

СОФИЙСКИ УНИВЕРСИТЕТ „СВ. КЛИМЕНТ ОХРИДСКИ“

ЮРИДИЧЕСКИ ФАКУЛТЕТ

Катедра „Административноправни науки“

АВТОРЕФЕРАТ

на

ДИСЕРТАЦИОНЕН ТРУД

ЗА ПРИДОБИВАНЕ НА ОБРАЗОВАТЕЛНА И НАУЧНА СТЕПЕН

„ДОКТОР ПО ПРАВО“

НА ТЕМА

**„ПРАВЕН РЕЖИМ НА ДАНЪЧНИТЕ ОБЛЕКЧЕНИЯ ПРИ
ПРЕКИТЕ ДАНЪЦИ“**

Ралица Бойкова Милева

Научна специалност: 3.6 Право

Финансово право)

Научен ръководител: проф. д-р Сашо Георгиев Пенев

гр. София, 2024 г.

I. ОБЩА ХАРАКТЕРИСТИКА НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

Обект и предмет на изследването

Данъчните облекчения имат фундаментално значение за функционирането на данъчната система, което се извлича от уредбата на основните принципи на установяването им във върховния закон на държавата. Конституцията предоставя на законодателя възможността да въвежда данъчни облекчения като механизъм за справедливо разпределение на доходите при облагането с данъци с цел да се постигне конституционното изискване за социална справедливост, зложено още в преамбюла на Конституцията и развито в корпуса на основните права и задължения на гражданите в глава втора, където систематично е уредено и задължението за плащане на данъци. Чрез тях законодателят поддържа равновесието между фискалната функция на данъка - да акумулира част от националния доход и неговата социална функция - да финансира провеждането на определени социални политики. Въпреки фундаменталното им значение, облекченията не са били предмет на самостоятелно научно изследване в данъчноправната ни теория.

Обект на изследване на дисертационния труд е правният режим на данъчните облекчения при облагането с преките данъци, въз основа на който облекченията се структурират в самостоятелна система и се извеждат основни характеристики на тяхната правна същност. Поради различния им механизъм на облагане, режимът на облекченията при косвените данъци, каквито са данъкът върху добавената стойност и акцизите, остават извън обектния обхват на труда.

Предмет на изследването е съвкупността от действащи правни норми, уреждащи както основните положения при установяване от законодателя на данъчни облекчения, така и конкретните по-благоприятни

правила, предвидени като изключения от общите правила за облагане с данъци, установени в Закона за данъка върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ), Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) и Закона за местните данъци и такси (ЗМДТ), както и в други специални закони, като Закона за висшето образование (ЗВО) и Кодекса за социално осигуряване (КСО). Специално място в самостоятелен раздел трети от глава първа е отредено на забраните за дискриминация, произтичащи от правото на Европейския съюз (ЕС), съдържащи се в чл. 18 и чл. 45 - чл. 66 от Договора за функциониране на Европейския Съюз (ДФЕС), явяващи се ограничения пред законодателя при въвеждането на данъчни облекчения за физически и юридически лица.

Актуалност

При установяване на данъчни облекчения фискалните цели на държавата отстъпват пред други обществено значими цели. Тези цели може да са продиктувани както от изискването за данъчна справедливост и социално равенство между данъчните субекти с различен жизнен стандарт, така също и от външни за данъчната система съображения, като например насърчаване на заетостта и на раждаемостта, привличане на инвестиции, развитие на отделни региони и др. В последните няколко години сме свидетели на последователно насложили се кризи в резултат от Ковид пандемията и войната в Украйна, за преодоляването на които бяха приети спешни мерки в областта на фискалната политика, насочени към финансово подпомагане на здравните системи и на най-засегнатата част от гражданите и бизнеса. Като част от пакетите от мерки бяха предвидени и различни по вид данъчни облекчения при преките данъци, целящи осигуряване на ликвидни средства за предприятията и финансова подкрепа за домакинствата. Същевременно, някои сектори в икономиката, като селското стопанство, бележат тенденция към намаляване средната норма на

рентабилност и по-ниска доходност в сравнение с други икономически дейности и това налага необходимостта от държавна подкрепа на заетите в тези сектори, за да се подобри общата производителност и устойчивост и продоволствената сигурност на страната. Освен чрез директни субсидии, държавата подпомага засегнатите лица и чрез компенсиране на разходите за инвестиции чрез преотстъпване на корпоративен данък, като форма на фискална държавна помощ.

В търсене на баланса между различните цели на държавното управление и равновесието между публичния и частния интерес, при установяването на данъчни облекчения законодателят често попада във фокуса на общественото внимание и на публичния дебат. Ето защо темата на дисертационния труд е прагматична и винаги актуална. Още повече, като се вземе предвид характера на данъчните облекчения като субективни права и привилегии, по отношение на които данъчните субекти са особено чувствителни. Временното предоставяне на тези права като антикризисни мерки може да доведе до промяна в поведението на задължените лица, които веднъж свикнали с намалената финансова тежест, трудно ще приемат без остра реакция последващата им отмяна. Въпреки че облекченията при косвените данъци са извън предмета на изследването, те служат като добър пример за това. На критично обществено обсъждане беше подложено решението за връщане на стандартната 20% ставка на ДДС за ресторантьорите, в дейността на които временно като антикризисна мярка се прилагаше намалена ставка на данъка от 9%. Не би било по-различно положението, ако бъде взето решение да не се продължи действието на разпоредбите, установяващи по-високи размери на данъчните облекчения за деца и за деца с увреждания, които с цел подпомагане на домакинствата по време на Ковид пандемията бяха увеличени повече от 22 пъти. Докато общите правила за облагане се характеризират като сравнително устойчиви по отношение на действието им във времето, системата от данъчни

облекчения се влияе по-осезаемо от динамиката на променящите се икономически условия, поради което на практика никога не е лишена от актуалност.

Цел и научни задачи

Дисертационният труд има за цел да изследва действащия правен режим на данъчните облекчения при преките данъци, уреждащ по-благоприятните спрямо общите за съответния режим на облагане правила. По-конкретно представената работа си поставя за цел да даде отговор на следните научни задачи:

- Изясняване на правната същност на данъчните облекчения с оглед различните последици от тяхното прилагане: допустими привилегии с цел равнопоставяне; данъчни разходи за бюджетното право; държавни помощи, подчинени на единни за вътрешния пазар на ЕС правила.
- Очертаване на общите им белези като юридически конструкции, представляващи оправомощаващи правни норми, с които на задължените за данъци лица са предоставени различни възможности за намаляване или за пълно освобождаване от финансовата тежест на данъка.
- Изясняване на съдържанието на понятията „облекчение“ и „освобождаване“ и съотношението между тях.
- Систематизиране на облекченията при преките данъци в единна система, която в своята цялост е елемент на данъчната система и в основата на която стои видовото деление на преките данъци на доходни и имуществени.
- Подробен анализ на конкретните правни норми, установяващи данъчни облекчения в ЗДДФЛ, ЗКПО и ЗМДТ от гледна точка на правоимащите субекти, предпоставките за възникване и

упражняване на тези права, съдържанието на използвани в тях понятия и взаимодействието им с други нормативни актове.

- Подробен анализ на съдебната практика по прилагането на нормите, установяващи данъчни облекчения и идентифициране на несъвършенства в уредбата, при наличие на такива.

Метод

За постигане на научната цел и поставените задачи в дисертационния труд са използвани традиционни за правната наука методи, като логическия, правно-догматичния, историческия и сравнителноправния подход. В глава първа, в която се определя юридическата природа на изследвания обект, преобладават правно-догматичният и институционалният подход. При анализа на конституционните основи на уредбата на данъчните облекчения са използвани и историческият и сравнителноправният метод, чрез който е проследено историческото развитие на принципите за законоустановеност и съобразяване на данъците с доходите и имуществото при действието на различните български конституции. В глави втора и трета, в които се анализират конкретни правни норми, установяващи данъчни облекчения, като носещ модел на обвързаност между определени условия и свързани с тях последици, са силно застъпени нормативният и семантичният подход, но при подредбата на анализа е вложен и системният подход.

Използвани са и класическите средства на правното тълкуване – граматическо, систематично и телеологическо, предимно във връзка с направените предложения за изменение на законодателството по повод установените при анализа на съдебната практика полемични въпроси по прилагането на разпоредбите, установяващи данъчни облекчения.

5. Обем и структура на дисертационния труд

Трудът е поместен в 341 страници и включва 324 страници основен текст, 2 страници съдържание, 2 страници списък на съкращения, библиография от 100 заглавия (60 на кирилица и 40 на латиница), обсъдени решения на национални юрисдикции – 172 броя и 52 броя решения на Съда на ЕС. Трудът е структуриран в уводна част, три глави и заключение. Всяка от главите е разделена на раздели, обозначени с арабски цифри. Включени са съдържание, списък на съкращенията, списък с използваната литература, както и списък на съдебна практика, групирана по съдилища – Конституционен съд на република България, Съд на Европейския съюз и Върховен административен съд. Структурата на изложението следва последователността на така очертаните цели.

Честите изменения в данъчните закони, наложени както от динамиката на обществените отношения, диктувана от променящата се под влиянието на различни фактори икономическа среда, така и от обвързаността между действието на материалните данъчни закони и разпоредбите на ежегодния бюджетен закон, а и от изискването за съответствие с правото на ЕС, са предизвикателство за актуалността на всеки научен анализ, свързан с приложението на данъчни правни норми, поради което текстът е съобразен с действащото законодателство и съдебна практика към 01.10.2024 г.

КРАТКО ИЗЛОЖЕНИЕ НА ОСНОВНОТО СЪДЪРЖАНИЕ НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

Въведение

Уводната част на дисертацията въвежда читателя в темата, като представя важността на изследваната проблематика през личния интерес и

субективното отношение на задължените за данъци лица, чиято имуществена сфера се засяга при упражняване на облагателната власт на държавата. За да се изтъкне фундаменталното значение, което облекченията имат в регулирането на отношенията между държавата и нейните субекти по повод данъчното облагане, те са представени като допустими от Конституцията привилегии чрез които законодателят преодолява непосилната за някои категории субекти обща данъчна тежест.

В уводната част са обобщени и неизследваните в българската данъчноправна теория аспекти на юридическото проявление на нормите, установяващи данъчни облекчения, които обосновават научния интерес към темата, а също и функционалното им обвързване в единна система от правила, на която се опира и основният системен подход, използван в по-нататъшното изложение в глави втора и трета. Посочен е предметът на изследването и са очертани поставените цели и научни задачи. Последователността на очертаните цели се следва и в структурата на текста, която в най-обобщен вид е представена във въведението чрез отбелязване на предметния обхват на всяка глава, без да се навлиза в детайли относно съдържанието на включените в нея предметно обособени раздели.

Глава първа

Правна уредба и понятие за данъчно облекчение

Глава първа има изцяло теоретично значение. В нейните рамки са поместени конституционните и законовите основи на данъчните облекчения при преките данъци и целесъобразността на Народното събрание (НС) при установяването им, изведено е определение за понятието „данъчно облекчение“, очертана е правната същност на облекченията като юридически конструкции в данъчното право с кумулативно присъщите им белези и правни последици, засягащи обществени отношения с различна отраслова принадлежност. Специално място е отредено на забраните за

дискриминация, произтичащи от правото на ЕС, представляващи ограничения пред законодателната целесъобразност на НС при установяване на по-благоприятни данъчни режими.

§ 1. Конституционни и законови основи на правната уредба на данъчните облекчения

Като логично начало на монографично изследване, посветено на неизследван в теорията комплекс от правила, в дисертационния труд е представен анализ на нормативните източници на действащия правен режим на данъчните облекчения при преките данъци, който следва систематичното им място в йерархията от нормативни източници. Така на първо място са разгледани основните положения при установяването на данъчноправни норми, съдържащи се във върховния закон на държавата – чл. 60, ал. 1 и ал. 2 от Конституцията на Република България (КРБ), представляващи правила от най-висш порядък. Подробно са обсъдени принципите за законоустановеност на данъците и за съобразяване на данъците с доходите и имуществото на гражданите.

Принципът за законоустановеност налага създаването на данъчни задължения за гражданите да се урежда трайно и по общ за всички лица начин. По силата на чл. 60, ал. 2 КРБ той се прилага и когато поради икономически или социални причини се прецени, че е необходимо да се въведат данъчни облекчения или утежнения в отклонение от общия режим на облагане. От това следва, че приемането, изменението, допълването и отмяната на норми, установяващи облекчения е от изключително правомощие на НС, което не може да се делегира на изпълнителната власт. С изрична разпоредба конституционният законодател е включил в обхвата на принципа за законоустановеност и въвеждането, изменението, допълването и отмяната на данъчни облекчения. Въз основа на сравнителноправния метод изследването стига до извода, че България е сред

малкото държави от Европейския съюз (наред с Португалия, Гърция, Испания и Полша), в които на конституционно равнище в обхвата на принципа за законоустановеност изрично е включено и установяването на данъчни облекчения. Изричният конституционен текст подчертава значимостта на този комплекс от правила за данъчната система и за правната система въобще, поради което и разпоредбата на чл. 60, ал. 2 КРБ е разгледана преди тази на ал. 1. Тя е основополагаща за действащия правен режим на установените по-благоприятни правила при облагането с преките данъци.

Принципът за съобразяване на данъците с доходите и имуществото на задължените лица, предвиден в чл. 60, ал. 1 КРБ е разгледан като изискване за равномерно разпределяне на финансовата тежест при облагането с данъци, при което паричното участие на данъкоплатците във финансирането на общите разходи на държавата, необходими за осъществяването от нея публични функции, е предопределено от възможността им да понесат тази тежест. Данъчното облагане не следва да лишава гражданите от условия за достойно съществуване. Иначе би послужила като недопустима експроприация. Това изискване налага създаването на диференцирана правна уредба посредством установяването на система от данъчни облекчения и утежнения. В този контекст, облекченията се явяват юридическият механизъм чрез който законодателят съобразява данъчния дълг с доходите и имуществото на задължените лица. Справедливото разпределяне на данъчната тежест, съобразено с личните икономически възможности на задължените лица, е първата и основна цел, която законодателят преследва с уредбата на различни по вид данъчни облекчения, легитимирана с конституционно правило.

Анализът на действащия режим показва, че с изключение на малко на брой случаи, в националната ни данъчна система облекченията при преките данъци се установяват с материалните закони, уреждащи

облагането със съответните данъци или със закони за тяхното изменение и допълнение. Изключение правят данъчните облекчения, уредени в чл. 160, ал. 1 и 2 КСО и чл. 33 ЗОС и основанията за освобождаване от облагане с корпоративен данък на висшите училища, съдържащо се в чл. 96а ЗВО. Общото за тези случаи е, че основанията за намаляване или пълно освобождаване от данъчна тежест се съдържат не в данъчния закон, регламентиращ съответния вид данък, а в закон, уреждащ друга материя. Не се наблюдава познатата в други държави, като САЩ и Германия, законодателна практика всеобхватна правна уредба на данъчни облекчения да се съдържа в самостоятелен закон.

Критично в този раздел се обсъжда българската законодателна практика норми, установяващи данъчни облекчения да бъдат изменяни с преходни и заключителни разпоредби на годишния закон за държавния бюджет, който има характер на годишен финансов план, съдържащ цифрови показатели на приходи и разходи, ограничено действие във времето и редица специфики, свързани със законодателния процес, съществено отличаващи го от закона като нормативен акт по смисъла на чл. 3 от Закона за нормативните актове (ЗНА) и приет по процедурата, съдържаща се в чл. 81 от КРБ. Макар и формално съвместим с изискванията на чл. 60, ал. 2 КРБ, този законодателен подход е в противоречие с изискванията на ЗНА и на съобразената с принципите на правовата държава юридическа техника, изискваща съблюдаване на правилата, съдържащи се в ЗНА и на Указ № 883 от 24.04.1974 г. за неговото прилагане.

Анализът на конституционната и законовата уредба на изследвания правен режим би останал незавършен, без да се очертаят границите, до които се простира законодателната целесъобразност при установяване на данъчни облекчения. Конституцията не поставя ограничения пред законодателния орган при упражняване на правомощието по чл. 60, ал. 2 КРБ. НС е свободно да избира критериите за въвеждането на по-облекчени

режими. Социалната оправданост на неговото решение е израз на волята на парламентарното мнозинство, която преобладава в законодателния процес и на провежданата от него фискална и данъчна политика. Упражняването на тази власт не подлежи на какъвто и да е контрол за законност, включително и на контрол за конституционосъобразност. Централно в този анализ е разбирането за легитимност на целите. А легитимни са признатите от правото (като обществен регулатор) цели. Въз основа на общотеоретичните достижения на юридическата наука и възприетата в нея йерархия на целите, обусловена от йерархията на нормативните актове, в които те са закрепени, трудът разглежда като легитимни за правото цели при установяването на данъчни облекчения целите, заложили в по-високите по ранг нормативни актове в техния йерархичен ред – Конституцията, източниците на правото на ЕС и международните договори, които след ратифицирането им по конституционен ред, обнародването и влизането им в сила имат предимство пред тези норми от вътрешното законодателство, които им противоречат. Законодателният орган трябва да съобразява и общите за правото като обществен регулатор цели, като: справедливостта в правото; стабилността на правния ред; ефективността на нормативните актове, обезпечаваща тяхното високо юридическо и техническо ниво и въобще с принципите на правовата държава. Като изразител на волята на суверена НС трябва да се ръководи от принципа на законова защита на обществения интерес и от основните начала на Конституцията, като принципа на правовата държава (чл. 4, ал. 1 и 2), равенство на гражданите пред закона (чл. 6, ал. 2) и осигуряване на равни условия за стопанска дейност (чл. 19, ал. 2) и др. Ето защо при установяването на данъчни облекчения НС не трябва да облагодетелства, нито да поставя в по-неблагоприятно положение определени данъчно задължени лица, за които са налице еднакви критерии, обуславящи по-благоприятния режим. Като признати от правото се разглеждат и целите, свързани с поети от българската държава ангажменти

като страна в международни договори. Във връзка с това са посочени примерно конкретни международни договори, за ангажиментите по които в данъчните закони са предвидени облекчения, в т.ч. и Договорът за присъединяване на България и Румъния към ЕС, подписан на 01.01.2007 г. по силата на който правото на ЕС е приложимо право в България и целите на европейската интеграция са признати от българското право. Връзката между данъчните облекчения и правилата за функциониране на общия пазар е изследвана по-задълбочено в самостоятелен параграф трети от глава първа.

Понятие за „данъчно облекчение“, правна същност и видове

Първата точка от този раздел е посветена на понятието „данъчно облекчение“ като правно понятие, използвано в чл. 60, ал. 2 КРБ и в данъчните закони. Въпреки че в § 1, т. 90 ДР на ЗКПО се съдържа легална дефиниция на това понятие, тя не разкрива общите правни белези на облекченията като правно явление, а посочва отделни техни форми, без да е изчерпателна по отношение на тях. Съгласно посочената дефинитивна разпоредба, данъчно облекчение е освобождаване от облагане с данък, намаляване на данъчната ставка или всякакъв данъчен кредит или възстановяване на платен данък (различен от данъчен кредит за платен данък в чужбина). Ето защо тя следва да се разглежда само във връзка с приложението на специалните правила за определяне на данъчния финансов резултат в случаите на хибридни несъответствия и на несъответствия с данъчно задължено лице, което е местно лице за данъчни цели на повече от една юрисдикции, регламентирани в глава девета „б“ от ЗКПО, но не и като определение, което обобщава основните белези на всяко данъчно облекчение. Ето защо за да изясни това понятие, трудът стъпва върху достиженията на данъчната теория, в която облекченията се определят в позитивноправен аспект като материалното съдържание на специални данъчни правила, установени със закон, които дерогират приложението на

съответните им по ранг и предмет общи данъчни правни норми и с установяването на които законодателят цели преодоляването на съществуващо социално неравенство или икономическото стимулиране на определени правни субекти и дейности.

Изясняването на съдържанието на понятието „данъчно облекчение“ е необходимо за изследването, защото действащият правен режим на облекченията включва и такива данъчни норми, които по своята правна същност установяват по-благоприятни за данъчните субекти правила и дерогират общите, но въпреки това не са изрично обозначени в закона като „облекчения“, каквито са някои от основанията за освобождаване от облагане с данък. За разлика от конституциите на други държави, като Република Гърция, Република Полша и Кралство Белгия, в които основанията за освобождаване от облагане на определени категории данъчни субекти и данъчните облекчения са предвидени като отделни институти на данъчната система, по отношение на които се прилага принципът за законоустановеност, българската конституция не прави такова разграничение и не използва понятието „освобождаване“. Независимо от това, основанията за освобождаване от облагане с данък са предвидени на законово ниво като изключения от общите правила, с които се създава по-благоприятен данъчен режим в полза на определени субекти или във връзка с определени обекти на облагането. Това е дало повод във в тази част от изложението да се аргументира тезата, че някои от освобождаванията (тези, които се прилагат вместо правилата за облагане), представляват особена категория данъчни облекчения по смисъла на чл. 60, ал. 2 КРБ, за които се отнася принципа на законоустановеност. Проведено е и необходимото разграничение между тях и изключенията (освобождаванията), които са определящи за субектния и обектния обхват на облагането, а оттук и за приложимостта на самия законов акт като цяло. Застъпената теза е

подкрепена от систематиката на уредбата в данъчните закони, както и от възприетите в съдебната практика принципни положения.

След като понятието за данъчно облекчение е изяснено в съдържателен аспект, в точка втора от раздел втори са изведени общите правни белези на комплекса от правни норми, очертаващ действащия режим на облекченията при преките данъци. Изведени са кумулативно присъщите на всички облекчения правни белези: правила за поведение, установени с нормативен акт с ранг на закон, с които се създава по-благоприятен данъчен режим за определена категория правни субекти. Обсъдени са особеностите в структурата на правната норма, установяваща данъчно облекчение и видовата ѝ принадлежност в системата от правни норми.

Независимо че се формулират като юридически конструкции в данъчното право, съобразени преди всичко с основните принципи на облагането в България, облекченията разкриват комплексен и многопластов характер, в който се преплитат основни положения и в други сфери на държавно регулиране. Поради тази причина, в отделни подточки тези специални правила, дерогиращи общите правила за облагане, са обсъдени като субективни права в публичното право, като публични разходи, направени чрез данъчната система и като форма на държавно подпомагане (фискална държавна помощ). Най-напред облекченията са разгледани като субективни права в публичното право на данъчните субекти и като инструмент в механизма на правно регулиране, позволяващ резултативно въздействие върху динамиката на правоотношенията и в защита на частен интерес. Представянето им като материални права изхожда от общотеоретичните разбирания за същността на субективните права на гражданите и юридическите лица като участници в публичноправни отношения, изложени в по-новата литература. Спирането на вниманието върху битността на облекченията като субективни права е необходимо, защото по темите за данъчните права и задължения на частните субекти в

публичното правоотношение с държавата в теорията се набляга на процесуалните възможности, които стоят пред тях в хода на отделни данъчни производства – да подават възражения и жалби, да представят доказателства, да удължават срокове, да отсрочват и разсрочват данъчни задължения и др. Така, облекченията са представени като възможност за данъчно задължените лица да не внасят дължимия от тях данък или да го внесат в по-малък размер, на законово основание, като по този начин се ползват от публични блага срещу по-малък дял в общите разходи на държавата, без да настъпят неблагоприятните последици от неизпълнението, които се прилагат в общия случай (начисляването на законна лихва и реализирането на административнонаказателна отговорност). Упражняването на тази възможност кореспондира със задължението на държавата да не предприема действия по събирането на публичното вземане за данък. Ако са изпълнени предпоставките за наличие на данъчно облекчение, държавният орган е длъжен да приложи произтичащите от него правни последици, като действа при условията на обвързана компетентност. Това характеризира облекченията като субективни публични права, консолидиращи част от белезите на притезателното право (възможност да се изисква определено поведение) и на правата-власти (властта да се предизвика промяна в чужда правна сфера чрез пораждаване на задължение за съдействие от страна на публичния орган). Аргументирани са и видовете им специфики на относителни, имуществени и ненаследими, а в някои случаи и на преобразуващи субективни права.

Данъчните облекчения винаги проявяват негативна фискална функция. С установяването им държавата се отказва да упражни своето публично субективно право да получи едностранно установено със закон парично вземане. Образно казано, държавата „плаща“ за провеждането на определени политики чрез пропуснати приходи (англ. *revenue forgone*). Това е причината от гледна точка на бюджетното право облекченията да се

разглеждат като разход, който държавата прави чрез данъчната система, а това означава – чрез приходната част в бюджета. Затова в бюджетната терминология се обозначават като данъчни разходи. Същността им на данъчни разходи е разгледана на плоскостта на изведените понятия в теорията на американския юрист Стенли Съри, която се основава на идеята, че системата на подоходно облагане може да бъде разделена в две части – едната, съдържаща правилата за определяне на отделните структурни елементи на данъка, а другата – съдържаща изключения от тези правила, водещи до намаляване на данъчната тежест за някои лица, но не и за други. С втората група правила се преследват неданъчни, социални и икономически цели и се постига същият резултат като този при директното финансово подпомагане от страна на държавата. Според Съри те представляват алтернативен (на субсидиите) начин за разходване на публичен ресурс в полза на определени категории правни субекти или в подкрепа на определени дейности. Във връзка със същността им на данъчни разходи е акцентирано върху липсата на отчетност и необходимостта от бюджетиране на тези разходи или изготвянето на годишни финансови анализи, отразяващи паричната стойност на пропуснатите приходи. След приемането на България в ЕС, с оглед спазване фискалните правила на Съюза и изискванията на Директива 2011/85/ЕС на Съвета от 8 ноември 2011 г. относно бюджетните рамки на държавите членки и на чл. 126 ДФЕС относно избягване на прекомерен бюджетен дефицит, в Закона за публичните финанси (ЗПФ) в чл. 16, ал. 4 е предвидено правило, което задължава Министерството на финансите (МФ) да изготвя информация относно въздействието на данъчните разходи върху бюджетните приходи, която се публикува на неговата интернет страница. Ето защо трудът проследява в исторически план изпълнението на това задължение през годините и обобщава данните от изготвените ежегодни доклади за данъчните разходи в България.

Накрая, данъчните облекчения са разгледани и като форма на фискална държавна помощ, подчинена на правилата на ЕС за държавните помощи, съдържащи се в чл. 107-109 ДФЕС и актове на вторичното право, чиято е цел е да се предотврати изкривяването на конкуренцията във вътрешния пазар, като се избягва приемането на протекционистки мерки, изразяващи се в субсидирането на държавите членки на националните индустрии. Централна в този режим е забраната за предоставяне на държавни помощи, съдържаща се в чл. 107, ал. 1 ДФЕС, възпроизведена и в чл. 4, ал. 1 от Закона за държавните помощи (ЗДП). Изследването в тази му част поддържа вече споделеното в българската литература разбиране, че когато разкриват едновременното наличие на всички елементи от фактическия състав на държавната помощ, данъчните облекчения попадат под забраната на чл. 107 ДФЕС и чл. 4, ал. 1 ЗДП. Обобщени са и случаите, в които Съдът на ЕС приема, че законодателна мярка, с която публичноправните органи освобождават от данъчно облагане определени предприятия или значително свиват данъчната тежест, поставя бенефициерите в по-благоприятно финансово положение от това на останалите данъчнозадължени лица и би могло да представлява държавна помощ по смисъла на член 107 ДФЕС, като е акцентирано върху проблемите при установяването на този вид помощ, основният от които е свързан с проверката за избирателност на предимството (селективност) поради факта, че данъчните мерки често са формулирани по общ начин. Направен е изводът, че за целите на преценката дали е селективна дадена данъчна мярка с общо действие, т.е. дали с нея се предоставя по-благоприятно третиране, е необходимо да се установи приложимият в съответната държава членка общ данъчен режим, тоест референтната система. Забраната за предоставяне на държавна помощ, произтичаща от чл. 107, ал. 1 ДФЕС, не е абсолютна. В чл. 107, ал. 2 ДФЕС изчерпателно са изброени случаи, в които държавна намеса, изпълняваща фактическия състав на държавните помощи, е обявена *ex lege*

за съвместима с вътрешния пазар. А в чл. 107, пар. 3 ДФЕС са предвидени пет категории помощи, които могат да бъдат обявени за съвместими с вътрешния пазар с решение на Европейската комисия, поради това, че преследват обществено значими цели. В преобладаващата част тези цели представляват търсения от законодателя икономически ефект при установяване на данъчни облекчения. Правилата за държавните помощи са очертани накратко, тъй като в действащия режим на данъчните облекчения са уредени и такива, представляващи държавни помощи, при установяването на които българският законодател е длъжен да съобрази европейските правни актове и насоките на ЕС за различните видове държавни помощи.

В последната точка от раздел втори е направен опит данъчните облекчения да бъдат видово обособени въз основа на различни критерии.

§ 3. Данъчните облекчения при преките данъци в националното данъчно право и забраните за дискриминация в правото на ЕС.

Раздел трети е отреден за анализ на забраните за дискриминация, произтичащи от правото на ЕС, които са от съображение за законодателя при установяването на данъчни облекчения. В условията на либерализиран европейски пазар, под персоналното действие на законите, приемани от НС попадат както гражданите на българската държава и учредените по националното законодателство юридически лица, така и гражданите на други държави членки и установените в тях юридически лица. Всички те се ползват от защитата на свободите на движение в рамките на единния пазар. Ето защо когато установява данъчни облекчения, НС следва да предвижда еднакви условия за тяхното упражняване за местните лица и чуждестранните лица, които са местни за друга държава членка на ЕС. Това означава, че НС не следва да дискриминира самите местни за България лица, като третира различно тези от тях, които пребивават или осъществяват

някаква дейност на територията на друга държава членка, нито да дискриминира чуждестранните за данъчни цели лица, които са местни за друга държава членка, когато те осъществяват дейност или пребивават на територията на страната. Също така при установяването на данъчни облекчения националният законодател следва да се съобразява и с общата забрана за дискриминация, уредена в чл. 18 ДФЕС. Този анализ е от значение както за нормотворчеството, така и за правоприлагането, защото в практиката на СЕС е прието, че тези норми от правото на ЕС предоставят права и се ползват с директен ефект. Ако дадено данъчно облекчение не е съобразено с основните свободи, прилага се с предимство разпоредбата от правото на Съюза, а мярката на държавата членка се оставя без приложение от националния правоприлагащ орган.

Глава втора

Данъчни облекчения при доходните данъци

В глава втора е проведено емпирично изследване на конкретните данъчни облекчения, предвидени при облагането с преките *подходни* данъци, уредени в Закона за данъците върху доходите на физическите лица и Закона за корпоративното доходно облагане. Изследването е обособено в три раздела, като в раздел първи са изведени изискванията за упражняване на правото на данъчно облекчение, които са общи и за двата закона и в отделни раздел втори и трети са анализирани относимите разпоредби в ЗДФЛ и ЗКПО.

§ 1. Общи предпоставки за упражняване правото на данъчно облекчение

Като обща предпоставка за упражняване правото на данъчно облекчение при облагането с доходните данъци е определено изискването за липса на подлежащи на принудително изпълнение публични задължения,

предвидено в чл. 23, ал. 2 ЗДДФЛ, в чл. 167, ал. 1, т. 1 ЗКПО и в чл. 208, чл. 209, ал. 1, т. 2 и чл. 209а, ал. 1, т. 2 ЗКПО. Това условие е отрицателна предпоставка от категорията на абсолютните, целта на която е да ограничи правоимащите лица до добросъвестните и коректни платци в паричните отношения с държавата. В този раздел е включено изясняване на понятието „подлежащи на принудително изпълнение публични задължения“ чрез анализ на съдебната практика и възприетото в нея разбиране, че подлежат на принудително изпълнение ликвидните и изискуеми публични задължения, независимо дали публичният изпълнител е пристъпил към конкретни действия по изпълнението или не. Споделено е становището, че всяко установено по основание и размер публично задължение, което не е платено в срока за доброволно плащане, може да бъде събрано по принудителен ред.

За изчерпателност на анализа, изложението продължава чрез изброяване на задълженията, които поради настъпили юридически факти, които отлагат изискуемостта за по-късен момент или които имат погасителен ефект, са изключени от това понятие. На изрични законови основания в Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК), изискуемостта може да бъде отложена чрез института на отсрочването и разсрочването. И в двата случая този по-късен момент е определен от разрешаващия орган в рамките на допустимия от закона срок. Възможността публичното задължение да бъде събрано принудително се преустановява с изтичането на погасителната давност, която е способ за погасяване на публични задължения по силата на чл. 168, т. 3 ДОПК. Ето защо погасеното по давност задължение не е подлежащо на принудително изпълнение. Анализът на съдебната практика показва, че изключени от съдържанието на това понятие са и отписаните задължения. Вземанията се отписват, когато са погасени по давност, както и в случаите, предвидени със закон. Със Закона за Националната агенция за приходите (ЗНАП) на управителния съвет на НАП е предоставено правомощието да взема решения за отписване на

задължения до 100 лв., разходите за събирането на които надхвърлят размера на задължението. В Определение № 4953 от 17.04.2018 г. по адм. д. № 12905/2017 г., ВАС определя отписването като „заличаване или поне изключване от списъка на активните задължения“ на лицето. И накрая, не се обхващат от съдържанието на понятието „подлежащи на принудително изпълнение“ задълженията, за които е настъпило основание за прихващане, като способ за погасяване на публични задължения. Въз основа на достиженията на цивилистиката е възприето, че погасителният ефект при прихващането настъпва в момента, когато компенсацията е била възможна. Този момент се свързва с наличието на недължимо внесени или надвнесени суми, които подлежат на възстановяване. В съдебната практика се застъпва и становището, че непогасените в законовия срок задължения за месечни и тримесечни авансови вноски за корпоративен данък за текущата година нямат характер на подлежащи на принудително изпълнение публични задължения, защото се „трансформират“ в годишен корпоративен данък, срокът за плащане на който започва да тече и изтича в следващата година. Това становище се обсъжда като спорно, като се привеждат аргументи в подкрепа на обратното твърдение - че вноските се установяват по основание и размер със закон и следователно са публични вземания на самостоятелно основание 162, ал. 2, т. 1 ДОПК и преди да се трансформират в годишен данък. Като публични вземания на държавата за същите е предвиден срок за деклариране и плащане. Декларацията за авансови вноски е изпълнително основание по чл. 209, ал. 2, т. 2 ДОПК, защото е „подадена от задължено лице с изчислени от него задължения за данъци“. Аргумент в тази посока е и предвидената дължимост на лихви в чл. 175, ал. 2, т. 2 ДОПК, които на самостоятелно основание - чл. 162, ал. 2, т. 9 ДОПК са публични вземания. Разглежданата в този раздел отрицателна предпоставка е анализирана и в хипотезата на чл. 18, ал. 2 ДОПК, при която отговорността на носителя на задължението се погасява, когато данъкът или задължителните

осигурителни вноски са удържани, но не са внесени от задълженото по закон лице. Тук анализът следва логиката, че при изтекла погасителна давност, задълженията не са пречка за упражняване на правото на данъчно облекчение. По същия начин, след като отговорността на носителя се погасява на основание чл. 18, ал. 2 ДОПК, непогасеното негово публично задължение не може да препятства упражняването на правото му на данъчно облекчение.

Специално място в този раздел е отредено на полемичния в съдебната практика въпрос относно релевантността на размера на подлежащите на принудително изпълнение публични задължения. Някои съдебни състави изключват ограничителния ефект на незначителните по размер задължения, като се обосновават с принципа за съразмерност, прогласен в чл. 6, ал. 2 АПК, съгласно който правата и законните интереси на задължените лица не могат да се засягат в по-голяма степен от най-необходимото за целта на закона. Други приемат, че ако размерът на задължението е незначителен, не може да се приеме, че лицето е данъкоплатец, за когото не възниква правото на данъчно облекчение, защото целта на това изискване е да лиши от правото на по-благоприятен режим недобросъвестните лица. Избягването на противоречивата практика е обосновоало направеното с труда предложение изпълнение публични задължения да се прецизира, като се въведе определен праг, подобно на този, предвиден в чл. 5, ал. 5, т. 9 ЗНАП. След като управителният съвет на НАП може да отписва събирани от НАП вземания до 100 лв., този критерий може да се използва и при предоставянето на данъчни облекчения при наличие на непогасени публични задължения до този размер. Във връзка с ограничението на правото на данъчно облекчение при наличие на подлежащи на принудително изпълнение публични задължения е разгледано и условието те да са били сведени до знанието на

лицето, чрез което се осигурява правна сигурност за задълженото лице при упражняване на предоставените му права.

Освен липсата на подлежащи на принудително изпълнение публични задължения, в чл. 167, ал. 1 ЗКПО са предвидени и други отрицателни условия: липсата на задължения за санкции по влезли в сила наказателни постановления, свързани с нарушаване на нормативните актове относно публичните задължения (т. 2) и на лихви за невнесените в срок и подлежащи на принудително изпълнение публични задължения и за санкциите по влезли в сила наказателни постановления (т. 3). Тези общи условия се прилагат и за преотстъпване на данъка върху годишната данъчна основа за доходите от стопанска дейност като едноличен търговец на основание чл. 48, ал. 6 ЗДДФЛ, която препраща към ЗКПО. Във връзка с изискването по т. 2 е обсъдено изразеното в съдебната практика становище, че то се поглъща от изискването за липса на подлежащи на принудително изпълнение публични задължения, защото санкциите по влезли в сила наказателни постановления са публични държавни вземания по чл. 162, ал. 2, т. 7 ДОПК, а влязлото в сила наказателно постановление е изпълнително основание чл. 209, ал. 2, т. 5 ДОПК. Анализът достига до извода, че не става ясно каква е законодателната цел липсата на тези публични задължения да е изведена като самостоятелно изискване за преотстъпване на корпоративен данък. Ако приемем, че целта на законодателя е била да уреди като пречка за преотстъпване на данък единствено санкциите за нарушения на актовете, уреждащи публични задължения, но не и санкции за нарушения на други закони, то *de lege ferenda* те трябва да бъдат изрично посочени като изключение в текста на чл. 167, ал. 1, т. 1 ЗКПО. Освен това, обхващането на санкциите като юридически факт в хипотезата на правна норма, с която се ограничава правото на данъчно облекчение, води до утежняващо за адресата положение, което по мое мнение засяга правата на нарушителя в по-голяма степен отколкото е необходимо и е несъизмеримо с целта на санкционното

правомошние, защото те са преди всичко мярка на държавна принуда при реализирането на юридическа отговорност, която веднъж вече е оказала търсеното с нея отрицателно въздействие върху личната и имуществената сфера на лицето. По отношение на условието за липса на задължения за лихви за невнесените в срок и подлежащи на принудително изпълнение публични задължения с представения труд се застъпва тезата, че не всички дължими лихви попадат в обхвата на чл. 167, ал. 1, т. 3 ЗКПО. Макар и акцесорно, по силата на чл. 162, ал. 2, т. 9 ДОПК лихвата е отделно публично задължение, което може да е налице и при погасяване на главницата. Наличието на непогасени лихви за вече погасени публични задължения не е пречка за упражняване на правото на данъчно облекчение.

§ 2. Данъчни облекчения по Закона за данъка върху доходите на физическите лица

В този раздел са разгледани необлагаемите доходи на физическите лица, данъчните облекчения по едноименната глава четвърта от ЗДДФЛ и преотстъпването на данъка върху годишната данъчна основа за доходите от стопанска дейност като едноличен търговец на лица, регистрирани като земеделски стопани.

Необлагаемите доходи са изчерпателно изброени в чл. 13, ал. 1, т. 1-29 ЗДДФЛ. Като изхожда от очертаната в позитивноправен аспект същност на данъчните облекчения, изследването разглежда всяко едно от тези основания като изключение от конкретно общо правило за облагане с данък. Така: основанията по чл. 13, ал. 1, т. 1, б. „а“ и „б“, т. 2, т. 3 и т. 26 ЗДДФЛ са анализирани като изключения от общото правило за облагане на доходите от прехвърляне на права и имущество; необлагаемите на основание чл. 13, ал. 1, т. 23 ЗДДФЛ суми за командировъчни пътни и квартирни пари по правоотношения, които не са трудови, са разгледани като изключения от общото правило за облагане на доходите от друга стопанска дейност; необлагаемите на основание чл. 13, ал. 1, т. 29 ЗДДФЛ доходи от дейност по

таксиметров превоз на пътници, извършвана от физически лица - водачи, от името на регистриран превозвач, но за тяхна сметка, са разгледани като изключения от общото правило за облагане на доходите на търговец, нерегистриран като ЕТ; необлагаемите на основание чл. 13, ал. 1, т. 24 ЗДДФЛ доходи от рента, аренда или друго възмездно предоставяне за ползване на земеделска земя са разгледани като изключения от общото правило за облагане на доходите от възмездно предоставяне за ползване на права и имущество; основанията по чл. 13, ал. 1, т. 25 ЗДДФЛ са предвидени като изключение от общото правило за облагане на доходите от трудови правоотношения; и като изключения от правилата за облагане на доходите от източници по чл. 35, т. 1-т. 6 ЗДДФЛ са предвидени хипотезите, посочени в чл. 13, ал. 1, т. 4, т. 8, т. 13, т. 15-22 и т. 27.

След необлагаемите доходи, изследването продължава с анализ на разпоредбите, систематично обособени в глава четвърта от ЗДДФЛ, общо за които е че с тях се установяват данъчни облекчения, които се изразяват във възможността за намаляване на формираната въз основа общите правила за облагане обща годишна данъчна основа по смисъла на чл. 17 от закона и на годишната данъчна основа за доходите от стопанска дейност като ЕТ и/или от стопанска дейност като търговец по смисъла на ТЗ на лице, което не е регистрирано като ЕТ. Това са т.нар. „същински данъчни облекчения“, които се прилагат при наличието на определени предвидени в закона предпоставки. Те участват при определянето на размера на дължимите данъци от самите задължени лица чрез подаването на данъчната декларация. Същинските данъчни облекчения имат социална функция и се разглеждат като мерки за провеждане на различни социални политики. Тези разпоредби са разгледани по отделно, като анализът на всяка от тях включва: правоимащите субекти, предпоставките за упражняване на правото на данъчно облекчение и наличието на изисквания за документирането им,

целите, които законодателят преследва с тях и изясняване за данъчни цели на съдържанието на използвани в тях понятия от други правни отрасли.

Отделна точка от този параграф е посветена на преотстъпването на данък върху годишната данъчна основа за доходите от стопанска дейност като ЕТ, основанието за което е в чл. 48, ал. 6 ЗДДФЛ, и което се упражнява при условията за преотстъпване на корпоративен данък по ЗКПО. Според преобладаващото в съдебната практика становище, препращането е както към специфичните изисквания на чл. 189б ЗКПО, така и към общите предпоставки по чл. 167 ЗКПО.

§ 3. Данъчни облекчения по Закона за корпоративното подоходно облагане

В раздел трети са анализирани разпоредбите от ЗКПО, с които се установяват данъчни облекчения, като за целите на изследването същите са групирани според облагането с отделните видове данъци, уредени в този закон.

На първо място са разгледани предпоставките за възникване и упражняване на правото на пренасяне на данъчна загуба и концепцията, която стои зад така предоставената възможност. В отделна точка са обсъдени основанията за освобождаване от облагане с корпоративен данък, които се определят в литературата като данъчни облекчения от несъщински тип, приложими по отношение на определени субекти. Като „обща данъчни облекчения“, които нямат характер на държавна помощ, обособени в раздел намаляване на счетоводния финансов резултат, за признаване на разходи и за преотстъпване на корпоративен данък. Изследването продължава с анализ на разпоредбите, в които са предвидени данъчни облекчения, представляващи допустима или минимална държавна помощ, обособени в раздел IV от глава двадесет и втора „Минимална или държавна помощ под

формата на данъчни облекчения“. Тези облекчения представляват схеми за държавна помощ съгласно дефиницията в § 1, т. 35 от ДР на ЗДП, подчинени на правилата за държавните помощи. Като общи характеристики на тези облекчения са изведени срочното им действие, което е обвързано с програмния период на помощта съгласно действащите насоки на ЕК и възможността за преотстъпване на корпоративен данък, в която се изразява предоставения с тях по-благоприятен данъчен режим. В действащата редакция на ЗКПО са установени две данъчни облекчения, представляващи форма на държавно подпомагане: данъчно облекчение за извършване на производствена дейност в общини с безработица, по-висока от средната за страната (чл. 183 – 189) и данъчно облекчение, представляващо държавна помощ за земеделски стопани (чл. 189б). По отделно са разгледани условията за упражняване на правото на данъчно облекчение за извършване на производствена дейност в общини с безработица по-висока от средната за страната, когато преотстъпването на данъка представлява минимална помощ и когато преотстъпването представлява регионална помощ.

При анализа на тези разпоредби са изяснени понятия от приложимото вторично законодателство на ЕС (регламенти и директиви) и критично са обсъдени съдържащи се тях препратки към отменени регламенти. В отделна точка са изведени и обсъдени някои общи за преотстъпването на корпоративен данък правила, като: счетоводното правило по чл. 168 ЗКПО, изискващо преотстъпеният данък, независимо от основанията за това, да се отчита в собствения капитал на задълженото лице; възможността за преотстъпване на допълнително установен корпоративен данък, предвидена в чл. 178 ЗКПО; и основанията за преустановяване на правото на преотстъпване. Въпреки че не е уредено в ЗКПО, разгледано е и данъчното облекчение, предвидено в чл. 96а, ал. 1 ЗВО.

На следващо място са разгледани основанията за освобождаване от облагане с данък върху разходите и условията за това, правото на

преотстъпване при облагането на приходите на бюджетните предприятия и установените в Кодекса за социално осигуряване облекчения при облагането с данък при източника.

Глава трета

Данъчни облекчения при местните данъци

В последната глава се съдържа анализ на разпоредбите, установяващи по-благоприятни режими при облагането с местните данъци по Закона за местните данъци и такси. На анализа на тези режими е отделена отделна глава в структурата на дисертационния труд, поради спецификите на местните данъци, чийто обект на облагане са имуществата или придобиването на такива и приходите от които не постъпват в централния бюджет, където постъпват подоходните данъци, а в бюджета на съответната община, в която се намира имуществото.

§ 1. Обща характеристика

В този раздел са изведени общите характеристики на облекченията, свързани с местните данъци. Общо между тях е, че въпреки че приложимата ставка на данъка се определя от общинския съвет с наредба по изрична законова делегация в ЗМДТ, с тях не се провеждат политики на местното самоуправление. Основанието за тези по-благоприятни режими е установено с акт на законодателната власт. С установяването им парламентът провежда държавни политики - фискална, антикризисна, инвестиционна и др. Съгласно чл. 45, ал. 2 ЗПФ, държавата компенсира намалението в приходите по ал. 1, т. 1, букви „а“ и „б“, когато то произтича от провеждането на държавна политика. От гледна точка на теорията за данъчните разходи, установените в ЗМДТ данъчни облекчения представляват пропуснати данъчни приходи в общинските бюджети, но чрез компенсирането им на посоченото основание в ЗПФ този отрицателен ефект

е за сметка на централния бюджет. Поради тази причина, облекченията по ЗМДТ не се анализират в годишните доклади за данъчните разходи на Министерството на финансите.

Данъчните облекчения при облагането с имуществените данъци се състоят или в пълно освобождаване от облагане с данък с оглед предназначението на имуществото или характеристиката на данъчния субект – негов собственик, или в установен намален размер на данъка за изрично уредени в ЗМДТ хипотези. Последиците от законодателното решение за освобождаване от облагане с данък са еднакви, независимо в коя община се намира имотът или се извършва дейността. Размерът на намаления данък обаче е различен с оглед различния размер на данъчната ставка в отделните общини.

В тази част от изследването са очертани и някои особености от процесуално естество в уредбата на данъчните облекчения в ЗМДТ, като е обсъдено специфичното за режима по ЗМДТ задължение за предявяване на правото на освобождаване от облагане с данък върху недвижимите имоти, предвидено в чл. 27 ЗМДТ. При освобождаванията от подоходните данъци, чиято уредба се съдържа в ЗДДФЛ и ЗКПО, данъчните облекчения се прилагат, дори когато наличието на основанията са установени в хода на последващо контролно производство и без лицето да е декларирало своето право за ревизирия период. За разлика от тях, при облагането с данък върху недвижимите имоти упражняването на правото на данъчно облекчение под формата на освобождаване изисква активно поведение от страна на правоимащите субекти, които следва в определен срок да предявят правото си пред общинските органи. Ако това право не е предявено в установения законов срок, органите по приходите не могат да го приложат в последващо контролно производство, защото подадената декларация е елемент на фактическия състав на освобождаването. Подаването на декларация е самостоятелен юридически факт, който поражда това право и

се явява процесуална предпоставка за прилагането на правните последици, настъпването на които законът свързва с упражняването на правото на освобождаване.

2. Облекчения при облагането с имуществените данъци по ЗМДТ

В параграф втори се съдържа анализ на разпоредбите в ЗМДТ, които дерогират общите правила за облагане с имуществените данъци – данъка върху недвижимите имоти, данъка върху наследствата, данъка при придобиване на имущества по дарение и по възмезден начин и данъка върху превозните средства.

Най-напред са разгледани изключенията от правилата за облагане с данък върху недвижимите имоти, които са групирани в три подточки: (1) необлагаеми имоти, изключени като обект на облагане, (2) освободени от облагане недвижими имоти и (3) облекчения във вид на намален размер на данъка. Като данъчно облекчение е разгледано основанието по чл. 10, ал. 4 ЗМДТ за необлагаемост на недвижимите имоти с данъчна оценка до 1680 лв. За разлика от основанията по чл. 10, ал. 2-3 ЗМДТ, то обхваща принципно облагаеми имоти, за които от съображения за придържане към принципа за ефективност в облагането, е предвидено изключение и са необлагаеми. С разпоредбите на чл. 10, ал. 2-3 ЗМДТ не се установяват данъчни облекчения като изключения за принципно облагаеми с данък имущества. Тези разпоредби са определящи по отношение на обекта като елемент на данъка. С тях не се предвижда специален режим, отклоняващ се от общия, което е водещо за определяне характера на една норма като данъчно облекчение. Този извод е аргументиран с обстоятелството, че данъчната оценка не е постоянна величина. С разпоредбата на чл. 10, ал. 4 ЗМДТ законодателят е въвел стойностен праг при определяне на обектите на облагане, приложим към всички недвижими имоти, независимо от техните функционални признаци. Както нормите за определяне на данъчната оценка, така и този имуществен праг могат да бъдат променяни само със закон въз основа на

законодателна целесъобразност. Изключването от обекта на облагане на недвижими имоти с ниска данъчна стойност е предвидено от съображения за придържане към принципа за ефективност в облагането, който изисква приходите да надхвърлят, при това в достатъчна степен, разходите по тяхното администриране. А при облагането на имотите с данъчна оценка по-ниска от 1680 лв. приходите са съотнесими с разходите по събирането и това прави облагането на такива имоти неефективно от гледна точка на фискалния интерес на държавата. В отделна точка са обсъдени основанията за освобождаване от облагане с данък, разгледани с оглед наличието на условие или на срок за упражняване на правото на освобождаване, както и с оглед особеностите в статута и дейността на правоимащите субекти. Последни са обсъдени облекчения под формата на намален размер на данъка, установени в чл. 25, ал. 1 и 2 ЗМДТ за имот, който е основно жилище на гражданите (50%) и за имот, който е основно жилище на лице с лице с намалена работоспособност от 50 до 100 на сто. Второто от тези основания е квалифициран случай на първото. За целите на изследването е изяснено съдържанието на понятието „основно жилище“.

На следващо място са разгледани облекчения при облагането с данък върху наследствата, установени както в ЗМДТ, така и в чл. 5 от Закона за възстановяване собствеността върху одържавени недвижими имоти, съгласно който наследниците на лицата, на които се възстановява собствеността върху имотите по чл. 1, ал. 2 от този закон, се освобождават от заплащане на данък върху наследството. Тези облекчения са установени в чл. 38 ЗМДТ и за целите на анализа са групирани в две основни групи - като изключения с оглед обектите на облагане и като изключения с оглед субектите на облагане.

На трето място са проследени облекчения при облагането с данък при придобиване на имущества по дарение и по възмезден начин, уреден в чл. 44 – чл. 51 ЗМДТ, като за целите на анализа те са групирани в три групи:

освободени от облагане имущества с оглед приобретателя; освобождавания с оглед придобивния способ и освободени от облагане други обекти.

На последно място са анализирани разпоредбите, установяващи по-благоприятен режим при облагането с данък върху моторните превозни средства, като са очертани особеностите на обекта на облагане с този данък. Данъчните облекчения са предоставени под формата на освобождаване, но също и под формата на намален данък. В тази поредност са разгледани в дисертационния труд.

§ 3. Облекчения при облагането с патентен данък по ЗМДТ

Освен облагането с имуществени данъци, ЗМДТ съдържа уредба и на подоходни данъци, каквито са патентният данък и данъкът върху таксиметровия превоз на пътници. Данъчни облекчения във връзка с облагането на данък върху таксиметровия превоз на пътници не са установени в ЗМДТ. Облекченията при облагането с патентен данък са установени в чл. 61м, ал. 1 и ал. 2 ЗМДТ и са под формата на намален данък. Патентният данък се заплаща с 50% намаление от физически лица (в т.ч. и регистрираните като ЕТ лица) с 50 и с над 50 на сто намалена работоспособност, определена с влязло в сила решение на компетентен орган, както и за физическите лица, включително едноличните търговци, които са пенсионери и извършват патентна дейност, посочена в т. 5, 6, 8 - 15, 18 - 20, 25, 27 - 29 и 31 на приложение № 4.

Отделно от основанията за намаляване на данъка и като изключение от правилото на чл. чл. 61л ЗМДТ, съгласно което патентният данък се дължи за всяка патентна дейност по отделно, е разгледано предвиденото в чл. 61м, ал. 1, т. 2 ЗМДТ данъчно облекчение за физическите лица, включително едноличните търговци, които извършват с личен труд през цялата данъчна година два или три вида патентна дейност от посочените в т. 1 - 36 от приложение № 4. На тези лица е предоставено правото да заплащат

патентния данък само за тази дейност, за която определеният данък е с най-висок размер. Последствията от приложението на т. 2 се състоят в това, че задълженото лице се освобождава от патентен данък за другите две дейности.

Заклучение

В заключителната част на дисертационния труд са обобщени направените в изследването основни изводи относно:

правната същност на данъчните облекчения, представляващи специални разпоредби, установяващи изключение или група от изключения от конкретно общо правило за облагане с данък, отнасящи се до отделен негов елемент (субект или обект на облагане);

съдържанието на понятието „данъчно облекчение“ и обхванатите от него основания за освобождаване, които дерогират общи правила за облагане и се прилагат вместо тях;

- битността на данъчните облекчения като субективни права в публичното право, данъчни разходи и форма на фискална държавна помощ.

Също така, установени са най-често срещаните проблеми и противоречия в правоприлагането, свързани с несъобразената с принципите на правовата държава законодателна техника, необходимостта от изясняването на съдържанието на използвани в разпоредбите, установяващи данъчни облекчения понятия, с неяснотата в редакцията на отделни текстове, поради която не може да бъде разкрита точната цел на закона и други несъвършенства в уредбата, във връзка с които са направени предложения за нейното прецизиране чрез изменение или допълване на съответния нормативен акт.

I

I

**СПРАВКА ЗА ПО-СЪЩЕСТВЕНИТЕ ПРИНОСИ В
ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД**

- За първи път данъчните облекчения са разгледани като самостоятелен и фундаментален елемент на данъчната система.

- Подчертано е значението им на механизъм за регулиране на данъчната тежест, чрез който се постигат конституционните цели за данъчна, а оттам и за социална справедливост.

Очертани са границите на законодателната целесъобразност при установяването на по-благоприятни данъчни режими.

Изведени са общите правни белези на тези норми както в позитивноправен, така и в съдържателен аспект чрез изясняване на обхвата на понятието „данъчно облекчение“ и включването в него на някои от основанията за освобождаване.

- За първи път в теорията данъчните облекчения са разгледани като субективни материални права на гражданите в данъчните правоотношения с държавата, в защита на признат от правото частен интерес.

Представени са различните правни последици от прилагането на разпоредбите, установяващи данъчни облекчения от гледна точка на правилата за държавните помощи и от гледна точка на бюджетното право.

- Анализирани са подробно всички разпоредби от ЗДДФЛ, ЗКПО и ЗМДТ, установяващи по-благоприятен данъчен режим спрямо общия режим на облагане, както и разпоредби в други закони като ЗВО и КСО, като по този начин е обхванат цялостно действащият режим на облекченията при преките данъци.

- Предложена е систематизация на облекченията при преките данъци въз основа на структурата на данъчната система.

- Изследвана е значителна на брой съдебна практика и са идентифицирани основни проблеми в правоприлагането, за които са направени конкретни предложения *de lege ferenda*.

Идентифицирани са и несъвършенства в законодателството, за

преодоляването на които също са направени предложения за прецизиране и актуализиране на уредбата.

V

НАУЧНИ ПУБЛИКАЦИИ, СВЪРЗАНИ С ТЕМАТА НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

Авторът на дисертацията има публикувани няколко статии, свързани с темата на дисертационния труд:

Ралица Милева, Данъчните облекчения като антикризисна мярка, Годишник на Юридическия факултет на СУ „Св. Кл. Охридски“, том 90, Университетско издателство „Св. Кл. Охридски“, 2024, ISSN: 0081-1866, стр. 64-87.

Ралица Милева, Данъчните облекчения при преките данъци като субективни права в публичното право, Съвременно право, брой: 4, 2022,

Ралица Милева, Санкции за неправомерно ползване на данъчни облекчения при облагането с преките подоходни данъци, 50 ГОДИНИ ЗАКОН ЗА АДМИНИСТРАТИВНИТЕ НАРУШЕНИЯ И НАКАЗАНИЯ - ИСТОРИЯ, ТРАДИЦИИ И БЪДЕЩЕ, издателство: Университетско издателство „Св. Климент Охридски“, 2020, ISBN: 9789540749754, стр.: 468-