

Теоретични аспекти на понятието данъчно задължение

Доц. д-р Любка Ценова*

* Международното висше бизнес училище
e-mail: ltseanova@ibsedu.bg

The Theory Concepts to Tax Obligation

Assoc. prof. dr. Lubka Tzenova*

* International Business School
e-mail: ltseanova@ibsedu.bg

Abstract: The paper is devoted to the significance and part interest institution as tax obligation. The cordial and exchange tax obligation functions are considered. The concept to the tax obligation has diversity and important role in the modernization of the national law and economy are noted. Author shows on example Bulgarian tax legislation is perfect as related to setting to Bulgarian tax decisions to stimulated the tax payment.

JEL Classification: K34

Key words: tax obligation; tax politics; public receipt; scopes of tax obligations.

1. Възникване

Данъците като цяло са използвани като финансови инструменти още от древността. Те неизменно съпътстват възникването и създаването на държавността. Историческият преглед, показва, че всички промени в развитието на държавите е съпроводено от основни промени в областта на данъчните им системи. Данъчните вземания под всякаква форма съпътстват развитието на обществото, тъй като нито една държава, на нито един от етапите от развитието си не се е отказала от въвеждане на данъци. Данъчните вземания осигуряват постъпването на парични средства в обществените фондове и така подпомагат държавата при осъществяване на нейните функции по задоволяване потребностите на обществото. За постигане на тази своя цел държавите изграждат относително самостоятелна структура във финансовата си

политика, насочена към създаване и регулиране на данъчните приходи, известна като **данъчна политика**. Данъчната политика на всяка държава не се изгражда самоцелно, тя винаги е част от нейната финансово политика, която включва още бюджетна политика, парично-кредитна политика, ценова политика, митническа политика, социална политика, инвестиционна политика и политика в областта на международните финанси.

По своята правна същност данъчната политика е съвкупност от икономически, финансови и правни средства, посредством които държавата изгражда своята данъчна система за задоволяване потребностите на обществото от парични средства. Посредством преразпределяне на финансовите ресурси, държавата осигурява средства, необходими за нейното икономическо развитие. За постигане на изброените цели, държавата се опира на функциите, присъщи на данъчните вземания, и използва тези функции, за да изгради своята данъчна политика⁵³.

В съвременните държави данъчната политика се определя като държавна политика, част от финансовата политика на държавата, която определя целите задачите, принципите и насоките на правно регулиране на данъчните правоотношения, както и правомощията и дейността на органите, натоварени с организацията на дейността по определяне, контрол и събиране на държавни вземания с цел ефективно въздействие върху икономическото развитие на страната и повишаване благосъстоянието на населението. Данъчната политика е изградена върху система от редица правни принципи: Принцип на икономическа целесъобразност и научна обосновааност на целите, задачите и методите на данъчната политика; Принцип на принцип на справедливост на данъчната политика; принцип на обвързаност на данъчната политика от други политики, каквито са социално-икономическата политика; инвестиционната политика, иновационната политика и др.; принцип на гласност на данъчната политика и принцип на международна интеграция на данъчната политика.

Отчитайки тясната връзка и взаимодействие между данъчната политика и социално-икономическите процеси в държавата може да се посочи, че основна особеност на методът на власт и подчинение в правното регулиране на данъчните правоотношения се явява неговата зависимост и обвързаност на данъчната политика на държавата. Тъй като методът на правно регулиране в данъчното право има за цел да регулира отношенията, които възниква в областта на изпълнение от страна на държавата на нейните икономически цели и задачи, то способите които се прилагат за постигане на тази цел следва да отразяват

⁵³ Попова, Л., Дрожина, И., Маслов, Б., Налоговые системы зарубежных стран, М.2008 г.

общите тенденции в данъчната политика на страната. Методът на правно регулиране в данъчното право се явява самостоятелен инструмент на правно регулиране, който притежава характерните общи особености на този метод прилаган в другите области на правото, но и отличаващ се от тях със своя специфичност. Особеностите му се проявява в различната същност на следните специфични аспекти на методът на правно регулиране на данъчните правоотношения: имуществени, императивен характер, балансирано управление.

1) Имуществен аспект на метода на правно регулиране в данъчното право се изразява в това, че правното регулиране на данъчните правоотношения винаги е насочено към създаване на стабилни отношения областта на събиране на публичните вземания. Тази насоченост се наблюдава във всички етапи на правното регулиране от момента на избор на юридически факти, които определят вземанията, които попадат в категорията на публичните вземания до определяне на специфичното правно положение на субектите в данъчното правоотношение.

2) Императивен характер на метода на правно регулиране, който позволява ефективно правното регулиране на икономическата дейност на държавата и местните публичноправни тела и водещ до защита на социално-икономическите интереси на обществото.

3) Насоченост към осъществяване на балансирано и ефективно управление публичните финанси. Тясната връзка на метода на регулиране на данъчните отношения с политическите процеси, случващи се в държавата, оказват своето влияние върху процеса на реализация на данъчните правоотношения. Всяко отношение, което подлежи на правна регулация се намира в непрекъснато състояние на изменение, развитие и усъвършенстване. Причината се корени в надстроечния характер на данъчните правоотношения и тяхната зависимост от интересите на правните субекти и на държавата.

2. Методи на данъчна политика

В зависимост от състоянието на икономиката и целите, които иска да постигне на съответния етап, държавата може да приложи **различни методи на данъчна политика**. Тя може да приложи метода на максималните данъци; метода на икономическото развитие или метода на справедливите данъци.

При прилагане **метода на максималните данъци**, държавата въвежда повече на брой данъци с високи данъчни ставки и намалява до минимум данъчните облекчения и намаления. Такава политика на държавата не води до стимулиране на икономическия живот в страната, а

напротив затруднява го. Подобни драстични мерки държавите прилагат при условия на кризи или войни.

Другият метод на данъчна политика е **политиката на икономическо развитие**. При този метод държавата намалява данъчния натиск върху бизнеса и съкращава своите разходи, като на първо място съкращава социалните разходи. Целта на този вид данъчна политика е да стимулира развитието на стопанския живот, стопанската инициатива и инвестирането.

Методът на справедливите данъци е нещо средно между метода на максималните данъци и метода на икономическото развитие. При този метод на данъчна политика държавата определя сравнително висока данъчна тежест на данъчнозадължените лица, но същевременно осигурява социална защита на гражданите и приема значителен брой социални програми, финансирани от държавата.

В зависимост от целите, които си поставя и социално-икономическото им развитие, в определен момент държавите провеждат една или друга данъчна политика. В съвременния етап на развитие **най-широко се прилагат методите**, водещи до изменение на данъчната тежест, въвеждане на нови данъци или отмяна на съществуващи данъци, въвеждане на диференцирани данъчни ставки, както и промени в размерите и вида на данъчните облекчения и данъчните преференции.

При разглеждане на отделните видове данъчна политика следва да се обърне внимание и на нейното развитие в най-развитите европейски държави и САЩ. За данъчната политика на тези страни е характерно, че тя се развива в съответствие с **кейнсианската концепция** за функциониране на финансите, според която размерът на разходите и правилата на данъчното облагане са подчинени на изискването за регулиране на съвкупния обществен продукт, който трябва да се поддържа на ниво, което обезпечава пълна заетост на трудовия ресурс на обществото и на капитала при стабилни цени. В този случай бюджетното равновесие има приоритет за сметка на икономическото равновесие.

В началото на 80-те години на миналия век във връзка с намаляване на участието на държавата в икономиката и ограничаване на нейното икономическо въздействие върху бизнеса, данъчната политика наред с регулираща функция, която изпълнява се превръща и в средство за обезпечаване на бездефицитност на бюджета. При развитите икономики тази цел се постига не чрез намаляване на данъчното бреме, а посредством разширяване на данъчната база и съкращаване на държавните разходи на фона на широко мащабно и целенасочено намаляване на данъците. В тази връзка в началото на 90-те години на миналия век се наблюдава нарастване относителния дял на преките да-

нъци за сметка на косвените в Германия, Канада, САЩ, Япония. Докато във Франция и Италия се разширява делът на косвените данъци.

Като извод може да се посочи, че данъците са едни от важните механизми за въздействие върху пазарната икономика. Събрани заедно, те образуват данъчната система на съответната държава. Ето защо би могло да се посочи, че данъчните системи на отделните държави представляват съвкупност от данъци, такси, мита и други плащания в полза на държавата и нейните фондове, които се събират по определен ред от данъкоплатците – физически и юридически лица. Данъчните системи на отделните държави разкриват общи черти, но показват и различия. Данъчната система на отделната държава е организирана в зависимост от нейното икономическото състояние, нейните традиции в областта на данъците, както и от международните ѝ задължения.

Данъчната система на България по своята форма и съдържание е плуралистична, а не монистична, тъй като обхваща повече от един данък и отговаря на нейното историческо развитие в областта на данъчното облагане.⁵⁴ Данъчната система на Република България обхваща, както преки данъци, така и косвени данъци.

3. Публични вземания

Данъчните вземания могат да способстват за обединяване в едно единно цяло на значителна част от приходите в държавния бюджет, но при условие, че се намират „във вътрешна органическа, взаимна връзка и съставляват единна данъчна система”⁵⁵. Когато се говори за данъчна система, следва да се изключват действия, свързани с натрупването на данъци, тъй като „множеството данъци” не образуват система. Натрупването на данъци показва само временно решение на финансови затруднения на държавата. За съжаление както в миналото, така и днес данъците у нас са резултат на такива решения. Натрупването на данъци на практика затруднява стопанската дейност, тъй като те предоставят известна несигурност на стопанските субекти, защото данъкоплатците с по-ниски доходи са подложени на по-високо данъчно напрежение в сравнение с данъкоплатците с по-високи доходи.

Една от основните цели на данъчната политика на всяка държава е повишаване **ефективността от събиране на данъчните и другите пуб-**

⁵⁴ По подробно вж. Стоянов, Иван, Данъчно право, обща част, Данъчен процес, Феня, С, 2007 г., с.25 и сл.

⁵⁵ Стоянов, П. Основни начала на финансовата наука, С. 1946 г., с.218-224.

лични вземания, т.е. намиране на най-рационалните форми от събиране на дължимите публични задължения. Тази цел е посочена като основна и в редица доклади, изготвени в последните години от Комитета на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР)⁵⁶ в областта на данъчното облагане. В докладите се изтъква, че данъчната система следва да бъде насочена към набиране на средства, необходими за функционирането на държавите. За постигане на тази цел ОИСР посочва в своите доклади необходимостта от намаляване на пречките и препятствията пред бизнеса, съкращаване на административните разходи и на разходите, свързани с администрирането на данъците. ОИСР определя следните цели като основни за данъчната политика на съвременните държави:

- усъвършенстване на националното данъчно законодателство, с цел оптимизиране на данъчната основа и намаляване нивото на несъбираемост на данъците;
- оптимизиране на данъчните задължения и данъчните преференции;
- засилване контрола върху данъкоплатците;
- подобряване дейността на данъчната администрация като цяло.

За постигане на посочените цели съвременните държави предприемат редица конкретни стъпки за регулиране на пазарната икономика. Следва да се подчертае, че въвеждането на пазарна икономика не означава, че държавата се отказва от процеса на управление и регулиране на стопанския живот. Нещо повече, в периода на изграждане на основите на пазарната икономика се наблюдава засилване на регулиращата роля на държавата. Това важи в особена степен за държавите от Източна Европа и Русия. За първи път тази тенденция е забелязана и описана от икономиста Адолф Вагнер⁵⁷. Първоначално изводите, направени от Вагнер са приети като революционни, тъй като той е един от първите забелязал ограничаващата роля на пазара и успял да формулира **закона за нарастващата активност на държавата** в процеса на регулиране на пазарната икономика.

В съответствие с изводите, направени от Вагнер, понастоящем същността на пазарната икономика се изразява в това, че при осъществяването на процесите на управление и регулиране на стопанския жи-

⁵⁶ Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (съкратено ОИСР) – Organization for economic co-operation and development (OECD) - е международна организация на развити държави, приемащи принципите на представителната демокрация и на свободната пазарна икономика.

⁵⁷ Wagner Adolph, Wagner, Briefe - Dokumente - Augenzeugenberichte, 1851-1917. Heinrich Rubner, ed. Berlin: Duncker & Humblot.

вот държавата не следва да се намесва непосредствено в икономическата дейност на стопанските субекти. От нея се очаква тя да създаде необходимите условия и предпоставки за функциониране на пазарните механизми и с тяхна помощ да регулира икономическите процеси в държавата. Най-важният инструмент в ръцете на държавата за реализиране на поставените цели се явява данъчната политика. На практика данъчната политика оказва влияние върху всички сфери на обществения живот и неизменно е свързана с кредитната политика, с ценообразуването и търговско-промишлената политика на държавата. Променяйки своята данъчна политика държавата може да стимулира икономическото развитие на страната или да го доведе до застой. Във връзка с възможното въздействие и постигане на такива резултати данъчната политика на всяка държава се отнася към тъй наречените **косвени методи** на държавно регулиране. С нейна помощ, без да се прилагат властническите методи за стопанско регулиране, се осигуряват необходимите условия за засилване или намаляване на заинтересоваността на стопанските субекти от извършване на икономическа дейност⁵⁸. В тази връзка може да се посочи, че данъчната политика, като косвен метод на държавно регулиране, се възприема по-добре от бизнеса и от другите участници в пазарната икономика, отколкото методите на властническия подход. Ето защо може да се приеме, че изграждайки данъчната си система, всяка държава се стреми да я организира така, че да я използва максимално за постигане на целите на определената финансова политика, към която се стреми политическата организация на държавата. В миналото, както и в настоящия етап от икономическото развитие на обществото има примери, които доказват, че държави с приблизително еднакви темпове на икономическо развитие и с близки политически системи на управление показват различна степен на държавно регулиране на икономиката. И днес, в условията на глобална икономическа криза се наблюдава все по-засилващата се роля на държавата в управлението на икономическите процеси. Водеща роля за преодоляване на икономическата криза в настоящия момент играят правителствата на САЩ, Германия, Франция, Великобритания и другите държави, световни лидери. Както преди, така и сега за регулиране на икономическите процеси в държавите основна роля е отредена на данъците и другите публични вземания, които са съставна част от икономическите лостове за въздействие върху икономиката.

⁵⁸ По-подробно вж. Ушак, Н.В., Теория и история на данъчнообложенията, М. 2009 г.

4. Същност на данъчното задължение

Българското данъчно законодателство в последните 25 години е в период на бурно развитие. Този процес се характеризира не само с изработване на собствени принципи и основополагащи правни основи, но и с активна дейност по реципиране на термини, понятия и институти от смесените правни отрасли. Едно от тях е фундаменталното понятие „задължение“.

В редица правни изследвания у нас и в чужбина се застъпва виждането, че правната категория „задължение“ не следва да се монополизира единствено и само за целите на гражданско-правните отношения. Посочва се, че научните достижения при изясняване съдържанието на понятието „задължение“ за целите на гражданското право следва да бъдат използване в определени рамки за изясняване съдържанието на понятието „данъчно задължение“ за целите на данъчното право.

Правната теория се е обединила около разбирането, че данъчното законодателство е изградено върху концепцията за възникване на данъчните задължения, на правните способности за тяхното изпълнение и върху нормативно установената връзка в отношенията между органите по приходите и данъчно задължените лица. Съответства на разбирането, че данъчното облагане следва да бъде изградено върху здрави правни основи, включващи законодателна дейност, съдебна практика и задълбочени правни теоретични изследвания.

Заслуга в изследване същността на юридическото понятие „задължение“ принадлежи на римските юристи. Като значителен се приема приносът на римския юрист Павел от династията на Северите⁵⁹. Негова е приносът за формулиране на следното определение за „задължение“: „*Obligationum substantia non in eo consistit, ut aliquod corpus nostrum, aut servitutem nostrum faciat, set ut alium nobis obstringat ad dandum aliquid, vel faciendum, vel praestandum*”⁶⁰. В римското право за източници на юридическо задължението се определят – договорите като юридическа сделка и правонарушенията.

Независимо, че понятието „задължение“ е монопол на изследване основно на един отрасъл на правото, а именно на гражданското право, то отдавна понятието е намерило своето място и в финансово-правната и данъчно-правната литература.

⁵⁹ Северите са императорска династия в Рим, управлявала от 193 до 235 година.

⁶⁰ „Същността на задължението не се състои в това да направи някакъв предмет наш или някакъв сервитут наш, а да обвърже друг пред нас, така че той да ни даде нещо или да направи нещо или да ни предостави нещо“.

Стъпвайки на основите, поставени от римското право правната теория развива и обогатява съдържанието на това понятие. Дълги години господства схващането, че „задължението” е институт на гражданското право, тъй като то възниква най-често в резултат на волята на субектите на гражданското правоотношение като равноправни субекти, които сами определят правата и задълженията си, доколкото те не противоречат на повелителните норми на закона и на добрите нрави, както това е записано в чл.9, ал.1, ЗЗД. В резултат на това постепенно се е изградила сложна и широкообхватна конструкция на гражданско-правните задължения, насочена към създаването на система за проверка и контрол в отношенията между свободни и равноправни партньори.

Достиженията на съвременната правната теория определят задължението като юридическо правоотношение, от което произтича правото на едно лице да получи определено действие от друго определено лице. За да възникне **задължаващо правоотношение** е необходимо да се прояви в правния мир определен юридически факт, с който законът обвързва възникването на такива последици. Групираните тези факти представляват източници на задължения. С договора се създават правни задължения между страните по силата на закона и постигнатото между тях съвпадение на волеизявленията; настъпването на последици в резултат на извършено правонарушение, също са предвидени в закона. Ето защо юридическото понятие „задължение” се определя като правоотношение, което възниква между определени правни субекти при извършването от тях на определени действия или бездействия. „Задължението” като всяко правоотношение има своето юридическо съдържание. Юридическото съдържание обхваща субективните права и правните задължения на участниците в правоотношението.

Понятието „задължение” се определя в Закона за задълженията и договорите със следното съдържание: по силата на поето задължение едно лице /длъжник/ е задължено да извърши в полза на друго лице /кредитор/ определено действие: например да извърши определена работа, да предаде вещ или имущество, да заплати определена сума и /или да се въздържа от извършването на определено действие, докато кредиторът от своя страна има право да изиска от длъжника да изпълни своите задължения.

От казаното до тук е видно, че „задължение” е всяко относително правоотношение. Това е правоотношение, в което всяка от страните в него е представена от конкретно определено лице.

Правната теория определя субективното право като гарантирано от закона възможно или позволено поведение на лицата, а юридическата

отговорност като мярка за дължимо или изискуемо поведение. В тази връзка можем да приемем съждението, че в основата на субективното право лежи юридически обезпечена възможност, а в основата на задължението – юридически закрепена необходимост. Например договорот създава правни задължения между страните по силата на закона; настъпването на последствия в резултат на извършено правонарушение, също са предвидени в закона.

В подкрепа на казаното е и разпоредбата на чл.32 от Закона за държавната собственост⁶¹, чл.21 от Закона за общинската собственост⁶² и чл.205 от Закона за устройство на територията⁶³. В посочените текстове е предвидено, че имоти и части от имоти, собственост на физически или юридически лица, могат да се отчуждават принудително за задоволяване на държавни нужди, които не могат да бъдат задоволени по друг начин, но след предварително и равностойно обезщетение. Тези текстове илюстрират възникване на права и задължения за частните лица, непосредствено по силата на закона.

На съвременния етап от развитието на правната теория към посочените от римските юристи източници за възникване на **задължаващи правоотношения**, в лицето на договорите и правонарушенията, се добавят **и нови юридически факти**, които не попадат нито в съдържанието на понятието договор, нито в съдържанието на понятието правонарушение. Тези нови юридически факти са посочени в закона и възникват по силата на властническо разпореждане на държавата, изразено в съдържанието на данъчно правна норма. В тези норми се съдържа волеизявление, по силата на което държавата е определена за носител на материалното право да получава определено вземане от физическите и юридическите лица. Тези й права я определят като активен субект в правоотношението.

Посочените задължения, произтичащи от правната норма и не изискващи волеизявление от страна на данъчно задължените лица, възникват без наличието на договореност между лицата, до които се отнасят, както това е абсолютно изискване за възникване на договорни задължения. Тази група задълженията се пораждат без да са извършени незакоосъобразни действия или бездействия, които да водят до нарушаване интересите на друго лице, както е при правонарушенията. Налице е само волята на законодателя, по силата на която при проявление на определени юридически факти се създават задължения. Законът се приема като източник за възникване на задължения,

⁶¹ Обн. ДВ, бр.44 от 1996 г.,....., изм.. ДВ, бр.105 от 2014 г.

⁶² Обн. ДВ, бр.44 от 1996 г.,....., изм.. ДВ, бр.105 от 2014 г.

⁶³ Обн. ДВ, бр.1 от 2001 г.,....., изм.. ДВ, бр.105 от 2014 г.

когато съдържа фактически състави, създаващи тези задължения. Законът посочва определени юридически факти за източник на задължения.

С проявлението на тези факти в правния мир възникват данъчни материални правоотношения, които пораждат определено данъчно задължение.

По посочените съображения юридическото понятие „задължение” за данъчни цели се определя като правоотношение, което възниква между конкретни правни субекти при извършването от тях на определени действия или бездействия. „Задължението” като всяко правоотношение има своето юридическо съдържание. Юридическото съдържание обхваща субективните права и правните задължения на участниците в правоотношението.

5. Сравнителен преглед

Прегледът на достиженията на чуждестранната правна литература, разкрива, че в данъчно-правната доктрина понятието „данъчно задължение” не само се използва, но се признава и за основополагаща правна конструкция в данъчното право. Тъй като става дума за сложен правен институт, за неговото изясняването са използвани различни подходи.

Сравнително-правния преглед разкрива, че в германското и в австрийското данъчно право правната конструкция на данъчното задължение е уредена непосредствено в законодателството.

Този подход е използван при конструкцията на данъчните задължения в страните, прилагащи германската данъчна система – Германия и Австрия

В Германския данъчен закон (Abgabenordnung) от 1977 г. и в Австрийския данъчен закон (Bundesabgabenordnung) се съдържат редица текстове, посветени на правната уредба на данъчното задължение – (Steuerschuldrecht)⁶⁴. Анализът, направен в германската и австрийската научната литература се посочва, че в правоотношенията, възникващи по повод данъчни задължения винаги участват две страни, едната от които е данъчният кредитор (Steuer glaubiger), а другата данъчният длъжник (Steuerschuldner).

В правомощията на данъчният кредитор е предвидено правото да изисква извършването на определено действие, докато за данъчни-

⁶⁴ Cp. § 33–77 Zweiter Teil Abgabenordnung от Abgabenordnung

ят длъжник е предвидено задължение да изпълни действието⁶⁵. Тази конструкция е построена на основата на традициите в немската правна наука изразяваща се в ясно разграничаване на понятията дълг (Schuld) и отговорност (Haftung), както в гражданско правното значение на тези понятия, така и в данъчно правното им третиране⁶⁶.

В страните от германската правна система ясно се прокарва разграничителната линия между гражданско-правните и данъчните задължения. В своите теоретични разработки австрийският правник Josef Werndl застъпва тезата, че данъчните задължения на данъкоплатеца по своята правна природа са публично-правни, т.е. източник на правоотношението не е гражданското право, а публичното право. Той застъпва схващането, че данъчният кредитор, представляван от органите по приходите, встъпва в отношения с данъчния длъжник не на основата на равнопоставеност и равноправие, а на основата на субординация (im Verhältnis der Subordination). В своя труд Josef Werndl развива тезата, че в основата на гражданските правоотношения, от които произтичат задължения, като правило имат за източник договор, докато данъчните правоотношения, от които произтичат задължения, възникват по силата на закона (Kraft Gesetzes). Според Josef Werndl законът определя изискванията към двете страни в правоотношението – данъчен кредитор и данъчен длъжник. Авторът застъпва виждането, че възникването на данъчното задължение не зависи от волята на страните в правоотношението, а от волята на законодателя. Анализирайки в своя труд в сравнително-правен аспект гражданско-правните правоотношения и данъчно-правните отношения, Josef Werndl посочва, че те се различават по своето съдържание. Josef Werndl поддържа виждането, че спазвайки конституционния принцип за законоустановеност на данъците, законът въвежда ясни правила, които определят обема на данъчните задължения.

За значението, което се придава на конструкцията „данъчно задължение” в италианската правна доктрина, свидетелства факта, че общоприетото определение за „данък” се опира на тази юридическа конструкция. Например италианския учен prof. Gaspare Falsitta, определя данъка като данъчно задължение (obbligazione di regola pecuniaria), което пряко или косвено се поражда по силата на закона. Той определя данъка (imposta) като задължение в областта на разпределението (obbligazione di riparto) на публичната икономическа тежест и всеки данъкоплатец, както и всички други платци на даден данък, се явя-

⁶⁵ Werndl J. Allgemeines Steuerrecht, Lehrbuch, Springer. Wien ; N. Y, 2008. p. 129-130

⁶⁶ Cp. § 69—77 Abgabenordnung..

ват длъжници за заплащане на тази част от икономическата тежест, която е отредена за този данък⁶⁷.

Друг представител на италианската данъчно-правна наука prof. E. Allorio, споделя виждането, че данъчното задължение (*obbligazione di imposta*) се изразява в парично задължение (*prestazione normalmente pecuniaria*), което има общи черти със задълженията регулирани от гражданското право⁶⁸.

Трети представител на италианската данъчно-правна школа, prof. M. S. Giannini е посветил редица свои трудове на проблемите на публичните задължения. В едно от своите изследвания той приема, че данъчното задължение като всяко публично задължение, след като възникне, съществува и се прекратява като задължение на частното право. В тази връзка prof. M. S. Giannini, поддържа тезата, че гражданско правните норми в данъчните отношения действат като „общи норми“⁶⁹.

Понятието данъчно задължение заема важно място и в данъчно правната теория на Швейцария. Френско говорещият изследовател на данъчното право на Швейцария prof. J.-M. Rivier, посочва, че фискалното задължение (*obligation fiscale*) е задължение на публичното право, в което публичното тяло (по швейцарското административно деление – конфедерация, кантон, комуна) се явява кредитор (*créancier*), а данъчно задълженото лице притежава качеството длъжник (*debiteur*). Основни съставни части на това задължение са изградени от задължението на длъжника да плати данъка, а също така и правото и задължението на публичното тяло да изисква неговото плащане⁷⁰.

Терминът „данъчно задължение“ (*obligation fiscale*) не е чужд и на данъчно-правната доктрина на Франция. Едни от водещите изследователи на данъчното право на Франция са професорите Grosclaude J., Marchessou Ph. Те споделят тезата, че данъчното задължение е декларативно задължение (*obligation declarative*) на данъкоплатеца, обосновавайки тезата си с аргументи от произтичащите за него задължения, свързани с подаването на данъчна декларация⁷¹.

Понятието данъчно задължение е въведено в законодателството дори и на такива държави, които подобно на България в последните 50 го-

⁶⁷ Falsitta G. *Manuale di diritto tributario. Parte generale*. III ed. Padova, 1999. P. 23, 25

⁶⁸ Цит. по: Falsitta, G, цит. съч. p. 320.

⁶⁹ Giannini M. S. *Le obbligazioni pubbliche*. Roma, 1964. P. 73.

⁷⁰ Rivier J.-M. *Droit fiscal suisse. L'imposition du revenu et de la fortune*, : ed. Lausanne, 1998. P. 213.

⁷¹ Grosclaude J., Marchessou Ph. *Procedures fiscales*. P.: Dalloz, 1998, p. 35-40.

дини нямаха развита система на данъчното законодателство и съответстващата му правна доктрина. Достатъчно е да споменем Руската федерация, Украйна, Молдова, Казахстан и др.⁷²

Ако обобщим изложените тези на чуждестранните автори, можем да установим, че в техните теоретични разработки е отделено значително място на дискусиата провеждана от години, относно съдържанието на понятието „данъчно задължение“. Вижданията и разбиранията на водещите представители на отделните правни школи в Европа се обединяват около следните три тези:

Според едната група автори съдържанието на понятието „данъчно задължение“ се доближава и дори припокрива със съдържанието на понятието „задължение“ в гражданското право. Аргументите в полза на тази теза са, че както от гражданското така и от данъчното право се регулират отношения, свързани с разпределение на блага и във връзка с това данъчното право е заимствало технико-юридическия инструментариум, необходим за изработването на стройна и ясна система от правни понятия, която да отговаря на потребностите на съвременното общество⁷³.

Другата група автори поддържа тезата, че понятието „данъчно задължение“ не заменя и не измества понятието „гражданско-правно задължение“, а способства за по-точно изясняване на спецификата на икономическото съдържание на данъчните отношения. Тези автори дори приемат, че на „данъчното задължение“ са присъщи следните черти на „гражданско-правното задължение“⁷⁴:

⁷² Порохов Е. В. Теория налоговых обязательств. Алматн, 2001. Критический анализ казахстанского опыта разработки конструкции налогового обязательства ; Сулейменов М. К. Проблемы соотношения гражданского и налогового законодательства // Налоговый эксперт. 2001. № 2 (15) и др.

⁷³ Карасева М.В. Финансовое правоотношение. - М.: Инфра-М, 2001; Белов В.Д. Денежные обязательства. - М., Центр-ЮрИнфор, 2001; Танчук А.И., Ефимочкин В.П., Абова Т.Е. Хозяйственным обязательствам. - М.: КЗРидическая литература, 1970. С. 17; Запольский С.В. Правовые вопросы самофинансирования предприятий в условиях полного хозяйственного расчета (финансово-правовой аспект). - Автореферат дисс. ... д.ю.н. - М.; 1989. С. 21-22; Пепеляев С.Г. К вопросу о налоговом законодательстве и налоговых отношениях// Налоговый вестник. - 1997. - № 5. - С. 18.

⁷⁴ Прохоров Е.В. Теория налоговых обязательств. - Алматн, 2001. С. 83; Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Г.М. Основы налогообложения. Учебное пособие. - СПб.: Европейский дом, 2002. С. 383.

3 Березова О.А. Основания прекращения обязанности по уплате налога. - Дисс. к.ю.н. - М., 2003. С. 10-11.

- данъчното задължение е имуществено задължение и като такова е свързано с предаване на субекта на публичната власт (органите по приходите) на парични средства;
- данъчното задължение е категорията на относителните задължения; то е от категорията на активните правоотношения, тъй като по силата на закона на данъчно задълженото лице е вменено задължението да извършва действие, каквото е действието по заплащане на дължими данъци;
- изпълнението на „данъчно задължение“ води до постигането на определена цел, а именно внасяне на пари в полза на държавата, за да се формират средства за изпълнение на нейните публични функции;
- „данъчно задължение“ се разглежда като вид гарантирано задължение. Това означава, че предвидените в закона санкции са насочени към стимулиране на неговото изпълнение от страна на данъчно задължените лица;
- „данъчното задължение“ винаги се характеризира с извършване на определени активни действия от страна на данъчно задължените лица;
- „данъчно задължение“ винаги има едностранен характер (то е едностранно правоотношение);
- „данъчно задължение“ е **срочно**, т.е. то възниква и съществува само в определен срок от време, до неговото заплащане;
- „данъчно задължение“ се отнася към категорията на задълженията с периодичен характер;
- „данъчно задължение“ по своя характер се явява публично правно задължение, защото възниква само по инициатива на едната страна в правоотношението, а именно държавата и за неговото пораждане не се изисква каквото и да било съгласие от другата страна в правоотношението, т.е. не се изисква съгласието на данъчно задължените лица. Поддръжниците на тази теза, приемат, че данъчното задължение има едностранен властнически характер.

Трета група автори определят съдържанието на понятието „данъчно задължение“ като парично данъчно отношение, в което активен субект по правоотношението винаги се явява държавата в лицето на органите по приходите, а пасивни субекти са винаги данъчно задължените лица, които понасят бремето на задължението да заплащат данъците и от които държавата в определен момент може да поиска извършването в нейна полза на активни действия;

Четвърта група автори отиват още по-далеч в търсене на прилики и разлики в понятието „задължение“ според данъчното и гражданското право. Те приемат, че следва да бъде използван само един термин и

този термин да бъде „данъчно задължение”. Те отхвърлят като неприемливо понятието „задължение на данъкоплатеца”⁷⁵.

В българската данъчно-правната литература данъчното задължение се разглежда, както в широк, така и в тесен смисъл.

Данъчното задължение в тесен смисъл се определя като задължение за данъкоплатеца да заплати на държавата определена сума по ред и в срокове, посочени в данъчните закони.

Данъчното задължение в широк смисъл, включва в своето съдържание освен задължението за заплащане на държавата на законоустановените данъци, но и други задължения свързани, съпътстващи или предхождащи задължението за плащане на данъци.

В българската данъчноправна теория данъчното задължение е познато и под наименованието „данъчен дълг”⁷⁶. Данъчният дълг се разглежда като комплекс, който включват основно задължение и допълнителни задължения.

Приема се, че основен елемент на данъчното задължение е паричната сума, която физическите и юридическите лица дължат на държавата и общините. Допълнителни са задълженията за подаване на данъчни декларации или задължението за внасяне на данък в определен бюджет. Застъпва се тезата, че допълнителните задължения са неделими от основния данъчен дълг и затова се говори за комплекс от данъчни задължения⁷⁷.

От направения кратък обзор на достиженията на данъчно-правната теория за изясняване правната същност на данъчният дълг, могат да се направят следните изводи:

На първо място съдържанието на понятието данъчен дълг е изградено на основата на модела на гражданско правното понятие за задължение, като му се признава юридическа независимост от този модел. Приема се, че данъчният дълг се регулира от специални правни норми, каквито са нормите, които регулират данъчното задължение по подобие на германския модел.

⁷⁵ З Березова О.А. Основания прекращения обязанности по уплате налога. – автореферат на дисс.... к.ю.н. -М., 2003. С. 10-11., Латьгова, Е.У. Обеспечение исполнения обязанности по уплате налогов Л27 и сборов; под ред. д.ю.н., проф. Е.Ю. Грачевой. - М.:ИД «Юриспруденция», 2006. - 128 с. ISBN 5-9516-0209-2

⁷⁶ Стоянов, П. Цит. съч.с.247 и сл. Костов М. цит. съч. Минкова Г., Данъчни задължения, С Сиела, С. 2012

⁷⁷ Минкова, Г. Данъчни задължения, цит. съч. с. 34-35.

На второ място данъчният дълг се разглежда като особено задължение, което възниква по силата на закона. Заедно с това гражданско-правните норми, регламентиращи задълженията се посочват за приложими и в данъчното право по силата на общите правила на правото (според подхода възприет от италианските учени).

На трето място данъчният дълг се възприема като изключително сложно правоотношение, в което се обединяват различни имуществени и процесуални задължения на данъчно задълженото лице (подход възприет от руската данъчно правна школа).

Подходът възприет от германската правна школа и натрупания опит в изработване на данъчно правни конструкции според нас е най-добре теоретично разработен и най-лесно приложим в контекста на българската правна система.

6. Данъчни задължения – понятие. Правен характер на понятието „задължение” при публичните вземания.

Данъчното задължение, като задължение да се плати данък, независимо от значението му за обезпечаване изпълнението на функциите на държавата и съгласуване на публичноправни и частни интереси, не е напълно и цялостно изследвано поради различни причини.

Като основна причина за изключване на проблема като актуален за научни изследвания е обстоятелството, че по време на социалистическия период данъците не са били разглеждани като основен източник на държавен приход и по тази причина в правната теория не е отделено необходимото внимание на изследване на тази проблематика.

Едно от стоящите в страни от научните изследвания е възможността и целесъобразността от използване на постиженията на гражданско правната наука при изясняване съдържанието на понятието „задължение” и доколко то може да бъде приложено за изясняване съдържанието на понятието „данъчно задължение” или „задължение за заплащане на данък”.

По посочената причина термините „данъчно задължение“ и „задължение за заплащане на данъци“ се срещат рядко и епизодично в българското законодателство.

В съвременното ни данъчно законодателство разграничение между двата термина също не се прави. Например в ДОПК законодателят използва и двете понятия „задължение на ревизирания (има се предвид данъкоплатеца)⁷⁸ и „данъчно задължение”⁷⁹, без да прокарва ясно

⁷⁸ Чл.116 от ДПК

разграничение между тях, както това се наблюдава в правните системи на други държави. В значителна степен тези термини са навлезли и използват и двата като синоними в съдебната и данъчната практика.

Стъпвайки на принципното различие между данъчното право, като публично право и на гражданското право, като частно право, както и на изразените в теорията разбирания, че не могат да се прилагат нормите на гражданското право към публичните правоотношения, то механичното пренасяне на теоретичните разработки на гражданско правната теория към данъчните правоотношения е нецелесъобразно. Но наред с тази теза, е недопустима и другата крайност, а именно пълен отказ от използване в данъчно-правната наука на понятийно-терминологичния апарат, изработени още от римското право за целите на изпълнение на гражданските задължения.

В тази връзка може да се посочи, като пример правният институт на обезпечаване изпълнението на задълженията в римското право. Той е породен от необходимостта да бъде защитен интересът на кредитора, по такъв начин, че да бъде сигурен, че длъжникът ще изпълни поетите към него задължения. Целта е била кредиторът да бъде защитен от възможността да претърпи загуби, ако длъжникът не изпълни задълженията си. Освен това кредиторът е имал интерес длъжникът да бъде мотивиран да изпълни своите задължения под страх от настъпването на неизгодни за него последици, при неизпълнение на задълженията му към кредитора. Тези достижения на правната мисъл не следва да бъдат пренебрегвани при изясняване правният характер на обезпечаване изпълнението на данъчни и други публични задължения.

Не може да се приеме, че понятието “задължение” трябва да се разглежда като “собственост” само на гражданското, т.е. на частното право, само защото то е институт разработен и наследен от римското частно право.

Подобно на термините “право”, “правоотношение”, “право и задължение”, понятието “задължение” в данъчното право не може да се приеме, че е “взаимствано пряко” от гражданското право. Следва да се приеме, че понятието “задължение” е възприето от данъчноправната наука като термин-постижение на правната наука, в неговата основа са залегнали достиженията на правната наука през годините.

Преди да се определи със “за”или “против” използването на понятието “задължение”, в данъчното право, ползвайки достиженията на гражданското

⁷⁹ Чл.136 от ДОПК

данското право за изясняване павната природа на този термин, е добре да вземе под внимание следната особеност:

Понятието данъчно задължение не е намерило законодателна опора. В чл.60, ал. 1 от Конституцията се говори само за задължение да се платят законоустановени дължими данъци и такси. Този подход на законодателя може да бъде оправдан от гледна точка на изискванията на правната техника и от необходимостта да се обезпечи ефективността от дейността по правоприлагане.

По наше мнение използването на термина данъчно задължение прилага от години като категория, която обобщава цялата система от задължения на данънозадължените лица, която е свързана със заплащането на данъци. Говорейки за данъчните задължения на едно лице, може да се приеме, че по своята правна природа то е публично-правно, а не частно правно задължение, което е обусловено от публично-правната природа на държавата и суверинитета на държавната власт⁸⁰. Като публично-правно задължение то разпростира своето действие върху всички данъчнозадължени лица като безусловно изискване на държавата.

Съдържанието на задължението, като правомощие предоставено на данъчния кредитор да изисква парично плащане от една страна и възможност да се осъществи тази престация, която е въведена като задължение от нормите на обективното право за данъчния длъжник. Данъчното задължение е данъчно правоотношение, което притежава всички негови качества: то е способ за реализиране на нормите на данъчното право; утвърждава модел на поведение за участниците в данъчните правоотношения, уникална юридическа конструкция, предназначена за организиране правната материя на данъците. Данъчното задължение е правоотношение с определена в законодателството цел. Целта на данъчното задължение е безвъзмездното предоставяне на определени парични средства от данъчния длъжник на данъчния кредитор за формиране на публични средства, предназначени за извършване на публични разходи. Тези цели на данъчния дълг съответстват на общо теоретичното разбиране за данъчно задължение. Данъчното задължение можем да го определим като правна връзка, регламентирана с правни норми, по силата на която данъчния кредитор има право да изисква от данъчния длъжник като субект на частното право да извърши парично плащане в негова полза, а данъчния длъжник е задължен на направи това плащане, да извърши тази престация.

⁸⁰ Ср. чл. 60 от конституцията на Република България

Задължението обаче на свой ред се явява частноправно понятие, до като проблема за съотношение между гражданското законодателство с данъчното законодателство се решава в ДОПК, където е посочено имуществените отношения на административно или на друго властническо подчинение на едната страна на другата, в това число при данъчните и другите финансови и административни отношения, гражданското законодателство не се прилага, освен ако друго не е предвидено в закона. Следователно нормативно не се предвижда използването на понятието „задължение“ в гражданско правния му смисъл при данъчните правоотношения. Напротив посочва се, че при данъчните правоотношения следва да се използва понятието „изпълнение на данъчните задължения“, а не на гражданско правните задължения. Така в ДОПК законодателят при употребата на понятията се отказва от използване в публичните правоотношения на частно правния инструментариум.

Независимо от теоретичния спор, понятието „данъчно задължение“ отговаря на същността на данъчното облагане. То съдържа в себе си данъчното правоотношение, субекти на което са държавата и съответното данъчно задължено лице. То включва държавата в състава на данъчното правоотношение като субект и дори определя държавата като данъчен длъжник в хипотезите, при които тя отговаря пред данъчно задължените лица за неправилно определени или събрани данъчни задължения.

За разлика от гражданските правоотношения, които са изградени на основата на равенство между страните в тях, то възникващите между данъкоплатците и действащите от името на държавата органи по приходите, данъчните правоотношения се характеризират с императивен метод на правно регулиране, основаващ се на власт и подчинение на едната страна на другата.

В заключение можем да посочим, че данъчното задължение не е разновидност на гражданско правното понятие за задължение. Данъчното задължение е самостоятелно правоотношение изградено по модела на гражданско правното задължение. Данъчното задължение е данъчно правоотношение, притежаващо всички типични негови белези на всяко правоотношение. Негови елементи са: страните в правоотношението –данъчен кредитор и данъчен длъжник; обект на задължението – това е явление на материалния свят, по повод на което дадено задължение възниква-това са паричните средства.

Данъчното задължение е изградено на принципа на самостоятелност, т.е. на изискване за лично изпълнение на процесуални действия в

административното производство по заплащане на данъци.⁸¹ Принципът на самостоятелност се изразява в това, че за целите на надлежното изпълнение на задълженията за плащане на дължими данъци, данъчнозадълженото лице е задължено лично да изпълни данъчното си задължение. Следователно законодателят определя, че данъчнозадълженото лице трябва да плати данъчното си задължение от свое име и за своя сметка в полза на бюджета.

Източници:

Българска литература:

- Костов М., Финансови отношения, БАН, С.1994.
Минкова Г., Данъчни задължения, С Сиела, С. 2012.
Стоянов, Ив., Данъчно право, обща част, Данъчен процес, Феней, С, 2016 г.
Стоянов, П. Основни начала на финансовата наука, С. 1946 г.

Нормативни актове:

- Данъчно осигурен процесуален кодекс
Закона за държавната собственост
Закона за общинската собственост
Закона за устройство на територията
Конституция на република България

Литература на руски език:

- Белов В.Д. Денежни обязательства. – М., Центр-ЮрИнфор, 2001.
Березова О.А. Основания прекращения обязанности по уплате налога. –автореферат, М., 2003. С. 10-11.
Запольский С.В. Правовые вопросы самофинансирования предприятий в условиях полного хозяйственного расчета (финансово-правовой аспект). – Автореферат дисс. ... М.; 1989.
Карасева М.В. Финансовое правоотношение. – М.: Инфра-М, 2001.
Латьова, Е.У. Обеспечение исполнения обязанности по уплате налогов и сборов, М, 2006.
1Пепеляев С.Г. К вопросу о налоговом законодательстве и налоговых отношениях// Налоговый вестник. – 1997.
Попова, Л., Дрожина, И., Маслов, Б., Налоговые системы зарубежных стран, М.2008 г.
Порохов Е. В. Теория налоговых обязательств. Алматм, 2001.

⁸¹ Ср. чл.10, ал.1 и ал.4, чл.11 и чл. 180 от ДОПК.

- Сулейменов М. К. Проблемм соотношения гражданского и налогового законодательства // Налоговый эксперт, № 2 2001.
- Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Г.М. Основы налогообложения. Учебное пособие. – СПб.: Европейский дом, 2002. С. 383.
- Танчук А.И., Ефимочкин В.П., Абова Т.Е. Хозяйственным обязательства. – М.: КЗридическая литература, 1970.
- Ушак, Н.В., Теория и история налогообложения, М. 2009 г.

Чуждестранна литература:

- Giannini M. S. Le obbligazioni pubbliche. Roma, 1964. P. 73.
- Grosclaude J., Marchessou Ph. Procédures fiscales. P.: Dalloz, 1998, p. 35-40.
- Falsitta G. Manuale di diritto tributario. Parte generale. III ed. Padova, 1999.
- Rivier J.-M. Droit fiscal suisse. L'imposition du revenu et de la fortune, ed. Lausanne, 1998.
- Wagner Adolph, Wagner, Briefe – Dokumente – Augenzeugenberichte, 1851-1917. Heinrich Rubner, ed. Berlin: Duncker & Humblot.
- Werndl J. Allgemeines Steuerrecht, Lehrbuch, Springer. Wien ; N. Y, 2008. p. 129-130.