани услуги.

¹ Menzel/Forster, Steuern in Europa, Amerika und Asien, Herne/Berlin, 1995, S.33.

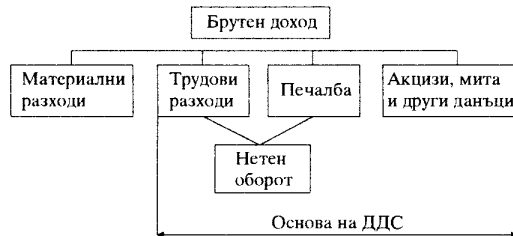
Неутралността означава още да не се поставят в различни условия субектите, извършващи една и съща или сходна дейност. Производителите и търговците на стоки и услуги с производствено предназначение и за крайно потребление следва да са поставени при еднакви условия, което означава, че данъчната система не трябва да оказва влияние върху конкуренцията между тях.

В някои случаи неутралността на данъчната система не означава въвеждане и прилагане на единна тарифна ставка за всички стоки и услуги. Възможно е използването на по-ниска ставка за стоки и услуги за крайно потребление, имащи нееластично търсене и по-малък обхват. Целта е да се постигне определен социален ефект. В повечето случаи този ефект не се получава, тъй като от по-ниските ставки се възползват и лицата с по-високи доходи наравно с тези с по-ниски доходи.

По принцип включването на ДДС в цените на стоките предполага и съответно изменение в равнището на доходите. Намира конкретен израз в равнището на минималната работна заплата и гарантиране на помощи чрез социалната система. Използването на този данък е в пряка връзка с платежоспособното търсене и необходимото потребление на населението.

Неутралността намира конкретен израз и в международната търговия. Изразява се в това, че се облагат както сделките със стоки и услуги на територията на страната, така също и тези, които са обект на внос. Тарифната ставка за тях трябва да бъде еднаква. Само при едно такова условие, стоките, произведени в страната и тези от внос, могат да бъдат поставени при еднакви условия. В повечето страни е прието правилото, че стоките се облагат там, където се използват. В тези случаи износа на стоки се освобождава от облагане. Целта е да не се получи двойно данъчно облагане. Първият път в страната, от която излиза стоката, а вторият път в страната, където тя се използва.

2/ **С ДДС се облага нетният доход.** Това означава, че от облагаемата основа на реализирания оборот се изключват материалните разходи. Остава новосъздадената /добавената/ стойност, включваща трудовете разходи, печалбата, митата, акцизите и другите видове данъци. Графически това може да бъде представено по следния начин:



3/ **Териториалност на данъка.** Означава, че стоките и услугите се облагат с данък там, където ще се потребяват.

4/ **Многофазност на ДДС.** Той се начислява и събира на всеки един от етапите на производството и реализацията на стоките и услугите, включително когато те ще се използват за производствено предназначение. Облага се само новосъздадената или добавената стойност. Многофазността на данъка предполага по-голяма ефективност от функционирането му.

5/ **Създаване на условия за взаимен контрол между данъкоплатците.** При положение, че на даден етап от веригата производство-реализация на даден продукт не се начисли ДДС, то на следващия етап това веднага се разкрива. Ето защо всяко регистрирано лице, което е получател по облагаема с ДДС сделка, е заинтересовано да му бъдат издадени данъчна фактура, данъчно дебитно известие /или кредитно известие/ или митническа декларация, за да получи право на данъчен кредит. Проследява се веригата за извършените сделки между регистрираните лица. Това от своя страна създава сигурност и гъвкавост при събиране на данъка.

6/ Стимулиране на внедряването на постиженията на научно-техническия прогрес. Това означава, че високотехнологичните фирми и производства се поставят в по-изгодно положение при облагането с ДДС в сравнение с нискотехнологичните. Произтича от факта, че при високотехнологичните фирми и производства относителният дял на материалните разходи спрямо общата сума на разходите е голям, а този на трудовите разходи малък. Създава се практическата възможност за намаляване на облагасмата основа, тъй като материалните разходи не се вземат предвид при нейното определяне. При нискотехнологичните фирми и производства става обратно, т.е. относителният дял на трудовите разходи в общата сума на разходите е голям, а този на материалните разходи малък. В резултат на това, нараства величината на облагасмата основа, спрямо която се изчислява ДДС.

7/ Ограничаване на кръга на данъчните преференции и се преминава постепенно към еднина данъчна ставка.

8/ Осигуряване на стабилни данъчни постъпления. Те са свързани с начисляване и събиране на данъка на всеки един от етапите от производството и реализацията на стоките и услугите по пътя им към потребителите им.

9/ Вносителите на стоки се третираат еднакво с местните производители. Величината на данъка се заплаща при преминаването през митническата граница и се събира от митническите органи.

2.2. Данъчна регистрация по ДДС и прекратяването ѝ.

„Данъчният субект“ или „данъчно задълженото лице“ е лице, което има задължения по начисляването, събирането и внасянето на ДДС в държавния бюджет. Всички лица, които по задължение или по желание са се регистрирали по ЗДДС са данъчно задължени. Това означава, че те са данъчни субекти и носители на определени права и задължения.

Задължения по ЗДДС имат и вносителите на стоки, независимо дали са регистрирани или не за целите на ДДС. Причината е, че обект на облагане са не само сделките със стоки и услуги, сключени на територията на страната, но и тези, които се внасят.

Съгласно Правилника за прилагане на ЗДДС^{*}, всички физически и юридически лица, облагасмият оборот на които надвишава 75 млн. лв. за последните 12 месеца преди текущия са длъжни да се регистрират в 14-дневен срок. Облагаем оборот е оборотът без този за износ и за освободените сделки. При определяне на облагасмия оборот се има предвид данъчния режим на сделките към датата, на която се извършени.

По собствено желание може да се регистрират и лица с облагаем оборот под 75 млн. лв., които през последните 12 месеца, преди текущия, са извършили сделки за износ, които не са освободени, на обща стойност повече от 50 млн. лв. След регистрацията си, тези лица са задължени да отчитат общата стойност на извършените от тях сделки за износ, които не са освободени след изтичането на всеки данъчен период. Сумата на тези сделки се посочва в подаваната месечна декларация. Техните интереси и стимули за доброволна регистрация са:

- благоприятният режим при износ на стоки и услуги, както и при закупуване или внос на скъпи машини, технологии или суровини;
- стремежът по-бързо и лесно да пласират стоките или услугите, при положение, че по-голяма част от клиентите са регистрирани лица.

Датата на извършване на регистрацията е датата на връчване на удостоверение, т.е. 14-дневен срок от подаване на заявлението за регистрация в данъчната служба. В случаите, когато не са изминали 12 календарни месеца от съдебната регистрация на лицето, последното изчислява облагасмия си оборот от датата на тази регистрация. В мо-

^{*} Вж. Правилник за прилагане на ДДС ДВ бр.12/30.01.1998 г.

мента, когато оборотът му надхвърли 75 млн. лв., лицето се регистрира, независимо дали са изтекли 12 месеца от съдебната му регистрация.

Стопанските субекти, които извършват услуги свързани с третиране и транспортиране на твърди битови и на опасни отпадъци и желаят да променят данъчното третиране на тези услуги, т.е. да станат облагаеми или освободени сделки и на това основание да се регистрират или отрегистрират по ЗДДС, са длъжни да подадат заявления:

По принцип всяко физическо или юридическо лице, което желае да се регистрира, подава заявление в данъчната служба при съответното Териториално управление на данъчната администрация, към което се прилагат следните документи:

- копие от декларацията за данъчна регистрация по Закона за данъчното производство;
- копие от съдебното решение или друг документ за възникване на лицето, или документ за упражняване на дейността;
- справка за облагаемия оборот или за сделките за износ, които не са освободени, по месеци.

На лицето се издава удостоверение за регистрация срещу подпис в 14-дневен срок от подаване на заявлението. При промяна на данните, посочени в заявлението, регистрираното лице трябва в 14-дневен срок от настъпването им да уведоми данъчната служба, като подаде ново заявление с променените данни. Заявление се подава и когато лицето желае да промени режима на сделките.

Стопанските субекти, които извършват облагаеми сделки със стоки и с услуги или сделки за износ, които не са освободени, се групират в две групи. **Към първата група** се отнасят тези, които имат право да се регистрират и да бъдат платци на данъка. **Към втората група** се отнасят тези, които нямат право, независимо че извършват облагаеми сделки и сделки за износ.

Лицата, които не са регистрирани за целите на ДДС, нямат право на данъчен кредит. Това означава, че те не могат да приспадат начисления данък на предишните етапи на производството и реализацията на стоките и услугите. В продажната им цена ще се съдържа „пренесен“ кредит, макар към тях да не е начислен данък върху добавената стойност. Нерегистрираното лице се третира като краен потребител.

В някои случаи регистрираното за целите на ДДС лице може да поиска прекратяване на регистрацията. За тази цел то задължително подава формуляр за прекратяване на регистрацията си в 14-дневен срок от настъпване на едно от следните обстоятелства, посочени в чл. 31, ал. 1 от Правилника за прилагане на ЗДДС:

1/ Когато облагаемият оборот се намали под 75 млн. лв. за последните 12 месеца преди текущия, освен ако лицето има сделки за износ, които не са освободени, на сума над 50 млн. лв. за същия период и желас да остане регистрирано.

2/ Когато общата стойност на сделките за износ, които не са освободени, се намали под 50 млн. лв. за последните 12 месеца преди текущия.

3/ Когато за лицето е открита съдебна процедура по прекратяване на юридически лица или за заличаване за еднолични търговци. Срокът за прекратяване на регистрацията по ДДС започва да тече от датата на откриване на тази процедура.

4/ Когато за лицето е открито производство по несъстоятелност по реда на част четвърта от Търговския закон. Подава се формуляр за прекратяване на регистрацията по ДДС от органите за управление на това лице или ако те са лишени от това право, от назначения синдик с решение на съда. Срокът започва да тече от датата на съдебното решение за откриване на производство по несъстоятелност.

5/ Когато се извърши прекратяване на регистрираното лице без ликвидация, а чрез вливане, сливане или разделяне по смисъла на чл. 261 от Търговския закон.

Към формуляра за прекратяване на регистрацията задължително се прилагат следните документи:

- 1/ Справка - декларация за последния данъчен период.
- 2/ Справка за всички налични активи към датата на подаване на формуляра за прекратяване на регистрацията. В нея се посочва дължимият данък върху наличните активи.
- 3/ Справка за издадените от лицето данъчни фактури през последния данъчен период.
- 4/ Удостоверение за регистрация.

Във връзка с прекратяването на регистрацията лицето трябва в 14-дневен от подаване на формуляра да внесе в бюджета данъка, посочен в последната справка декларация и данъка върху пазарната стойност на включените в справката налични активи.

За прекратяване на регистрацията се счита датата, на която са подадени документите за прекратяването ѝ. При положение, че регистрираното лице не е изпълнило задълженията си по прекратяване на регистрацията, за дата на прекратяване се приема датата, на която е връчен акт за констатации, в който това обстоятелство е установено от съответния данъчен орган.

Данъчната администрация може и служебно да прекрати регистрацията на некоректните данъкоплатци. Извършва се в случаите, когато лицата са издали данъчна фактура, а не са подали данъчна справка декларация, не са внесли дължимия данък за два последователни данъчни периода /два месеца/ и не са приели кореспонденция на заявения от тях адрес в данъчната служба, където са регистрирани. За дата на прекратяване на регистрацията се приема датата, на която лицето е вписано в Публичния регистър. Създаването на Публичен регистър има за цел да защити интересите на получателите по сделките от нередовни платци към бюджета. Нерегистрирани по ЗДДС и от т.нар. фирми - фантоми.

2.3. Облагаеми, необлагаеми и освободени сделки.

Следва да се прави разграничение между облагаеми, необлагаеми и освободени сделки. Съгласно Правилника за прилагане на ЗДДС облагаеми са всички сделки със стоки и услуги, които са извършени по занятие и с цел приходи и са в рамките на независима икономическа дейност, чието място на изпълнение е на територията на страната. Мястото на изпълнение на сделка с услуга е на територията на страната, когато получателът има седалище или обект в страната по смисъла на параграф 3а от допълнителните разпоредби на закона. При положение, че получателът няма на територията на страната седалище и обект, сделката е с място на изпълнение извън територията на страната и не е облагаема. Облагаеми са и сделките, които не са извършени в рамките на независима икономическа дейност, изпълнени на основата на сключен трудов договор. Към тях се отнасят и инцидентните сделки, извършени от физическо лице, което не е търговец по смисъла на чл. 1 от Търговския закон и чиято цел на сключената сделка от него е разпореждане с лична собственост. За сделка се счита прехвърлянето на права върху стока или извършването на услуга между две лица независимо от вида на договора. Предоставянето на стоки или извършването на услуги между клоновете или между други структурни звена в състава на едно лице с вътрешен оборот. Поради това те не са сделки.

Мястото на изпълнение на сделка с туристическа услуга и на сделка, чийто предмет е отдаване под наем на транспортно средство, е мястото, където регистрираното лице постоянно осъществява сделки или има обект, от който извършва изпълнението. Това е критерият, въз основа на който се определя дали сделката е на територията на страната или извън нея. На тази основа сделката се счита за облагаема или необлагаема.

В случаите, когато земя или сграда се отдава под наем и върху тях и в тях са изградени съоръжения или трайно са прикрепени машини

или оборудване, тяхното ползване се счита като отделна облагасма сделка.

В обхвата на **необлагаемите сделки** се включват:

- сделките за износ;
- сделката, чрез която не се осъществява стопанска дейност;
- сделките, с място на изпълнение извън територията на страната;
- сделките с благородни метали, по които получател е БНБ.

С оглед, да се зачете като сделка износът на стоки, респ. да не се заплати ДДС е необходимо да бъдат изпълнени следните условия:

- стоките, предмет на сделката, да се изнасят от страната от изпълнителя или от негово име;

- лицето, което изнася, да прехвърля собствеността върху тях.

За такива се считат и сделките когато:

- се снабдяват чуждестранни плавателни съдове или чуждестранни въздухоплавателни средства с горива, храни и напитки;

- стоките са били внесени под режимен временен внос или реекспорт, при положение, че са изпълнени посочените по-горе условия.

В чл. 14а от Правилника за прилагане на ЗДДС подробно са посочени отделните случаи, когато дадена сделка се счита като сделка с услуга за износ. За такива се считат сделките, когато:

- регистрираното лице по договор с възложител поема задължението да извърши и извърши /само или чрез друго лице/ поправка, ремонт, монтаж, обработка или друга промяна на стока, която не е собственост на регистрираното лице. С конкретизирането на отделните случаи се цели да се осигури по-ефикасен данъчен контрол. В същото време не трябва да се изключва факта, че вносителят ще бъде лишен от възможността да прототстъпва преработката на внесените суровини и материали на ишлеми.

- извършване на финансови услуги. Такива са поемането на дълг или встъпването в дълг, прехвърлянето на вземания, когато те са

парични, сделките с дружествени дялове и ценни книжа, но без управление и отговорно пазене, управлението на специални инвестиционни фондове.

- извършване на застрахователни услуги под формата на задължителни или доброволни лични или имуществени застраховки и презастраховки. За тази цел лицето трябва да притежава лиценз за извършване на застрахователна и презастрахователна дейност. Застрахователят посма застрахователния или презастрахователния риск за своя сметка.

- отдаване под наем на земя, както и сгради или части от тях за жилища. Предоставянето на сграда за жилище се счита за освободена сделка, само когато тя се наема и ползва за жилище на физическо лице, което не е търговец по смисъла на чл. 1 от Търговския закон.

- извършване на образователни услуги.

- извършване на здравни услуги.

- сделките, извършвани от обществени организации, ако предметът на тези сделки е получен от организацията като дарение.

- включване в хазартни игри - тотализатори, залагания, лотарии и други.

- прехвърлянето на предприятие като цяло по чл. 15 от Търговския закон, както и сделките, извършвани по реда на Закона за преобразуване и приватизация на държавни и общински предприятия, с изключение на тези по параграф 10 от предходните и заключителните разпоредби на същия закон.

- сделките за осъществяване на правни дейности по Закона за адвокатурата и Закона за нотариусите.

- продажбата на билети за циркови и музикални спектакли и концерти и спортни състезания, музеи, библиотеки, зоологически и ботанически градини, художествени галерии и театри, с изключение на продажбата на входни билети за барове, варietetа и еротични спектакли.

- извършване от кооперации със собствени машини на услуги по обработването на земя, собственост на членовете на кооперацията, отглеждането и прибирането на продукцията от нея.

- прехвърляне на собственост върху хлябно и фуражно зърно, предоставено като заплащане в натура на рента или на част от нея. Освободена сделка е налице, когато предмет на сделката са: хлябно зърно - пшеница и ръж; фуражно зърно - царевича за зърно, ечемик, тритикале, овес, соя, фуражен грах за зърно, сорго и просо. При положение, че заплащането на рентата или на част от нея се извършва с други селскостопански или промишлени стоки, сделката се счита за облагаема.

- внасянето на непарична вноска в капитала на търговско дружество или внасянето на дял или встъпителна непарична вноска в кооперация.

- дарението, извършено в полза на учебни и здравни заведения, които не разпределят печалба; на научни, културни, просветни, социални и други организации на бюджетна издръжка и др.

- предоставяне на пощенски услуги по присматане и доставка на писмовни пратки от държавни обществени оператори.

- извършване на услуги по третиране на твърди битови и опасни отпадъци, освен ако лицето, което ги извършва, заяви, че желае сделката да е облагаема. Правото на избор относно данъчния режим на сделките може да се ползва само от регистрирано по ЗДДС лице към момента на избора. Услугите са свързани със събирането, превозването, съхраняването и обезвреждането на тези отпадъци, както и производството на енергия от тях. Те могат да се извършват само от физически и юридически лица, които притежават лиценз за това или извършват дейност, която е в съответствие с чл. 37 от Закона за ограничаване въздействието на отпадъците върху околната среда.

2.4. Данъчно облагане.

2.4.1. Определяне и начисляване на данъка.

Всяко регистрирано лице е длъжно да начислява данък върху стойността на всяка извършена от него сделка. Не се взема под внимание факта, дали получателят е регистрирано лице по ЗДДС или не. Единственото нещо, което е определящо за да се начисли данък, е наличието на облагаема сделка.

При изчисляване сумата на данъка, който ще се начисли за сделката, определящи са:

1/ **Ставката.** Тя е в размер на 22% и е единна при облагането на всички стоки и услуги.

2/ **Основата за начисляване.** Тя представлява сумата, върху която ставката ще се начисли. В тази връзка е необходимо да се прави разграничение между понятията „данъчна основа“ и „основа за начисляване“. **Данъчната основа** за данъка е добавената стойност. Тя е пропорционална на стойността, която регистрираното лице е добавило към съответната стока или услуга в процеса на своята стопанска дейност. Например фирма „Х“ е извършила брутен оборот за 10 млн. лв. От тях 5 млн. лв. са материални разходи, 2 млн. лв. трудови разходи и 3 млн. лв. печалба. Добавената стойност е в размер на 5 млн. лв. / 2 млн. лв. трудови разходи + 3 млн. лв. печалба/, върху която ще се начисли дължимият ДДС.

Основата за начисляване е стойността на сделката. Тя е сумата, дължима на изпълнителя от получателя по сделката или от трето лице, определена в левове. Съгласно ЗДДС в нея се включват и:

1/ Всички данъци или такси, в т.ч. и акцизи, когато такива са дължими за сделката.

2/ Всички получени от изпълнителя субсидии и финансираня, свързани със сделката.

3/ Всички получени от изпълнителя лихви и неустойки по сделката.



Субсидиите са безвъзмездно предоставени суми от държавата или общините с общо предназначение, както и безвъзмездно предоставени от бюджета суми под определено условие на изпълнител по сделки, в резултат на които изпълнителят реализира стоките или услугите на цени под тяхната фактическа стойност. Субсидията не се счита за пряко свързана със сделката в случаите /чл. 7а на Правилника/, когато:

- е отпусната за създаване или придобиване на активи, които ще останат при получателя на субсидията, или за ликвидиране на притежаваните от него активи;

- произведените стоки или извършвани услуги от получателя на субсидията се реализират на цени /без субсидията/ над фактическата им себестойност;

- отпускането на субсидията не е свързано с облагодетелствуване на действителния получател на стоката или услугата;

- при отпускането на субсидията не се поставят условия относно резултата от дейността на получателя или условията, които са поставени имат за цел единствено правилно използване на средствата.

Към облагаемата стойност не се прибавя сумата на субсидията и не се облага с данък, само ако са налице посочените по-горе изисквания.

Финансирания, пряко свързани със сделката са безвъзмездно предоставени суми от трети лица на изпълнител по сделки, в резултат на които изпълнителят реализира стоките или извършваните услуги на цени по-ниски от пазарните. Възможно е някои финансирания да не се считат за свързани със сделката. В този случай те няма да се включат в облагаемата стойност. Такива са финансиранията, които не са доплащане по сделката, не са свързани с облагодетелствуване на получателя на стоката или услугата и когато при отпускане на средства регистрираното лице не посма никакви ангажменти към лицето, което ги е отпуснало.

Възможно е да се направи отстъпка или намаление по отношение на стойността на сделката. Изходен момент за включването им в стойността на сделката е датата на нейното изпълнение. Когато отстъпката или намалението се ползват на датата на изпълнение на сделката, те не се включват в стойността на сделката. При положение, че те се ползват след датата на изпълнение на сделката, стойността им се включва в стойността на сделката. Предоставяне на отстъпки или намаление на тяхната стойност предполага издаване на данъчно кредитно известие или кредитно известие към опростена фактура.

Стойността на облагаемата сделка се определя:

- 1/ **По пазарни цени.** Използват се, когато плащането е със стоки или услуги, както и при безвъзмездни сделки. Пазарната цена на стоките се определя според условията на пазара, на който се продават, а на услугите - според условията на пазара, от който произтичат. Съгласно чл. 10, ал. 1 от Правилника за прилагане на ЗДДС, пазарната цена на стоката или услугата представлява сумата без ДДС, която би била платена за тази стока или услуга по сделка между несвързани лица, извършена при същите условия. При определяне на пазарната цена се използват следните методи:

- на сравнимите неконтролирани цени между независими търговци;

- на пазарните цени на стоки и услуги, намалени с разходите на търговците и техните печалби;

- като към себестойността на продукцията се прибави величината на печалбата.

- 2/ **В български левове по курса, обявен от БНБ към датата на изпълнение.** Използва се, когато плащането е в чуждестранна валута.

При прехвърляне на собственост върху транспортно средство, данъкът се изчислява по по-голямата величина между договорената между страните и застрахователната им стойност. В случаите, когато се прехвърля собственост върху сграда или част от нея, данъкът се

начислява върху по-високата стойност, която е определена от страните по сделката или данъчната оценка, определена по Закона за местните данъци и такси.

Облагаемата основа на ДДС включва и други данъци и такси, когато облагаемата сделка подлежи на облагане с тях. В този случай се начислява данък върху данъка. Това е така, тъй като другите данъци, с които се облагат сделките, преди облагането им с ДДС, се считат като добавена стойност. Това се отнася за внос, при който данъкът се начислява върху сбора от митническата облагаема стойност, митата, акцизите и таксите по вноса.

Например дадена фирма внася стока. Присмаме за в случая, че пазарната стойност /митническата облагаема стойност/ е 10 млн. лв. митническите сборове 12%, акцизите 30%, а ДДС 22%. Изчисленията се извършват в следната последователност:

Митническа облагаема стойност	10 млн. лв.
Митнически сборове /12%/	1.2 млн. лв.
Общо	11.2 млн. лв.
Акцизи /30%/	3.360 млн. лв.
Общо	14.560 млн. лв.
ДДС /22%/	3.2032 млн. лв.
Основа на продажната цена	17.7632 млн. лв.

Внесените стоки се освобождават от митнически контрол, след като данъкът бъде платен от вносителя. Посоченото не се отнася, когато вносът е освободен от данък или последният е обезпечен по съответния ред.

Сумата на данъка се определя по формулата:

$$D = \frac{C \cdot 22}{100},$$

където:

D - сума на данъка, която трябва да се начисли по сделката;

C - стойност на облагаемата сделка, в която не е включен ДДС.

Формулата се използва, когато ДДС се начислява по данъчна фактура. Няма право да начислява данък и да издава данъчна фактура лице, което не е регистрирано по ЗДДС.

Когато регистрираното лице не е посочило сумата на данъка в документите по сделката, данъкът се счита за включен в договорната цена. Регистрираното лице трябва да отрази данъка по сделката в дневника за продажбите. В този случай сумата на данъка се определя по формулата:

$$D = \frac{Ц \cdot 22}{100 + 22},$$

където:

D - сума на данъка по сделката;

Ц - договорена цена.

Например стойността на сделката без ДДС е 1 млн. лв. Към нея се прибавя сумата на данъка /22% . 1 млн. лв. = 220 х. лв./ и се получава стойността на сделката с включен в нея ДДС /1 млн. лв. + 0.22 млн. лв. = 1.22 млн. лв./.

При положение, че сделката е фактурирана с обикновена или опростена фактура, нейната стойност ще бъде равна на 1.22 млн. лв. В този случай се използва посочената по-горе формула. Величината на ДДС ще бъде равна на:

$$D = \frac{Ц \cdot 22}{100 + 22} = \frac{1.22 \text{ млн. лв.} \cdot 22}{100 + 22} = 220 \text{ х. лв.}$$

Митническите органи начисляват данък за внасяните в страната стоки, независимо дали вносителят е регистрирано за данъка върху добавената стойност лице. Той не се начислява върху стойността на внасяните от физическите лица стоки за лично потребление, когато те не надвишават разрешения безмитен внос. Това се отнася и при внос, за който със закон или международен договор е предвидено освобождаването от митни сборове и към датата на обнародването им ДДС е митен сбор.

Необходимите документи, удостоверяващи извършените сделки за износ /съгл. чл. 8, т. 1 от ЗДДС/ са:

1/ Единен административен документ /митническа декларация за юридически лица/ заверен от граничната митница, в който лицето е регистрирано като износител.

2/ Фактура за прехвърляне на собствеността на стоките.

3/ Превозни документи.

За извършването на сделки за снабдяване на чуждестранни плавателни съдове или въздухоплавателни средства с горива, храни и напитки, регистрираното лице трябва да разполага със следните документи:

1/ Единен административен документ /митническа декларация за юридически лица/, сертификат или друг документ, удостоверяващ зареждането.

2/ Фактура, отразяваща зареденото количество и неговата стойност.

За да се признаят извършените сделки с услуги за износ и в данъчно отношение, регистрираното лице трябва да притежава следните документи:

1/ Единен административен документ /митническа декларация за юридически лица/, с които оформя временния внос.

2/ Договор между регистрираното лице, на чето име е учреден временния внос и лицето-въложител за извършване на поправка, ремонт, монтаж, обработка или друга промяна на стоката.

3/ Документи, удостоверяващи разходните норми, свързани с поправката, ремонта, монтажа, обработката или друга промяна на стоката.

В данъчната практика е възприет принципа, че регистрирано лице, което за предходния данъчен период изцяло е приспаднало като данъчен кредит сумата на начисления му данък за придобит или произведен от него актив или получена услуга, но през последващ данъчен период ги използва за извършване на сделки, за които няма

право на данъчен кредит, да начислява данък, чийто размер се определя по формулата:

$$D = \frac{C \cdot 22}{100} \cdot (I - K),$$

където:

Д - сума на начисления данък;

С - първоначална стойност на произведения, закупения или придобития по друг начин актив или стойността на получената услуга;

К - коефициент, определен на база изпълнените сделки през годината, включваща данъчния период, през който лицето използва актива или резултата от получената сделка и за извършване на сделки, за които не би имало право на данъчен кредит.

При прехвърляне на собственост върху сграда или част от нея на регистрираното лице, величината на данъка се определя по формулата:

$$D = \frac{C \cdot 22}{100} - T,$$

където:

С - стойност на сделката, в която не се включват дължимите за прехвърлянето такси и местни данъци и такси;

Т - сума на държавните такси и местните данъци и такси по сделката, независимо от коя от страните по сделката са платени.

Възможно е плащането по сделката, свързана с прехвърляне на собственост върху сграда или част от нея да предхожда по време прехвърлянето на собствеността. В този случай изпълнителят се задължава да издаде данъчно кредитно или кредитно известие за приспадналите суми на държавните такси и местните данъци и такси по сделката.

С оглед регламентирането на липсите и брака в производството и търговията, свързани с облагането с ДДС, при липси и брак на материални ресурси се начислява данък в размер на приспаднатия данъчен кредит. Данък не се начислява, когато:

1/ Липсата или бракът са причинени от непреодолима сила.

2/ Технологичният брак е в допустимите норми.

3/ Липсите произтичат от промяна на физико-химичните свойства в размери, съответстващи на установените норми за предельни размери, на естествените тарифи и липси на стоково-материалните ценности при тяхното съхранение и транспортиране.

2.4.2. Данъчен кредит, данъчен период и внасяне на данъка.

Данъчният кредит означава данъчно регистрираното лице да приспадне или да поиска да му се възстанови от бюджета сумата на данъка, който е начислен от други регистрирани лица или от митническите органи за получени от него облагаеми сделки, ползвани услуги или осъществен внос за съответния данъчен период. В случаите, когато величината на начисления данък върху изпълнените сделки е по-малка от тази на платения по получените сделки, разликата се връща от бюджета на регистрираното лице. Това означава данъчният кредит да надвишава начисления данък по изпълнени сделки. Основно изискване е, данъкът да е начислен на датата на изпълнение на сделката или от митническите органи при вноса на стоката. По този начин данъкът се отразява като задължение към бюджета в счетоводството на регистрираното лице-изпълнител. С оглед да се използва правото на приспадане на данъчен кредит, е необходимо да са изпълнени определените в ЗДДС условия, които са:

1/ Лицето, на което е начислен данък, да е регистрирано към датата на издаване на данъчната фактура, данъчното дебитно известие или единния административен документ.

2/ Данъкът по облагамата сделка да е начислен от регистрирано лице към датата на нейното изпълнение или от митническите органи - при внос на стоки.

3/ Сделката, във връзка с която е начислен ДДС, да се третира като облагаема.

4/ Когато сделката е предмет на внос, дължимият се на границата данък да е бил внесен по съответната сметка на републиканския бюджет.

5/ Получената от внос стока или по облагаема сделка стока или услуга е използвана, използва се или ще бъде използвана за извършване на облагаеми сделки или на сделки за износ, които не са освободени сделки, както и за извършване на сделки с благородни метали, по които получател е БНБ.

6/ Получателят да притежава данъчна фактура, данъчно дебитно известие или единен административен документ за стоката или услугата и те да са отразени в неговото счетоводство.

Не е налице правото на приспадане на данъчен кредит в случаите, когато стоката или услугата е предназначена за:

- представителни мероприятия;
- свързани с придобиването, поддръжката и експлоатацията на леки автомобили за превоз на пътници до 5 места /без мястото на водача/ и мотоциклети, освен когато извършването на сделки с тях е основна дейност на регистрираното лице;
- стоката е отнета в полза на държавата;
- извършване на освободени сделки;
- сделки с място на изпълнение извън територията на страната;
- дейности и сделки, които нямат търговски характер /учредяване на залог или ипотека, продажба на таксови марки, разпореждане от държавен или общински орган с отнети от него в полза на държавата стоки и др. посочени в чл. 2, ал. 2 на закона/.

Възможно е регистрираното лице да извършва едновременно облагаеми сделки, освободени сделки и/или сделки с място на изпълнение извън територията на страната. В този случай не е възможно точното им разграничение. Ето защо при изчисляване сумата на данъчния кредит се използва формулата:

$$ДК = НД1 + НД2 \cdot К,$$

където:

ДК - размер на данъчния кредит;

НД1 - начисленият данък на регистрираното лице за стоки и услуги, които то използва само за облагаеми сделки, сделки за износ, които не са освободени сделки, и сделки с благородни метали, по които получател е БНБ; данъчният кредит за тези стоки и услуги е равен на начисления за тях данък;

НД2 - сума на данъка, начислен на регистрираното лице за стоки и услуги, които използва както за извършване на сделки, за които има право да приспада данъчен кредит, така и за сделки, за които няма това право;

К - коефициент, изчисляван по формулата:

$$K = \frac{OBC + CI}{C},$$

където:

ОБС - обща стойност на извършените от регистрираното лице облагаеми сделки за данъчния период без ДДС;

СИ - обща стойност на извършените от регистрираното лице сделки за износ, които не са освободени сделки, сделки с благородни метали, по които получател е БНБ, и сделки по международен договор, по който страна е Република България, ратифициран и обнародван по съответния ред;

С - обща стойност на всички извършени от лицето облагаеми и необлагаеми сделки, както и дейности по чл. 2, ал. 2 от закона за данъчния период без ДДС.

Например, регистрирано лице за определен данъчен период е извършило облагаеми сделки на стойност 10 млн. лв., сделки за износ за 2 млн. лв. и освободени по закона сделки за 4 млн. лв. За същия период на лицето му е начислен ДДС в размер на 200 хил. лв. за закупени стоки и услуги. В този случай коефициентът „К“ ще бъде равен на:

$$K = \frac{10 \text{ млн. лв.} + 2 \text{ млн. лв.}}{16 \text{ млн. лв.}} = \frac{12 \text{ млн. лв.}}{16 \text{ млн. лв.}} = 0,75$$

Лицето има право на данъчен кредит в размер на 150 х. лв. 200 х. лв. . 0,75/ от общо 200 х. лв. данък, който му е начислен от други регистрирани лица, т.е. с него се коригира само НД2.

Всички регистрирани лица са на едномесечен период на отчитане, като той съпада с календарния месец. Регистрираното лице подава справка-декларация за всеки данъчен период. В нея се посочва сумата на начисления от него данък и сумата на начисления кредит. Декларация се подава и в случаите, когато данък не трябва да се внася, възстановява и регистрираното лице не е осъществило сделки за този данъчен период. Освен декларациите за всеки данъчен период, регистрираното лице подава и годишна справка-декларация. Данъкът се счита за внесен на датата, на която сумата е постъпила в републиканския бюджет, по сметката на съответната данъчна служба.

Регистрираното лице е длъжно в 14-дневен срок от изтичане на данъчния период да внесе в републиканския бюджет разликата между начисления от него данък и данъчния кредит за този период.

От началото на 1998 г. настъпиха промени по отношение на възстановяването на данъчния кредит. То ще се извършва след прилагане на необходимите процедури по прихващане и приспадане. Прихващането се извършва, когато регистрираното лице има установени и неизплатени задължения към държавата, възникнали до датата на подаване на справка-декларация. Данъчният орган прихваща тези задължения от посочения данък за възстановяване. То се извършва в следващите шест поредни едномесечни данъчни периоди от подлежащия за възстановяване данък.

В случаите, когато регистрираното лице не получи екземпляр от разпореждането за прихващане, то не се извършва. Приема се, че данъкът който лицето трябва да приспада през шестте едномесечни периода, е декларираният от него данък за възстановяване в справка-декларация.

Възстановяването се извършва след изтичане на 6-те едномесечни периода. Налице е, когато дължимият от данъчно задълженото лице ДДС е по-малък от размера на данъчния кредит. Това означава продажбите да бъдат по размер по-малки от покупките. В този случай данъчния кредит /ДДС платен за покупките/ е по-голям от начисления ДДС върху продажбите и тази разлика подлежи на възстановяване. Възможни са следните случаи:

Първи случай. При положение, че има остатък за възстановяване, данъчният орган приема този данък за погасяване на други изискуеми задължения към държавата. При отсъствие на такива или техният размер е по-малък от наличния данък, същият се възстановява в срок до 45 дни от подаването на последната справка-декларация.

Втори случай. Когато през 6-те едномесечни данъчни периода лицето подаде справка-декларация с посочен в нея нов данък за възстановяване и данъкът или остатъкът не са приспаднали изцяло до края на шестте едномесечни периода, посоченият данък за възстановяване се натрупва към неприпаднатата сума.

Трети случай. Когато лицето е приспаднало изцяло остатъка или данъка, преди да е изтекъл срокът от шестте едномесечни периода и в същия срок лицето отново декларира данък за възстановяване, за този данък, посочен в справката-декларация, подадена за съответния данъчен период, започва да тече нов шестмесечен срок. Тогава се прилага процедурата на посочените по-горе случаи, при положение, че към датата на деклариране на втория данък за възстановяване сумата на остатъка /по установени и неизплатени задължения към държавата или данъка за възстановяване /когато не е получен екземпляр за приемане/ е приспадната изцяло.

Четвърти случай. Когато през шестте едномесечни периода през които лицето приспада остатъка /по установени и неизплатени задължения към държавата/ или данъка /когато не е получен екземпляр

за приемане/ и остане данък за внасяне, той се дължи в 14-дневен срок от изтичане на данъчния период, за който се отнася данъкът.

Извършването на сделки изисква тяхното правилно документиране и отчитане. **Основните документи**, свързани с отчитането на ДДС, са:

- данъчна фактура;
- опростена фактура;
- дебитни и кредитни известия към данъчната и опростената фактура;
- митническа декларация;
- протоколи за безвъзмездна сделка или за бракуване на активи;
- справка-декларация;
- дневник за продажбите и дневник за покупките.

Данъчната фактура е основен отчетен документ, като служи същевременно за контрол в системата на ДДС. Тя е свързана както с определянето на данъчното задължение на изпълнителя, така и с правото за приспадане на данъчен кредит от получателя.

Данъчната фактура може да издава само изпълнител по сделка, който е регистрирано лице. При поискване от страна на получателя по облагемата сделка със стока или услуга, регистрираното лице е длъжно да издаде данъчна фактура. Когато такава не се иска, се издава **опростена фактура**, в която се сочи стойността по сделката, включваща и начисления данък. По опростена фактура получателят по сделката няма право да приспада данъчен кредит. Данъчната фактура и опростената фактура се издават най-малко в два екземпляра, по един за всяка от страните в тридневен срок от датата на прехвърлянето на правата върху стоката или извършването на услугата.

Стойността на сделката е възможно да се променя под влияние на различни причини. Тя може да бъде в посока на увеличение или намаление на стойността. Това налага и коригиране на начисления

данък, а когато за сделката е издадена данъчна фактура и промяната е в посока на увеличение, изпълнителят издава **данъчно гебитно известие**. При положение, че промяната е в посока на намаление, се издава **данъчно кредитно известие**. Когато е издадена опростена фактура за сделката, изпълнителят издава **гебитно известие** при промяна в посока на увеличение или **кредитно известие**, при промяна в посока на намаление.

При безвъзмездна сделка регистрираното лице съставя **протокол** и издава опростена фактура или касова бележка, с които документира сделката. В този случай не се издава данъчна фактура, тъй като получателят няма право на данъчен кредит. При **бракуване** на активи се съставя също **протокол** от комисия, която е назначена от регистрираното лице. Въз основа на този протокол се начислява дължимият данък.

С единния административен документ или с **митническата декларация** за юридически лица се документира вноса и износа на стоки. При внос тя се придружава от фактура, издадена от чуждестранния доставчик, и документ, с който се доказва плащането или обезпечаването на митните сборове. При износ на стоки, към митническата декларация се прилагат фактури, договори застрахователни, транспортни и др. изискуеми документи.

Справката-декларация се изготвя в два екземпляра и се подава в 14-дневен срок от изтичане на данъчния период. Регистрирано лице, което извършва облагаеми и освободени сделки, подава справка-декларация и за цялата календарна година до 15 април на следващата календарна година. Справка-декларация се подава и в случаите, когато данък не трябва да се внася. Заедно с нея представя в данъчната служба и копие от дневника за продажбите и копие от дневника за покупките. В **дневника за продажбите** се отразяват сделките, по които лицето е изпълнител. В **дневника за покупките** се отразяват сделките, по които е получател.

3. АКЦИЗИ.

Акцизите са най-разпространения еднофазен косвен данък. Те са получили своето развитие през 17 век. Това е период на въвеждане на нови акцизи върху бирата, виното, месото, солта, хляба. Започват да се разпространяват и върху луксозните стоки като перуки, каляски, осветление и др. С разширяване кръгът на облагаемите стоки, се е разширявал и броят на акцизите. В началото на 20 век се въвежда данъка върху оборота. Това довежда до рязко намаляване на техния брой.

До 1988 г. акцизите в нашата страна бяха в състава на данъка върху оборота. От началото на 1988 г. акцизите бяха възстановени и се обособиха като самостоятелна данъчна форма. С въвеждането на ДДС от 01.04.1993 г., който замени данъка върху оборота, се наложи въвеждането на т.нар. нови акцизи. Това се наложи, тъй като те трябваше да отговорят на изискванията на ДДС.

Акцизът е косвен данък. С него се задължават само производителите и вносителите на акцизни стоки и услуги. Акцизите се събират от производителите или от търговците на стоки. Чрез увеличаване цената на стоките, те се прехвърлят върху потребителите. В този смисъл те са данък върху потреблението на стоките. Колкото величината на акциза е по-голяма, толкова цените са по-високи. Това е така, тъй като те са разход за производителя и при формиране на цените, те са фактор, който се отчита. Получените приходи от акцизите в основната си част се внасят в приход на републиканския бюджет. Акцизите за вина и ракии, произведени от физически лица от плодове и грозде, собствено производство, за количествата, надвишаващи облагаемия минимум, се внасят в местния бюджет.

Акцизите изпълняват следните основни функции:

- а/ **фискална** - целта е да се осигурят приходи за бюджета, чрез налагане на задължително плащане;
- б/ **икономическа** - регулиране на производството и потреблението чрез съответно нарастване на цените с включване в тях на акцизи;

в/ **социална** - цели се ограничаване и регулиране на производството и търговията;

г/ **статистико-контролна** - тази функция се използва за получаване на информация от страна на държавните органи за количеството на произвежданата и облагаема продукция, което е основа за контрол и вземане на решение за насоките на развитие на производството.

В теорията и практиката са известни следните начини за облагане с акциз:

а/ облагане на площите, засети с култури, от които се добиват акцизни стоки - лозя, захарно цвекло, тютюн и др. Платеният акциз се включва в цените на суровините и материалите, а чрез тях и в цените на готовата продукция. Цели се стимулирането на по-високи добиви, в резултат на което ще се намали величината на акциза в единична продукция;

б/ облагане на суровини и материали за производство на акцизни стоки - захар за производство на спирт, джибре за добив на ракия и др.

в/ облагане на съоръжения и инсталации, с които се произвеждат стоки, облагани с акциз. Стремехът е да се стимулира по-пълното използване капацитета на инсталациите и съоръженията. Това е причината величината на акциза да се определя в зависимост от техния капацитет. Размерът на акциза се калкулира в цените на готовата продукция;

г/ облагане на крайните готови изделия, т.е. на готовата продукция.

С акцизи се облагат и някои услуги /входни билети за барове, вариетета, еротични и други подобни спектакли/.

В зависимост от предмета и обхвата на облаганите стоки и услуги, акцизите се обособяват в две групи:

а/ **индивидуални** - те са характерни само за определени стоки и услуги. За тях се определя специфичен размер и режим на облагане. Обикновено той е по-тежък. По принцип с акциз се облагат напитки с

висока концентрация на алкохол /уиски, водка, ракии и др./; тютюневи изделия; бижутерия от благородни метали; входни билети за барове, вариетета и др. спектакли; вина; пиво; кожни и кожухарски облекла; парфюмерийни изделия и някои течни горива;

б/ **универсален или генерален акциз** - той обхваща и облага повечето или почти всички стоки и услуги с общи размери и по единен режим. От тях се изключват тези, които се облагат с индивидуален акциз.

Определянето на акциза върху облагаемите стоки и услуги се извършва върху две основи:

- в абсолютна сума за единица изделие;
- в процент спрямо стойността им.

Основа за облагането с акцизи е Законът за акцизите и Правилника за прилагането му.

С акциз се облагат еднократно стоките и услугите от местно производство и от внос, предмет на сделки на територията на страната, включително континенталния шelf и изключителната икономическа зона, посочена в тарифата за акцизите. Когато те са облагаеми сделки, освен акциз се начислява и ДДС /с изключение на лотариите, томболите, залаганията и други хазартни игри/.

Не се начислява акциз, съгл. чл. 2 /1/ от Закона за акцизите, за:

- стоките, предмет на сделки за износ. Извършеният износ се удостоверява с фактура за закупените стоки по цени с включен акциз, експортна фактура и данъчна декларация;

- сделките със стоки и услуги, когато вече е бил начислен акциз;

- производството на физически лица на вина и ракии от собствени суровини и материали за лично потребление в границата на освободените количества. Същите количества се освобождават от облагане с акциз в случаите, когато физическите лица дават собствени суровини и материали за производство на вина и ракии от лицензирани производители;

- сделките със стоки в свободните безмитни зони и антрепозитните складове, както и в търговските обекти за безмитна търговия. Не се отнася за сделки с алкохолни напитки и тютюневи изделия в безмитните зони. За тях се начислява и внася акциз;

- изделията от сребро на майсторите на народните художествени занаяти, изработени ръчно по традиционни способи;

- сделките между лицензирани производители на вина - предмет на които са нестабилизиращи виноматериали, включително за производство на оцет.

Данъчно задължени са юридическите и физическите лица, едноличните и колективните фирми на граждани, които са производители или вносители на облагаеми с акциз стоки и извършващи акцизни услуги на територията на Република България, включително и чуждестранни лица, които извършват стопанска дейност самостоятелно, чрез филиали или дружества.

Основните задължения на платците на акцизи са:

1/ Да се регистрират пред данъчните органи в определения срок. В тази връзка те подават заявления в данъчната служба при съответното териториално данъчно управление. При регистрацията платците на акциза представят удостоверение за данъчна регистрация по Закона за данъчното производство. В 14-дневен срок от датата на подаване на заявлението, данъчната служба, в която е регистрирано лицето по Закона за акцизите, издава отделно удостоверение, с което се удостоверява данъчното му регистриране.

2/ При настъпване на промени в състоянието на регистрираното лице, спрямо тези, които са посочени в заявлението, то трябва да уведоми в 14-дневен срок данъчната служба. За целта се подава ново заявление с променените данни.

3/ При загубване, повреждане или унищожаване на данъчното удостоверение регистрираното лице е длъжно в 3-дневен срок писмено да уведоми за това данъчната служба, която му издава дубликата.

4/ Да представят данъчното си удостоверение при поискване от получателя по сделката.

5/ Да водят документация и отчетност в съответствие с изискванията на Закона за счетоводството, Закона за акцизите, Закона за данък върху добавената стойност и Правилника за прилагане на Закона за акцизите. За всяка извършена сделка се издава фактура, в която се отразяват видът и количеството на акцизните стоки или извършените услуги, стойността им, начисленият акциз по съответната тарифа, наименованието на фирмата изпълнител и получател и данъчните им номера.

6/ Да водят задължително дневник за покупките и дневник за продажбите. В тях се посочва сумата на платения акциз за стоките от внос и местно производство.

7/ Да ползват и представят в данъчната служба по месторегистрацията си справка-декларация за възстановяване на платен акциз за алкохолосъдържащи суровини, вложени в производството на вина, спиртни напитки, лекарствени форми и субстанции и фактура за закупени алкохолосъдържащи суровини по цени с включен акциз. За сумата на акциза за вложените алкохолосъдържащи суровини при производството на напитки, лекарствени форми и субстанции, които са реализирани през първите 15 дни на месеца, справката-декларация се подава до 28-о число на всеки месец. За тези, които са реализирани през останалите дни на изтеклия месец, справката-декларация за сумата на акциза се представя до 14-о число на следващия месец. Данъчната служба е длъжна в 3-дневен срок да потвърди внесените суми и изпрати справката-декларация заедно с платежното нареждане в своя обслужващ клон за възстановяване на акциза по сметката на лицензиращия производител на вина, спиртни напитки, лекарствени форми и субстанции.

8/ Да заявят пред данъчната служба необходимото количество бандероли и продажната цена на съответните стоки. Отнася се за някои

от продаваните стоки, като цигари и спиртни напитки. Акцизът се плаща чрез облепване върху произведените и продавани стоки на бандерола. Целта е да се повиши контролът върху производството и търговията на тези стоки. Сроктът за осигуряването на бандеролите от данъчните служби е 60 дни. Те се произвеждат и продават само под контрола и чрез Министерството на финансите.

9/ Да подадат заявление за прекратяване на регистрацията по Закона за акцизите в данъчната служба при преустановяване производството и търговията с акцизни стоки, услуги и други акцизни дейности. В 14-дневен срок от откриване на процедурата за прекратяване на съдебната регистрация, регистрираното лице може да поиска прекратяване на регистрацията. Преди това данъчната служба извършва данъчна проверка или ревизия. Въз основа на нея се издава данъчен облагателен акт. В него се сочат сумите на акциза, подлежащи на внасяне в републиканския бюджет. Счита се, че към датата на прекратяване на регистрацията лицето реализира наличните стоки и извършени услуги, подлежащи на облагане с акциз по пазарни цени. Когато е невъзможно те да бъдат реализирани, в случай на обявяване в несъстоятелност на лицето, сумата на дължимия акциз се обезпечава чрез изземване на стоките в полза на държавата. Данъчното удостоверение се връща на данъчната служба на датата на прекратяване на регистрацията.

Организирането и провеждането на лотарии, томболи, залагания и други хазартни игри подлежи на разрешителен режим и се облага само с акциз. Последният се определя като абсолютна сума в левове за тримесечие съгласно определената и утвърдена тарифа със Закона за акцизите. За целта се закупува специален бандеролен знак /стикер/ за всеки игрален автомат, игрална маса, друго игрално съоръжение и бинго.

При провеждане на лотарии и томболи акциз също се начислява. Дължимият акциз се внася предварително. Величината му се определя като процент върху приходите от продадените билети, съответно

приходите от продадените и попълнени фишове и талони. За моментните лотарии също се начислява и внася акциз предварително. Определя се като процент от стойността на пуснатите в обръщение билети, фишове и талони.

Акцизът за организирането и провеждането на залагания върху резултатите от спортни състезания и други случайни събития, също се внася предварително. Величината му се определя съобразно утвърдените тарифи в Закона за акцизите. Тиражът се определя от игралните условия за съответната игра, утвърдени от Комисията по хазартните игри. Същите изисквания се отнасят и за лицата, организиращи хазартни игри, провеждани чрез средствата за масова информация.

Дължимият акциз за входни билети за барове, вариетета, еротични и други спектакли се заплаща предварително при закупуването им. Билетите се получават от данъчната служба по месторегистрация, срещу представен документ за предварително платеният акциз.

4. МИТА.

Митата са косвени данъци. В миналото те са били едно от основните средства за осигуряване приходи за бюджета, но значението им постепенно намалява в общите приходи от данъци. По своята същност митата са данък, който се събира от митническите органи при преминаване през държавната граница на вносни, износни и транзитни стоки. На основата на предвидени от митническите тарифи на дадена страна ставки.

Съгласно чл. 26 /1/ от Закона за митниците, митническата тарифа включва:

- номенклатурата на стоки, основана на Конвенцията за Хармонизирана система за описание и кодиране на стоките от 1983 г., подписана в Брюксел в рамките на Световната митническа организация;

- номенклатурата, основана на други разпоредби за прилагане на тарифни мерки. Тя включва освен посочената по-горе номенклатура и някои подразделения към нея;

- ставки на мита и други елементи за облагане. Прилагат се за стоки, включени в номенклатурата;

- преференциални тарифни мерки, предвидени в споразумения между Република България и други страни;

- преференциални тарифни мерки, приети едностранно от Република България в полза на страни, група страни или територии;

- автономни мерки по отношение на определени стоки и страни, които предвиждат увеличаване, намаляване или необлагане с мита;

- други тарифни мерки.

Преференциите се прилагат по искане на декларатора и при положение, че стоките отговарят на условията, определени за прилагането им. Когато те са за определено количество или стойности, прилагането им се прекратява:

- при тарифни квоти, щом се достигне определения лимит на вноса;

- при тарифни плафони в съответствие с нормативния акт за тяхното въвеждане.

Според внасяните, изнасяните и транзитно преминаващите стоки през територията на дадена страна, митата се класифицират на **вносни, износни и транзитни**.

Митата изпълняват следните функции:

а/ **икономическа** - намира конкретен израз в регулиране на външната търговия. Облагането на вносните и износните стоки с диференцирано по видове или групи стоки. Прилагането на високи мита ограничават външната търговия, а ниските я стимулират.

б/ **фискална** - чрез тази функция се цели да се осигурят финансови средства за бюджета.

в/ **социална** - чрез митата се насърчава местното производство и се създават нови работни места чрез по-високите вносни мита.

г/ **политическа** - оказва се политически натиск чрез митническата политика от по-силните в икономическо отношение страни спрямо по-слабите.

В зависимост целите, които трябва да се реализират с прилагането на митата, те се класифицират на:

а/ **фискални мита** - с тяхното използване се цели да се осигурят необходимите приходи за държания бюджет;

б/ **протекционистични или защитни мита** - използват се за защита на националната икономика от внос в страната на чуждестранни стоки с цел поддържане на високи монополни цени вътре в страната, от конкуренцията на по-развитите страни, в резултат на което се съдейства за развитие на националното производство;

в/ **преференциални мита** - определят се на договорна основа. Стремещът чрез използването на тези мита е навлизане и завоюване на определени позиции на външни пазари. Възможно е да бъдат с по-ниски размери за една или някои страни за определена група от стоки. По този начин се цели да се стимулира развитието на външнотърговските отношения;

г/ **гукриминационни мита** - прилагат се като противодействие на усиления износ от страните, осъществяващи дъмпинг за сметка на предоставени от държавата експортни премии, снижение курса на валутата и др.;

д/ **уравнителни мита** - прилагат се за вносните стоки. Начисляват се допълнително към основните вносни мита с цел да се изравнят цените на вносните стоки с цените на стоките от местно производство;

е/ **конвенционални мита** - основната им цел е развитие на външнотърговските отношения между определени страни. Между тях се сключва договор и митата могат да се променят само при взаимното съгласие на страните, които са ги приели. Те са насочени към други страни, които не участват в митническия съюз. Спрямо тези страни се прилагат автономни мита, по принцип по-големи от договорните;

ж/ **адвалорни мита** - изчисляват се в процент от стойността на стоките;

з/ **специфични мита** - изчисляват се в зависимост от количеството или обема на стоките;

и/ **групи мита**.

Използването на вносните мита е насочено към:

- намаляване общото равнище на вноса. Постига се, като цените на вносните стоки станат по-високи от цените на стоките от местно производство. Целта е да се отстрани дефицитът в платежния баланс;

- противодействие на практиката на дъмпинга. За целта равнището на цените на дъмпинговите стоки се увеличават до тяхното икономическо равнище;

- защита на ново производство или нов отрасъл, докато те укрепнат в необходимата степен, за да са в състояние да се конкурират с по-развитите производства и отрасли на други страни;

- други държави, като ответна мярка срещу ограничения, наложени от тях.

Митническата стойност е определената за митнически цели стойност на стоките в левове. За внасяните стоки тя е договорената стойност, която е реално платената или подлежащата на плащане цена на стоките, продадени за износ за Република България. За да се определи митническата стойност, към тази цена за внасяните стоки трябва да се прибавят:

- разходите, които се плащат от купувача, но не са включени в реално платената или подлежащата на плащане цена. Към тях се отнасят: комисионни възнаграждения за посредничество /брокерски възнаграждения/, с изключение на комисионните за покупка; разходите за контейнери; разходите за опаковка, включващи труда и материалите;

- стойността на следните стоки и услуги, които са доставени пряко или косвено от купувача, безплатно или на намалени цени във връзка с

производството и продажбите за износ на внасяните стоки /при положение, че те не са включени в платената или подлежаща на плащане цена/; материали, съставки, части и други подобни, включени във внасяните стоки; инструменти, клишета, матрици и други подобни, използвани при производството на внасяните стоки; инженеринг, разработки, художествено оформление, дизайн, планове и чертежи, които не са разработени в Република България и са били необходими за производството на внасяните стоки;

- лицензни стоки, които купувачът пряко или косвено трябва да плати като условие за продажба на остойностяваните стоки в размера, в който те не са включени в платената или в подлежащата на плащане цена;

- стойността на всяка част от прихода, от всяка следваща продажба, отстъпване правото на владение или ползване на внасяните стоки, които се предоставят пряко или косвено на продавача;

- разходите за: транспорт на внасяните стоки до входен граничен пункт на Република България; товарно-разтоварни и обработващи операции; застраховки на внасяните стоки.

Чуждестранната валута се превръща в легова равностойност, за да се формира основата за облагане с мито като се използва текущият назарен междубанков курс към датата на вноса, т.е. деня на преминаването на стоката през държавната граница.

Нова форма на международно икономическо сътрудничество е създаването на свободни безмитни зони. Това означава, че стоките в тези зони не се облагат с мита. Целта е привличане на чужди инвестиции, стимулиране достъпа до нови технологии и безмитно придвижване на стоките до купувачите им.

ЧЕТВЪРТА ГЛАВА ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДОЛОГИЯ НА НАЧИСЛЯВАНЕТО И СЪБИРАНЕТО НА ДАНЪКОПОДОБНИТЕ ПРИХОДИ

1. ОБЩА ХАРАКТЕРИСТИКА НА ДАНЪКОПОДОБНИТЕ ПРИХОДИ

Държавните приходи се класифицират на данъчни и неданъчни, които още носят наименования на данъкоподобни или квазиданъчни приходи. Таксите са една от тази разновидност приходи. В по-старата финансова литература те се срещат и под наименованието берии. Таксите водят своето начало в дълбока древност, когато за всяка услуга следвало да се заплаща такса на владетеля или на публичната власт.

Taksume¹ са сходни по своята икономическа същност с данъците по това, че те се събират от публичната власт, отнасят се в приход на държавния бюджет и служат за покриване на държавни разходи, респ. за издръжка на държавни /общински/ учреждения и институции.

Основните различия между данъците и таксите се свеждат до:

- таксата е плащане, което е свързано с конкретното получаване на дадена административна услуга от публичен орган /държавен или общински/ или от предизвикано от него действие в полза на платеща на таксата, т.е. тази услуга не е от стопански, а от публично-управленски характер;

- таксата има непосредствен възмездно-еквивалентен характер за разлика от данъка. Тя се плаща за конкретно оказана услуга или за предприето действие;

- по отношение на оказаната услуга или във връзка с действие в полза на платеща, публичният орган извършва известни разходи. Една от целите на таксата е да покрие изцяло или в известна степен част от разходите, които са направени за извършването ѝ;

- инициативата обикновено е в полза на платеща на таксата, т.е. ако той пожелае ще ползува услугата и ще плати затова предвидената такса, а ако не я пожелае - няма да заплати такса /за редица услуги, като напр. сметоизвозването - таксата е задължителна, независимо от волята на данъкоплатеца/. В този смисъл обикновено се предполага, че за разлика от данъците, които са задължителни за всички данъчно задължени лица, при таксите има известна доброволност /факултативност/ за повечето от тях.

С осъществяването на прехода към пазарно стопанство постепенно се променя отношението към начисляването на таксите, което става все по-позитивно. Те се приемат за **форма на собствени приходи и елемент на пазарния подход и механизъм**¹.

2. МЕСТНИ ТАКСИ.

Местните такси се събират от общините и от подведомствените им бюджетни организации въз основа на Закона за местните данъци и такси /ЗМДТ/ (ДВ, бр.117/10.12.1997 г.), който отмени аналогичния нормативен акт от 1951 г. Таксите са прости и пропорционални. Събират се посредством общински таксови марки или в налични суми в брой, респ. и по безкасов начин. Общинският съвет определя размера на местните такси в граници, предвидени в ЗМДТ. Различават се следните видове местни такси:

Такса за битови отпадъци. До началото на 1998 г. този вид такса носеше наименованието „Такса за изхвърляне на смет“. По своя характер тя в най-голяма степен се доближава до данъчните плащания. Заплаща се от физическите и юридическите лица, собственици на облагаеми с данък недвижими имоти, успоредно със заплащането на данъка върху недвижимите имоти, а за общинските имоти, ползвани или наети от други лица - се заплаща от ползвателя, съответно от наемателя.

¹ Вж. Стоянов, В., Основы на финансите, т. I, С, 1997, Галик, с. 364-365.

¹ Стоянов, В., Основы на финансите, т. I, С, 1997, Галик, с. 365.

Основание за заплащането ѝ е притежанието на имота, респ. правото на ползуване, както и в случаите, когато той е в чертите на населено място, в което има организирано сметоизвозване и не зависи от волята на данъкоплатеца. В тази си част този вид такса /в разговорния език се среща под наименованието данък-смет/ има характер на данък, тъй като на практика е задължително принудително държавно вземане, което е присъщо за данъка. Тя се заплаща за услугите по събирането, извозването и обезвреждането в специализирани депа на битовите отпадъци, както и за поддържането на чистотата на населените места в определените им за общо ползуване части /улицы, паркове и т.н./. Таксата се определя в годишен размер за всяко населено място с решение на сесия на Общинския съвет въз основа на определена план-сметка, включваща разходите, предназначени за тази цел. Данъкоплатците внасят таксата заедно с данъка върху недвижимите имоти в данъчните служби по местоживеене, респ. по местоседалище на извършване на стопанската дейност. Размерът ѝ се определя, както следва:

- за жилищни и вилни имоти на граждани, както и за жилищните имоти на предприятията - пропорционално върху данъчната оценка или в левове, според количеството на битовите отпадъци;

- за нежилищни имоти - в левове в зависимост от броя и вида на съдовете за изхвърляне на жилищни отпадъци и респективно върху данъчната оценка, в случаите когато не е възможно установяването на вида и броя на съдовете за всеки отделен имот.

В случаите, когато в течение на годината общинския съвет промени размера на таксата, по новия ѝ размер тя се събира от началото на следващото тримесечие, следващо решението на общинския съвет. Новият размер не е в сила по отношение на лицата, които са я предплатили за съответния период.

В случаите, когато таксата се определя според количеството на битовите отпадъци, данъчно задължените лица подават декларация в

данъчната служба по местонахождението на имота до 30 октомври на предходната година, а за новопридобит имот - в тридесетдневен срок след датата на придобиването му. В декларацията се посочват вида и броя на съдовете за изхвърляне на битовите отпадъци, които ще ползува данъкоплатеца през годината. При неподаване на декларация в срока, предвиден в ЗМДТ или, когато не изхвърля сметта си в предвидените съдове за целта, предприятието заплаща таксата въз основа на данъчната си оценка /съгласно Закона за счетоводството - отчетната стойност на дълготрайните му материални активи/.

Срокът за заплащане на таксата е както следва: на четири равни вноски, съпадащи с последния ден на всяко тримесечие от годината. На данъкоплатците, предплатили в първия срок целия размер на таксата се предвижда 5-процентна отстъпка. За новопридобитите имоти таксата се заплаща от началото на следващия месец, а когато се ползува имотът още преди пускането ѝ в експлоатация такса се дължи от началото на месеца, следващ месеца, в който е започнало ползването. За 1998 г., в която гражданите и юридическите лица подадоха нови данъчни декларации за недвижимите си имоти са установени други срокове за заплащане и на таксата за недвижими имоти, които в последствие бяха променени, поради по-късното гласуване на размера ѝ в редица населени места и невъзможност да се обработи големия брой данъчни декларации до края на първото полугодие.

Такса не се събира за:

- имоти, в които не е организирано сметоизвозване /практически повечето села, махали и крайни квартали на малките градове/;

- имоти, които няма да се ползват през цялата година и е подадена декларация за това в данъчната служба по местонахождението им от собственикът или ползвателя им до края на предходната година.

Таксу за ползуване на пазари, тържища, тротоари, площади, общински платна, панаури и терени с друго предназначение. Таксата се

заплаща за ползуването на посочените общински имоти или части от улици, чиято собственост е общинска. Платци на таксата са физически и юридически лица, ползващи това имущество. Размерът ѝ е в зависимост от зоната, в която се намират. Тя се определя на сесия на Общинския съвет, а също и при зонирването на градовете, селата и курортните селища. Общинските съвети определят дневна и месечна такса, в зависимост от заетата площ, вида на продукцията /селскостопанска или промишлени и кинкалериини стоки/ и начина на продажбата. За продажба на пазари на селскостопанска продукция се заплаща дневна такса в размер на 200 до 900 лв. на кв.м. и месечна такса от 3000 до 15000 лв. на кв. м. За продажба на промишлени стоки таксата се събира в увеличен размер, като някои общински съвети я определят и до 2 пъти по-висока.

При търговска дейност на открито, в т.ч. маси, витрини, павилиони и бутки се заплаща дневна такса, която е в диапазона от 200 до 800 лв. на кв. м. На лицата, които ползват тротоари, площи, улични платна и други общински терени за разполагане на строителни материали също се събира такса, която варира на 1 кв. м. в диапазона от 400 до 800 лв. за градове с население над 100 хил. души и е в зависимост от зонирването им. Този вид такса в градовете с население под 100 хил. жители е от 350 до 600 лв. на кв. м., а в селата от 200 до 500 лв. на кв. м.

Таксите се заплащат предварително от юридическите и физическите лица при издаване на разрешителното от общинските съвети за искания период.

Такса за детски ясли, градини, домове, лагери, домове за социални грижи и други форми за социално обслужване. За ползуване на детски градини, детски ясли и физиологичните отделения на домовете „Майка и дете“ се събират от родителите или настойниците месечни такси, определени спрямо минималната работна заплата в зависимост от доходите на член от семейството, както следва: за

седмични - от 20 до 60 на сто, целодневни от 10 до 40 на сто и полудневни от 5 до 20 на сто. Редица категории деца и родители са освободени от заплащането на такси, като: децата, чиито родители са I и II група инвалиди, децата на неизвестни родители, както и тези, които са загинали при производствени аварии и при изпълнение на служебния си дълг, деца с тежки хронични заболявания, посочени в списък на Министерството на здравеопазването. Третото и следващото дете на многодетни семейства, плащат такса съответно в половин размер и четвърт размер; сираците плащат такса с 50 на сто намаление, а в столица намален размер с таксата и за деца на родители, които са: редовни студенти; срочно военнослужещи; с две деца, пристигли в едно или в различни детски заведения. При отсъствие на децата от детското заведение такса не се заплаща, само ако родителите са уведомили директора му за времето, през което те няма да го посещават.

За ползуване на ученически лагери се заплаща такса на ден от 2 до 4% от минималната работна заплата за страната, като също има предвиден облекчен режим за някои категории ученици.

За ползуване на общежитие учениците заплащат месечна такса под формата на наем, която е между 10 и 25 на сто от минималната работна заплата.

В системата на социалните грижи се заплаща такса от лицата, които я ползват и тя е в размер, който се определя в зависимост от доходите, имуществото и спестяванията им. В ЗМДТ е предвидена сума за лични разходи, която е различна според дохода им за отделните категории лица, настанени в социални домове или ползващи такива домашни условия на т.нар. система за социален патронаж за възрастни хора. Такса не заплащат деца под 16 г., настанени в заведения за социални грижи и ученици до 18 г., обучаващи се в социални учебно-професионални комплекси.

За настанените в заведения за отрезвяване се събира дневна такса в размер от 5 до 10 на сто от минималната работна заплата за страната.

Курортна такса. Заплаща се от ползващите курорти за почивка или лечение и се предоставя едновременно с адресното им регистриране на собствениците на квартири и почивни домове, които я внасят в общинския бюджет. Освободени от нея са лица, които са в служебна командировка, деца до 8 години, ученици до 18 годишна възраст, редовните студенти и пенсионерите. Размерът на таксата се определя на ден от Общинския съвет в зависимост от категорията на курорта и с в следния диапазон:

- за курорти от национално значение се заплаща такса на лице от 300 до 1500 лева на ден;

- за курорти от местно значение таксата е от 10 до 300 лв. на ден.

Такси за добив на кариерни материали. Таксите се заплащат за добив на кариерни материали, в т.ч. и за тези добивани от дъното на водоеми от физически и юридически лица. Не заплащат такса тези лица, на които е предоставена концесия. Размерът им се определя поотделно за всеки материал на кубически метър или на тон върху brutния добив, определен по количествата във временните или еднократните разрешения за добива на кариерните материали, а също и по регистрите на производителите, които всяка кариера води задължително. Таксите обикновено се внасят месечно в приход на общинския бюджет на общината, където е местодобиването на кариерния материал.

Такси за технически услуги. Таксите се заплащат от физическите и юридическите лица, които ползват технически услуги, извършвани от отделите /управленията/ „Архитектура и строителство“ на общините. Освободени от този вид такси са учрежденията на държавна /общинска/ издръжка и Българския червен кръст. Размерът на таксите се определя, както следва:

- за издаване на скици за недвижим имот - от 2000 лв. до 5000 лв.;

- за издаване на скици за недвижим имот с указан начин за застрояване от 5000 лв. до 10000 лв.;

- за презаверяване на скица след изтичане на шест месеца от издаването ѝ - от 500 до 2000 лв.;

- за заверяване на преписи от документи и на копия от планове и документацията към тях - от 1000 до 5000 лв.;

- за издаване на удостоверения във връзка с териториалното и селищното устройство - от 1000 до 2000 лв.;

- за определяне на строителна линия и ниво на строеж - за сгради на кв.м. - от 20 до 50 лв. и за огради на линеен метър - от 20 до 50 лв.

Таксите се събират при предявяване на искането за извършването на дадена техническа услуга от общината.

Такса за административни услуги. Заплаща се от физически и от юридически лица за оказани им от общинските съвети на различни административни услуги. Те са еднакви за цялата страна и размерът им е както следва за по-често използваните от тях: за издаване на удостоверение за наследници - 800 лв., за издаване на дубликат на акт за раждане и граждански брак - 800 лв., за заверка на покана за чужденец за посещения в Република България - 5000 лв., за удостоверения по искане на граждани - 500 лв., за препис на документи - 400 лв. за страница, за настаняване под наем в жилищни имоти - 700 лв., а в нежилищни имоти - 3000 лв. При издаване на разрешения от общинските съвети се събират следните годишни такси:

- за разрешение за продажба на тютюневи изделия от 2000 до 3000 лв.;

- за обекти, ползващи се от търговия на спиртни напитки - от 300 до 350 лв. на кв.м. за търговия на едро, а за търговия на дребно в зависимост от местоположението на обектите и големината на населените места от 5000 лв. в селата до 100000 лв. в градовете с население над 35 хил. жители и националните курорти. За заведенията за обществено хранене е въведена категоризация в зависимост от броя на звездите, като за разрешение за 1 и 2 звезди таксата е между 30000 и 40000 лв. и

за заведения без категория между 15000 и 20000 лв., докато за заведения с 5 звезди - таксата е между 180000 и 200000 лв. За временен шанд за търговия със спиртни напитки на панаири, събори и т.н. таксата е 3000 лв. на ден.

Такса за кучета. В градовете таксата за регистрация на кучета е между 5000 и 10000 лв. В тримесечен срок от придобиването на кучето всеки собственик е длъжен да подаде декларация в общината по постоянното си местожителство. За неподаването на декларация се заплаща имуществена санкция от 5000 до 20000 лв. Освобождават се от такса кучета на инвалиди, на МВР, Министерство на отбраната и на организациите на бюджетна издръжка.

Таксу за гробни места. Този вид такса се заплаща в зависимост от срока за откупуване на гробното място, неговия вид и зоната, в която се намира. Диапазонът на плащаните такси е от 5000 до 30000 лв., когато срокът за откупуване е до 15 години. В случаите, когато гробното място се откупува за вечни времена таксата се увеличава пет пъти. За урнов гроб /за градовете, където е организирано кремиране/ таксата е в размер на 50% от тази за обикновен гроб.

Такса за охрана и опазване на земеделски имоти. Този вид такса е по-известен сред населението като такса-пъдарщина. Тя се заплаща от собствениците /ползвателите/ на земеделски имоти, които заплащат годишна такса, която се определя на декар обработена земя по следните видове култури:

- за зърнени храни - от 300 до 600 лв. на декар;
- за технически култури - от 400 до 700 лв. на декар;
- за зеленчуци, овощни градини и лозя - от 500 до 1000 лв. на декар.

Таксата се заплаща на две равни вноски: до 01.03. и до 01.11. на годината, за която се отнася оказаната услуга.

3. ДЪРЖАВНИ ТАКСИ.

Начисляването и събирането на държавните такси в Република България става въз основа на Закона за държавните такси (ДВ, бр.104/28.12.1951 г.), който е претърпял многобройни изменения, като последното е обнародвано в ДВ, бр.104/1997 г. В него е посочено кои държавни органи, бюджетни организации и органи на съдебната власт са оторизирани със събирането им. В закона е визирано за какви видове услуги, оказани на граждани се събират държавни такси. Такива са за:

- искови молби, молби за осиновяване, регистрация на сдружения и фондации, по наказателни дела от частен характер и т.н.;
- извършване на действия и услуги от съдия-изпълнители и съдии по вписванията;
- извършване преводи на документи и книжа от чужд език на български и обратно;
- изменение и замяне на паспорти, за даване на разни визи за паспорти и корабни патенти, за издаване на пасавани и разрешителни за преминаване в страната;
- молби и удостоверения за придобиване и за възстановяване на българско гражданство, за разрешаване на придобиване на чуждо гражданство и молби, подавани до съвета по гражданството;
- даване услуги по Закона за противопожарната охрана;
- разрешителни за риболов, лов, правоносене на оръжие и упражняване на занаят и търговия, за ползуване на радиоапарати и т.н.;
- ползуване на пансионати към учебните заведения, които не са под ведомството на общинските съвети /към министерствата на образованието, културата и т.н./;
- изпити за придобиване на право за управляване на моторни превозни средства;
- издаване на патенти на изобретатели и откриватели;
- упражняване на финансов контрол при отпечатване на ценни книжа, бланки и формуляри под отчетност;

- участие в конкурси за участие в държавни учреждения, издаване на разрешения и преписи от тези учреждения;

- искания до държавни учреждения да извършват действия и услуги и за издаване на документи и дубликати;

- издаване на нотариални актове за прехвърляне на право на собственост и учредяване право на строеж върху недвижими имоти - застроени или незастроени, на които ще се извърши ново индивидуално и групово строителство.

Редица услуги се освобождават от държавни такси, които също са посочени в закона, като:

- молби, подавани до Народното събрание, президента и до Министерския съвет;

- документи и книга по трудовата дейност на трудещите се по законите за защита на труда и разпоредбите за приложението им, както и по индивидуалните и колективни трудови договори, по искове за работна заплата и надница и по други искове, произтичащи от трудови договори, възнаграждения на членове на кооперации, за изобретения и т.н.

- ищците - по искове за издръжка;

- регистрация на актове за раждане, смърт и осиновяване и първоначалните свидетелства за регистрация на актове за гражданското състояние;

- всички документи и книга по: наказателни дела от общ характер, по дела за издръжка и настойничество, по дела за установяване на произход, книгата и документите по определяне и даване на помощ на многодетни майки, по обществено подпомагане, по социално-правна охрана на малолетни, по придобиване на право на пенсия; по учредяване, регистрация и други промени на кооперации. От стопанските субекти, извършващи стопанска дейност, единствено кооперациите са освободени от т.нар. съдебни такси във връзка с образуването им и промените в тях;

- книгата и документите във връзка с дейността на взаимноспомогателните каси;

- всички видове молби, заявления, именици, свидетелства и удостоверения за завършване на квалификационни курсове, както и други такива, издавани от учебните заведения за получаване на основно и средно образование, както и от Министерството на образованието и науката;

- чуждите граждани, приети по силата на междудържавните договори и спогодби за участие в конкурси за обучение в държавните висши и полувисши учебни заведения;

- инвалиди, бременни жени и майки с деца до 6-годишна възраст, които се освобождават от плащане на прехранване от едно учебно заведение в друго, на една специалност или форма на обучение в друга по здравословни причини, установени със заключение на медицинска комисия;

- Българския червен кръст.

Въз основа на Закона за държавните такси са приети от Министерския съвет редица тарифи, които са над 30 на брой. Във връзка с ускорените инфлационни темпове у нас в последните няколко години те твърде често бяха променяни от различните правителства и тяхната периодична актуализация с една от най-регулярните точки на заседанията на Министерския съвет напоследък. Динамичните структурни промени в нашето стопанство налагат и обособяването на нови тарифи, като тези за таксите, които се събират от Центъра за масова приватизация (ЦМП) за извършени услуги във връзка с получаването на инвестиционни бонове във връзка с т.нар. втора вълна на масовата приватизация. С нея се регламентират таксите за издаване на регистрационни таблици на български граждани, които ще са 5000 лв. и 1000 лв. за пенсионери, на чужди граждани - 20000 лв., на юридически лица - 200 хил. лв., а за получаване на т.нар. депозитарни разписки чрез посредничеството на ЦМП - 1000 лв. за български граждани, за чуждестранни физически

лица и за български юридически лица - 5000 лв. и 10000 лв. - за чуждестранни юридически лица. Някои от тарифите и по-важните особености в тях, издадени въз основа на Закона за държавните такси са следните:

- Тарифа №1 за таксите събирани от съдилищата, прокуратурата, следствените служби и от Министерството на правосъдието (ДВ, бр.71/1992 г. с последно изменение бр.36/1997 г.). Тя има няколко раздела. Първият от тях е за таксите, събирани от съдилищата. Някои от най-често използваните са: по молби за развод - 4000 лв. при завеждането им и между 6000 и 20000 лв. при решаване на делото; по молби за осиновяване: от български граждани - 3000 лв. и от чужди граждани - 500000 лв.; по молби за вписване /регистрация в съда/ на: едноличен търговец - 5000 лв., на събирателно дружество - 35000 лв., на дружество с ограничена отговорност /ООД/ - 35000 лв., на акционерно дружество - 120000 лв., на акционерно дружество, осъществяващо банкова и застрахователна дейност - 500000 лв. и т.н.; по молби за обявяване в несъстоятелност на: едноличен търговец - 5000 лв., а на събирателно дружество, ООД и акционерно дружество - 50000 лв. и т.н. Вторият раздел на тарифата е за нотариалните такси, някои от които са: за завеждане - 3% от пазарната стойност на имуществото; за връчване на нотариална покана - 1000 лв.; за удостоверяване на подписи върху книга с неопределен материален интерес - 600 лв. и т.н. Третият раздел е за такси, събирани от прокуратурата и т.н.

- Тарифа №3 за таксите, които се събират за консулско обслужване в системата на Министерството на външните работи. Тя има следните раздели: за молби за заверяване и легализиране на документи; за преводи и паспортни такси.

- Тарифа №4 за таксите, които се събират в системата на МВР. Най-често употребяваните такси от тази тарифа са за: правоползване на носене на оръжие в т.ч. и на ловно - 1000 лв.; за задгранични паспорти; за лични паспорти /последните два в скоро време ще бъдат замен-

ни с нови паспорти и лични карти/; такси по Закона за движение по пътищата, като за: издаване на международно свидетелство за управление - 2000 лв., за технически периодичен преглед на леки автомобили - 2000 лв., мотоциклети - 1000 лв. и др.

- Тарифа №5 е за таксите, които се събират в системата на Министерството на транспорта - тя се отнася за такси за прегледи на кораби, за издаване на документи на морски лица, т.нар. пристанищни такси; за свидетелства, разрешения /лицензи/ и други документи, издавани на български превозачи и т.н.

- Тарифа №8 за таксите, които се събират в системата на Министерството на земеделието, горите и аграрната реформа - те включват таксите, събирани от Държавния ветеринарно-санитарен контрол и т.н.

- Тарифа №10 за таксите, които се събират в системата на Министерството на здравеопазването - включват таксите за изследване на лекарствените средства, за здравна профилактика и държавен санитарен контрол - те се събират при изграждане на нови обекти, в т.ч. заведения за хранене, складове, комунално-битови обекти и т.н.; за разрешения за внос на: храни, химически изделия и препарати, машини и т.н.

- Тарифа №12 за таксите, които се събират в системата на Министерството на финансите. Тя включва таксите, събирани във връзка със Закона за сделките с валутните ценности и валутния контрол /при търговията с изделия от благородни метали, за маркирането на различни видове благородни метали/; за регистрация на чуждестранните инвестиции - за чуждестранни юридически лица - 30000 лв., за чуждестранни физически лица - 20000 лв., а за промени в чуждестранна инвестиция - 4000 лв.; за разрешения за отпечатване на ценни книжа, както следва: за издаване разрешение за отпечатване на акции и облигации - 8000 лв., за билети за превоз и входни билети - 4000 лв.; за талони за бинго и други хазартни игри, както и за еротични спектакли - 10000 лв. и т.н.

- Тарифа за таксите, които се събират от патентното ведомство, съгласно разпоредбите ѝ, таксите се събират за патенти за изобретения и полезни модели, за промишлени образци, марки за услуги, търговски марки и наименования за произход, за нови сортове растения и породи животни и т.н.

Към Закона за държавните такси са издадени и редица други тарифи, които подробно няма да бъдат разгледани, като: Тарифата за таксите, събирани от Комисията за ценните книжа и фондовите борси; Тарифа за таксите, събирани от Държавната комисия по стоковите борси и тържищата; Тарифа за таксите за държавната регистрация на периодичните издания и за присъждане на международен стандартен книжен номер и т.н.

ПЕТА ГЛАВА

ДАНЪЧНА АДМИНИСТРАЦИЯ И ДАНЪЧНО ПРОИЗВОДСТВО

1. СТРУКТУРНИ ПОДРАЗДЕЛЕНИЯ НА ДАНЪЧНАТА АДМИНИСТРАЦИЯ

Данъчната администрация е неразривна част от данъчната система, която от своя страна представлява важна съставна част на финансовата система, респ. на приходната система в частност. В данъчната система освен данъчната администрация се включва и: съвкупността от прилаганите данъци, в т.ч. и техните елементи; начините за облагане, събиране, отчитане и контрол върху данъчното облагане или организацията на данъчното облагане, в т.ч. и данъчното производство.

В приходната система, осигуряваща изпълнението на приходната част на държавния бюджет се включват, освен данъчната администрация и следните държавни /общински/ институции:

1. **Митническа администрация** - състои се от Главно управление „Митници“, Районни митнически управления в градовете: София, Русе, Варна, Бургас и Пловдив, митници, митнически бюра и пунктове. Освен със събирането на мита тя е оторизирана със събирането и на останалите два косвени данъка: данък върху добавената стойност и акцизи за стоките от внос. Тя събира около 30-40% от общите данъчни постъпления в бюджета, които предимно са ДДС и акцизи, и в по-малка степен митни сборове.

2. **Общински финансови служби** - според големината на отделните общини, общинските администрации са в състава на отделите /управленията/ „Финанси“, а в големите общини, като в София, са обособени в Управление „Данъци“. Тяхната задача е да събират местните такси, съгласно Закона за местните данъци и такси, които са изцяло на разположение на общините; да следят за своевременното постъпване от фирмите на територията на общината на данъка за общините, който

съгласно Закона за корпоративното подоходно облагане е в размер на 10% и се превежда в общинските бюджети; данъка върху печалбата от общинските предприятия, който изцяло се отнася в общинския бюджет; 50% от събирания на територията на общината данък върху доходите на физическите лица, в т.ч. и на окончателния годишен /патентен/ данък. Последният е различен за отделните общини, а често и за отделните части на едно населено място, в зависимост от месторазположението на търговския /производствения/ обект.

Независимо, че събирането на патентния данък е в прерогативите на данъчната администрация, поради естеството на неговия генезис, поставящ го в зависимост от икономическото, социално и демографско значение на дадена община, все по-голямо място в неговото администриране ще се отнежда за в бъдеще на финансовите служби при общинските администрации. Това ще постави отново въпроса за евентуалното създаване на общински данъчни администрации, които да са на подчинение не на Министерството на финансите, а на кметата, респ. на общинския съвет на общината.

3. Работодателите и възложителите на лица, заети по трудови и по граждански правоотношения, за получени от тях доходи, облагани по реда на Закона за облагане доходите на физическите лица. Отговорностите, респ. санкциите при евентуално неиспълнение от тяхна страна са твърде високи и независимо, че те нямат характер на държавни служители, в повечето случаи са важно звено от системата от органи, осигуряващи приходната част на бюджета.

4. Други държавни и общински служби, събиращи държавни такси, като: МВР /паспортни такси/, съд /съдебни такси/, нотариат /нотариални такси/, Министерството на външните работи /такси за консулски услуги/ и т.н.

В известна степен данъчната администрация подпомага останалите органи от приходната система в Република България, предимно с методологически указания, а също и с осъществяването на съвместни мерки за принудително изпълнение на трудно събираеми държавни вземания.

Отношение към приходната система на бюджета имат и органите на Държавния финансов контрол и на Сметната палата. Първите при регулярните си финансови ревизии проверяват и правилното внасяне на дължимите държавни вземания, а вторите упражняват общ контрол върху изпълнението на бюджета, в т.ч. и на неговата приходна част.

Разглеждането на останалите звена в приходната система на държавния бюджет е от особена важност при изясняването на структурата, функциите и задачите на данъчната администрация. Нейните съставни звена са:

1. Главно управление на данъчната администрация при Министерството на финансите. То е изградено като самостоятелно юридическо лице и е първостепенен разпоредител с бюджетни средства, т.е. държавния бюджет се приема отделно от този на финансовото министерство, независимо че е в състава му и е записан на отделен ред в ежегодните закони за държавния бюджет през последните няколко години /след образуването му през 1991 г./.

Понастоящем то е структурирано по следния начин:

1. Началник на ГУДА, който е и зам. министър на финансите и прима зам. началници на ГУДА. ГУДА осъществява ръководство и контрол на работата на териториалните управления и данъчните служби от една страна, а от друга - да систематизира, анализира и прогнозира приходите от данъци и такси; да организира данъчната статистика; да осигурява квалификацията на данъчните служители, за което има изграден и специален център в гр. Баня; по преценка на началника на управлението могат да се командировадат служители от негово, а и от едно териториално управление в друго за извършване на данъчни проверки и на данъчни ревизии.

2. Функционални отдели, които осъществяват методологията по отделните видове данъци, като: „Косвени данъци“ с два сектора „Данък върху добавената стойност“ и „Акцизи“; „Имуществени данъци“ „Облагане доходите на физическите лица“ и „Облагане на доходите на юридическите лица“. Те освен непосредствена работа по новите данъчни закони, правилници и наредби към тях, осъществяват тяхното тълкуване чрез писма и т.н. Съществено е и мястото на отдел „Правосъдие“

3. Служба за предотвратяване и разкриване на данъчни нарушения, която е по-известна с наименованието си с неофициален характер, но придобило гражданственост „Данъчна полиция“. Създадена е по силата на специално постановление на Министерския съвет /а не на Закона за данъчната администрация/ и работи по Инstrukция №4 от 08.07.1998 г. на министъра на финансите (ДВ, бр.62/23.07.1998 г.), като структурно звено на ГУДА при МФ, което действа на територията на цялата страна. Службата се състои от началник, зам. началник, централно звено и регионални звена в областните центрове. Служителите в службата извършват проверки на счетоводни, търговски и други документи, осъществяват претърсване на помещения, както и проверки на превозни средства. В Закона за данъчната администрация е предвидено претърсването на помещения и проверката на превозни средства да става само в присъствието на компетентен орган от Националната полиция, докато т. нар. данъчна полиция може да ги осъществява по-самостоятелно, но също така в присъствието на орган от МВР, след удовлетворяването на искане за издаване на постановление за претърсване от районния прокурор. Служителите на службата за предотвратяване и разкриване на данъчните нарушения работят въз основа на издадени заповеди на съответните началници, въз основа на разпореждания на: началника на ГУДА и искания на данъчен орган, отправени чрез началника на териториалните данъчни управления. Функциите и задачите на това ново звено за системата на данъчната администрация

което пълноценно функционира от началото на 1997 г. са главно спомагателни по отношение на останалите й звена. Поради тази причина понастоящем се изготвя специализиран проектозакон за т.нар. финансова полиция със значително разширени правомощия, в т.ч. и с част от тези, които сега имат само органите на МВР.

4. Служба за големите данъкоплатци към ГУДА с пет регионални звена в градовете София, Пловдив, Варна, Бургас и Русе. Критерий за включването на данъчните обекти към службата е фирмата да е с годишен оборот над 1 млрд. лв. към 01.07.1997 г., когато е взето решението за създаването ѝ, като неразделна част от изискванията за сключване на петото стабилизационно споразумение с Международния валутен фонд. На този критерий отговарят около 1 215 „големи данъкоплатци“, от които обект на контрол са 644 под прякото ѝ наблюдение на обособените регионални поделения, а останалите 571 от бюрата ѝ в ГУДА на по-малките градове. Контролираните обекти са разделени по браншови признак, което при данъчните ревизии и проверки е много по-ефективно от гледна точка на тяхната идентификация. По някои данни¹ съвкупността от 525 големи данъкоплатци генерира 80% от данъчните постъпления в годишния бюджет на страната. Същевременно на тази група стопански субекти се падат общо 96 % за 1996 г. от просрочените задължения по данъка върху добавената стойност, който е най-големия приходоизточник у нас. По важните задачи, които осъществява тази специализирана служба се свеждат до изпълнението на:

- обработка на данъчни декларации - тя включва приемането им и въвеждане на получените от тях база данни относно данъчните задължения и плащанията по тях, в т.ч. и за вноските за социалното осигуряване и за митата. Същевременно се упражнява и преварителен контрол при тяхното начисляване, както и по навременното подаване на данъчните декларации и правилното им попълване;

- извършване на регулярни данъчни ревизии и на тематични проверки по инцидентно възникнали екстрени случаи на силно намаляване или спиране на данъчните постъпления от подконтролните обекти, а също и на вноските за социално осигуряване и другите държавни вземания (мита, такси, глоби и т.н.);

- оказване на съдействие за събиране на текущите и на просрочените държавни вземания и вноски към ДОО, от т.нар. големи данъкоплатци;

- оказване на експертна помощ на подконтролните обекти по отношение на прилагането на данъчното, търговското и стопанско законодателство и преди всичко до промените в него, които са тяхна чест.

На този етап от своето развитие Службата за големите данъкоплатци не разполага с кодова идентификационна система, включваща уникален код за всеки от тях, който да обедини данъчния, митнически, осигурителния и статистически номер /т.нар. БУЛСТАТ/, което затруднява работата ѝ. Друг засега нерешен въпрос при нейното функциониране е липсата на данъчна автоматизирана комуникационна система, която да свързва данъчните власти с тези от митницата, Сметната палата, Държавния финансов контрол, съда, нотариата, банките и т.н. Независимо от тези трудности от технически и от преди всичко от финансово естество /изграждането им ще струва на бюджета огромни средства в размер на няколко десетки милиарда лева, което не е по силите на държавата ни и ще се наложи да се потърси външно финансиране по Програмата „ФАР“ и т.н./, службата успешно се справя с идентифицирането на свързаните лица в редица от подконтролните предприятия. Чрез паралелни техни фирми бяха „източени“ десетки милиарди лева, които не са постъпили в бюджета, а са се „преляли“ в някои частни икономически групировки, част от които упражняват и недотам почтен бизнес, който е част от т.нар. черна /сенчеста/ икономика.

5. Териториални управления на данъчната администрация ТУДА, данъчни служби и данъчни бюра.

ТУДА са изградени в бившите окръжни градове /общо 28 брой/, в т.ч. и две в София - Столичното управление на данъчната администрация, отговарящо за 24-те районни съвета в столицата /като всеки от тях има данъчна служба/ и Софийско управление на данъчна администрация, което функционира на територията на бившия Софийски окръг. Териториалните управления на данъчната администрация имат следните правомощия:

- ръководство и контрол върху дейността на данъчните служби и бюра;

- информационно обслужване на данъчните служби и на главното управление;

- контрол върху определянето, събирането и отчитането на данъците, таксите и другите държавни вземания, в т.ч. и извършване на данъчни проверки и ревизии на подконтролните обекти на територията на ТУДА.

Данъчните служби, които освен на територията на районните съвети са разположени и в средноголемите ни градове /обикновено с население около и над 15 хиляди жители/ имат следните прерогативи:

- извършване на данъчна регистрация на данъчнозадължените лица;

- изготвяне на данъчни досиета на данъкоплатците;

- определяне на конкретните размери на данъчните задължения;

- събиране и отчитане на определените данъци, такси и други държавни вземания и предоставяне на информация на общините за изпълнението на приходите от местните данъци и такси;

- приемане на данъчни декларации и извършване на проверки по тях;

- извършване на данъчни проверки и ревизии.

Данъчни бюра са създадени в по-малките градове и в някои по-големи села, с оглед улесняване на населението и на останалите

юридически лица - данъкоплатци, разположени на тяхната територия. Правомощията им са сходни с тези на данъчните служби.

Освен със събирането на данъците и на таксите /предимно местните такси и по-малка част от държавните/, данъчната администрация осъществява и редица други функции, като: събиране на вземания от неданъчен характер /във връзка с финансови ревизии по актове за начет, глоби от различни инстанции - КАТ при МВР, ХЕИ и т.н./; валутен контрол; контрол по събиране на акцизи от винопроизводители и спиртови и от тютюнопроизводители - при този вид специфичен контрол се проверява в редица случаи, освен навременното постъпване на подлежащите акцизи и поставяне на бандероли за удостоверяването на това и някои други, свързани с производството на акцизните стоки особености от технологично естество; данъчно планиране и данъчно прогнозиране; данъчна просвета сред населението; квалификация на кадрите в приходната система /в т.ч. и общинска и митническа администрация; отчитане на данъчните постъпления в държавния бюджет и т.н.

2. ФУНКЦИИ НА ДАНЪЧНАТА АДМИНИСТРАЦИЯ

Данъчната администрация изпълнява следните основни функции:

а/ **Методологична функция.** Тя се проявява в дейността на данъчната администрация по отношение на данъчната нормативна уредба - закони и подзаконовни нормативни актове, като правилници за прилагане на законите, наредби, писма и т.н. Не по-маловажна е дейността във връзка с текущата дейност по данъчното облагане, свързана с отговори на въпроси на данъкоплатците /физически и юридически лица/, а някои от тях имат тълкувателен характер и се ползват от останалите платци на данъка под формата на т. нар. данъчна практика. Освен в непосредствено участие в разработката на нови нормативни актове, осъществявано непосредствено чрез служителите в данъчната администрация или чрез насти по гражданско-правни правоотношения данъчни

консултанти с доказани качества, данъчните власти често дават и справки и обосновки по проектозаконали, депозирани от отделни народни представители, които също имат право на законодателна инициатива. Не са редки случаите да участват и в работни групи от депутати, експерти, служители на други държавни ведомства, които се образуват към Комисията по бюджет, финанси и финансов контрол към Народното събрание, в които най-често се обединяват няколко проекта по един и същ данъчен закон. Това се отнася най-често до законопроекти, които променят величината на данъчните таблици за облагането на доходите на физическите лица. При принципно нови по своя характер проекти на данъчни закони, които се депозират в своята по-голяма част от Министерския съвет /в състава, на който е данъчната администрация/, се очертава изследователския подход в работата й, проявяващ се в следствие на проследяване на тенденциите в администрирането на отделните видове данъци и натрупаният опит при непосредствените взаимоотношения с данъкоплатците.

б/ **Фискална функция.** Тя се изразява в определянето, начисляването, събирането и отчитането на данъците. Осъществява се чрез процедури за доброволно и принудително събиране.

в/ **Регистрационна функция.** Изразява се в осъществяване на регистрацията на данъкоплатците /физически и юридически лица/, която често по отделните видове данъци с различна /напр. по ДДС и по Закона за корпоративното подоходно облагане/.

г/ **Контролна функция.** Осъществява се чрез извършване на данъчни проверки и на данъчни ревизии. Част от тази функция е т.нар. данъчно разследване на данъчни престъпления, която у нас се осъществява от Националната следствена служба и нейните регионални подразделения в страната, която е част от съдебната власт, съгласно Конституцията на Република България. С предстоящата промяна на законодателната уредба на дейността по т.нар. изпирание на мръсни пари и създава-

не на специализирана служба по т.нар. финансово разузнаване и друго звено по т.нар. идентифициране на данъчните нарушения и престъпления към т.нар. финансова полиция, дейността по разследването ще се извършва вече от служители на Министерството на финансите.

д/ **Просветна функция.** Тази функция включва дейността на данъчната администрация по разясняването на данъчните нормативни актове. Това може да се осъществи чрез медиите, в т.ч. и чрез електронните медии /пример за това са разяснителната кампания по Закона за местните данъци такси/, така и чрез консултиране /индивидуално и колективно/, както и чрез провеждане на курсове и семинари с участието на данъчни служители. Тази дейност засега с съсредоточена в специално квалификационно звено в ГУДА, а в ТУДА и данъчните служби е застъпена в по-малка степен по отношение на курсовете и изяви в медиите, но за сметка на това са по-добре застъпени индивидуалните консултации.

е/ **Анализаторска и прогностна функция.** Независимо, че и понастоящем тази функция е силно подценена и практически не се осъществява от средния ешалон на данъчната администрация, предвижданията са за в бъдеще тя да се осъществява предимно от Агенцията за икономически анализи и прогнози при Министерството на финансите. Двете подразделения на финансовото министерство, а също и Сметната палата следва да анализират и прогнозира развитието на процесите в националното ни стопанство, които са следствие и са в зависимост от придвижението на данъчното ни законодателство. С оглед на недопускане на негативни явления по отношение на опетяване на интересите, както на данъкоплатците, така и на държавния бюджет, получени в резултат на някои неясноти или колизии с други нормативни актове, имащи отношение с данъчните закони, посочените институции следва да синхронизират действията не само помежду си, но и с останалите звена на изпълнителната и на законодателните власти.

3. ДАНЪЧНА РЕГИСТРАЦИЯ

В Република България все още не е изградена единна кодификационна система, която да обхваща данъчния, статистическия, митническият и т.н. номера. Стопанският субект е задължен за нуждите на съответните администрации да се регистрира в тях и да получи различни номера, които са необходими при осъществяването на стопанската му дейност. Това често води до редица затруднения и грешки, а взаимостранните физически и юридически лица обикновено с недоумение посрещат този факт. Създаването на единна кодификационна система, която следва да включи освен посочените номера и този в Българската търговско-промишлена палата /за външно-търговска дейност/, в Агенцията за малки и средни предприятия и т.н. е в непосредствена зависимост от изграждането на съвременна информационна система с компютърна модерна връзка, която има терминали и в останалите контролни и правораздавателни органи.

Съгласно Закона за данъчното производство (ДВ, бр.61/93, изм. бр.20/96 и 51 и 115/97 г.) на данъчна регистрация подлежат всички физически и юридически лица, извършващи стопанска дейност. Данъчна регистрация е задължителна за тези лица, а техният кръг подробно е определен в Наредба №4 за данъчната регистрация на Министерството на финансите (ДВ, бр.75/1993 г.). Те са:

- местни физически лица, които реализират доходи, съгласно договори по гражданско-правни правоотношения, свободни професии, наемоотдаване и т.н.;
- еднолични търговци, нотариуси и лица, работещи по ред, определен от Министерството на здравеопазването;
- местни юридически лица, в т.ч. и неперсонифицираните дружества, образувани с исласна цел и дружествата, създадени по реда на Закона за задълженията и договорите за осъществяване на стопанска дейност /т.нар. граждански дружества, за които не е необходима съдебна регистрация/;

- чуждестранните лица, осъществяващи стопанска дейност, както и такива които получават доходи на територията на Република България.

Местните юридически лица ползват известно облекчение при регистрацията си, която се счита за редовна още с подаването на първата данъчна декларация по съответния закон. Данъчният номер за тях съпада с този на Единния граждански номер /ЕГН/, а за постоянно местоживее вписания в личния паспорт - адрес. На всички останали лица, в т.ч. и на едноличните търгонци се издава десетразреден данъчен номер от съответната данъчна служба, на територията на която лицето е декларирано, че упражнява своята дейност. Сроктът, в който следва да подадат данъчна декларация тези лица след своето образуване е 14-дневен. Този срок е валиден и за непсонифицираните дружества, които следва да представят нотариално заверен препис от учредителния акт, с който да докажат местонахождението на своето седалище и размера на дарената сума, необходима за учредяването им /за фондациите е необходимо дарение в налична парична сума или апортна вноска/. За чуждите граждани физически лица, в т.ч. и за тези с двойно гражданство, също и за клоновете на чуждестранните лица срокът е също 14-дневен.

На данъчна регистрация подлежат по режима на общо основание и всички бюджетни учреждения, които имат качество на юридически лица, като: общински съвети, училища, читалища, болници с републиканско значение, министерства и централни ведомства, университети и т.н. Не подлежат на данъчна регистрация общинските здравни заведения, детските градини и т.н. Данъчнозадълженото лице получава данъчен номер, който се посочва във всички счетоводни и други документи, договори и т.н., които то издава във връзка със своята стопанска дейност или при осъществяване на взаимоотношенията му с данъчната администрация и с другите държавни ведомства. Регистрираното лице е длъжно в 14-дневен срок след промяна на седалището и местоживее-

то си, да уведоми данъчната служба за тях. Данъчната регистрация се заличава след изтичане на 10 години от прекратяването на съществуването на даденото юридическо лице, респ. след смъртта на физическото лице.

На **специален режим** подлежат данъчнозадължените лица в следните два случая: а/ По Закона за данъка върху добавената стойност. Тази регистрация е неразделна част от общата данъчна регистрация. б/ По Закона за акцизите подлежат на регистрация лицата, упражняващи производство и търговия с акцизни стоки, в т.ч. и тези, които извършват внос на стоки, посочени в Тарифата за акцизите. И при този вид специален режим на данъчна регистрация, тя е неразделна част от общата данъчна регистрация.

Данъчната регистрация се прави чрез вписване на съответния данъчен номер в специален регистър в данъчната служба, които се разграничават за физически лица и за юридически лица. В регистъра се отбелязват: предметът на дейност, съдебната регистрация, седалището и адреса на управление, клонове, офиси, обслужващи банки, лицата, които представляват фирмата, и т.н. Системата за регистрация се поддържа централизирано, което позволява достъпа на информация до общ масив на всички данъчнорегистрирани лица в страната. С извършването на данъчната регистрация се получава т.нар. уникален /неповторим за останалите данъчнорегистрирани лица/ данъчен номер, който се запазва независимо от евентуална промяна в местоседалището на юридическото лице. Физическите лица /без едноличните търговци, които също, както юридическите лица следва да се регистрират в данъчните служби/, са обхванати със системата на ЕСТРАГОН. Те имат свой единен граждански номер /ЕГН/, който се приема и като данъчен номер на местните физически лица. За извършването на данъчната регистрация се подава декларация по специален образец, която е валидна за юридическите лица. За физическите лица не се изисква

подаване на специална декларация по образец, а регистрацията става при подаването на първата данъчна декларация /напр. за данъка върху недвижимите имоти/. Тя се извършва служебно от данъчните власти и важи за всяка следваща регистрация /напр. и като наемодател/ и т.н.

На същия режим на данъчно деклариране, като местните юридически лица подлежат и чуждестранните лица. Към тях следва да причислим съдебно регистрираните у нас клонове на чуждестранни лица; чуждестранните юридически или други лица, извършващи някаква дейност у нас и реализиращи доходи и печалби от място на стопанска дейност в страната.

4. ДАНЪЧНО ПРОИЗВОДСТВО. /ДАНЪЧЕН ПРОЦЕС/

Данъчното производство включва освен данъчната регистрация и производството по издаване, обжалване и изпълнение на индивидуалните актове на данъчната администрация. За тяхното осъществяване се извършват данъчни проверки и ревизии, които ще бъдат разглеждани в последната глава. Някои автори¹ разглеждат данъчния процес в тесен и широк смисъл на това понятие. Според тях в тесен смисъл данъчният процес представлява само производството по издаване на акта, който по същество е индивидуален административен акт, регламентиран със Закона за административното производство /ЗАП/. В широкия смисъл на това понятие се включват, освен производството на акта в тесния смисъл, и редица други действия, предшестващи неговото съставяне, като: данъчната регистрация, данъчното деклариране на дължимите данъци, а също и самото производство на акта и процедурата по неговото обжалване пред съответните инстанции. В българското законодателство данъчният процес е регламентиран със Закона за данъчното производство (ДВ, бр.61/16.06.1993, изм. бр.20/1996 и бр.51 и

115/1997 г.). Освен него субсидирано се прилагат и: ЗАП, Законът за административните нарушения и наказания /ЗАНН/, Законът за събиране на държавните вземания /ЗСДВ/ и т.н.

В Закона за данъчното производство се регламентира и практиката на определяне на данъците, както и на тяхното събиране. В него съществено място е отделено на правата на **данъчните органи**, които същевременно са и **първата група субекти на данъчния процес**. Те издават данъчните облагателни актове, актовете за нарушения на данъчната нормативна уредба, а специално оторизирани лица парафират наказателните постановления, в съответствие с данъчното и административното ни законодателство. Към **втората група субекти на данъчния процес** можем да причислим данъкоплатците или данъчно-задължените лица - физически и юридически. Те могат да са, както местни лица, така и чуждестранни лица, които имат клонове у нас.

Към субектите на данъчния процес е възможно да бъдат добавени и **трети лица, представители на държавната администрация**, които са извън тези групи. Те са: представители на Министерството на финансите в лицето на Държавен финансов контрол и митническата администрация, които имат непосредствено отношение към данъчното производство; на Сметната палата; на съда; на прокуратурата; на МВР и т.н.

Четвърта група субекти на данъчния процес са **лицата, които защитават данъкоплатците**, с оглед избягването на колизии с данъчните органи и ги предпазват от евентуални техни неправомерни действия. Към тези лица можем да причислим различни обществени организации, представители на неправителствения сектор, като Съюза на данъкоплатците в България, Съюза на икономистите в България, а също и работодателски организации, като: Българската стопанска камара, Българската търговско промишлена палата /БТПП/, Съюзът за стопанска инициатива на гражданите и т.н. Към някои от тях, като при

¹ Вж. Славков, Б., Данъчна система и данъчен контрол в Република България, С. Тракия-М, 1998, с. 72.

БТПП има изграден арбитражен съд, който в някои от своите заседания разглежда и подобни спорове. В тази четвърта група субекти могат да се включат и т.нар. данъчни адвокати, които представляват данъкоплатците пред съдебните власти по данъчни дела, данъчни консултанти, които оказват съдействие на данъкоплатците при спазването на данъчното законодателство. Те могат да бъдат индивидуални или да са сдружени в данъчно-одиторски къщи. Необходимо е да бъде нормативно уреден въпроса за взаимодействието на данъчните консултанти, част от които също са обединени в Асоциация на финансово-данъчните и правни консултанти с данъчната и изобщо с държавната администрация. В редица страни с развито и модерно пазарно стопанство този въпрос е регламентиран, което е в интерес едновременно и на фиска и на обикновения данъкоплатец.

Важен елемент на данъчния процес е този на данъчното деклариране. Подаването на данъчна декларация е едно от най-важните задължения на данъкоплатците. В данъчната практика се използват различни типове данъчни декларации, като: данъчни декларации, в които задължението на лицата за срочност е изискуемо. Такива са: декларациите за авансови вноски за данъка върху печалбата, декларациите за ДДС и за акцизите. При тях данъчната администрация прави последваща данъчна проверка или данъчна ревизия. Данъчно задълженото лице има правото и задължението само да определи и внесе дължимия си данък, но при проверката той може да бъде коригиран. Друг тип данъчни декларации са тези, които само оповестяват за определенния размер на данъка, който се дължи. В това отношение пример с декларацията за данъка върху наследствата. За определянето на задължението и за да стане то изискуемо, е необходимо въз основа на декларацията данъчният орган да издаде данъчнооблагателния акт, с който се определя данъчното задължение. В конкретния случай декларацията се подава в шестмесечен срок след датата на смъртта на наследодателя.

Друго основно задължение на данъкоплатецът е да изготвя данъчни справки или предоставя исканите формуляри и други данни на данъчните органи във връзка с определяне на дължимите данъци. Задължение на данъкоплатеца е да представя всички счетоводни и други документи, необходими за изясняване на обстоятелствата, свързани с извършваните проверки и ревизии, и заверява направените от данъчните власти копия от тези документи. Осигурява достъп до служебни помещения, складове, каси и други, а така също място за извършване на проверки или ревизии. Когато това е невъзможно - предава необходимите документи на данъчния орган с протокол - опис за последваща проверка от него. В случаи на отсъствие на повече от 30 дни определя лице, което да го представлява пред данъчните органи, а за случаите на по-краткотрайни отсъствия - да приема издаваните от тях документи. При неизпълнение на тази законова разпоредба и отказ от приемане на документите от останалите служители на фирмата, те се смятат за законно връчени от данъчните власти и се прилагат към данъчното досие на данъкоплатеца.

Данъчнооблагателният акт е важен и съществен индивидуален административен акт, от който произтичат съществени правни последици в областта на данъчните правоотношения във връзка с възникването на дадено данъчно задължение, влизането му в сила и погасяването му. В нашата данъчна практика са налице два основни вида данъчнооблагателни актове: актове за констатации и данъчнооблагателни актове, касаещи определянето на размера на данъчното задължение. По същество това са стъпи на производството по дадена данъчна проверка. С **актове за констатации** се установяват дадени факти и обстоятелства при извършваните проверки и данъчни ревизии от данъчните органи. Към събраните данни от него се прилагат и събраните доказателства относно направената проверка или ревизия. По своя характер констативен акт е и съставения акт за направени данъчни нарушения от данъчно-задълженото лице.

Акът за констатации се издава в писмена форма и следва да съдържа посочените в Закона за данъчното производство реквизити: наименование на органа, който издава акта; дата и място на издаване на акта; собствено, бащино и фамилно име на актобстоявателя и длъжността му; данни за данъчния субект - трите имена, адрес, седалище на управление; данъчния номер, банкови сметки и други; фактическите и правни основания за издаване на акта; направените констатации; разпоредения за обезпечаване на доказателства или държавни вземания; опис на изетите документи и вещи и срок за писмени възражения и органа, пред който могат да се направят. В тази връзка е необходимо да се има предвид, че констативните актове не подлежат на обжалване, поради липса на правен интерес затова, а само по тях може да се направи възражение от данъкоплатеца в срок от 14 дни след датата на връчването им. В акта за констатация може да се отбележи и мотивирано предложение за издаване на данъчнооблагателен акт в последствие.

С данъчнооблагателния акт се определят данъчните задължения, както и други задължения към държавата, които са визираны със закон. Неговото предназначение е да се определи конкретното данъчно задължение и конкретния му длъжник, като го направи ликвидно и изискуемо. За тази цел изрично се посочват в него правното основание, размерът и срокът, в който данък се дължи. Компетентният орган, който има право да издава данъчнооблагателния акт е началника на данъчната служба, а в негово отсъствие - съответно длъжностно лице от службата, което е определено със заповед на началника на ГУДА. Актът може да бъде издаден въз основа на подадена данъчна декларация, но е възможно да се издаде и без подаването ѝ от данъчния орган по негово инициатива в законоустановения срок.

Длъжностното лице, оторизирано с издаването на данъчнооблагателния акт е началника на данъчната служба, който се мотивира въз

основа на акта за констатации, доказателствата и възраженията на данъчнозадълженото лице. Мотивирането на акта означава да се поясни защо данъкоплатеца дължи данък в размера, визиран в акта, да се посочат установените от данъчния орган факти, имащи значение за конкретното определяне на данъчното задължение. В случаите, когато данъчна декларация изобщо не е подадена или са налице сериозни съмнения за укриване доходи или за невярно и неточно водене на счетоводната отчетност, началникът на данъчната служба по своя преценка определя конкретния размер на данъка, вземайки предвид следните обстоятелства: вида и характера на дейността; платените косвени данъци, мита, експортни такси и импортни такси; движението на остатъците по банковите сметки; документи с достоверни данни; наемната цена на недвижимите имоти, в които се упражнява дейността; търговското значение на мястото, в което се упражнява дейността; капитала; оборота; броя на заетия персонал; кръга на клиентите; реализираната печалба, съответно доход от други лица, упражняващи същата или подобна дейност, при същите или при подобни условия; разликата между доставените или вложените в производството суровини и материали; други доказателства, които могат да послужат за определяне на данъка. В тези случаи на т.нар. служебно определяне на данъка от данъчен орган данъчнозадължените лица са длъжни да декларират имущественото си състояние, като за физическите лица това става по декларация за семейно и имуществено състояние по образец, а за юридически лица - по счетоводните отчети.

Данъчнооблагателният акт се издава по специален образец, утвърден от министъра на финансите и се връчва на лицата по реда, определен в Закона за административното производство.

Обжалването на данъчните облагателни актове се осъществява по административен ред. **Първата инстанция**, пред която те се обжалват е началника на Териториалното управление на данъчната адми-

нистрация, като жалбата се подава чрез началника на данъчната служба /органа, който го е издал акта/ в срок от 14 дни от датата на връчването му. Началника на ТУДА следва да разгледа жалбата в 14-дневен срок, като в решението си може да потвърди, отмени или измени акта. Той не може да повиши в никакъв случай размера на определеното данъчно задължение, с което да утежни положението на жалбоподателя. В хода на разглеждането на жалбата началникът на ТУДА проверява законосъобразността на акта, като не се ограничава само в изложените мотиви в жалбата. **Втората инстанция**, пред която жалбоподателя може да се отнесе е Окръжния, респ. за гр. София - Градския съд. На обжалване подлежи решението на началника на ТУДА, в частта му в която не са уважени направените възражения по основанията и размера на данъка. Жалбата се подава в 14-дневен срок чрез началника на ТУДА. **Обжалването не спира изпълнението** по събирането на данъчното задължение от данъчните власти. Те са длъжни незабавно да пристъпят към изпълнение на държавното вземане по силата на Закона за данъчното производство. Изпълнението може да бъде спряно само от началника на ТУДА и от съда при условия, посочени в Закона за събиране на държавните вземания, след представяне от длъжника на съответно имуществено обезпечение. Решението на съда е окончателно. Допуска се и преглед по реда на надзора за влезли в сила съдебни решения за случаите, в които са налице следните основания:

- решението, противоречи на закона;
- допуснати са съществени нарушения на съдопроизводствените правила;
- решението е необосновано.

Молбата за преглед по реда на надзора се подава пред Върховния административен съд в срок от два месеца след влизане в сила на решението на Окръжния /градски/ съд, като тя също не спира изпълнението на решението. Висшата съдебна инстанция може да спре изпълнението

на решението по искане на страната, ако има опасност за причиняване на непоправима вреда.

Върховният административен съд може да отмени влезли в сила решения на съда по данъчни дела по реда на Гражданскопроцесуалния кодекс след подадена молба от заинтересованата страна чрез съответния окръжен съд. Отмяна на решение могат да искат и главния прокурор и председателят на Върховния административен съд.

Изпълнението на данъчните облагателни актове се осъществява по следните начини: а/ чрез доброволно плащане и б/ чрез принудително изпълнение.

Съгласно разпоредбите на Закона за данъчното производство **доброволно плащане** на данъчни задължения се извършва от данъчнозадължените лица в 14-дневен срок от връчването на данъчнооблагателния акт, освен ако в закона не е предвиден друг срок. Типичен пример за друг срок е предвидения 30-дневен срок за внасяне на годишния данък по реда на Закона за облагане доходите на физическите лица, които са реализирали доходи извън тези по трудови правоотношения. Актът се връчва срещу подпис на данъчнозадълженото лице от оторизиран за това данъчен орган. Подпис, че актът е връчен може да положи и пълномощник на носителя на данъчната тежест, а при отказ на длъжника или на член от семейството му да получат акта, отказът се удостоверява с подписа на един свидетел. В случаите, когато данъчнозадълженото лице е в чужбина или е с неизвестен адрес, без да остави пълномощник, то се призовава чрез „Държавен вестник“. При положение, че в 14-дневен срок длъжникът не се яви в данъчната служба, съобщението се прилага към преписката и се счита за редовно връчено на лицето. Доброволното плащане на данъчното задължение се осъществява касово - чрез плащане на касата на данъчната служба или безкасово - чрез превод по сметката на данъчната служба.

Другият начин за събиране на данъчните задължения е чрез **принудително плащане**. Осъществява се в случаите, когато данъчнозадължените лица не погасят в срок своите данъчни задължения към фиска. За невнесено в срок държавно вземане се дължи лихва за закъснение по реда на Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания в размер на 1/360 от основния лихвен процент на БНБ за съответния период плюс наказателна лихва 0,1% за всеки просрочен ден или 36% годишно.

Изпълнението на принудителното събиране е възможно да се насочи срещу:

- вземания на длъжника - движими и недвижими вещи на длъжника;
- вещи в съпругеска имуществена общност.

Данъчният орган сам преценява кой способ от тях да приложи като му е дадена възможност и за всичките едновременно.

От кръга на вещите се изключват следните предмети, предназначени за неотложна ежедневна употреба:

- вещите за всекидневна ежедневна употреба на длъжника и неговото семейство;
- необходимите храна и топливо;
- работен добитък и предмети за упражняване на занаят по списък на МС;
- жилището на длъжника, ако той или някой семейството му, с който живее заедно, нямат друго жилище. Ако жилищната площ е над 30 кв.м. за длъжника и за всеки член от семейството му, горницата се продава, ако страдата може да се подели по етажи или части от етажи, които могат да се използват самостоятелно, без да се правят значителни преустройства;
- сумите от сметките в банки и ДСК в размер над 3 минимални месечни работни заплати за страната за всеки член от семейството;

- земеделски земи, обработвани пряко от собственика или член на неговото семейство в размер на 30 дка, а за Добруджа - до 50 дка, и необходимия за обработката инвентар.

В случаите, когато принудителното събиране е от трудово възнаграждение за труд и от пенсия месечно се удържа сумата, която е над размера на минималната работна заплата, установена в страната. В тези случаи в сумата не се включва издръжката за деца. Данъчният орган изпълнява искането на длъжника, ако той предложи изплащането да се насочи към друг негов имот, който може да обезпечи вземането на държавата, а също така и към движима вещ. В случаите, когато се налага заповест върху движима вещ се забранява на длъжника да я ползува и да се разпорежда с вещта, а също да я поврежда и да я унищожава. Описаната вещ се оценява от вещо лице по действителни текущи пазарни цени, но окончателната цена се фиксира само от данъчния орган. Длъжникът посма заплащането на възнаграждението на вещото лице, което се прихваща от постъпилите за продажбата суми. Продажбата на движимата вещ се осъществява чрез търг с явно наддаване по ред, определен със Закона за събиране на държавните вземания, като всички постъпили от него суми се внасят по сметката на данъчната служба. В последствие се покриват разноските по търга, задължението към фиска, заедно с дължимата лихва, а ако останат суми от продадената вещ, те се превеждат на длъжника.

Важна част от данъчния процес е възможността за **разсрочване** и за **отсрочване** на данъчни задължения, а и на други държавни вземания.

Разсрочване се допуска в изключителни случаи на временна материална затрудненост на длъжника. То се допуска след подаване на писмена молба от длъжника до данъчния орган, като към нея се прикрепват необходимите доказателства. Разсроченото вземане се събира с лихвата за закъснение и се разрешава от министъра на финансите:

- за задължения на български юридически лица и чуждестранни лица - за срок от 3 години, когато задължението е до 250 хил. лв.;
- за задължения на български граждани и еднолични търговци - за срок до 3 години, когато задължението е до 100 хил. лв.;
- и от началника на данъчната служба:
- за задължения на български граждани и еднолични търговци за срок до 2 години, когато задължението е до 100 хил. лв.;
- за задължения на български граждани и еднолични търговци за срок до 2 години, когато задължението е до 100 хил. лв.

Отсрочване на данъчно задължение може да даде министърът на финансите при нанесени значителни материални щети на длъжника, като от: стихийни бедствия /пожари, катастрофи, производствени аварии, земетресения, градушки и т.н./. Искането за отсрочване на държавно вземане се прави писмено пред началника на данъчната служба и той служебно го изпраща на министъра на финансите. Отсроченото данъчно задължение се погасява **без лихви** за закъснение, което е благоприятно за длъжника и в тази насока то е предпочитано пред разсрочването на държавните вземания, където лихвите са дължими.

Друга важна част от данъчния процес е **угостоверяването на държавните вземания**. Това се налага в следните случаи: при прехвърляне или при учредяване на вещни права върху недвижими имоти, моторни превозни средства, и селскостопански машини, както и при прехвърлянето на наследствени права. При последния случай това става след представянето на писмена декларация от прехвърлителя или от учредителя за дължимите държавни вземания. В случаите, когато тези лица имат задължения към държавата, посочените действия стават след тяхното заплащане. Изключение от това изискване е предвидено, в случаите когато длъжникът:

- представи гаранция в недвижими имоти или парично обезпечение, които да обезпечават събирането на цялото задължение;

- писмено декларира, че е съгласен задълженията към държавата да се погасяват от сумата срещу прехвърлянето или учредяването на вещното право и купувачът внесе дължимата сума в държавния бюджет.

Данъчното производство засема основно място в целия процес на данъчното облагане, което го прави и най-важна част от бъдещия **данъчен когекс**, който се очаква да бъде приет в края на 1998 г. или началото на 1999 г. от Народното събрание. Той ще обхване и досегашните закони: за данъчното производство, за данъчната администрация и за събиране на държавните вземания, а ще включва и някои процедури, предвидени в Закона за административното производство и Закона за административните нарушения и наказания.

От съществено значение е **опрощаване на данъчните задължения у групите държавни вземания**. Всяко българско физическо или юридическо лице със седалище в Република България може да поиска опрощаване на държавни вземания. Правното основание затова е Конституцията, която в чл.98, т.12 формулира това правомощие на Президента - „може да опрощава несъбираеми държавни вземания“. Правомощието на държавния глава в тази насока не е ограничено и в смисъл, че то може да бъде упражнено само „в случаите, предвидени в закон“, каквито ограничителни разпоредби са визираны в Конституцията и за правомощията на други държавни органи. Това може да стане по реда на следните нормативни актове: Закон за опрощаване на задълженията към държавата, (ДВ, бр.73/64 г.). Указ за опрощаване на някои задължения на физически лица (ДВ, бр.70/69 г.), Указ 1320 за опрощаване на задълженията към държавата (ДВ, бр.80/88 г.), както и на Закона за финансово оздравяване на държавни предприятия (ДВ, бр.68/96 г.). Освен изричното позоваване на посочените нормативни актове е допустимо и сезиране на Президента с искане за опрощаване на задължения и той може да упражни конституционното си правомощие.

Съгласно Указ № 2773/80 г. се допуска опрощаване на задълженията на кооперации и на юридически лица с нестопанска цел, но е допустимо на него да се позовават и други стопански субекти. Поради факта, че този нормативен акт е издаден, съгласно отменената Конституция от 1971 г., неговите разпоредби са в сила, само ако не противоречат на новата ни Конституция от 1991 г., съгласно §3, ал.1 на нейните преходни и заключителни разпоредби, а в конкретния случай няма подобно противоречие.

Според разпоредбите на глава VII на Закона за събиране на държавните вземания /ЗСДВ/ се допуска разсрочване и отсрочване на задължения, както на физически, така и на български юридически лица, а за чуждестранните лица изрично се допуска разсрочване и отсрочване на задължения. От тази постановка в действащата нормативна уредба може да се направи и извода, че всяко задължено към държавата лице може да поиска опрощаване, а това е така и поради факта, че съгласно чл.4, ал.5 и 6 от ЗСДВ след изтичане на 15 години от деня, в който е станало изискуемо, то се отписва.

Сравнително нов момент в нормативната уредба в тази област е предвидената възможност в чл.4 на Закона за финансово оздравяване на държавни предприятия (ДВ, бр.68/96 г.) министърът на финансите да прави предложения за опрощаване на държавни вземания на задължияли държавни предприятия, подложени на оздравителна програма. Съгласно този специален закон с временен характер /той действа до приключване на оздравителните програми на предприятията в края на 1998 г./ само се урежда процедурата по оздравяване, но той не ограничава конституционните правомощия на Президента в тази област. Различна е само процедурата по неговото сезиране, което се осъществява не пряко от длъжника, а от министъра на финансите. Това не изключва възможността за непосредствено искане от задълженото лице за опрощаване от държавния глава, но неговите шансове са значително

по-високи искането му да се удовлетвори, ако това стане според визираната законова разпоредба.

Съгласно чл. 69б на Търговския закон се предвижда при оздравителен план на търговец възможност за опрощаване /частично или изцяло/ на задължения, като закона не съдържа ограничения относно вида и характера на задълженията. Това е наред с други предвидени в закона действия и сделки, като плана се представя в съда по несъстоятелността от длъжникът, кредиторите, синдикът, съдружниците и т.н.

В последните две визири възможности за опрощаване на задължения искането за опрощаване следва да се свързва с процедура за финансово оздравяване или с процедура по несъстоятелност по ТЗ, но и в дъбата случая ще е допустимо да бъде разгледана молбата за опрощаване, подадена от името на длъжника чрез предвидените в специалните закони лица, които имат право да извършват такива действия - министъра на финансите или синдика, респ. кредиторите.

5. ВЗАИМООТНОШЕНИЯ НА ДАНЪЧНАТА АДМИНИСТРАЦИЯ С ОСТАНАЛИТЕ ЗВЕНА НА ФИНАНСОВО-КОНТРОЛНАТА СИСТЕМА

Данъчната администрация в Република България е изградена на централизиран принцип, т.е. данъчните експерти и инспектори са на подчинение на централната изпълнителна власт. До 1988 г. у нас, а и в някои други страни с федерална структура на управление, тя бе изградена на децентрализиран принцип, т.е. - в състава на местната власт, независимо дали тя е на ниво окръзи, респ. общини и кметства, както бе у нас или в състава на провинциалните правителства в други държави. И централизираната и децентрализираната структура на данъчната администрация имат своите предимства и недостатъци.

Основен недостатък на централизираната система у нас в изградената йерархия в администрирането на данъците е твърде честата лип-

са на координация с органите на местната власт и местно самоуправление по отношение на: - събирането на местните такси, които в по-голямата си част се определят от общинските съвети /като такса за изхвърляне на смет, за пазари и т.н./ и са различни в отделните общини. В някои по-големи общини, като в София са изградени специализирани управления „Данъци“ в състава на общинската администрация, които са оторизирани с непосредственото наблюдение и контрол на тези общински приходи. В други общини, които са повечето в страната, няма такива структури на общинската власт, а този вид приходи се полценява и не се контролира в достатъчна степен от страна на данъчната администрация на централно подчинение, която е в състава на Министерството на финансите. Явни противоборства на служебна основа между централна и местна власт в областта на събирането, контрола и отчитането на данъците не са характерни /с известни незначителни случаи/, но твърде често се наблюдават колизии на личностна основа /между кмета или началника на отдел „Финанси“ и между началника на данъчната служба/. Те рефлектират в твърде незадоволителната събираемост на местните данъци и такси, която е налице в редица общини. Друга причина за това е в ниския им размер, които се определят в някои общини, поради чисто политически, предизборни съображения, с оглед на спечелване на поддръжка в средите на населението от общината за съответната политическа сила /кмет и общински съветници/, които в момента управляват общинския съвет. Твърде често поради тези съображения дори ниските по размер местни такси не се събират редовно, което влияе негативно на същото това население, което само привидно е „задоволено“ от ниските такси. Това рефлектира на здравното му обслужване, на образованието в училищата на общинско подчинение, на незадоволените му културни потребности /нефункциониращи читалища/ и т.н., които изпитват перманентен недостиг на средства в общинските бюджети.

- недостатъчен сграден фонд за данъчната администрация в редица общини. Това е причината за ползуване на общински сгради, които се предоставят по преценка на общинските власти, които в някои общини не са твърде благосклонни към административните звена на централно подчинение, а в други подходящи помещения просто липсват. В тези общински центрове и кметства данъчната администрация се помещава в недостатъчен по площ сграден фонд /често в една стая са струпани по над десет данъчни служители/. Това е причина за редица професионални заболявания у данъчните инспектори и събирачи на приходи, а също е и предпоставка за твърде голямото текучество сред тях, което се отразява негативно на равнището на събираемост на данъците.

- липсата на координация, освен с отдел „Финанси“ при Общинския съвет и с останалите отдели и служби при него, като: „Търговия“, „Цени и контрол на цените“, „Стопански“, „Приватизация“, „Архитектура и благоустройство“ и т.н. Особено негативно влияе на качеството на работата на данъчната администрация недобрата взаимовръзка със службите, които предоставят разрешения (лицензи) за търговия със съответни стоки и извършване на съответни услуги. Не са редки случаите, когато данъчните органи установяват, че на дадено юридическо или физическо лице му е предоставено разрешение за упражняването на един вид дейност, а упражнява съвсем друга, за която не разполага с подходящи условия или няма съответната правоспособност. Твърде често се констатира и случай за продажба на стоки, като тютюневи изделия и спиртни напитки, за които се изисква специално разрешение, без такова да е дадено. Обектът за търговия се запечатва от данъчните власти за това нарушение, а впоследствие органите на местната власт „го узаконяват“, което буди редица подозрения за корупция, но данъчните власти не могат да ги санкционират.

Освен с органите на местната власт и на местното самоуправление данъчната администрация е в непрекъсната взаимовръзка с митническата администрация, която събира между 30 и 40 на сто общите данъчни приходи в републиканския бюджет, предимно от данък върху добавената стойност и акцизи, освен от митни сборове. Твърде често координацията между двете основни звена на приходната система у нас е на незадоволително равнище, независимо че са в състава на едно и също ведомство - Министерството на финансите. Основна причина за това са отделните видове статистики, които двете управления водят, съответно данъчна и митническа статистика. Друга причина са и различните кодификационни номера, които юридическите лица имат, съответно данъчен и митнически номер, което затруднява контрола върху тяхната идентификация. На следващо място е недостатъчната квалификация на редица митнически служители по отношение на сложната и твърде често изменяща се данъчна материя. Това може да се преодолее с организирането на съвместни форми на обучение под егидата на Главно управление на данъчната администрация. Не на последно място са и личностните противоречия между отделни представители на двете администрации, което рефлектира на работата и на техните подчинени. В голяма степен тези противоречия ще бъдат отстранени след започване на работата на финансовата полиция, която не само механично ще обедини дейността на досегашното управление „Митнически и валутни нарушения“ към ГУ „Митници“ и Службата за предотвратяване на данъчните нарушения, но и ще издигне на друго по-високо равнище качеството на тяхната дейност. След образуването до края на 1998 г. на този нов финансов орган, оперативно-издирвателната работа по данъчни и митнически нарушения и престъпления ще бъде чувствително подобрена. Ще се подобри и синхронизацията между двете управления на Министерството на финансите, между които понастоящем някои преписки за тежки нарушения се бавят с месеци. Очаквания в позитивна

насока има и по отношение на подобряването на имиджа сред населението и изобщо до повишаване на статуса сред обществото на финансовия служител, който понастоящем не е особено висок. Причините за това са: ниското им заплащане; наследен от близкото минало негативизъм към плащането на данъци и дори считането и понастоящем сред голяма част от българския народ, тези които честно, редовно и съвестно си плащат данъците за наивници и т.н. Поради тези причини и корупцията, а и некомпетентността и ниската квалификация сред данъчните и митническите служители са често срещано явление, което се преодолява много трудно и бавно. Ето защо подобряването на синхронизацията между отделните финансови служби, независимо от тяхната подчиненост е една от най-важните предпоставки в преодоляването на не особено високото им реноме сред българското население и във все още ниското му доверие във финансово-кредитната система изобщо.

Съществено отношение към приходната част на държавния бюджет има Главно управление „Държавен финансов контрол“ (ДФК). При своите регулярни финансови ревизии, които съгласно Закона за държавен финансов контрол се извършват най-често веднъж на всеки три години на стопанските и на бюджетните обекти с държавна и общинска собственост, органите на финансовия контрол проверяват освен разходната и изпълнението на приходната част на бюджета, т.е. правилното начисляване на дължимите данъци, такси и други държавни вземания от проверяваното търговско дружество, респ. бюджетна организация. В хода, а и в последствие на финансовите ревизии финансовите ревизори от ДФК имат непосредствен контакт с данъчните органи на съответната община по отношение на издаване на данъчнооблагателни актове и актове за нарушение, ако такива се констатира. В тази насока също са възможни известни подобрения на синхронизацията в тяхната дейност.

Подобен извод може да бъде направен и по отношение на взаимодействието на данъчната администрация и тази на Сметната палата, в

т.ч. и областните ѝ подразделения. Сметната палата по силата на Конституцията на Република България е висш орган за бюджетен контрол и контролира изпълнението на държавния бюджет. Тя не е орган за осъществяване на финансов контрол, респ. на финансово-стопански контрол. В Закона за Сметната палата подробно са разписани правомощията ѝ по отношение на проверките ѝ на разходната част от бюджета, докато по отношение на приходната му система това е визирано съвсем бегло и в недостатъчна степен. Независимо от това, проверки на приходната част на бюджета и в частност на данъчната, митническата и на общинската администрация /в тази ѝ част, имаща отношение към общинските приходи/ не се изключват от законодателя и се правят понастоящем от органите на Сметната палата. Това понастоящем се извършва в недостатъчна степен, а и не е налице конкретна методологическа основа за тяхното осъществяване, която на настоящия етап при наличието на тази законова база е възможно да бъде сведена само до промяна на Правилника за прилагане на Закона за Сметната палата и издаване на специална наредба в тази насока.

Проблеми в осъществяване на по-добър контрол на приходната част на държавния бюджет са налице и в **самата организация на работата** между отделните йерархични звена на данъчната администрация. Те се свеждат до:

- често е налице слаба взаимовръзка между Главно управление на данъчната администрация и Териториалните управления на данъчната администрация. Това е по отношение на продължително забавяне на документооборота между тях, както и по отношение на предоставяне на методически указания, които имат принципен характер и са валидни за данъчната система като цяло, така и по отношение на отделен данъчен казус, който е типичен само за отделен регион от страната;

- недостатъчна квалификация на данъчните служители, които независимо, че разполагат с наръчници за новата данъчна нормативна

уредба и посещават Центъра за квалификация на ГУДА в гр. Баня, имат сериозни пропуски в своята подготовка. В тази връзка предстои въвеждане на система на периодически атестиране чрез полагане на изпити пред комисия от ГУДА;

- липса на ефективна система за стимулиране на данъчните служители, проявяващи задълбоченост и имащи високи показатели в своята дейност;

- недостатъчна обратна връзка между данъчните служби, ТУДА и ГУДА от една страна и между дипломираните експерт-счетоводители и данъчните консултанти и данъчната администрация от друга. Тя се изразява в неизпълняването или несвоевременното отразяване от ГУДА на пропуските и слабостите в данъчната нормативна уредба, които се посочват от по-ниските йерархични нива и независимите данъчни и счетоводни експерти и ненавременното им отстраняване.

ДАНЪЧЕН КОНТРОЛ И ТЕХНОЛОГИЯ НА ОСЪЩЕСТВЯВАНЕТО МУ

1. СЪЩНОСТ И СЪДЪРЖАНИЕ НА ДАНЪЧНИЯ КОНТРОЛ.

Данъчният контрол е съставна и неразривна част от финансовия контрол в областта на контрола върху най-важната и основна приходната част на държавния бюджет. Той се свежда до „действието, което се предприема за предотвратяване, откриване и наказване на отбягването на данъците по незаконен начин ...“¹.

В съдържанието на понятието „данъчен контрол“ се включва контрола, осъществяван от данъчно-контролните органи.

Данъчният контрол в Република България се осъществява не само от данъчната администрация, която е в състава на Министерството на финансите, независимо, че тя има водещо място. Той се извършва и от следните държавни и независими специализирани контролни органи с различни форми и способности:

- ГУ „Митници“, за стоките от внос по отношение начисляването на ДДС и акцизите;

- ГУ „Държавен финансов контрол“ при Министерството на финансите - при своите регулярни ревизии /най-малко веднъж на три години/ ревизорите са задължени да контролират внасяните държавни вземания от подконтролните обекти, в т.ч. данъци, акцизи, такси и т.н.;

- дипломираните експерт-счетоводители, които извършват т.нар. независим одит на юридически лица /задължително на акционерни дружества, банки, застрахователни дружества и т.н./, при който едно от най-важните им задължения е да следят за правилното и навременното внасяне на данъците;

- вътрешно-ведомствени контролни органи - независимо, че в последните години, поради редица структурни трансформации, много от

тях бяха съкратени или им бяха възложени и други, освен контролните функции, в стопанските обекти и бюджетните звена, където са запазени, те също контролират правилното, навременното и законосъобразното начисляване на данъците и другите държавни вземания. В по-малките структурни единици те са на подчинение на главния счетоводител, но в по-големите са обособени в самостоятелни отдели или дирекции;

- Сметната палата - тя има непосредствено отношение към данъчния контрол, който е част от бюджетния контрол, осъществяван от нея по силата на Конституцията на Република България. Инспекторите от палатата са натоварени съгласно Закона за Сметната палата и Правилника за прилагането му с по-специфични функции по отношение на приходната част на бюджета, които се свеждат преди всичко до намиране на начини за усъвършенстване организацията на дейността на контролните органи, оторизирани с неговото контролиране. Анализът и препоръките за подобряване на тяхната работа са в основата на дейността на оперативния контролния състав на Сметната палата. Висшият орган за бюджетен контрол е възможно да прави и някои свои самостоятелни или съвместни с други контролни органи насрещни проверки в подконтролните обекти на данъчния контрол, при които ползува водещи контролни методи.

В книгата ще се разгледа подробно преди всичко данъчният контрол, който осъществява данъчната администрация. „Целта на този контрол е да се ограничава и премахва нелегалната икономика, която накърнява фискалните интереси на държавата, от една страна и за безупречното изпълнение на своите задължения от данъкоплатците от друга страна. Данъчният контрол бива административен, съдебен и полицейски“¹. Данъчната администрация извършва административен контрол, а съдебен се осъществява от съдебната власт. Полицейски данъчен контрол в истинския смисъл на този термин у нас все още на-

¹ Международен данъчен речник, Английско-български, С. 1995, с.79

¹ Стоянов, В. Теория на финансите, т. I, С. Галик, 1997, с.231

ма, тъй като финансова полиция ще бъде изградена едва в края на 1998 г., за което понастоящем се подготвя специализиран закон. Досегашната Служба за разкриване и предотвратяване на данъчните нарушения към ГУДА все още няма правомощията и качествата на сродните полицейски структури от страните с развито и модерно пазарно стопанство, в които по-голямата част са военизирани или полувоенизирани.

Данъчната администрация и останалите изброени държавни и независими органи са оторизирани да контролират спазването на финансово-данъчното законодателство. В тази връзка с необходимо да се разгледат „данъчните правоотношения, които са обществени отношения, които се регулират от нормите на финансовото право по повод акумулиране на средства в държавния бюджет, тяхното разпределение и преразпределение, както и използването им по най-ефективен начин“¹. Данъчният контрол обхваща контролирането на процеса по акумулирането на паричните средства в държавния бюджет, без да се занимава с разпределението, преразпределението и използването на бюджетните средства, което е обект на бюджетен контрол от други контролни институции (Сметната палата и т.н.). Ето защо от значение е използването на общите принципи на контрола като една от основните функции на управлението, която е специфична система за наблюдение и за проверка на функционирането на обекта за контрол, в частност на спазването от него на данъчно-правните нормативни актове, в т.ч. и на финансово-данъчната дисциплина.

Предназначението на финансово-данъчния контрол е да съдейства за успешното реализиране на фискалната политика на страната, чрез събирането в максимална степен на дължимите от физическите и от юридическите лица данъци, такси и други държавни вземания.

Данъчният контрол, като неразделна част от финансовия контрол може да се разгледа и като многофункционална дисциплина, тъй като е своеобразен синтез между елементи на: финансите, данъчното право

/обособило се като част от финансовото право у нас още през тридесетте години на нашия век/; счетоводната отчетност; анализа на стопанската дейност и т.н.

Данъчният контрол обхваща изцяло контролните мероприятия по отношение на данъчния процес като се започне от регистрирането на данъчно-задължените лица, до определянето, начисляването и внасянето в държавния бюджет на дължимите държавни вземания.

2. ФОРМИ НА ДАНЪЧЕН КОНТРОЛ

В Закона за данъчната администрация (ДВ, бр.59/09.07.1993 г., изм. бр.19/1996 г.) и Наредба №4 за извършване на данъчни проверки и ревизии (ДВ, бр.28/28.03.1995 г.) изрично са регламентирани две основни форми на данъчния контрол - данъчните проверки и данъчните ревизии. В контролната практика на данъчната администрация са налице и други контролни форми, които ще се разгледат в по-малки подробности.

2.1. Данъчна проверка

Данъчната проверка се извършва от представител на данъчната администрация, определен от началника на данъчната служба. Най-често тя е по повод подаването и обработката на данъчните декларации от физическите и юридическите лица. Данъчният орган проверява дали декларацията е попълнена, съобразно изискванията на съответния вид данъчна декларация, т.е. дали във всички реквизити в нея са наесени необходимите данни. В случаите на установени несъответствия, данъчният служител изисква отстраняването им от данъчнозадълженото лице, а ако това не може да стане веднага, декларацията не се приема и се счита, че такава изобщо не е подавана.

Данъчните органи извършват и проверки при данъчните субекти или при трети лица за събиране на данни, свързани с данъчните им задължения или за тяхното изпълнение. За резултатите от тях те

¹ Големинев, Ч. и кол., *Търговско и финансово право*, В. 1998, с.485

изготвят писмен доклад или предават събраните данни /съдебни решения, справки по банкови сметки или движението по тях, митнически декларации и др./ в данъчните служби за класиране в данъчното досие на данъчнозадълженото лице. За проверките, извършвани от данъчните власти, в т.ч. и когато тези проверки са част от данъчна проверка или ревизия, се прилага редът, установен със Закона за административните нарушения и наказания.

В данъчния контрол се използват и останалите характерни черти на познатия във финансовия, в частност на бюджетния контрол метод: „Проверка на документи“^{*}.

Те се свеждат до използването на следните негови разновидности:

- **цялостна проверка**, когато се проверяват всички данъчни досиета и отчетни документи или **репрезентативна** или частична или проверка, която се извършва по избор, когато се проверява само т.нар. представителна извадка от тях.

- **формална проверка**. Тя е с по-ограничено приложение в данъчния контрол. Обхваща установяването на изискванията за оформянето на документа, наличието на задължителните реквизити при съставянето му, точността на цифровите данни и сборове, неговата достоверност от гледна точка дали е подправен или не и т.н. Използва се, както за проверка на подконтролни обекти на данъчната администрация, така и за проверка на данъчни органи от данъчни бюра и данъчни служби от техните висшестоящи по ранг ръководства от ТУДА и ГУДА.

- **фактическа проверка**. Тя е най-често използваният вид при данъчния контрол и е известна и като проверка по същество. Посредством нея се установяват достоверността на отразените в отчетните документи данни, както и законосъобразността на данъчните задължения, които следва да бъдат внесени от физическите и от юридическите лица в бюджета.

Не са редки случаите за съчетаване на фактическата проверка с **насрещната или с кръстосаната проверка**. Тя се извършва, когато са налице сериозни основания за евентуална неавтентичност и недостоверност на отчетния документ. В този случай се изисква обикновено от съставителя на такъв документ да направи препис или да представи на контролния орган самия оригинал на документа. Контролните органи правят проверка на отчетните документи, а при необходимост изискват и графологична експертиза за някои от тях. В случай, когато това не е необходимо се правят сравнения и с оригинала на документ, който буди съмнение, като се изисква задължителното му представяне. Основна част на проверката е и инвентаризация на някои или на всичките налични стоково-материални ценности, което става по преценка на данъчния орган, т.е. насрещна проверка се извършва задължително в подконтролния обект, без да се използват дистанционни способности за контрол.

2.2. Данъчна ревизия.

Данъчното установително производство, което намира законодателна регламентация чрез Законът за данъчното производство и Наредба №4 за извършване на данъчни проверки и ревизии предвижда осъществяването на данъчни ревизии и проверки като основни контролни форми в работата на данъчната администрация. В данъчната практика данъчна ревизия, предмет на установителното производство е разкриването на данъчния фактически състав на задължението за изтектъл данъчен период¹. Проверката обхваща приключени данъчни процедури като авансови и на текущи данъчни вноски от страна на данъчния субект, както и на текущи данъчни вноски, а също и на годишното окончателно облагане на данъкоплатците. При ревизията се проследяват, както декларираните от данъчния субект данъчни задължения, така и отнесените в просрочия и недекларираны доходи, печалби,

^{*} Вж. Илиев, А. и кол. Взаимоотношения на стопанските субекти с бюджета. Ревизионен бюджетен контрол, С. Дъга, 1998, с-158

¹ Вж. Славков, Б. Данъчна система и данъчен контрол в Република България, С. 1998, Тракия-М, с.107

имущества, класифицирани в категориите на укритите доходи, т.е. при нея се установяват недекларирани и неиздължени данъчни задължения.

Основни задачи пред данъчната администрация при извършване на данъчни ревизии са:

а/ спазване на финансово-данъчната дисциплина;

б/ правилно водене на счетоводната отчетност, в т.ч. и изправността на касовите апарати, което е задължително за определени категории данъчни субекти;

в/ прекратяване на някои негативни явления, като безотопанственост, разточителство по отношение на нецисъци за основната дейност разходи, като в последствие се правят опити да се признаят за такива под други форми и т.н.

Основните видове данъчни ревизии са:

1. Според обхвата си - **пълни/комплексни/ и частични/репрезентативни или тематични/**. Пълната данъчна ревизия при големите данъкоплатци е с продължителност от два-три, а в най-големите предприятия - от пет-шест месеца. В случаи, когато проверявания данъчен субект има много търговски дружества, често се налага удължаване на срока за извършването им. При частичната ревизия се проверяват само отделни видове държавни вземания, а често предмет на контролни действия, са само отделни страни на дадено задължение като: възстановяването на данъчен кредит при данъчна ревизия по данъка върху добавената стойност и т.н. В редица случаи частични ревизии се извършват по писмено искане на други държавни институции, в т.ч. и на съдебната власт, а в някои случаи и на данъчно задълженото лице.

2. Според регулярността на ревизиите те се класифицират на **планови** и на **извънредни**. Плановите ревизии се извършват по утвърдена план-програма, която се приема обикновено през предходната данъчна година, но е възможно план-програмите да се приемат и за по-къс период: полугодие или тримесечие. Извънредните ревизии, освен при

достовърни сигнали от компетентни органи /МС, прокуратура, следствие и т.н./ се извършват задължително и при ликвидация, приватизация, преобразуване, както и при обявяване в несъстоятелност на данъчния субект. Тези процеси в последно време значително се ускоряват и поради това данъчните органи трудно успяват, а в някои региони на страната изобщо не могат да смогнат да извършват тези извънредни данъчни ревизии, поради недостиг на достатъчно квалифицирани данъчни служители. Ето защо е необходимо разработването на гъвкава система за привличане по граждански правоотношения на нещатни висококвалифицирани дипломирани експерт-счетоводители и данъчни консултанти на свободна практика за осъществяването им, като им се осигури заплащане от извънбюджетната сметка на ГУДА.

Съгласно Инstrukцията на Министерството на финансите за извършване на данъчни ревизии /чл.5, ал.3/ са налице и следните измерители за показателите за честота на осъществяване на ревизията, които са установени нормативно за групи за големите, средните и малките данъкоплатци:

а/ големи данъчни субекти - при реализиран годишен оборот над 100 млн. лв. или печалба (съответно доход) над 10 млн. лв. Те се подлагат на задължителна ревизия не по-малко от веднъж годишно;

б/ средни данъчни субекти - при реализиран годишен оборот от 10 млн. лв. до 100 млн. лв. или печалба съответно над 1 млн. лв. до 10 млн. лв. - ревизират се от данъчната администрация не по-малко от веднъж на три години;

в/ малки данъчни субекти - при величини на показателите, неотговарящи на размерите по предходните точки, т.е. с годишна печалба по 1 млн. лв. и годишен оборот под 10 млн. лв. Те се подлагат на задължителна ревизия веднъж на четири години.

След приключване на проведената в началото на 1998 г. ревалоризация на материалните активи, а и на други обективни

критерии, количествените измерители, визири в инструкцията подлежат през второто полугодие на 1998 г. на промяна, която е съобразена с преоценката и инфлационните измещения в последните три години. Освен тези фактори на групирането на данъкоплатците в тази категория на класификацията на данъчните ревизии оказват влияние и други, като: външни /движението на валутния курс между долара и марката, към която е прикрепен българския лев; конюнктурата на международните стокови пазари и т.н./ и вътрешни /стачки, природни бедствия и производствени аварии и т.н./.

Освен по честота с регулярен характер, данъчните ревизии се групират и по честота с нерегулярен характер. Те са присъщи на частичните данъчни ревизии. При тях основен критерий за осъществяването им е потребността за тяхното извършване. Преоценката затова е често субективна на данъчния орган, но те винаги допълват резултатите от пълните данъчни ревизии.

Обхватът на данъчните ревизии е разностранен и обхваща няколко аспекта, отнасящи се до различни въпроси на акумулирането на приходи в бюджета. Те са, както по отношение на тяхното възникване, така и по правилното им начисляване, внасяне и отчитане на държавните вземания, на тяхното обжалване, опрощаване и т.н., ако има такива процедури. Някои автори¹ групират данъчните ревизии според обхвата им по следния начин:

- **Данъчни задължения по подоходното облагане.** В тази група се отнасят ревизиите по отношение на облагането с данък върху печалбата по Закона за корпоративното подоходно облагане и с данък върху доходите на физическите лица по Закона за облагане на доходите на физическите лица /в това отношение едноличните търговци, облагани по този ред в голяма степен имат идентично облагане с юридическите

лица, облагани с данък върху печалбата/. По отношение на **данъка върху печалбата** характерни обекти на ревизиране са постоянните и временните разлики, отсрочени приходи и разходи, инвестиционните разходи, финансов лизинг и други специфични сделки, както и преотстъпването на данъка. Основна цел при извършване на данъчната ревизия е да се предотвратят и впоследствие да се коригират случаите на неправомерно облекчаване на данъчната тежест на данъчния субект, на който се прави ревизията /т.е. правомерно ли се прилагат от него предвидените в закона данъчни облекчения по отделни видове/. При **данъка върху доходите на физическите лица** основно място в работата на данъчните органи при осъществяване на ревизиите им е разграничаването на обектите й относно доходи от трудови и извънтрудови правоотношения. В това отношение важно място заема отграничаването на облагаемите доходи от необлагаемите доходи. От значение е и правилното прилагане на предвидените в закона преференции от данъчнозадълженото лице.

- **данъчни задължения по косвено облагане.** В тази група ще разгледаме ревизиите по отношение на данъка върху добавената стойност и по акцизите. Управление „Митнически и валутни нарушения“ при Главно управление „Митници“ също осъществява последващ контрол по отношение на другия вид косвени данъци - митата, а често при него се проверява и начисления, респ. пропуснатия за начисляване ДДС и акцизи за вносните стоки от лица осъществили импортни сделки при явни несъответствия с подадените единни административни документи /митнически декларации за юридическите лица/. Тези проверки нямат характер на данъчни ревизии в истинския смисъл на тази контролна процедура и ще се разгледат само данъчните ревизии, извършвани от данъчните органи, като основно място заемат ревизиите по ДДС и преди всичко по правилното връщане на данъчния кредит от данъчнозадължените лица. При тях се разграничават сделките за износ, които са

¹ Вж. Стояков, Б. Данъчна система и данъчен контрол в Република България, С. Тракля-М, 1998, с. 116-120.

необлагаеми, като се прави отграничение на облагаемите сделки от необлагаемите. Основна цел е законосъобразното и целесъобразното начисляване на дължимия данък върху добавената стойност. Специално внимание се отделя и на освободените сделки в крайната фаза на производството за т.нар. освободени стоки. При **акцизуме** обектите на данъчна ревизия са тези, произвеждащи и търгуващи със стоки, за които е предвидено начисляването на акцизи. Твърде специфична е данъчната ревизия на стопанските субекти, които ползват бандероли и стикери, доказващи платения акциз, като при: тютюневите изделия и спиртните напитки /бандероли/ и хазартните игри /стикери/. При тях в редица случаи се прилага и инвентаризацията, когато това се налага. Стикерите и бандеролите са едновременно и средство за облагане и средство за събиране на акциза и това води и до насрещни проверки и в местата, оторизирани с тяхното напечатване и разпространение.

- **данъчни задължения по местни данъци и такси.** Преобладават контролните действия по имуществените данъци и такси: данък върху недвижимите имоти, данъка върху наследствата, данъка при придобиване на имуществата по дарение и по възмезден начин, данъка върху превозните средства и таксата за битови отпадъци, която се проверява успоредно с данъка върху недвижимите имоти и е най-големия по размер такса. В редица случаи освен на юридически лица, проверка се прави и на еднолични търговци, а за в бъдеще се очаква да се извършват данъчни ревизии на физическите лица - насмодатели, реституирали няколко имота; на лица, получили наследство в особено големи размери относно съпоставката на платения данък върху наследствата и наследствената маса в наличност и т.н.

От значение за пълноценното извършване на данъчната ревизия е обхващането на правилното водене на счетоводната отчетност в проверявания данъчен субект. В зависимост от това дали ревизията е пълна, частична /тематична/ е възможно да се проверяват изцяло или частич-

но отчетните документи, както по отношение на видовете сметки, така и по отношение на периода на ревизията. Друг важен момент при ревизията е обхващането на данъчните декларации. От съществено значение е и проверката на вноските към социалното осигуряване, а от 1999 г. за здравното осигуряване да бъдат ревизирани успоредно с държавните вземания, независимо че не се отнасят непосредствено към държавния бюджет от няколко години. Към държавните вземания се отнасят данъчни и неданъчни приходи, които са обект на данъчните ревизии и респективно може да бъде поискано да бъдат признати за несъбираеми дългове към държавата и отделни държавни учреждения, но не и към държавни стопански организации. Основание за това е чл.1 от Указ №2773/80 г., като вземания трябва да са на държавния бюджет, независимо че се събират по сметки на различни държавни учреждения или по предвиден друг ред чрез общините. Към групата на тези държавни вземания се отнасят изброените в чл. 1, ал. 2 на Закона за събиране на държавните вземания:

- данъци, а също и акцизите и митата, които също са косвени данъци;

- вноски за фонд „Обществено осигуряване“ - те по своя характер са приравнени на държавните вземания, независимо че се наблюдава тяхното начисляване и от Националния осигурителен институт, на който председателят се избира от Народното събрание;

- други вноски за бюджета;
- вноски по извънбюджетни фондове и сметки;
- надвъсти пенсии;
- суми по начети в полза на държавния бюджет;
- глоби;
- конфискации по актове на данъчните органи;
- съдебни разноси;
- вземания в полза на държавата по влезли в сила присъди, решения и определения на съдилища;

- вземания в полза на държавата по влезли в сила наказателни постановления;

- средства, отпуснати от държавния бюджет, чийто срок за погасяване е изтекъл.

Известен спор сред данъчните експерти и данъчната администрация поражда таксите, които освен държавни, респ. общински вземания са и цена на услуга от една страна, а от друга с този термин се именуват различни по своя характер задължения. Ето защо следва при класификацията на държавните вземания да се изхожда от определеното за държавни такси, дадено в Закона за държавните такси, където са разграничени таксите, събирани от държавата и държавните учреждения, плащанията които постъпват в държавния бюджет от таксите, събирани от държавни предприятия, осъществяващи държавен монопол или създадени със специален закон. Органите на данъчния контрол при своите данъчни ревизии и проверки следва да спазват тази постановка на нашето законодателство и да не проверяват такси за водоснабдяване и т.н. Това е така, защото в конкретния случай те са вземания, които са свързани със стопанската дейност на тези предприятия и са обект на частното право, като за събирането им не следва да се прилагат разпоредбите на ЗСДВ, респ. с и несприложим институтът на опрощаването по чл. 98, т.12 от Конституцията. На тези предприятия им е дадена стопанска самостоятелност, като им е предоставено управлението на обособено държавно имущество за осъществяване на тяхната стопанска дейност. Вземанията, свързани с тази им дейност по характер са частноправни и не допускат намесата на публичната власт в лицето на данъчната администрация при тяхното уреждане. Това се отнася освен за таксите и за задълженията към ДСК, ДЗИ и другите търговски банки създадени изцяло или са с преобладаващо държавно участие. От значение за отграничаването на държавните такси от другите вземания, именувани такси е кой орган ги определя, за каква дейност на държавата се дължат и къде следва да постъпят. Независимо че местните такси, внасяни в общинските бюджети не подлежат на опрощаване по реда на чл.98, т.12 от Конституцията, тъй като са общински,

а не държавни задължения, те следва да са обект на данъчни ревизии и проверки, тъй като по същество повечето от тях имат сходен характер с данъчните приходи.

В данъчната теория са познати следните стадии или етапи на данъчната ревизия:¹

- **Планиране на данъчните ревизии.** Практиката в досегашната дейност на данъчните ревизии е да се изготви поименен списък на подлежащите за ревизия обекти, като това става обикновено в последното тримесечие на предходната данъчна година за следващата. „Изборът се определя на базата на критерии, част от които са въведени по нормативен път, а други се прилагат в съответствие с целите и задачите на данъчната администрация за осигуряване на приходите за държавния бюджет“². Критериите, които се определят от данъчната администрация в съответствие с нейните цели и задачи за дадена бюджетна година се променят ежегодно. Те зависят от финансово-стопанското състояние на основните данъкоплатци с национално значение, които дават основните приходи от данъци в бюджета. Ето защо основния избор от критерии за планиране на данъчни ревизии е в зависимост от мерките, които се вземат за осигуряване на по-висока събираемост по отношение на приходната част на държавния бюджет при изготвяне на проекто-бюджета за следващата година. Критерии от съществено значение в тази насока са: равнището на ефективност на данъка върху добавената стойност, събираемостта на акцизите по основни групи акцизни стоки и услуги като петролни деривати, тютюневи изделия, спиртни напитки, хазартни игри и т.н. От значение е и планирането на времето за извършване на ревизии, за което съществуват и специални показатели, изведени по формулен начин. Според някои автори,³ ориентировъчните срокове са:

¹ Вж. Ставков, Б., Данъчна система и данъчен контрол, С. 1998, Тракия М, с.с. 121-155

² Пак там, с. 121

³ Пак там, с. 124

- за холдингови дружества, за дружества с подразделения в страната или съставляващи консолидирани отчети - 45 дни;

- за големи данъчни субекти - 30 дни;

- за средни данъчни субекти - 20 дни;

- за малки данъчни субекти - 10 дни.

Според тези приблизителни срокове се извършва и разпределението на данъчните инспектори по отделните търговски дружества и други данъчни субекти, където ще се извършват данъчни ревизии. Тези срокове не са валидни за Службата за големите данъкоплатци, която в някои особено големи обекти като Кремиковци, Нефтохим, НЕК, Булгартабак и т.н. е възможно те да бъдат надвишени няколкократно.

- Подготовка на данъчните ревизии. Този стадий започва след издаването на заповедта за извършването на данъчната ревизия от началника на данъчната служба, която наблюдава данъчния субект. В нея се посочват: наименованието на ревизирувания данъкоплатец, обхвата и периода на ревизията, длъжностните лица /трите имена и заемащата длъжност в данъчната администрация/, както и срока на извършването на данъчната ревизия. Подготовката започва от запознаване на данъчните инспектори, на които е възложено да направят ревизията с данъчното досие на данъчния субект, в което се съхраняват актове за констатации, данъчнооблагателни актове, актове за нарушения и наказателни постановления, сигнали за нарушаване на финансово-данъчната дисциплина, публикации в медиите във връзка със стопанската дейност на данъкоплатеца. Следващият момент в подготовката на данъчните служители е запознаване със специфичните особености на нормативната уредба, които не са особено характерни в данъчната практика и касаят конкретния данъчен субект, подлежащ на ревизия. От значение е и детайлното запознаване с неуредените търговски и финансово-валутни плащания на данъкоплатеца, ако се разполага с такава информация в данъчната служба. Подготовката на данъчната ревизия завършва с изготвянето на план-график за осъществяване на ревизията.

- Извършване /осъществяване/ на данъчната ревизия. Това е най-важния основен стадий на данъчната ревизия и включва процедурите на контролните органи по събирането, установяването и изясняването на фактите и обстоятелствата, с помощта на което се определя данъчното задължение по вид и по размер. Обикновено този стадий се подразделя на отделни подетапи, които са:

1. Връчване на заповедта на подконтролното лице. Непосредствено след това на данъчните инспектори, съгласно Закона за данъчната администрация се предоставят помещения за нормални условия на работа, с оглед упражняване на правомощията им, които се свеждат до:

1. Предоставяне на достъп до помещения, складове, каси и други териториални обекти, свързани с целите на ревизията.

2. Предоставяне на всички счетоводни и търговски документи, необходими за определяне на фактическия състав на облагането, съобразно обхвата на проверките.

3. Деклариране на обстоятелствата при определяните от закона случаи, както изготвяне и представяне на контролните органи исканите справки или други технически носители на информация.

4. Предоставяне на заверени копия по съответния ред от счетоводни и търговски документи при поискване.

5. Даване на писмени обяснения от длъжностните лица на данъчния субект по искане на данъчния орган.

В екстренни случаи заповедта за данъчната ревизия се издава от началника на ГУДА, в случаите, когато според разпоредбите на чл.119, ал.1, т.3 от Закона за съдебната власт тя може да се възложи от прокурор, а също и по искане на орган на държавно управление.

II. Проучване на място в подконтролния обект е втория подетап на извършването на данъчната ревизия. При него се прави анализ на отчетните документи, на задълженията му към доставчиците, на вземанията от клиенти, на разходите за придобиване на дълготрайни

материални активи на данъкоплатеца. Проучването се извършва по данни от аналитичните и синтетични сметки, от които се получава информацията, която е необходима за целите на проучването. Въз основа на тях се формулират и конкретните проверки и конкретните контролни методи, чрез които ще се осъществи данъчната ревизия.

III. Изпълнение на контролните процедури е третия подетап на етапа „Извършване /осъществяване/ на данъчната ревизия“. При него документалните проверки на отчетните документи се съчетават с проверка на място на касови наличности, складове с готова продукция и суровини и материали, служебни офиси и т.н. и при необходимост се извършва и инвентаризация (пълна или частична). За констатациите от тези специфични контролни действия се изготвя протокол, който се подписва освен от данъчния орган и от данъкоплатеца. Извършва се и систематизация на събраните данни. Много съществена част от този подетап е анализа на събраните данни, в т.ч. и на правилното облагане с данъци. При необходимост се прави анализ и на погасителните схеми за дължими кредити и други вземания към банки и към доставчици. При по-големи подконтролни обекти могат да се направят специални работни досиета за отделните видове справки, актове, анализи и т.н. Резултатите от анализа се систематизират от данъчните органи с оглед на постигане на целите, които са си поставили за извършването му. Те обикновено се свеждат до разкриване на икономическата същност на извършените операции от подконтролния данъчен субект.

- **Документиране на констатациите от данъчната ревизия** е последния етап от данъчната ревизия. Заключителния документ, с който тя приключва е изготвянето на данъчнооблагателния акт, който се издава от началника на данъчната служба по седалище на управление на данъчния субект. Той съдържа две части: обща част и установителна част, които в подробности няма да разглеждаме. Важно допълнение към данъчнооблагателния акт са мотивите, които се

съставят за облагането на данъчния субект. Те са неразделна част от акта и се изготвят в свободна писмена форма, като с тях се обосновава правноустановените данъчни фактически състави на облагането.

В установителната част на данъчнооблагателния акт обикновено под формата на таблица, се посочват:

- размера на задължението по определения на акта;
- начислени, респективно внесени суми от данъчния субект;
- дължима сума като разлика между размера на задължението по акта и начислени и внесени суми от данъчния субект;
- надвнесени суми;
- суми за прихващане и съответно суми за връщане по реда на чл.20 от Закона за данъчното производство;
- сума за внасяне, съответно с номер на банковата сметка и обслужващата банка, в която следва да се направи вноската.

Не по-малко е значението на отбелязването в акта случаи на освобождаване от данъци. Те се отбелязват под формата на забележка към табличната форма на акта, в който обикновено се посочват визираните реквизити.

3. МЕТОДИ НА ДАНЪЧНИЯ КОНТРОЛ.

В специализираната литература¹ освен термина „методи“, като синонимно понятие на метод се употребява и понятието „способи“. В контролно-ревизионната практика, вкл. и в тази на данъчната администрация, се е наложило използването на понятието „метод“. С него се обозначава „знание за механизмите на общественото развитие, теоретична обобщеност на обективните закони на действителността, тяхно отражение и същевременно активно въздействаща сила за тяхното осъществяване в качествено по-висока степен“².

¹ Вж. Димев, М., Социалният контрол и трудовият колектив, С. 1985, с.с.84-85

² Пак там, с.с. 84-85

Характерни са следните свойства на метода: ясност, разбираемост, детерминираност, целенасоченост, резултатност, плодотворност и икономичност. Тези свойства се проявяват и при данъчния контрол, при който особено се открояват резултатността и най-вече икономичността. Чрез методите на данъчния контрол, упражняван от данъчните органи в по-голяма степен, по-цялостно и по-пълно се обхващат съществуващото в обекта на контрола развитие на процесите и явленията в него.

Най-често използвани методи в данъчния контрол са следните:

1. **Анализ.** В специализираната литература този контролен метод се среща и като контролна форма. Напоследък в разработки на водещи финансисти при класификацията на видовете финансов контрол, един от основните методи е анализа. Анализът е метод за данъчен контрол, който има дългосрочен и продължителен характер. Посредством него се обобщават от различни информационни източници данни за контролираните обекти на контрол, процесите и явленията, протичащи в тях, а също се прави и разчет на мерките, които следва да се предприемат за отстраняването на негативните страни в неговата дейност и възможните санкции или стимули, с които ще се въздействува върху него. В данъчния контрол извършването на анализ е като следствие от данъчна проверка или данъчна ревизия. За осъществяването на анализа с неособходима задълбочена предварителна подготовка, в която се включват редица процедури от тях и най-вече: проучване, формулиране на конкретните цели на бъдещия анализ, определяне на резултатите, които могат да се постигнат в следствие анализа и възможните мерки, с които ще се въздейства на контролирания обект.

В данъчния контрол е възможно да бъдат използвани успешно познатите от контролната теория и практика разновидности на анализа:

- перспективен анализ - основна цел при него е да открие тенденциите и закономерностите в развитието на проблема.

- оперативен анализ - чрез него се измерва влиянието на отделните фактори, имащи отношение към контролирания обект и се определят условията за възникването им, както и се предлагат коригиращи въздействия.

- комплексен анализ - в данъчния контрол тази разновидност се прилага най-често, тъй като изследваните явления и процеси при него са най-често комплексни и взаимосвързани, влияещи се от множество фактори.

- тематичен анализ - използва се предимно при тематичните /частичните/ или репрезентативни данъчни проверки и ревизии, когато целта на данъчния орган е да изследва само отделни процеси и явления в подконтролния обект - напр. само отражението на забавянето на връщането на данъчния кредит по ДДС.

2. **Програмно-целева организация на данъчния контрол.** Този метод е известен в близкото минало като програмно-целеви и комплексен подход и се използва предимно в теорията и практиката на стопанското управление и в по-малка степен в контролната сфера, респективно в данъчния контрол. Твърде честите структурни промени и реорганизации възпрепятстват данъчните контролни органи да го прилагат по-често в своята контролна дейност и да се разгърнат в пълнота неговите положителни страни. Ето защо е неособходимо въз основа на резултатите от непосредствените данъчни проверки и данъчни ревизии да разработват за в бъдеще и програмни схеми за оптимизиране на стопанската и финансовата дейност на подконтролните обекти. В тях следва да бъдат включени посредством прилагане и на математически апарат най-важните показатели, даващи представа за реалното стопанско положение на подконтролния обект. На тази основа програмата, която ще се разработи и с участието на представителите на данъчния контрол ще бъде в максимална степен достоверна и пълна.

3. Систематичен контрол. Този метод се прилага по-често в данъчния контрол и представлява единна система от контролни методи, с оглед целите на контрола върху един или група контролирани параметри. Ето защо може да се определи и като метод на едно по-високо, агрегирано методическо равнище, тъй като за постигането му се използват и: наблюдението, проучването, експертната оценка, анализа /в най-голяма степен/ и т.н. Синтезът от различни контролни методи дава значително по-високи резултати в контролната дейност на данъчните органи. По-важните етапи на систематичния контрол са:

- предварителна подготовка;
- осъществяване на систематичния контрол. Подетапите на контролните действия са проверка на наличиостта на един нормативен акт; проучване на набелязаните задачи за неговото изпълнение; направените указания в тази връзка, както и разпоредения и резолюции по отношение на реализирането им; уточняване на сроковете, отговорностите и мерките за изпълнение на поставените цели в нормативния акт; извършване на оценка на правилността на посочените мероприятия от контролния орган по срочното внасяне на данъчните задължения и т.н. Посочват се и обективните причини, ако такива са налице, които са довели до временно отлагане и просрочване на изпълняването на данъците към бюджета.

- реализиране на резултатите от систематичния контрол. Успоредно с изготвянето на заключителните документи, характерни за останалите контролни форми, при систематичния контрол основно място заемат препоръките и предложенията за подобряване на работата на подконтролния данъчен субект.

- изготвяне на отчет за извършения систематичен контрол до висшестоящата организация, респективно ТУДА или ГУДА.

- при необходимост се извършва анализ на самия нормативен акт и в мотивирано предложение до висшестоящата организация се

предлагат предложения за неговото усъвършенстване, ако това се налага. С оглед на това се правят предварителни консултации и с други финансови контролни органи /ГУ „ДФК“, Сметна палата и т.н./, а също се проучва работата на други подконтролни обекти и в други региони на страната.

4. Моделирането е сравнително по-рядко прилаган метод в данъчния контрол у нас, но в страните с развито и модерно пазарно стопанство е разпространен в значително по-голяма степен. При него подобно на анализа е възможно статично от разстояние да се наблюдават и изследват контролираните процеси и явления при данъчния контрол, а също и да се дава оценка на критичните точки на изменения. Осъществява се по отношение на обекта на контрол, за неговите външни и вътрешни връзки, за протичащите в него процеси, както и за определени тенденции и закономерности. У нас в недалечно бъдеще се очертава моделирането също да има голямо приложение в данъчния контрол, като е възможно да бъдат разработвани модели на: фактическото състояние, изследване на източниците на грешки в икономическите измервания, грешки на променливите, автокорелация, мултиколинеарност, сплайновите оценки, метод на съотношението и т.н.

5. Проектирането е метод, който се намира в тясна и непосредствена връзка с прогнозирането и моделирането. При проектирането обосновано се моделират бъдещи състояния в подконтролната област /данъчната дисциплина на данъчния субект и т.н./, които обслужват целите на контролната дейност. При него се описва и начинът на създаването на определен модел. За разлика от прогнозирането, проектирането има за цел не само да отрази действителните констатации, а да ги измени и да ги подчини на предварително поставена цел от контролните органи на данъчната администрация.

Частично приложение в данъчния контрол имат и други познати от контролната практика специфични контролни методи като: сведе-

ния, обяснения, справка, инвентаризация, обследване и т.н. По голямо приложение намират:

- **Сведения.** Те обикновено се предоставят писмено, но е възможно да са и на магнитен носител /дискета, компактдиск и т.н./, а в някои специфични случаи и на видеофилм. Писмените сведения могат да бъдат придружени с графики, таблици и различни статистически и математически спомагателни пособия. Пример за използването на сведения при данъчния контрол е задължението за предоставяне на дискета от данъчнозадължените лица, регистрирани по ДДС в данъчната служба по местоседалище на дейността, в която те следва да направят извадка от оборотите си. До неотдавна те бяха длъжни да предоставят същото сведения и на хартиен носител, като тенденцията е това задължение да отпадне, поради неудобство за данъкоплатците и липса на свободни складови помещения за съхранението им в сградите на данъчната администрация. Въз основа на получените сведения данъчните органи проследяват фактическото състояние на данъчния субект, в т.ч. и срочността на излъчаването му към бюджета. При съществени отклонения от разпоредбите на данъчното законодателство, което е видно от сведенията, е възможно да бъде разпоредена извънредна данъчна проверка или ревизия /според конкретния случай/.

- **Справка.** Тя е характерен метод не само при финансово-ревизионния контрол, но и при данъчния контрол. При него се изяснява определена страна на едно или повече явления от дейността на проникуваното звено.

- **Инвентаризация.** Тя е контролен метод, който в данъчния контрол се използва сравнително по-рядко в сравнение с финансово-ревизионния и особено този на материалната сфера. Инвентаризацията е синонимна дума на изброяване или измерване или изобщо на оценяване на фактическото състояние на дълготрайни, а твърде често и на краткотрайни материални активи, в т.ч. и на налични суми в подкон-

тролния обект. Съпоставката обхваща сравнение на наличните материални активи и на тези, които са отразени в отчетните документи, при което се установява наличието на липси или на излишци. Инвентаризацията е елемент на данъчната ревизия /по-рядко на данъчната проверка/ и се прилага тогава, когато данъчния орган прецени, че има достатъчно основание да я предприеме. Важен момент при този контролен метод е неговата внезапност. При инвентаризирането се описват, претеглят и измерват броят материални активи или парични суми, а за резултатите се съставя инвентаризационен опис.

ЛИТЕРАТУРА

1. А.Илиев и колектив. Взаимоотношения на стопанските субекти с бюджета. Изд. къща "Дъга", С., 1998.
2. Б.Грозданов. Финанси. Част първа "Публични финанси", В.Търново, 1997.
3. Б.Славков. Данъчна система и данъчен контрол в Република България, Изд. "Тракия - М", С., 1998.
4. Б.Славков и др. Данъчно облагане за 1995 г. ИК "Труд и право", С., 1996.
5. В.Заутер. Основи на банковото дело, том 2, Изд. "Делфин Прес", Б., 1994.
6. В.Стоянов. Теория на финансите. Публични финанси, второ допълнено и преработено издание. Изд. "Галик", С., 1996.
7. В.Стоянов. Основи на данъчната система. ИК "Люрен", С., 1992.
8. Д.Стиглиц. Икономика на държавния сектор, С., 1996, Университетско издателство "Стопанство".
9. Г.Минасян, М.Ненова, В.Йоцов. Паричният съвет в България, Изд. "Горекс Прес", С., 1998.
10. М.Динев. Социалният контрол и трудовия колектив. С., 1985.
11. М.Петров и П.Николов. Данъчни задължения на българския данъкоплатец. Изд. "Сисла", С., 1995.
12. Международен данъчен речник. ИК "Светулка-44", С., 1995.
13. П.Стоянов. Данъчно право. Изд. БАН, С., 1994.
14. С.Шокин и кол. Бюджетно-финансовый контроль и аудит. М., "Финансы и статистика", 1997.