

# VUZF

# REVIEW

Per Aspera Ad Astra

брой 4, 2018



**ВУЗФ**

Университет  
по финанси, бизнес  
и предприемачество



# VUZF REVIEW

ONLINE JOURNAL FOR ECONOMICS

*Finance, Financial Markets, Banking, Marketing, Insurance,  
Accounting and Control, Business, Entrepreneurship,  
Application of Mathematics and ICT in Economics*

Quarterly, Volume 3 (7), Number 3, 2018

**Editor-in-Chief:** *Grigorii Vazov*

**Editorial Board:** *Ali Veysel, Bisser Rainov, Daniela Koleva, Evgeni Evgeniev, Irena Markova, Julia Dobрева, Manyu Moravenov, Natalia Futekova, Radostin Vazov, Stanislav Dimitrov, Yakim Kitanov, Virginia Zheljazkova, Zheljo Hristozov*

**International Advisory Board:** *Bojan Durankev (Bulgaria), Desislava Josifova (Bulgaria), Grigor Dimitrov (Bulgaria), Hans van Meerten (The Netherlands), Jurgita Sekliuckiene (Litva), Liudmila Bagdonienė (Litva), Metodi Hristov (Bulgaria), Mihail Dinev (Bulgaria), Mustafa Erdogan (Turkey), Ognjana Stoichkova (Bulgaria), Panagiotis Kontakos (Cyprus), Radoslav Gabrovski (Bulgaria), Reinhard Magenreuter (Germany), Sava Grozdev (Bulgaria), Snejana Basheva (Bulgaria), Tomasz Wnuk-Pel (Poland)*

**Technical Committee:** *Rositsa Petrova, Irena Malinova*

© VUSF REVIEW ®

The Journal is edited by  
VUZF University of Finance, Business and Entrepreneurship

**Postal address:**

VUZF, room 410

1 Gusla street, 1618 Sofia

Tel. +359-2-40-15-819; e-mail: r\_petrova@vuzf.bg

All rights on the title, logos and published materials are reserved.

ISSN 2534-9228 (on line)



## СЪДЪРЖАНИЕ

<b>1. НАУЧНО-ПРИЛОЖНА КОНФЕРЕНЦИЯ „ДАНЪЧНОТО ЗАКОНОДАТЕЛСТВО В БЪЛГАРИЯ ПРЕЗ ПОГЛЕДА НА ЕКСПЕРТИТЕ”, Григорий Вазов и Любка Ценова.....</b>	<b>3 – 9</b>
<b>2. ЗА НЯКОИ ПРОПУСКИ В ПРОЦЕДУРИТЕ ЗА ДАНЪЧНА РЕВИЗИЯ, Али Вейсел.....</b>	<b>10 – 14</b>
<b>3. ПРЕДПОСТАВКИ ЗА ДОПУСТИМОСТ НА СЪДЕБНОТО ОСПОРВАНЕ НА РЕВИЗИОННИТЕ АКТОВЕ ПО ДОПК, Веселина Канатова-Бучкова.....</b>	<b>15 – 24</b>
<b>4. ПРЕДЛОЖЕНИЯ ЗА ЗАКОНОДАТЕЛНИ ПРОМЕНИ В ДАНЪЧНИЯ ОСИГУРИТЕЛЕН ПРОЦЕСУАЛЕН КОДЕКС – 2019, Жасмина Саздова.....</b>	<b>25 – 36</b>
<b>5. ПРОМЕНИ В ЗАКОНА ЗА ДАНЪЦИТЕ ВЪРХУ ДОХОДИТЕ НА ФИЗИЧЕСКИТЕ ЛИЦА – 2019, Жасмина Саздова .....</b>	<b>37 – 44</b>
<b>6. ПРЕГЛЕД НА ПРОМЕНИТЕ В ЗАКОНА ЗА КОРПОРАТИВНОТО ПОДОХОДНО ОБЛАГАНЕ ЗА 2019 Г. , Валентина Ватева-Гекова.....</b>	<b>45 – 51</b>
<b>7. ПРОМЕНИ В ЗАКОНА ЗА ДАНЪК ВЪРХУ ДОБАВЕНАТА СТОЙНОСТ И ПРАВИЛНИКА ЗА НЕГОВОТО ПРИЛАГАНЕ ЗА 2019 Г., Моника Петрова.....</b>	<b>52 – 62</b>
<b>8. СИСТЕМАТА „БОНУС-МАЛУС” – ПРЕДЛОЖЕНИЯ, Радостин Вазов.....</b>	<b>63 – 67</b>
<b>9. ИЗИСКВАНИЯ КЪМ АВТОРИТЕ.....</b>	<b>68 – 70</b>
<b>10. ТЕМПЛЕЙТ ЗА ОФОРМЯНЕ НА СТАТИИ.....</b>	<b>71 – 73</b>

# НАУЧНО-ПРИЛОЖНА КОНФЕРЕНЦИЯ „ДАНЪЧНОТО ЗАКОНОДАТЕЛСТВО В БЪЛГАРИЯ ПРЕЗ ПОГЛЕДА НА ЕКСПЕРТИТЕ“

Григорий Вазов, Любка Ценова

## SCIENTIFICALLY APPLIED CONFERENCE "TAX LEGISLATION IN BULGARIA THROUGH THE SIGHT OF EXPERTS"

Grigorii Vazov, Lyubka Tzenova

*Резюме: Програмата на конференцията включваше 14 доклада и 12 презентации на лектори – експерти от различни области. Целта беше да се намери пресечна точка във всички аспекти по многопластовата тема за данъците и полза за всички заинтересовани страни - както от позиция на бизнеса в лицето на представители на предприемачите и корпоративния бизнес, така и от позиция на професионалисти от ИДЕС, държавната администрация (в лицето на НАП), от академичните среди, представители на Съдебната власт и на вещи лица.*

**Ключови думи:** „липсващ/фиктивен търговец“, „кръгова измама“, данъчно планиране, съдебна експертиза, ваучери, данъчен кредит

*Abstract: The conference program included 14 reports and presentations by 12 participants – experts from different fields. The aim was to find a cross-point in all aspects of the multi-layered topic on taxes and benefit for all interested parties. The position of the business was considered from one side and from the other one it was presented the position of professionals from the Institute of Certified Public Accountants and the State Administration with the National Revenue Agency. The business was represented by entrepreneurs and corporate members. Lecturers from scientific institutes and representatives of the Court like judges, attorneys-at-law and experts took part in the conference too.*

**Keywords:** „missing trader fraud“, „carousel fraud“, tax planning, judicial expertise, vouchers, tax credit

На 16 ноември 2018 г. се проведе организираната от ВУЗФ и Лабораторията VUZF Lab за научно-приложни изследвания към ВУЗФ научно-приложна конференция на тема: „Данъчното законодателство в България през погледа на експертите“.

Научно-приложният форум бе открит от Ректора на ВУЗФ доц. д-р Григорий Вазов. Приветствия към участниците поднесоха: г-н Тошко Тодоров, зам.-председател на Сметната палата, г-н Николай Гунчев, зам.-председател на Съюза на юристите в България, г-н Васко Райчев, председател на Института на дипломираните експерт-счетоводители в България (ИДЕС) и проф. д-р Огнян Симеонов, председател на Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори.

По време на конференцията бях изнесени общо 14 доклада и научни съобщения от 12 лектори.

В доклада на доц. д-р Десислава Йосифова, ръководител на катедра „Счетоводство и контрол“ във ВУЗФ, се представя реформата за единно ДДС пространство в ЕС в контекста на трансграничните финансови измами. Представен бе сравнителен преглед в различни страни - членки от несъбран ДДС, включително съпоставен с външния дълг на отделни държави. Изнесени бяха данни, че така нареченият „ДДС разрыв“, изразяващ се между очакваните и реално събраните приходи от ДДС в целия ЕС се оценява на около 170 млрд. евро, като само трансграничните данъчни измами са причина за 50 млрд. евро годишна загуба на приходи в държавните бюджети на ниво ЕС.

Разгледани бяха основни схеми на вътреобщностни измами с ДДС при трансграничната търговия като: „липсващ/фиктивен търговец“ (missing trader fraud); фиктивен „износ“; международна кръгова измама (carousel fraud); обратна търговия и други вариации и комбинации, които се използват за неправомерно възстановяване на данъчен кредит („източване“ на ДДС) чрез вериги от фиктивни сделки в различни държави-членки, възможни при сега действащата система на ДДС-облагането. Посочва се, че към момента, това е възможно, поради разделянето на всяка сделка на освободена от ДДС в страната на доставчика и облагаема в страната на крайния потребител на стоката /услугата/ при трансгранична търговия между предприятия, регистрирани в 2 или повече юрисдикции в ЕС.

Анализирани бяха предложенията на ЕК и направените до момента стъпки за нов подход за регулация на т.нар. единна ДДС-зона, с цел преодоляване на трансграничните данъчни измами, включително и изпълнената работа в тази област, по време на периода на българското европредседателство през 2018-та година. Изяснена бе основната посока на законодателното предложение на ЕК, което е в ход на въвеждане, а именно: изграждане на съвременна система на облагане с ДДС на общосъюзно равнище, основаваща се на принципа на облагане в страната-членка потребител на стоките/услугите. Това означава, че правилата за данъчно облагане, според които доставчикът на стоки събира ДДС от контрагента си, ще бъдат приложени и за трансграничните сделки. Пояснена беше концепцията, че при трансгранични сделки в ЕС, се предвижда ДДС да се събира от данъчните власти в държавата на доставчика, но в размера на ставката, която се прилага за дадената стока/услуга в държавата на клиента. Впоследствие събраният ДДС ще бъде прехвърлян към държавата по местоназначение. Като идеята е постигане на ефект за опростяване на

сегашната ДДС система в ЕС, в същото време осигуряваща много по-голяма събираемост.

В заключение, се посочва, че подобна система на облагане ще гарантира еднообразно третиране на националните и трансграничните сделки по цялата верига на производство и разпределение, а такъв обективен критерий ще обезкуражава данъчно задължените лица да се „занимават“ с „данъчно планиране“ и в частност с данъчни трансгранични измами. В тази връзка в краткосрочен план, ще бъдат предприети паралелни действия за подобряване работата на EUROFISC; за координиране взаимодействието между националните органи и EUROJUST, EUROPOL и OLAF относно административното сътрудничество и автоматичния обмен на информация в реално време за предотвратяване на ДДС-измами (вкл. чрез достъп до данните във ДДС-системата за обмен на информация - VIES).

В доклада на доц. д-р Али Вейсел и д-р Бисер Райнов, преподаватели от ВУЗФ, бяха разгледани някои пропуски при извършване данъчната ревизия. Анализирани бяха основните процедури според теорията на одита и Данъчно-осигурителния процесуален кодекс. Обърнато бе внимание на слабостите при оценката на вътрешния контрол и аналитичните процедури в България. Посочени бяха процедурите, които се прилагат от Internal Revenue Service (IRS) на САЩ.

В своята презентация г-жа Моника Петрова – началник отдел „Данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП, разгледа промените в ЗДДС, които ще се прилагат от 2019 г. Тя акцентира върху промените, които имат за цел: намаляване на административната тежест, ново данъчно третиране на ваучерите, отлагане начисляването на данъка при внос, удължаване срока за внасяне на данъка при deregистрация, промени в правилото за определяне на данъчната основа при безвъзмездни доставки на стоки и редица други промени, които са свързани с хармонизиране на закона с изискванията на Директива (ЕС) 2017/2455 на Съвета.

В презентацията си г-жа Валентина Гекова, методолог в Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП, бяха посочени промените в ЗКПО, които ще се прилагат от януари 2019 г. Уточнено бе, че промените в закона се отнасят до въвеждане на правилото за ограничаване приспадането на лихви и режимът за данъчно облагане на чуждестранните контролирани дружества, както и до промени, които се отнасят до реда за подаване на годишните данъчни декларации, изискванията към операторите на ваучерите за храна, както и промените, водещи до опростяване режима на данъчно третиране съгласно изискванията на Директива (ЕС) 2016/1164 на Съвета.

В презентацията на г-жа Жасмина Саздова, държавен експерт в Дирекция „Данъчно-осигурителна методология“ в ЦУ на НАП, се акцентира върху промените в ЗДДФЛ от януари 2019 г. Посочено бе, че те са насочени към намаляване на административната тежест за работодателите и за данъчно задължените лица, което се изразява в премахване на служебните бележки по чл. 45 от ЗДДФЛ, въвеждане на задължение за електронно подаване на данъчните декларации, удължаване срока за ползване на отстъпката от 5 на сто. Разгледани бяха промените, свързани с ползване на данъчните облекчения от младите семейства и от родители на деца, и на деца с увреждания.

Г-жа Жасмина Саздова запозна участниците в научния форум с обсъжданите предложения за промени в ДОПК, които се очаква да влязат в сила по-късно през 2019 г. Посочено бе, че обект на законодателна регулация ще бъдат правомощията на органите на НАП по отношение на фискалния контрол върху стоките с висок фискален риск, сроковете за съхраняване на информация от използван софтуер в търговски обекти, редът за електронен обмен на документи в производствата по ДОПК и редица други промени, които са насочени към намаляване на административната тежест.

В доклада на г-жа Здравка Видолова, д.е.с. и член на ИДЕС бяха разгледани Правилата за облагане с ДДС на комплексните /пакетните/ доставки, каквито са договорите за строителство, доставките с монтаж и инсталация, продажбата на бизнес и доставката на стоки при условията на договор за лизинг. Разгледани бяха редица решения на Съда на ЕС, в които се съдържат насоки за прилагане на подхода за анализ „стъпка по стъпка“ при данъчното облагане с ДДС. В своето изложение докладчикът посочи, че с ДДС се облага всяка възмездна облагаема доставка на стока или услуга. За целите на материята за ДДС всяка сделка се разглежда отделно и независимо. Квалифицирането на доставката като доставка на стока или доставка на услуга е определящо за действащите по отношение на нея правила за облагане с ДДС. Значението на съставните доставки за прилагане на материята за ДДС се състои в естеството им да съдържат в себе си едновременно елемент на доставка на стока и елемент на доставка на услуга или елементи на различни услуги. Спрямо всеки от тези елементи е възможно да се прилагат различни правила за облагане с ДДС, включително по отношение на мястото на изпълнение на доставката, данъчното събитие, данъчна ставка и/или данъчен режим. Оттук произхожда и трудността в прилагането на материята на ДДС спрямо тези комплексни или още съставни доставки, така че правилата да се приложат без да се нарушава функционалността на данъка като едновременно се предотврати изкуствено разделяне или обединяване на компоненти/доставки с цел данъчно предимство и се избегне двойно данъчно облагане или необлагане с косвен данък на доставки в приложното поле на ДДС.

Г-жа Видолова, посочи, че тъй като съставните доставки съдържат елемент на услуга, то съществуват трудности при определяне на трансграничен поток от нематериални сделки, включващи елементи на услуги и/или нематериални активи, за разлика от този на стоки, които могат да бъдат контролирани от митниците по време на преминаване на границата. Разглеждат се водещи принципи/насоки като правно необвързващ стандарт, служещи за референтна рамка с цел сближаване на законодателствата в системата на правилата за облагане с ДДС на такива нематериални операции: **принципа на неутралност**, съгласно който ДДС трябва да е неутрален за данъчно задължените лица **и принципа на местоназначение**, съгласно който се въвежда предполагаем критерий за действителното потребление – презумпцията на получателя.

Презентацията дава примери на съставни доставки, каквито са:

- ✓ Договори за строителство
- ✓ Съставни доставки в контекста на бартер
- ✓ Продажба на бизнес/разпореждане с облагаема дейност на предприятие

- ✓ Доставка на стоки при условията на договор за лизинг
- ✓ Доставки по организиране на мероприятия (семинари, конгреси, образователни и др. подобни)
- ✓ Предоставяне на място за щанд на панаир или изложение, съпътствано от свързани услуги и популяризиране/реклама на продукти

Докладчикът посочи, че независимо от значимостта на предмета, Директивата за ДДС (2006/112/ЕО) и Регламент за изпълнение (ЕС) 282/2011 на Съвета предоставят малко насоки по въпроса за съставните доставки. Някои от тези насоки включват правилата за доставките с монтаж и инсталация, туристическите услуги, съпътстващите разходи за комисиона, опаковка, транспорт и застраховане.

Г-жа Видолова изрази становище, че квалифицирането на даден сценарий (съставна доставка) като една единствена (единична) доставка с единен режим на облагане или като множество доставки с различни правила за облагане с ДДС трябва да се извършва въз основа на всеки отделен случай, като се вземат предвид критериите, определени от Съда на ЕС (СЕС). При извършване на тази оценка трябва да бъдат взети под внимание всички обстоятелства по сделката. В презентацията се представят само насоките на СЕС по отношение на подхода за анализ и последователността (алгоритъма) за квалифициране на доставките като единична доставка или множество от доставки като същевременно се посочват примери за решения на СЕС по конкретни случаи. Фокусира се върху две фундаментални решения на СЕС за този анализ – Card Protection Plan (C-349/96) и Levob (C-41/04). По-нататък в презентацията се разглеждат възприетите, въз основа на решенията на СЕС, изключения от основното правило всеки елемент от съставната доставка да се разглежда със самостоятелно третиране за целите на ДДС, а именно:

- ✓ В случаите на съпътстваща доставка, която от гледна точка на получателя няма самостоятелно значение и сама по себе си не представлява цел за клиента,
- ✓ Липсата на субординация/подчинение на една доставка спрямо друга не възпрепятства наличието на единна доставка – тук елементите на съставната доставка са еднакво необходими за осъществяването на доставката като цяло.

Г-жа Видолова в своята презентация акцентира върху съображенията на СЕС, че всички доставки следва да се разглеждат като формиращи една единствена доставка със собствен автономен характер и ДДС третиране, когато тези доставки биха формирали от позицията на типичния потребител/клиент единна доставка с общо икономическо съдържание, така че два или повече нейни елементи да са толкова тясно свързани, че обективно да образуват неделима доставка, чието раздробяване би било изкуствено от икономическа гледна точка. Посочено бе, че всички обстоятелства, при които се осъществява сделката (обхват, цена и продължителност), нейните характеристики от позицията на средностатистическия потребител, и доставката - през обективните критерии на материята за ДДС, следва да се разглеждат от националната юрисдикция персонално за всеки отделен случай.

Докладчикът посочи, че с оглед квалифицирането на съставна доставка като единна доставка на стока или единна доставка на услуга в презентацията са разгледани



примери от скорошни решения на СЕС, съответно идентифициране на преобладаващия елемент на тази доставка, правилото за териториалност на облагането – мястото на изпълнение на доставката, а в случаите на намалена данъчна ставка спрямо един от нейните елементи – възможността или забраната за разширителното ѝ прилагане.

В презентацията на г-н Пламен Донеv, д.е.с., член на ИДЕС и старши мениджър в Делойт България, бяха разгледани специфичните особености, съпътстващи определянето на данъчния финансов резултат при ползване на различните счетоводни бази, каквито са МСФО и НСС. Изразено бе мнение, че на законодателно ниво трябва да бъде определен орган, който да издава задължителни указания по счетоводни въпроси.

В изложението на проф. д-р Симеон Ананиев, професор по икономика (спедиция) във Висше транспортно училище „Тодор Каблешков” и Председател на българската Асоциация на вещите лица и експертите /БА ВЛЕК/, бе разглеждано мястото, ролята и задачите, стоящи пред съдебните експертизи, които имат за цел да подпомогнат съда при изясняване на факти и обстоятелства, изискващи специализирани знания. Темата бе представена в две части:

В първата част бе разгледана дейността на Асоциация на вещите лица и експертите в България /БА ВЛЕК/, която е създадена на основата на съществуваща структура от професионални връзки между действащи, признати и доказани експерти, оценители и вещи лица. Посочена бе основната цел на Асоциацията, а именно: предлагане услуги и информация с високо качество, съобразени с изискванията, условията, практиката и професионалната етика, както и видовете експертизи, които извършва: Транспортно – медицинско – технически експертизи; Оценъчно – счетоводно – технически експертизи; Икономическо – счетоводни - информационни експертизи.

Във втората част от презентацията бе разгледан практически пример на „Съдебно - счетоводна експертиза“ експертиза, изготвена за Административен Съд София – град, по дело образувано против Ревизионен акт и Решение на Директора на Дирекция ОДОП при ЦУ на НАП, относно непризнати вътрешно общностни доставки на стоки в Република Гърция и отказано възстановяване ДДС на българска фирма. Очертани бяха задачите на експертизата и заключенията, представени пред съда, въз основа на направен анализ на всеки участник, вида на доставките, етапите, през които са преминали, изследваните документи и информационните системи и програми, документиращи извършените действия, на всеки етап от доставката - от натоварването до предаване стоката на получателя.

В презентациите на представителите на съдебната власт в лицето на съдия Петя Желева и съдия Йордан Константинов от Върховния административен съд, I – во отделение, съдия Станимира Друмева от административен съд- Бургас бяха разгледани конкретни примери от съдебната практика, свързани с приложението на чл.122 и следващите от ДОПК, с отговорността на третите лица, съгласно чл.19 от ДОПК и чл.177 от ЗДДС, както и приложението на принудителната административна мярка запечатване на търговски обекти по ЗДДС.

В своята презентация съдия Друмева – заместник-председател на Административен съд-Бургас, запозна участниците в научния форум с „Правните аспекти при прилагане на принудителни административни мерки по чл.186, ал.1 от ЗДДС“: запечатване на търговски обект за срок до тридесет дни“ и съпътстващата я

забрана за достъп до обекта за срока на приложената мярка. Направен бе анализ на нормативната уредба, компетенции на органите, формата на принудителните административни мерки, съдържание и преследваната от закона цел за прилагането им.

Обсъдени бяха проблеми, свързани с предварителното изпълнение на принудителните административни мерки по чл.186, ал.1 от ЗДДС при условията на АПК. Лекторът разгледа и актуалната съдебна практика по оспорване на заповедите за прилагане на принудителните административни мерки по чл.186, ал.1 от ЗДДС и спазването на изискванията за законосъобразност при издаването им.

Доц. д-р Веселина Канатова- Бучкова, адвокат, специалист по данъчни дела от Пловдив, разгледа основанията за допустимост на ревизионните актове в съдебното производство в светлината на съдебната практика.

## ЛИТЕРАТУРА/REFERENCES

Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, OJ L 347, 11.12.2006, p. 1–118

Council Implementing Regulation (EU) No 282/2011 of 15 March 2011 laying down implementing measures for Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, OJ L 77, 23.3.2011, p. 1–22

Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market, OJ L 193, 19.7.2016, p. 1–14

Council Directive (EU) 2017/2455 of 5 December 2017 amending Directive 2006/112/EC and Directive 2009/132/EC as regards certain value added tax obligations for supplies of services and distance sales of goods, OJ L 348, 29.12.2017, p. 7–22

**Assoc. Prof. Grigorii Vazov, PhD**  
VUZF University  
1, Gusla Str.  
Sofia 1618  
E-mail: [vazov@vuzf.bg](mailto:vazov@vuzf.bg)

**Assoc. Prof. Lyubka Tzenova, PhD**  
VUZF University  
1, Gusla Str.  
Sofia 1618  
E-mail: [lubkatzenova@gmail.com](mailto:lubkatzenova@gmail.com)

# ЗА НЯКОИ ПРОПУСКИ В ПРОЦЕДУРИТЕ ЗА ДАНЪЧНА РЕВИЗИЯ

Али Вейсел

## SOME GAPS IN THE PROCEDURES FOR TAX AUDIT

Ali Veysel

*Резюме: В статията се разглеждат някои пропуски при извършване на данъчна ревизия по Данъчно-осигурителния процесуален кодекс в България. Представят се основните процедури, които се прилагат от органите по приходите на Националната агенция за приходите. Те се сравняват с добрите одиторски практики. Акцентира се върху слабостите относно оценката на вътрешния контрол и разработването на аналитични процедури. Разглежда се и прилагането на тези процедури при данъчните ревизии в други държави.*

**Ключови думи:** данъчна ревизия, данъчен одит, одитни процедури, вътрешния контрол, аналитични процедури.

*Abstract: The article examines some gaps in the tax audit, which is performed according to the Tax and Insurance Procedure Code in Bulgaria. The main procedures applied by the tax authorities of the National Revenue Agency are presented. They are compared with good audit practices. A huge emphasis is placed on weaknesses in the assessment of internal control and performing analytical procedures. The application of these procedures in tax audits in other countries is also considered.*

**Keywords:** tax revision, tax audit, audit procedures, internal control, analytical procedures.

В България все още не се обръща съществено внимание на процедурите, които трябва да се прилагат при данъчните ревизии. Не се правят изследвания в тази връзка и от *Националната агенция за приходите*. Поради това не се акцентира върху използването на някои необходими процедури, които осигуряват ефективното извършване на данъчния контрол.

За подобряването на данъчните ревизии трябва да се има предвид, че те се определят като одити. Съгласно научната теория одитът има три разновидности: финансов одит, операционен одит и одит на съответствието. Като типичен пример за

одит на съответствието често се посочва данъчният одит (т. нар. в България данъчна ревизия), който се извършва от данъчните власти (Whittington, 2012).

Данъчният одит не се различава съществено от другите одити. Дефиницията, която може да се посочи за одита – процес на обективно събиране и оценяване на доказателства, за да се установи дали предметът съответства на критерия, с цел увеличаване на доверието на предвидените потребители (Veysel, 2017), се отнася за всички разновидности на одитния процес. Предметът при данъчния одит са данъчните задължения. Критериите са данъчните норми, които трябва да се спазват от данъчно задължените лица. Целта е увеличаване на доверието на съответните потребители в информацията за данъчните задължения. Интерес представлява сравнението на данъчния одит с най-стария вид одит, а именно този на финансовите отчети, който представлява разновидност на финансовия одит. Това е представено в следващата таблица.

Таблица 1. Сравнение между одита на финансовите отчети и данъчния одит

Основни характеристики	Одит на финансовите отчети	Данъчен одит, като вид одит на съответствието
Предмет	Информация, представена и оповестена във финансовите отчети	Информация, представена в данъчните декларации
Критерий	Приложими счетоводни стандарти	Действащо данъчно законодателство
Цел	Увеличаване на доверието в информацията, която е включена във финансовите отчети	Увеличаването на доверието в информацията за данъчни задължения, която е включена в данъчните декларации

Общото определение и подобните характеристики за одита на финансовите отчети и данъчния одит позволява да се твърди, че при тях могат да се използват еднакви процедури. Поради това някои държави данъчните власти възлагат ангажиментите за данъчен одит (данъчна ревизия) на независимите финансови одитори, например в Индия и Пакистан.<sup>1</sup>

За ефективността на одита особено значение имат прилаганите процедури за събиране на доказателства. В това отношение *вМеждународните одиторски стандарти* се предлагат: „проверка“, „наблюдение“, „външно потвърждение“, „повторно изчисление“, „повторно изпълнение“, „аналитични процедури“ и „проучващо запитване“ (Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2012). Те се използват за оценка на риска и в отговор на оценени рискове. Оценяват се присъщите рискове на предприятието и рискът на контрола. Съгласно одиторските стандарти тези процедури са необходими за

<sup>1</sup> Key Issues – Tax Audit under section 44 AB.

[http://finance.dir.groups.yahoo.com/group/ICAI\\_CIRC\\_MEERUT\\_CA](http://finance.dir.groups.yahoo.com/group/ICAI_CIRC_MEERUT_CA); Income Tax Audit in Pakistan, March 29, 2010, <http://paktaxation.blogspot.com/2009/07/income-tax-audit-in-pakistan.html>

качествено извършване на одита на финансовите отчети. Логично е да се предположи, че те са съществени и за останалите одити, включително за данъчния.

Данъчният одит се извършва от данъчните власти в България въз основа на *Данъчно-осигурителния процесуален кодекс* (ДПК, 2006). Към него има и публикуван наръчник<sup>2</sup>. В Кодекса са посочени определени процедури, които се извършват от органите по приходите. Такива са например, „проверка на отчетността на контролираните обекти”, „проверка на счетоводни, търговски и други книжа, документи и носители”, „установяване на притежаваните имущества, парични средства и материални ценности, вземания и книжа”, „писмени обяснения” (ДПК, 2006, Art. 12), „на срещна проверка” (ДПК, 2006, Art. 45) и други.

Тези процедури съответстват на разглежданите от *Международните одиторски стандарти*, „проверка”, „външно потвърждение” и „проучващо запитване”. Интересно е обаче, че Кодексът и наръчникът не изискват процедурите „наблюдение”, „повторно изчисление”, „повторно изпълнение” и „аналитични процедури”. Някои от тях се използват от органите по приходите (съзнателно или несъзнателно), като наблюдение на дейности и процеси. Но липсата на конкретни изисквания за тяхното прилагане води до отклонения от добрите практики. Например, одиторите на финансови отчети от 1939 г. имат задължение да наблюдават инвентаризацията на материалните запаси, когато те са съществени за финансовия отчет. Това изискване позволява да се установят нереалните салда. Органите по приходите често не обръщат внимание на тези салда, защото нямат аналогични изисквания.

Може да се твърди, че най-съществени пропуски в България има относно оценката на риска на контрола (вътрешния контрол) и аналитичните процедури. Важно е да се отбележи, че те се препоръчват от агенцията за приходите на САЩ (Internal Revenue Service – IRS). В страницата на IRS<sup>3</sup> има наръчници за одитните процедури за отделните сектори на икономиката, които трябва да се прилагат при извършване на данъчния одит. Например анализът на наръчника за „retail” сектора, наред с процедурите посочени горе, включва оценка на вътрешния контрол и аналитичните процедури.<sup>4</sup> Примерните аналитични процедури, които се разглеждат, са следните:<sup>5</sup>

- процент на брутната печалба (Gross Profit Percentage);
- обръщаемост на материалните запаси (Inventory Turnover);
- процент на увеличение или намаление в крайното салдо на материалните запаси (Percentage of Increase or Decrease in Ending Inventory) и други.

За прилагането на процедурите се препоръчва използването на информация от [www.bizstats.com](http://www.bizstats.com)<sup>6</sup> за средните стойности на основните коефициенти по сектори на икономиката.

Процедурите за оценка на вътрешния контрол и аналитичните процедури се разглеждат в научната литература по данъчен контрол в България. Проф. Бисер

---

<sup>2</sup> [www.nap.bg](http://www.nap.bg).

<sup>3</sup> [www.irs.gov](http://www.irs.gov).

<sup>4</sup> Retail Industry. Audit Technique Guide. Internal Revenue Services. Department of the Treasury, p. 2-1, <http://www.irs.gov/businesses/small/article>.

<sup>5</sup> Ibid., p. 4-1 – 4-17.

<sup>6</sup> Ibid., p. 4-17.

Славков посочва че вътрешният контрол има голямо значение при избора на процедури (Slavkov, 2001):

„Друг важен фактор, определящ избора на контролни процедури е качеството на вътрешния контрол в проверяваната фирма. Наличието на добре организирана и действаща система за вътрешен контрол подпомага данъчния контролен орган. Резултатите от вътрешните проверки насочват към установени нарушения, които по вид и характер на нарушенията се използват за отправна точка при определяне на предмета на контролните процедури на ревизията.

В трудовете на проф. Славков могат да се намерят и примерни аналитични процедури (Slavkov, 2001):

„Предмет на изследване следва да бъде пазарът на стоките и услугите относно пазарните цени, обичайните търговски отстъпки и надценки, както и контингентът от клиенти.

За съжаление тези теоретични възгледи не са намерили място в нормативната уредба по данъчен одит (данъчна ревизия).

Трябва да се посочи, че оценката на риска и аналитичните процедури частично се прилагат при извършването на данъчни ревизии. Това е така, защото при всички случаи се оценяват вътрешните процеси в предприятието, включително и вътрешните контроли. Правят се и аналитични сравнения между различните салда и операции. Но липсата на акцент върху тях ограничава тяхното ефективно прилагане. Например в България все още няма обобщена секторна информация, която може да се използва при извършването на одити. Такава информация може да се разработи и публикува от Националния статистически институт или друга институция.

Оценката на вътрешния контрол за целите на одита на финансовите отчети и данъчния одит не трябва да се различава, защото целта от нея е да се определи вероятността вътрешният контрол да не открива съществени отклонения от нормите.

Има различия при прилагане на аналитичните процедури. Известно е, че те се използват както за оценка на риска, така и като процедури по същество. Доказателствата събрани с тях обаче са с по-ниска надеждност. Затова в общия случай трябва да бъдат подкрепяни с по-силни процедури, като „проверка“, „повторно изпълнение“ и други. Но понякога аналитичните процедури са най-силните процедури при одита на финансовите отчети. Това е така при наличие на измамно финансово отчитане. Поради това е желателно да се представят някои резултати от тяхното прилагане при изразяване на одиторското мнение (например когато средната заплата значително се отклонява от пазарните нива). Въпреки че няма такова изискване в *Международните одиторски стандарти*, чрез този подход може да се информират и предупредят потребителите на финансовите отчети за евентуални отклонения от нормите. Това твърдение не се отнася за данъчния одит. При него аналитичните процедури могат да се използват основно за идентифициране на риска, дори когато се използват като процедури по същество. Винаги е необходимо да се прилагат допълнителни процедури за установяване на отклоненията. Ако не може да се докаже, че има отклонения, резултатите от аналитичните процедури не трябва да се посочват в доклада.

Направеното изследване позволява да се твърди, че при извършването на данъчни одити (ревизии) в българската практика не се обръща специално внимание на оценката на вътрешния контрол и на аналитичните процедури. Проучването на чуждестранната практика и литературата показва, че те са съществени за одитния процес и трябва да се прилагат. Освен това за подобряване ефективността на аналитичните процедури трябва да се разработят секторни данни за основните показатели. Оценката на вътрешния контрол за целите на одита на финансовите отчети и данъчния одит не се различава. Прилагането на аналитичните процедури обаче има някои особености.

### ЛИТЕРАТУРА/REFERNECES

Whittington, O. Ray & K. Puny (2012). *Principles of Auditing & Other Assurance Services*. McGraw-Hill – Irwin, p. 12.

Veysel, A. (2017). *Oditing (Finansov odit)*. Siela, p. 13 [In Bulgarian].

*Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*. International Federation of Accountants. 2012 Edition, Volume I, pp. 388-389.

DOPK – Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks. Effective from 01.01.2006. SG. No 105 of 29 December 2005, last amended SG. No 98 of 27 November 2018 [In Bulgarian].

Slavkov, B. (2001). *Danachna sistema I danachen kontrol v Republika Bulgaria*. Trakia-M, p. 118, and p. 120 [In Bulgarian].

**Assos. Prof. Ali Veysel, PhD, CPA,  
VUZF University  
1, Guslastr. ,  
Sofia 1618  
E-mail: aliveysel@gmail.com**

# ПРЕДПОСТАВКИ ЗА ДОПУСТИМОСТ НА СЪДЕБНОТО ОСПОРВАНЕ НА РЕВИЗИОННИТЕ АКТОВЕ ПО ДОПК

Веселина Канатова-Бучкова

## PRECONDITIONS OF THE COURT APPEAL OF AUDIT ACTS ACCORDING TAX AND SOCIAL INSURANCE PROCEDURE CODE

VeselinaKanatova-Buchkova

*Резюме: Съдебният контрол върху актовете на органите на публична власт – данъчните органи е една от основните гаранции за защита правата и законните интереси на лицата. Производството по издаване на ревизионни актове и тяхното оспорване пред съда е регламентирано в специален закон – Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, чието спазване е предпоставка за допустимост на съдебното оспорване. Ревизионните актове, като административни актове, обременяват адресатите си със задължения към фиска,ето защо познаването на специфичните правила за тяхното оспорване е ключов момент от защитата на лицата срещу несъответствието им със закона.*

**Ключови думи:** ревизионен акт, жалба, решаващ орган, правомощия на решаващия орган, правен интерес, производство

*Abstract: Judicial control over acts of public authorities - tax authorities is one of the main safeguards to protect the rights and legitimate interests of individuals. The procedure for the issuance of audit acts and their challenge to the court is regulated in a special law - the Tax and Social Insurance Procedure Code, compliance with which is a prerequisite for the admissibility of the legal challenge. Auditing acts, as administrative acts, establish public obligations for the addressee, so that knowing the specific rules for challenging them is a key point in protecting individuals against their incompatibility with the law.*

**Keywords:** audit act, complaint, decision-making body, authorities of the decision making body, legal interest, procedure



Ревизионното производство, установено в Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, е вид административно производство, което се инициира служебно от компетентните административни органи и има за основна цел проверка на задълженията на лицата за данъци и задължителни осигурителни вноски. Неговото начало се поставя с издаване на заповед за възлагане на ревизия от определения от териториалния директор на компетентната териториална дирекция орган по приходите или изпълнителния директор или посочен от него заместник изпълнителен директор на Националната агенция по приходите, която очертава предмета на производството и ревизионните органи, включително и ръководителят, които следва да го реализират (чл. 112 във връзка с чл. 113 ДОПК). Завършващият административното производство акт е ревизионният акт, който се издава в сроковете по чл. 119 от ДОПК и със съдържанието по чл. 120 от ДОПК.

Ревизионният акт е индивидуален административен акт, който в частта за начислени допълнителни данъчни задължения и осигурителни вноски има установителен характер (арг. от чл. 118, ал. 1, т. 1, предл. 1 от ДОПК) – констатира публични задължения, произтичащи от данъчните закони. По смисъла на чл. 21, ал. 1 от АПК, от друга страна, като индивидуален административен акт, ревизионният акт „създава” задължения и съставлява и отежняващ лицата акт. Ето защо и адресатът му, по правило, има право да оспори неговата законосъобразност по предвидения в специалния закон – ДОПК ред. Това е така, тъй като правото на оспорване е предпоставено от наличието, на първо място, от абсолютна положителна процесуална предпоставка за възникването му, а именно – правният интерес.

Правен интерес от оспорване на административните актове, както по административен, така и по съдебен ред, е налице, когато административният акт действа в правната сфера на адресатите чрез създаване на задължения или без да създава задължения, чрез неблагоприятно засягане на техни субективни права или законни интереси. Абсолютният характер на правния интерес, като процесуална предпоставка, създава задължение горестоящият административен орган и административният съд служебно да следят за наличието му. Преценката за правен интерес следва да се прави и за всеки конкретен случай, въпреки общото положение, че с ревизионният акт се коригират публичните задължения на лицата и той ги засяга неблагоприятно. В този смисъл, са възможни случаи, при които в резултат на извършената ревизия се коригират декларираните от ревизираното лице задължения за данъци, но въпреки корекцията не се начисляват допълнителни вноски, или без да се коригират, няма допълнително установяване. В тези случаи не се „създават” задължения, които засягат жалбоподателя неблагоприятно, поради което той няма правен интерес от оспорване на ревизионния акт.<sup>1</sup> В случай, че е подадена жалба срещу

---

<sup>1</sup>Възможно е, в тази връзка, в таблицата към ревизионния доклад, който е неразделна част от ревизионния акт, да не е налице допълнително установяване, но органите по приходите да са намалили размера на данъчната загуба на ревизираното лице и да са я установили различна от декларираната. Тъй

такъв ревизионен акт, тя е недопустима и следва да се остави без разглеждане от горестоящия административен орган или съда.

Характерна особеност на производството по оспорване на ревизионните актове, за разлика от производството при индивидуалните административни актове по Административнопроцесуалния кодекс (АПК), е задължителното им оспорване по административен ред. Обжалването по административен ред е втората абсолютна положителна процесуална предпоставка, наред с правния интерес, която обуславя допустимостта на последващото съдебно производство пред административния съд. Съобразно чл. 156, ал. 2 от ДОПК, ревизионният акт не може да се обжалва по съдебен ред в частта, в която не е обжалван по административен ред.

Обжалването на ревизионния акт по административен ред е пред директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика при Централно управление на НАП (ОДОП при ЦУ на НАП), който е непосредствено по-горестоящият административен орган по смисъла на чл. 81, ал. 1 от АПК и решаващ орган по смисъла на 152, ал. 2 от ДОПК. Местонахождението и териториалната компетентност на дирекциите „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” при ЦУ на НАП се определят със заповед на изпълнителния директор на НАП, която се обнародва в „Държавен вестник”, съобразно чл. 10, ал. 3 от Закона за Националната агенция по приходите (ЗНАП).

Жалбата до директора на дирекция „ОДОП” при ЦУ на НАП се подава чрез органа по приходите, издал ревизионният акт, в 14 (четирнадесет) дневен преклузивен срок от връчването му. В7 (седем) дневен срок от получаване на жалбата органът, чрез когото тя е подадена, е длъжен да комплектува преписката и да я изпрати на компетентния за решаването ѝ орган (чл. 146 ДОПК).

Изискванията, на които следва да отговаря жалбата, са регламентирани в чл.145 от ДОПК по отношение на административната жалба и в чл.149 от ДОПК към съдебната жалба. От препращащата разпоредба на чл.149,ал.1 от ДОПК следва, че изискванията за реквизитите и към двете жалби са еднакви и се изразяват в следното:

Жалбата следва да съдържа: наименованието (фирмата или името) на жалбоподателя, съответно и на пълномощника, ако се подава от пълномощник, и адреса за кореспонденция, посочване на акта или действието, против които се подава, всички доказателства, които жалбоподателят иска да бъдат събрани, в какво се състои искането и подпис на подателя.Различие се наблюдава в приложението към жалбата, което е обусловено от различията на вида обжалване. Общото е, че и в двата случая се представя пълномощно, когато жалбата се подава от пълномощник, и писмените доказателства, а допълнително при съдебно обжалване към жалбата следва да бъдат приложени и документ за внесена държавна такса/ако се дължи такава/ и препис от жалбата за органа по приходите.

---

като данъчните загуби се прехвърлят за следващи данъчни периоди и могат да се приспадат от печалбата, която е основа за данъчно облагане, през следващите 5 години, ако тя бъде намалена, е налице правен интерес от оспорване. В тези случаи обаче следва да се има предвид, че за да се намали печалбата с данъчната загуба, следва тя да се декларира всяка година, ако се иска приспадане, което ако не бъде сторено, погасява правото на приспадане, т. е. правният интерес от оспорване ще отпадне.

Производствата по оспорване на ревизионния акт, както това по административен ред пред решаващия орган, така и съдебното производство пред първата инстанция са производства по същество, а не контролно-отменителни. След като е сезиран със жалба и решаващият орган, и съдът, са длъжни да следят служебно за валидността и допустимостта на обжалвания ревизионен акт, независимо от посочените основания за порочност на акта в жалбата/становището на жалбоподателя. Ето защо и обща – бланкетна жалба сезира редовно както решаващия орган, така и впоследствие съдът. След като решаващият орган и съда не са контролно-отменителна инстанция, те в дейността си не се ръководят от отменителните основания в жалбата, а следва да направят собствени правни изводи относно законосъобразността на ревизионния акт. В този смисъл е и изричната норма на чл.168,ал.1 от АПК, съобразно която съдът, в първата инстанция, проверява законосъобразността на административния акт спрямо всяко едно от петте изисквания за законосъобразност по чл. 146 от АПК, включително и сам да прогласи нищожността на акта, без да има искане за това.

На първо място, решаващият орган преценява редовността на жалбата, съобразно изискванията за редовност, установени в ал. 2 на чл. 147 ДОПК, а именно – дали жалбата е подписана, дали е посочен ревизионният акт, срещу който се подава и дали е приложено пълномощно, ако се подава от пълномощник. В случаите на нередовност, директорът на дирекция „ОДОП” при ЦУ на НАП изпраща съобщение за отстраняването им в 7 (седем) дневен срок. В случай, че нередовностите в жалбата не бъдат отстранени, производството се прекратява с решение на решаващия орган.

Втората проверка, която извършва контролният административен орган, е проверката за допустимост на оспорването. Разпоредбата на чл. 147, ал. 1 от ДОПК посочва основна абсолютна процесуална предпоставка за допустимост на производството по оспорване – спазване на преклузивния 14 (четирнадесет) дневен срок, за който решаващият орган следи служебно. Съобразно цитираната норма, в случаите на просрочие жалбата се оставя без разглеждане и производството се прекратява.

Решенията на решаващия орган за прекратяване на производството по оспорване на ревизионния акт поради неотстраняване нередовностите в жалбата или поради нейната недопустимост при просрочие подлежат на обжалване в 7 дневен срок от връчването им пред административния съд. Съдът се произнася с определение в 30 дневен срок.

Административният съд, на който е подсъдна жалба срещу решение на директора на дирекция „ОДОП” при ЦУ на НАП за прекратяване на производството по оспорване на ревизионния акт по административен ред, е съдът по местонахождението на решаващия орган - чл. 147, ал. 3 ДОПК. Местната подсъдност, в случая, е оправдана, тъй като предмет на оспорване е решението на решаващия орган, а не ревизионният акт. При оспорване на ревизионния акт пред съда, в случаите на мълчаливото му потвърждаване от решаващия орган по реда на чл. 156, ал. 4 от ДОПК, от друга страна, местната подсъдност отново е административният съд по неговото местонахождение. С измененията в АПК обаче в §79 от ПЗР на ЗИД на АПК се установи различна местна подсъдност на посочената, а именно – жалбата срещу ревизионния акт се разглежда от административния съд, в чийто съдебен район е постоянният адрес или седалището на

жалбоподателя към момента на извършване на първото процесуално действие по осъществяване на данъчно-осигурителния контрол от органите по приходите. В тази връзка, буди недоумение липсата на изменение на нормата на чл. 156, ал. 5 от ДОПК, която след измененията на ал. 1 на същата разпоредба, установява различна местна подсъдност при оспорване на ревизионен акт, който е мълчаливо потвърден от контролния административен орган.

Важно да се отбележи, че съдът следва повторно да извърши проверка за допустимост и редовност на жалбата по административен ред пред решаващия орган, независимо от неговата преценка, че жалбата е била редовна и допустима, поради което същият я е разгледал по същество.

След като жалбата срещу ревизионния акт е преценена като редовна и допустима, решаващия орган е длъжен да се произнесе по нея по същество в установения в чл. 155, ал. 1 от ДОПК срок. Срокът е 60 (шестдесет) дневен и започва да тече, след изтичане на 7 дневния срок за изпращане и комплектоване на преписката до него, или след отстраняване на нередовностите в жалбата по чл. 145 ДОПК или от одобряване на споразумение по доказателствата по чл. 154, ал.1 ДОПК. Установеният срок за произнасяне, съобразно тълкуването, дадено в Тълкувателно решение № 7 от 11.12.2008 г. по тълк. д. № 3/2208 г. на Върховния административен съд, има преклузивен характер, включително и в случаите на продължаването му със споразумение между жалбоподателя и решаващия орган по чл. 156, ал. 7 от ДОПК. В случаите на „мълчаливо потвърждаване“ по чл. 156, ал. 4 от ДОПК, решаващият орган може да се произнесе извън срока по ал. 1 на чл. 155 ДОПК, но само ако срещу акта е подадена жалба от данъчнозадълженото лице. В тези случаи срокът за постановяване на решение е 7 (седем) дневен и започва да тече от момента на подаване на жалбата до съда.<sup>2</sup> В този смисъл е и правилото на ал. 6 на чл. 156 от ДОПК, съобразно което решаващият орган не може да постанови решение след изтичане на срока за изпращане на преписката до съда.<sup>3</sup> Това е така, тъй като законодателят приравнява правните последици на изричното потвърждаване на ревизионния акт с решение на решаващия

---

<sup>2</sup>Вж. Тълкувателно решение № 7 от 11.12.2008 г. по тълк.д.№ 3/2008 г. на ВАС.

<sup>3</sup>В решение № 6074/02.05.2011 г. по адм.д. № 16292/2009 г., ВАС, постановено след тълкувателното решение, се приема, че е налице валидно произнасяне от страна на решаващия орган, въпреки че същото е извън срока щом то е направено в срока за мълчаливо произнасяне и преди влизане в сила на РА: „В конкретния случай не е налице изрично потвърждаване на РА в частта, касаеща спорните публични задължения, което е безспорно по делото. Не може да се приеме, че е налице и хипотезата на мълчаливо потвърждаване на РА в обсъжданите части, тъй като е постановено решение №1047/09.07.2008г., с което РА е отменен частично относно спорните задължения /описани по-горе/. Безспорно е, че това решение е постановено след изтичане на срока за произнасяне на решаващия орган, регламентиран в чл. 155, ал. 1 ДОПК, продължен със споразумение по чл. 156, ал. 7 ДОПК, който е бил до 17.06.2008г. Също така обаче решението е постановено преди ревизионният акт да е влязъл в сила, тъй като към датата на постановяването му не е бил изтекъл срокът за обжалването на РА в хипотезата на мълчаливо потвърждаване по чл. 156, ал. 4, регламентиран в ал. 5 от същия член. Този срок е 30-дневен и би изтекъл на 17.07.2008г., а решението е постановено на 09.07.2008г., т.е. преди РА да е влязъл в сила. Решението е връчено на данъчния субект на 11.07.2008г., т.е. също преди изтичане на срока за обжалването на РА по реда на чл. 156, ал. 5, вр. ал. 4 ДОПК. С решението обжалваният РА е отменен частично, потвърден е в останалата част и са дадени указания относно възможността за обжалването му по съдебен ред само в частта, която е потвърдена. Тези обстоятелства биха имали съществено значение при евентуално развило се производство за възстановяване на срока за обжалване на РА, което обаче е принципно допустимо само за потвърдената част от РА /в този смисъл напр. определение по адм. дело № 9149/2009г. на ВАС/.”.

орган, постановено в срока по чл. 155, ал. 1 ДОПК, с последиците при непроизнасянето на решаващия орган в срока по чл. 155, ал. 1 ДОПК, като приема, че е налице мълчаливо потвърждение. В двата случая е регламентирано правото на данъчния субект да обжалва ревизионния акт пред съда, като е установен срок за това обжалване, който е 14 (четиринадесет) дневен и тече от връчване на решението, когато такова решение е постановено в срока по чл. 155, ал. 1 ДОПК, и съответно – 30 (тридесет) дневен, който тече от изтичане на срока за постановяване на такова решение. Ето защо и в случаите на „мълчаливо потвърждаване”, ако ревизионния акт не е обжалван пред съда в срок, той влиза в сила и против него не може да се подава допустима жалба до съда, независимо от обстоятелството, че решаващият орган се е произнесъл извън срока на обжалване и го е изменил, или отменил. Влязъл в сила акт не може да бъде отменен от съда, а по аргумент за по-силното основание и от административен орган по реда на административния контрол. Влязъл в сила ревизионен акт, който не е бил обжалван по съдебен ред, може да бъде изменен единствено по реда и основанията, регламентиранни в глава 16, раздел 2, чл. 133 и сл. ДОПК.

С оглед на горното, директорът на дирекция „ОДОП” при ЦУ на НАП, няма материална и времева компетентност да се произнесе след изтичане на срока по чл. 155, ал. 1 от ДОП, съответно в седемдневен срок при мълчаливо потвърждаване и подаване на своевременна жалба по чл. 156, ал. 5 от Кодекса, като ако стори това, всички актове и действия на ревизиращите органи, следващи подобно решение, ще са нищожни. Така, например, в случай, че извън срока за произнасяне по жалбата срещу ревизионния акт, решаващият орган го отмени поради непълнота на доказателствата или допуснати съществени нарушения на процесуалните правила при извършване на ревизията, които не могат да се отстранят в производството по обжалването на основание чл. 155, ал. 4 от ДОПК, то новият ревизионен акт ще е нищожен, тъй като повторната ревизия е възложена от некомпетентен орган по приходите и всички процесуални действия ще са извършени от нередовно овластен орган по приходите без необходимата компетентност по чл. 119, ал. 2 във връзка с чл. 134, ал. 1 от ДОПК. При отмяната на ревизионния акт и връщането на преписката за издаването на нов ревизионен акт по реда на чл. 155, ал. 4 със задължителни указания не започва нова ревизия, а се възстановява висящността на производството по издаване на ревизионния акт, с оглед на което правомощията на ревизиращите органи при повторното издаване на ревизионния акт произтичат и са следствие от отмяната на първоначално издадения акт от решаващия орган, независимо от издаване на нова заповед за възлагане на ревизия. Ето защо и нищожното решение на директора на дирекция „ОДОП” при ЦУ на НАП обуславя нищожността на актовете и действията след отмяната. Аналогично и актовете и действията на ревизиращите органи ще бъдат нищожни, в случай, че решаващият орган наруши забраната на ал. 5 на чл. 155 от ДОПК и повторно отмени ревизионния акт и върне преписката за нова, трета ревизия.<sup>4</sup>

При постановяване на решението си по жалбата, директорът на дирекция „ОДОП” при ЦУ на НАП не само може да събира нови доказателства, но и да излага

---

<sup>4</sup>Вж. в тази връзка, решение № 7907 от 29.06.2015 г. по адм.д. № 4679/2015 г. на ВАС, решение № 592 от 19.01.2016 г. по адм.д. № 4347/2015 г. на ВАС, решение № 6156 от 09.05.2014 г. по адм.д. № 12615/2013 г. на ВАС, решение № 1175 от 29.01.2010 г. по адм.д. № 13669/2009 г. на ВАС и др.

допълнителни мотиви, обосноваващи преценката му за дължимостта на установените с ревизионния акт данъчни задължения, включително и на различно правно основание. Съгласно разпоредбите на чл. 155 ДОПК решаващият орган е инстанция по съществото на спора и като такава има правомощието да преквалифицира, да дава и променя правното основание за дължимост на задълженията. По аргумент на противното от чл. 155, ал. 4 ДОПК, решаващият орган е длъжен да реши спора, повдигнат с жалбата до него, като при установяване на незаконосъобразност на ревизионния акт, принципът е, че решаващият орган се произнася по същество, т. е. пререшава въпросите, предмет на акта и има правомощие да прави фактически и правни изводи, съответстващи на действително установеното фактическо положение и на законовите разпоредби.

Директорът на дирекция „ОДОП” при ЦУ на НАП, когато се произнесе в срока по чл. 155, ал. 1 от ДОПК, се произнася по същество на жалбата с решение, с което може да потвърди ревизионния акт, да го измени или да го отмени изцяло или частично в оспорваната част. Съобразно чл. 155, ал. 2, предл. 2 ДОПК, когато давностният срок е изтекъл в хода на ревизионното производство и е уважено възражение за изтекла давност, решаващият орган се произнася по основаниято и размера на задължението, като изрично посочва, че ревизионният акт не подлежи на принудително изпълнение.

Спорен е към настоящият момент въпросът дали решаващият орган има правомощие да обяви нищожността на ревизионния акт. Такова правомощие притежава непосредствено по-горестоящия административен орган по АПК, в случай на обжалване на административния акт пред него по административен ред – чл. 97, ал. 1 от АПК. Нормата на ал. 2 на чл. 155 от ДОПК е изрична и посочва правомощията на контролния административен орган при административно оспорване – да потвърди, отмени изцяло или частично или да измени ревизионния акт и доколкото тя има специален спрямо общата норма на чл. 97, ал.1 от АПК характер, следва да се тълкува стеснително и съобразно точния ѝ смисъл. В тази връзка, би следвало да се приеме, че решаващият орган няма право да обяви нищожност на ревизионния акт. Съдебната практика не е трайна по този въпрос, като в някои съдебни актове изрично се приема, че горестоящия административен орган може да обяви нищожност на ревизионния акт и да върне преписката за произнасяне от компетентния орган по приходите, въпреки липсата на основание в Кодекса за това. Така, в решение № 1175 от 29.01.2010 г., постановено по адм.д. № 13669/2009 г. на ВАС, се приема, че: *„Оспореният пред първоинстанционния съд РА е издаден, след като първоначален РА е бил **прогласен за нищожен от горестоящия административен орган** в производство по административното му обжалване. След връщане на преписката за извършване на нова ревизия е издаден втори РА за същите данъчни периоди, който е бил отменен отново с решение на ДД”;ОУИ”; и преписката е върната за втори път за нова ревизия. При така установените данни, по които не се спори, съдът е стигнал до правилните изводи за недопустимост на повторно връщане от страна на ДД”;ОУИ”; за нова ревизия за същите данъчни периоди, за които има издадени вече два ревизионни акта, които са отменени от горестоящия административен орган и два пъти е връщана преписката за нова ревизия. Извършената ревизия на дружеството за същите данъчни периоди е трета по ред, което е недопустимо и правилно оспорения РА е прогласен за нищожен.”*

Обжалването на ревизионния акт пред административния съд е предпоставено не само от оспорването му по административен ред, но и от резултата от това оспорване. Пред административния съд, в чийто съдебен район е постоянният адрес или седалището на жалбоподателя към момента на извършване на първото действие по ревизията, подлежи ревизионният акт, когато е изцяло или частично потвърден с решение по чл. 155, ал. 1 във връзка с ал. 2, предложение първо по ДОПК или мълчаливо при условията на чл. 156, ал. 4 от ДОПК. Нормата на алинея трета на чл. 156 от ДОПК допълва посочените предпоставки със забраната за обжалване на ревизионния акт по съдебен ред в частта, в която жалбата е уважена изцяло с решението на решаващия административен орган.

Предмет на оспорване в 14 (четирнадесет) дневния преклузивен срок по ал. 1 или 30 (тридесет) дневния преклузивен срок по ал. 5 на чл. 156 от ДОПК е потвърдението с решението на директора първоначално издаден ревизионен акт, а не самото решение. Ето защо и жалбата до съда е нередовна, ако в нея се посочва, че се обжалва решението на решаващия орган, а не ревизионния акт. В тези случаи, съдът следва да я остави без движение, като даде указания на жалбоподателя да посочи какъв акт оспорва и да отстрани нередовността в жалбата си. Налице е опасност, ако нередовността в жалбата, свързана с очертаване предмета на оспорване, не бъде отстранена, тя да се остави без разглеждане на основание чл. 158, ал. 3 от АПК и производството пред съда да бъде прекратено.<sup>5</sup>

Изчерпването на оспорването на ревизионния акт по административен ред е абсолютна положителна процесуална предпоставка за съдебното му оспорване, когато се твърди незаконосъобразност до степен на унищожаемост. Не така стои въпроса обаче при нищожният ревизионен акт, при който се установява изключение от правилото. Изключението се основава, от една страна, на обстоятелството, че решаващият орган, както се отбеляза, няма правомощие да обяви нищожност на ревизионния акт, така както предвижда уредбата на оспорването по административен ред по АПК. От друга страна, нищожният ревизионен акт страда от особено съществен порок, който засяга действието му от момента на издаването на акта, поради което той не може да е годно изпълнително основание за събиране на задълженията по него. Правило при оспорването на ревизионния акт е, че обжалването му не спира неговото изпълнение – чл. 157, ал. 1 от ДОПК. Ето защо и в случаите, когато се твърди единствено незаконосъобразност на ревизионния акт до степен на нищожност, обжалването по административен ред не е задължително и жалбата може да бъде подадена направо до съответния административен съд. В тази връзка и определение № 5217/15.04.2014 г. по адм.д. № 4756/2014 г., I о. на ВАС, с което се отменя определение на първоинстанционния административен съд за прекратяване на производството по оспорване на ревизионен акт поради неоспорването му по административен ред. В определението се посочва: „...*Варненският административен съд е приел в мотивите на своето определение, че дори и когато РА се обжалва с искане за прогласяване на неговата нищожност, е задължително обжалването по административен ред /чл.*

---

<sup>5</sup>Съдът има формално основание да прекрати производството, ако нередовностите в жалбата не бъдат отстранени, но тъй като подобно прекратяване санкционира непропорционално жалбоподателя, то и на практика нормата на чл. 158, ал. 3 от АПК в данъчния процес не се прилага.

*156, ал. 2 ДОПК/ и едва след това може да се подаде жалба до съда. Тъй като в случая липсва произнасяне на решаващия орган по жалбата, а тя е подадена до съда, то същата е недопустима. Така постановеното определение е неправилно. Основателен е доводът на частния жалбоподател, че тъй като съгласно чл. 155, ал. 2 ДОПК решаващият орган при административното обжалване на РА може да потвърди, измени или отмени изцяло или частично същия в обжалваната част, но няма правомощието да прогласи неговата нищожност, то жалбата срещу РА с искане за прогласяване на нищожност, подадена до съда, е допустима, независимо от това дали актът е обжалван по административен ред или не. /определение № 14911 от 07.12.09 г. по адм. д. № 8283/09 г. на ВАС, определение № 8001 от 27.07.07 г. по адм. д. № 6985/07 г./.* Поради така изложените съображения, обжалваното определение на Варненския административен съд следва да се отмени и делото да се върне на същия съд за продължаване на съдопроизводствените действия.” В тази връзка и решение № 358/11.01.10 г. по адм.д. № 10453/2009 г.: „..... Правилно съдът се е ограничил единствено до преценка относно валидността на ревизионния акт, тъй като конкретните възражения на жалбоподателя са се отнасяли до материалноправните основания за издаването му и до неговата обоснованост, а тези въпроси са били преклудирани поради просрочването на жалбата, подадена до компетентния да я разгледа орган.... По делото безспорно е установено, че ревизионният акт е обжалван по административен ред извън срока по чл. 152 от ДОПК, поради което първоинстанционният съд е бил длъжен да прецени единствено дали твърдените от жалбоподателя нарушения биха могли да доведат до нищожност на административния акт”.

Правният интерес и оспорването на ревизионния акт по административен ред по реда на ДОПК са процесуални предпоставки за допустимост на съдебното му оспорване с абсолютен характер – за наличието им съдът следи служебно. Съдът дължи служебна проверка и на редовността и допустимостта на проведеното административно производство по оспорване на ревизионния акт пред директора на дирекция „ОДОП” при ЦУ на НАП, или извършва повторна проверка на неговата преценка в тази връзка. Така, дори и решаващият орган да е счел, че жалбата до него е допустима, като подадена в преклузивния срок за оспорване, и да я е разгледал по същество, съдът ако установи, че оспорването по административен ред е просрочено, прекратява съдебното производство като недопустимо поради липса на годен предмет за оспорване – влязъл в сила ревизионен акт, с изключението на нищожните ревизионни актове, посочено по-горе.

Заключение: Изложеното по-горе води до извод, че познаването на процесуалните предпоставки на производството по оспорване на ревизионните актове гарантира достъпът до съдебен контрол относно тяхната законосъобразност, тъй като когато съответното производствено е проведено, без да е налице положителна процесуална предпоставка или при наличие на отрицателна такава, то е недопустимо и подлежи на прекратяване, а съдебното решение, постановено при недопустимо производство, на обезсилване от касационната съдебна инстанция. Прекратеното като недопустимо производството, или обезсиленото като недопустимо съдебно решение, не дава пълна закрила на правата и законните интерес на адресатите на ревизионния акт,



тъй като пречатства съдебния контрол относно неговата законосъобразност по същество. Това, от друга страна, пречатства и надлежния съдебен контрол върху дейността на ревизиращите органи в процеса на установяване на публични задължения на лицата и не може да изпълни една от основните функции на административното правораздаване, а именно да е коректив на нецелесъобразното и незаконосъобразно държавно управление.

## ЛИТЕРАТУРА/REFERENCES

Стайнов, П., (1993) *Административно правосъдие*. София: БАН.

**att. Veselina Kanatova-Buchkova,  
Ass. Professor Administrative Law  
Demerdziev, Petrov and Baev Law Office  
5, Hashovska Str.  
Plovdiv 4000  
E-mail: [veselina.kanatova@gmail.com](mailto:veselina.kanatova@gmail.com)**

# ПРЕДЛОЖЕНИЯ ЗА ЗАКОНОДАТЕЛНИ ПРОМЕНИ В ДАНЪЧНИЯ ОСИГУРИТЕЛЕН ПРОЦЕСУАЛЕН КОДЕКС – 2019

Жасмина Саздова

## PROPOSALS FOR LEGISLATIVE CHANGES IN THE TAX INSURANCE PROCEDURE CODE – 2019

Zhasmina Sazdova

*Резюме: Настоящото изложение разглежда направените от Националната агенция за приходите (НАП) предложения за промени в Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК). Предложенията включват няколко основни групи промени, сред които най-съществените са надграждане на системата на фискалния контрол върху стоките с висок фискален риск; гъвкава компетентност на органите на НАП; засилване ролята на електронния обмен на документи и оптимизиране процеса на служебен обмен на информация; въвеждане на правила за трансферно ценообразуване при контролирани сделки; оптимизиране на процеса на събиране на публични вземания.*

**Ключови думи:** фискален контрол, фискален риск, компетентност, особен представител, електронен обмен, служебен обмен, трансферно ценообразуване, софтуер, обезпечения.

*Abstract: National Revenue Agency /NRA/ are preparing proposals for amendments to the Tax Insurance Procedure Code. The proposals include a number of major changes, among which the most important are the upgrade of the fiscal control system on goods with high fiscal risk; flexible competence of the NRA authorities; enhancing the role of electronic document exchange and optimizing the process of employee exchange of information; introduction of transfer pricing rules for controlled transactions; optimize the process of collecting public receivables.*

**Keywords:** fiscal control, fiscal risk, competence, special representative, electronic exchange, service exchange, transfer pricing, software, collateral.

### 1. Въведение

Проектът на Закон за изменение и допълнение на ДОПК беше качен за обществено обсъждане на страницата на Министерство на финансите, което приключи на 5 декември 2018 г. В хода на общественото обсъждане са предложени редица корекции на предложения законопроект, които са в процес на експертен анализ и преценка.

### **Планираните промени могат да се групират по следния начин:**

- Промени, свързани с надграждане на фискалния контрол върху стоките с висок фискален риск;
- Промени, свързани с компетентността на органите на НАП;
- Промени, свързани с конституиране на представител в производствата по ДОПК, когато страна е юридическо лице и спиране на производствата по ДОПК при смърт или липса на представляващ юридическото лице;
- Електронен обмен на документи в административните производства по ДОПК;
- Оптимизиране процеса на служебен обмен на информация за целите на комплексното административно обслужване;
- Въвеждане на правила за трансферно ценообразуване при контролирани сделки;
- Промени в административнонаказателните разпоредби, свързани със задължението и сроковете за съхраняване на информация от използван софтуер в търговски обект и електронен магазин;
- Промени, свързани с оптимизиране процеса на събиране на публични вземания.

## **2. Надграждане на фискалния контрол върху стоките с висок фискален риск**

**2.1. Целта** на предлаганата промяна е по-ефективно противодействие срещу измамните, свързани с ДДС чрез осъществяване на целенасочен, фокусиран и ефективен фискален контрол – т.е. контрол само на рискови лица въз основа на анализ на риска на база предварително деклариране на данни.

**Същността** на предложените изменения се състои във въвеждане на задължение за икономическите оператори **предварително да оповестяват конкретни данни за превоза на стоки.**

Предвижда се да подлежат на предварително деклариране превозите на стоки, включени в списъка на стоки с висок фискален риск, които се извършват с транспортни средства с товарносимост над 3,5 т. и са свързани с:

- вътреобщностно придобиване на стоки;
- вътреобщностна доставка на стоки;
- внос – след приключване на митническия режим и вдигане на стоката с изключение на превозите за крайно потребление.

Превозът на стоки с воден, железопътен и/или въздушен транспорт не са предмет на предварително деклариране на данни. Когато превоз на стока започва с такъв превоз и се извършва претоварване на стоката на транспортно средство и не се променя режимът на доставка, предварителното деклариране на данни за превоза с транспортното средство ще се извършва по установения ред.

Предвидени са изключения за лица, получатели на стоки с висок фискален риск, които осъществяват дейност като търговци на дребно, стопанисващи малки търговски обекти и получават в обектите си стоки с висок фискален риск в количество и стойност, за които е оценено, че няма риск от загуби на данъчни приходи или рискът за бюджета е минимален. Изключен е превозът:

1. за крайно потребление;
2. между обекти на територията на страната, стопанисвани от лицето;
3. на стоки към две или повече лица, извършващи дейност в обект/обекти на територията на страната, когато стоките по отделните доставки са с тегло до 300 кг и стойност по фактура до 3000 лв. без данък върху добавената стойност;
4. на течни горива, за които са спазени изискванията за подаване на информация за доставките по реда на чл. 118, ал. 10 и 11 от Закона за данък върху добавената стойност. Това е системата за контрол на горивата.

Предвижда се да бъде предоставена възможност и за *доброволно* предварително деклариране превозите на стоки, които попадат в изключенията.

## **2.2. Задължени лица, деклариращи/потвърждаващи превоза на стоки**

При вътреобщностно придобиване на стоки - получателят на стоките, който и потвърждава получаването на стоката след пристигането ѝ на мястото на получаване/разтоварване;

При вътреобщностна доставка на стоки - доставчикът на стоките, който потвърждава освен това и изпращането на стоката след започването на превоза;

Доставчикът /прехвърлителят/ или придобиващият стоките при превоз на стоки на територията на страната;

При внос на стоки – вносителят декларира данни за превоза на стоката преди продължаване на превоза на територията на страната. Когато получателят е различно от вносителя лице, потвърждаването на получаването/разтоварването на стоката се извършва от получателя.

## **2.3. Ред за предварително деклариране на данни:**

Задълженото лице се регистрира в *Портала за електронни услуги на НАП* с подаване на заявление за ползване на електронни услуги, като достъпът на клиентите на НАП до предвижданата електронна услуга е чрез квалифициран електронен подпис /КЕП/.

Посредством електронната услуга задълженото лице подава декларация за предстоящия превоз на стоки със следната информация:

- изпращач/доставчик;
- получател/купувач;
- превозното средство /марка, модел и регистрационен номер/;
- вид, количество и стойност;
- място, дата и час на натоварване /изпращане/;
- място, дата и час на разтоварване/получаване/.

В хода на проведеното обществено обсъждане се прецизира обхватът на превозите, подлежащи на предварително деклариране, като от него бяха изключени вътрешните превози в рамките на страната на стоки с висок фискален риск.

При деклариране на превоза, за него ще се издава **уникален номер**, който ще бъде валиден/активен в 14-дневен срок от датата на издаване. Генерираният номер се изпраща на електронен адрес за кореспонденция, посочен в заявлението за ползване на услугата. Лицата задължени да декларират превоза, са длъжни да предадат номера на водача на транспортното средство/лицето, придружаващо стоката/превозвача или лицето, организиращо превоза. Когато уникалният номер за превоза им е предаден, превозвачът или лицето организиращо превоза са длъжни да го осигурят на водача на транспортното средство.

Превозът се декларира не по-рано от 7 дни преди началото на същия. Това на практика означава, че може да се декларира до последната минута преди започването на превоза, но не по-рано от седем дни. В случаите, в които не е спазен редът за предварително деклариране, при проверка на транспортното средство служебно се издава уникален номер за превоза с валидност 14 дни от издаването му.

#### **2.4. Корекции**

Предвидена е и възможност за коригиране на декларираните данни за превоз на стоки с висок фискален риск. Корекция се допуска до започване/продължаване на превоза, като не могат да се коригират данните за вида на стоката и за купувача/получателя или доставчика/продавача.

Корекция е допустима и по време на започнал превоз, когато се налага смяна на транспортното средство, включително и при претоварване на стоката. При посочване на регистрационния номер на другото транспортно средство и данните за мястото на претоварване, могат да се коригират данни за часа и мястото на получаване/разтоварване на стоката.

#### **2.5. Ползи/разходи за икономическите оператори при въвеждането на предварителното деклариране на данни за превоз на стоки на територията на Република България**

Предимство на така предложения механизъм за предварително деклариране е, че се намалява времето за обслужване на клиентите и същевременно се ограничават контролните мерки, тъй като органите по приходите ще разполагат предварително с необходимата им информация. Това ще позволи прецизен анализ на риска и съсредоточаване на усилията на администрацията спрямо нелоялните задължени лица и минимизиране на административните мерки спрямо добросъвестните лица.

На лицата ще бъде осигурен **достъп по електронен път** до актуална информация относно действията по фискален контрол, които са предприети спрямо тях и какъв е техният етап. По този начин клиентите на администрацията ще бъдат своевременно информирани за предприетите от администрацията производства и ще могат да извършат длъжното с оглед защита на своите права и законни интереси.

При неспазване на реда за предварително деклариране на данни за превоз на стока или несъответствие между предварително декларираното и установеното при проверката вид и/или количество на стоката се предвижда налагането на **предварителни обезпечителни мерки** или **обезпечаването на доказателства и изземването** на стоката по отношение на доставчик/продавач във връзка със задълженията му за предварително деклариране на данни за превоз на стока.

С проекта се предвиждат **административнонаказателни разпоредби** в случай на неизпълнение на задължението за предварително деклариране на превоз на стоки с висок фискален риск или когато лицата предоставят невярна информация и данни при предварителното деклариране, предвидени в закона.

Предвидена е **преходна разпоредба**, съгласно която не подлежат на деклариране започналите до влизането в сила на този закон превози на стоки с висок фискален риск, които завършват след влизането му в сила.

## **2.6. Деклариране на доставки на течни горива**

Предложена е промяна в текста на чл. 118 от ДОПК, съгласно която данъчно задължено лице - доставчик/получател по доставка на течни горива, е длъжно да подава в НАП данни за доставката и движението на доставените/получените количества течни горива, както и за промяната в тях. Данните за доставката се подават на датата на данъчното събитие от доставчика/получателя, а данни за движението на течните горива се подават от доставчика преди започването му. Данните се подават по електронен път с квалифициран електронен подпис.

При промяна в декларираните обстоятелства, данни се подават от доставчика/получателя на датата на възникването им, а при промяна на собствеността на горивото по време на движението, данни за промяната се подават от доставчика незабавно.

При подаване на данните доставчикът получава от НАП потвърждение със статус „Приет“ и референтен номер, под който са декларираните доставката и движението на горивото. НАП предоставя по електронен път на получателя данни за декларираната доставка на гориво. Доставчикът е длъжен да предостави референтния номер на водача на транспортното средство, превозващо горивото.

Промяната в чл. 118 от ЗДДС цели хармонизиране на правилата за подаване на данни за доставката и движението на доставените/получените количества течни горива, както и за промяната в тях, в рамките на съществуващата система за контрол на горивата в НАП с режима на предварително деклариране на стоки с висок фискален риск. В публичната информация за регистрация по реда на ЗДДС се включват всички основания за регистрация на задължените лица. Предвидени са санкции при неспазване на правилата за подаване на данни за доставка и движение на течни горива.

## **3. Промени, свързани с компетентността на органите на НАП**

Във връзка със съдебна практика на Върховния административен съд, в която се приема, че не е налице трайна невъзможност при промяна в длъжността, при условие че

лицето не е напуснало НАП и продължава да е орган по приходите, със законопроекта се предлага да бъдат допълнени хипотезите, в които горестоящ орган изземва разглеждането и решаването на конкретен въпрос или преписка, като се включва и хипотезата на невъзможност, произтичаща от промяна в длъжността на органа, водеща до отпадане на компетентността.

Предвижда се изпълнителният директор или оправомощен от него заместник изпълнителен директор да могат със заповед да определят органи по приходите и публични изпълнители, които да упражняват своите правомощия, без оглед на определената с чл. 8 от ДОПК компетентност. За улеснение на задължените лица се предвижда решаващият орган, пред който ще се обжалва акта или действието на орган на НАП в този случай, да се определя според регистрацията на задължените лица.

#### **4. Конституиране на представител в производствата по ДОПК. Временен/особен представител.**

Предвижда се когато орган по приходите или публичен изпълнител следва да **извърши процесуални действия** спрямо юридическо лице, което **няма законен представител за повече от три месеца**, същият да поиска от **районния съд** да назначи особен или временен представител, за да може да продължи съответното производство по ДОПК, независимо от бездействието на юридическото лице за назначаване на представляващ.

По аналогия на спирането на производството при смърт на законен представител на физическо лице се предлага допускане на спиране на производството и при смърт на лицето, което представлява юридическо лице. В тази хипотеза в производството по принудително изпълнение се предвижда да не се начисляват лихви за срока на спирането, тъй като се касае за обективни обстоятелства, независещи от волята на длъжника. Същевременно в хипотезата на липсващ законен представител на длъжника, извън хипотезата на смърт на представляващия, се предвижда спиране на изпълнението до вписване на нов представляващ или назначаване на представител по чл. 11 от ДОПК, но с начисляване на лихви за срока на спирането.

#### **5. Електронен обмен на документи в административните производства по ДОПК**

Тенденцията в работата на органите по приходите е комуникацията със задължените лица да се извършва по електронен път чрез използване на квалифициран електронен подпис (КЕП). В тази връзка както ревизираните лица, така и трети за ревизионното производство лица представят само по електронен път или на технически носител информация и доказателства, които се присъединяват към преписката. С проекта се създава възможност за използването на тези електронни документи, както в хода на административното, така и в съдебното производство, във вида, в който те са създадени, като отпада необходимостта от разпечатването им на хартия.

Целта на предложения нов текст на чл. 54а е допускане като доказателство данни, съдържащи се в електронен документ, съответно допускане като доказателствено

средство на самия електронен документ по смисъла на чл. 3 от Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги, който е съобразен с чл. 3, т. 35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.).

Във връзка с оптимизиране на процеса по връчване на документи, издадени от органите на НАП, се предоставя възможност документи да бъдат връчвани по електронен път не само от орган по приходите, но и от друг служител на НАП. Разширяват се и възможностите за връчване на електронни документи на задължените лица чрез някои от средствата (удостоверителните услуги), предвидени в Регламент (ЕС) № 910 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО и Закона за електронното управление.

## **6. Удостоверения относно законодателството в областта на социалната сигурност**

Към предложението за изменение на ДОПК в хода на общественото обсъждане бяха добавени група текстове, с които е предвидена възможност органът по приходите да оттегли удостоверението относно законодателството в областта на социалната сигурност по чл. 88, ал. 2 от ДОПК. Към настоящия момент органът не разполага с процесуална възможност за оттегляне на издадено удостоверение дори и в случаите на откриване на нови обстоятелства относно фактите въз основа, на които е издадено удостоверението. Предвижда се възможност за обжалване на отказа за издаване на документ и решението за оттегляне на удостоверение по административен и съдебен ред.

## **7. Удостоверяване на наличие или липса на задължение**

С проекта се предвижда промяна в съдържанието на информацията, която се включва в удостоверенията за наличие или липса на публични задължения, съответно в информацията, предоставяна по служебен път по реда на чл. 87, ал. 10 и 11 от ДОПК на компетентни органи, включително възложители или лица, които организират процедура по възлагане на обществена поръчка по Закона за обществените поръчки. Промяната се състои в това, че в удостоверението ще се посочва размерът на задълженията и общият *размер на обезпечените задължения*, а в информацията по чл. 87, ал. 10 и 11 от ДОПК – данни за наличието или липсата на обезпечени задължения. Посочването на по-пълна и коректна информация за задълженията има за цел повишаване на събираемостта и стимулиране на коректното фискално поведение на задължените лица.

Възможност съответният административен орган да проверява по служебен път информацията за наличие или липса на задължения на лицата и чрез *средата за*



*междурегистров обмен*, поддържана от Държавна агенция „Електронно управление“ (RegiX).

## 8. Трансферно ценообразуване при контролирани сделки

С проекта се предлагат правила за изготвяне на документация за доказване, че условията на търговските и финансовите взаимоотношения между свързани лица (контролирани сделки), съответстват на условията, които биха били установени между независими лица при съпоставими обстоятелства, включително, че сделките са осъществени по пазарни цени - „документация за трансферно ценообразуване“.

Предложенията имат за цел предотвратяване на възможностите за укриване и невнасяне на данъци и отклонение от данъчно облагане, а от друга страна, съобразяване на националните правила с международните тенденции и новостите в международните данъчни стандарти.

Трансферното ценообразуване е един от основните въпроси в рамките на Плана за борба със свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби (BEPS), разработен от Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР). През юни 2016 г. Република България се присъедини към Приобщаващата рамка на ОИСР, в която участват повече от 100 държави и юрисдикции, с което страната ни заяви ангажимент за преследване на целите и въвеждане на мерките от плана BEPS.

Предложените изменения имат за цел създаване на правила за доказване от страна на данъчно задължените лица на пазарния характер на търговските и финансовите взаимоотношения със свързани лица. Принципът на независимите пазарни отношения между свързани лица е издигнат в международен стандарт за облагане на техните печалби с корпоративни данъци, който е възприет и в българското данъчно законодателство.

При създаването на националните правила за изготвяне на документация за целите на трансферното ценообразуване са възприети в голяма степен препоръките на ОИСР в тази област, както и препоръките на Кодекса за поведение по отношение на документацията за трансферното ценообразуване за свързани предприятия в Европейския Съюз (EUTPD), приет на 27 юни 2006 г. от Съвета на Европейския съюз. Залага се на *стандартизиран подход при създаване на документация* за целите на трансферното ценообразуване. Опирайки се на тези два документа при изготвяне на предложените разпоредби, България ще разполага с правила за документация, унифицирани до голяма степен с правилата на широк кръг държави, които следват препоръките на ОИСР и ЕС, като по този начин се намалява административната тежест, която би възникнала от необходимостта да се спазват различни правила в различните държави.

В тази връзка от задължението за изготвяне на документация за трансферно ценообразуване са освободени лицата, които имат нетни приходи от продажби под 16 милиона лева и балансовата стойност на активите им не надвишава 8 милиона лева, както и лицата, които не подлежат на облагане с корпоративен данък или се облагат с алтернативен на корпоративния данък. Документацията за трансферно ценообразуване се състои от *местно досие*, в което се включва информация за дейността,

контролирани сделки (сделките със свързани лица) и прилаганите методи за определяне на пазарните цени, и **обобщено досие**, което съдържа информация за групата, включително за организационната структура, дейността, контролираните сделки, функциите на лицата от групата и прилаганата политика на трансферно ценообразуване. Лицата следва да разполагат с обобщено досие само в случаите, когато са част от многонационална група предприятия.

С предложените правила се посочват стъпките, които едно лице предприема, съответно информацията, която използва, с цел спазване на съответните изисквания за определяне на пазарните цени, предвидени в Наредба № Н-9 от 14 август 2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени. С проекта се предлагат и срокове за изготвяне за отделните части на документацията (местно и обобщено досие). Местното досие трябва да бъде изготвено до 31 март на годината, следваща годината, за която се отнася. Този срок е съобразен със срока за подаване на годишната данъчна декларация по чл. 92 от Закона за корпоративното подоходно облагане. Задължените лица трябва да разполагат с обобщено досие за данъчната година на крайното предприятие майка на групата, започваща на 1 януари или по-късно на годината, за която се изготвя местното досие, не по-късно от изтичането на 12 месеца след срока за изготвяне на местното досие. Този срок се различава, тъй като крайното предприятие майка на групата в голям брой случаи ще се намира в друга юрисдикция и е възможно данъчната година да е различна от календарната.

Предвижда се документацията за трансферно ценообразуване да се съхранява от задълженото лице и предоставя по искане на орган по приходите в рамките на осъществяван данъчно-осигурителен контрол.

Според предложените правила местното и обобщеното досие трябва да се изготвят **ежегодно**. За да се постигне баланс между административната тежест и разходите за лицата, е предвидена възможността при липса на значими промени във факторите, които оказват влияние върху определянето на пазарните цени, проучването на съпоставими независими сделки и/или лица да се обновява най-малко веднъж **на всеки 3 години**. Независимо от това, финансовите данни на сделките или лицата, определени за съпоставими на базата на проучването, трябва да се обновяват ежегодно.

С проекта се предвиждат и **имуществени санкции** при неизпълнение на задълженията за изготвяне на документация, предвидени в закона.

В проекта е предвидено изменение в чл. 143х, ал. 5 и 6, съгласно което, когато крайното предприятие майка на МГП не е местно лице за данъчни цели на Република България, отчет по държави се предоставя, когато сумата на приходите на групата съгласно консолидирания финансов отчет надвишава 1 466 872 500 лв. за данъчната година, предхождаща отчетната данъчна година. Това е подложено на дискусия, тъй като отпада подаването на отчети за предприятия с консолидиран и финансов отчет над 100 000 000 лв. до сумата от 1 466 872 500 лв., което за икономическите мащаби на България обезсмисля нормата.

## **9. Промени в административнонаказателните разпоредби, свързани със задължението и сроковете за съхраняване на информация от използван софтуер в търговски обект и електронен магазин.**

Предвидени са нови административнонаказателни мерки във връзка със задължението на лицата за съхраняване на информация от значение за данъчното облагане и задължителните осигурителни вноски, съгласно чл. 38 от ДОПК. С предложените текстове на нов чл. 273а са два административнонаказателни състава, с които са предвидени глоби за физическите лица, съответно имуществени санкции за юридически лица, които не спазват сроковете за съхраняване на информация. Двата състава предвиждат различен по размер наказания за неспазване правилата за съхранение за информация съответно на хартиен и технически носител. Следва да се има предвид, че поради развитието на електронните технологии все по-масово търговците ползват различни видове софтуер за съхранение на счетоводна и търговска информация, който често пъти се явява и единствен източник за част от тази информация. Поради тези причини санкциите, предвидени за неизпълнение на правилата за съхранение на информация на технически носители, са по-високи.

Предвидените мерки кореспондират с чл. 118 на ЗДДС, въвеждащ изисквания към софтуера за управление на продажби.

## **10. Промени, свързани с оптимизиране процеса на събиране на публични вземания.**

С оглед постигане на равнопоставеност на субектите в *обезпечителния процес* се предлага обезпеченията за физическите и юридическите лица да се извършват чрез унифициран подход. Към настоящия момент за физическите лица обезпеченията се извършват по данъчна оценка/застрахователна стойност/придобивна стойност, докато за юридическите лица водеща е балансовата стойност на активите. С проекта се предлага спрямо всички лица обезпеченията да се извършват по данъчна оценка за недвижими имоти, съответно по застрахователна стойност за моторни превозни средства или други движими вещи, а ако активът/вещта не е застрахован/а - по балансова, съответно придобивна стойност. За подобряване на правната уредба на производствата по събиране на публични вземания с проекта се предвиждат следните изменения:

Предлага се промяна в *последователността на погасяване* на предявените за събиране в НАП публични вземания до започване на принудителното им събиране (чл. 169, ал. 3б, 6 и 8). По действащия ред лицето прави избор кое задължение да погаси, когато не е в състояние да погаси всички свои задължения едновременно, а при липсата на избор - вземанията се погасяват съразмерно. По този начин е налице риск от погасяване по давност на по-рано възникналите задължения. Промяната предвижда погасяване в передност от най-рано възникналите към по-новите задължения.

Променя се прагът на доходите, над който могат да се предприемат действия за принудително изпълнение по ДОПК (*секвестрируем доход*), в съответствие с прага, предвиден в чл. 44б, ал. 1, т. 5 от Гражданския процесуален кодекс. В тази връзка се

предлага да не подлежи на принудително изпълнение трудовото възнаграждение, обезщетението по трудово правоотношение, всяко друго възнаграждение за труд, пенсията или стипендията - в общ размер до минималната работна заплата месечно.

Доколкото целта на разпоредбата е гарантиране на доход, който да осигури на длъжника минимален стандарт на живот, е възприето позоваването на ежегодно определяната стойност на минималната работна заплата с акт на Министерския съвет. По този начин несеквестрируемият доход е определяем, но не е посочен като конкретна стойност, което да налага честа промяна, съобразена с обществените отношения и свързаното законодателство.

Предлага се изменение в *чл. 216 от ДОПК*, като се предвижда с изпълнението върху имущество, предмет на наложи по реда на част IV от ГПК мерки за обезпечаване на иск с правно основание по чл. 216, ал. 1 и 3, уважен с влязло в сила съдебно решение, да се осъществява по реда на ДОПК. Предложението има за цел създаване на по-голяма яснота и защита интересите на държавата в случаите на водени от НАП иски производства за прогласяване на недействителност на прехвърлителни сделки след кумулирани просрочени задължения, установени освен с актове за публични вземания, но и след подадена декларация, тъй като същата е изпълнително основание по чл. 209 от ДОПК.

Предложението е мотивирано и с оглед на съществуващата съдебна практика за отхвърляне на такива иски, основани на публични вземания, определени с декларация по чл. 105 от ДОПК. Глава четиринадесета от кодекса, озаглавена „Установяване на данъците и задължителните осигурителни вноски“ въвежда освен установяване с ревизионен акт (чл. 108), така и установяване чрез самоизчисляване в подадена от лицето данъчна декларация (чл. 105). Установяването по чл. 105 от ДОПК е определено като предварително, доколкото определените с данъчна декларация от задълженото лице данъци и задължителни осигурителни вноски могат да бъдат предмет на ревизионно производство, в резултат на което те ще бъдат окончателно установени с ревизионен акт.

На следващо място законопроекът предвижда непотърсените от купувача в шестмесечен срок вещи, продадени от НАП при публична продажба, да се считат за изоставени в полза на държавата.

С проекта се отстранява несъответствие между чл. 248, ал. 12 от ДОПК и съществуващото задължение в чл. 50 от Закона за местните данъци и такси (ЗМДТ), съгласно който съдиите, нотариусите, областните управители, кметовете на общините и други длъжностни лица извършват сделката или действието, с което се придобиват, учредяват, изменят или прекратяват вещни права, след като установят, че е платен данъкът за придобиване на имущества по възмезден начин. Предвид обстоятелството, че съгласно чл. 246, ал. 6 от ДОПК собствеността преминава върху купувача от датата на постановлението, се предлага тридневният срок за издаване на постановлението за възлагане на вещта (в повечето случаи недвижими имоти) да тече от постъпване на сумата по указаната сметка и представяне на документ, удостоверяващ плащането на данъка по чл. 49 от ЗМДТ.

**Промени, свързани с давността** по отношение на предявени в производство по несъстоятелност публични вземания С проекта се предлага 10-годишният абсолютен

давностен срок, след изтичането на който се счита, че публичното вземане е погасено, да не се прилага по отношение на предявените в производството по несъстоятелност публични вземания. Съгласно действащата уредба абсолютната давност не се прилага и в други случаи, в които държавата като кредитор е лишена от възможността да събира публичните вземания принудително (задължението е разсрочено или отсрочено, изпълнението е спряно по искане на длъжника). След изтичане на срока по чл. 193, ал. 4 от ДОПК не е налице възможност публичните вземания да се събират по реда на кодекса, т.е. не е възможно активно действие от страна на кредитора. В същото време, след като НАП предяви публичните вземания пред съда по несъстоятелността и осъществи процесуална защита в производството по тяхното приемане, на практика като процесуален представител на държавата не може да влияе върху продължителността на производството по несъстоятелност и свързаните с него производства, като е възможно абсолютният давностен срок да изтече (особено в случаите, в които част от него е изтекъл преди откриване на производството по несъстоятелност).

Следва да се отбележи, че Търговският закон регламентира спирането и прекъсването на давността за вземанията на всички кредитори, но предвид специалния характер на чл. 171, ал. 2 от ДОПК (според сложила се съдебна практика в производства по несъстоятелност) спрямо разпоредбите на Търговския закон и задължението на органите по приходите да отпишат публичните вземания с изтекла давност, се създава риск от неприемане или неудовлетворяване на приети публични вземания в производството по несъстоятелност.

**Zhasmina Sazdova**  
**State Revenue Expert**  
**National Revenue Agency**  
**Dondukov Buld. № 52,**  
**Sofia1000**  
**E-mail: [zh.sazdova@nra.bg](mailto:zh.sazdova@nra.bg)**

# ПРОМЕНИ В ЗАКОНА ЗА ДАНЪЦИТЕ ВЪРХУ ДОХОДИТЕ НА ФИЗИЧЕСКИТЕ ЛИЦА – 2019

Жасмина Саздова

## AMENDMENTS TO THE INCOME TAXES ON NATURAL PERSONS ACT – 2019

Zhasmina Sazdova

*Резюме: Промените в ЗДДФЛ, които са в сила от 1 януари 2019 г. могат да се обобщят в две основни групи в зависимост от това за кои данъчни периоди ще започнат да се прилагат. В първата част са разгледани промените, които ще влязат в сила веднага и ще са приложими за доходите, получени през 2018 г. Във втората част на изложението са разгледани промените, които ще се прилагат за доходите, получени през 2019 г. и ще подлежат на деклариране през 2020 г. Първата част промени са свързани с данъчните облекчения, закръгляване на данъка и др. По-голямата част от промените са във връзка с една цялостна нова концепция за намаляване на административната тежест в режима на деклариране на доходите на физически лица.*

**Ключови думи:** данъчни облекчения, деца, млади семейства, закръгляване, награди, субсидии, служебни бележки, информация за доходи от трудови правоотношения.

*Abstract: The changes in the Income Taxes on Natural Persons Act /INPA/ which are in force since 1 January 2019 can be summarized in two main groups, depending on which tax periods will begin to apply. The first part examines the changes that will come into force immediately and will be applicable to income received in 2018. The second part of the report examines the changes that will apply to income received in 2019 and will be subject to Declaring in 2020. The first part of the changes are related to tax relief, rounding of taxes, etc. The bulk of the changes are related to a whole new concept of reducing the administrative burden in the declaration of income of individuals.*

**Keywords:** tax Relief, children, young married couples, rounding, rewards, subsidies, business notes, income from employment relationships.

### 1. Въведение – промени в ЗДДФЛ в сила от 1 януари 2019 г.

С повторно приетия на 22 ноември 2018 г. и публикуван в ДВ бр. 98 от 27.11.2018 г., съгласно Указ № 272 на Президента на РБ **Закон за изменение и допълнение на Закона за корпоративното подоходно облагане** бяха направени някои промени в **Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ)** - § 32 от ЗИД на ЗКПО. Предвидени са и няколко преходни параграфа, уреждащи различни етапи на влизане в сила на промените.

Промените, приложими при деклариране на доходите, получени през 2018 г. в годишната данъчна декларация по чл. 50 на ЗДДФЛ, която се подава 2019 г., са такива,

които не изискват допълнителен ресурс или време за подготовка, а са свързани с облекчения за лицата.

По-голямата и съществена част от промените са свързани с една цялостна нова концепция, разработена от приходната администрация, за намаляване на административната тежест и облекчаване на процеса на подаване на декларациите на физическите лица от една страна, а от друга подобряване на процеса по отношение на предприятията и работодателите, платци на дохода. Не на последно място промените водят и до облекчаване на процесите в данъчната администрация. Тези промени ще се прилагат при деклариране на доходите за 2019 г., при кампанията по подаване на годишните данъчни декларации през 2020 г. По този начин е предвиден достатъчен период за адаптация на лицата при съобразяване с новите изисквания на закона.

Тази част от промените, приложими за доходите, получени през 2019 г., включват най-общо:

- ново данъчно третиране на облагането нанагради от игри, състезания и конкурси;
- ново данъчно третиране на доходи, придобити под формата на субсидии от физически лица, които не са регистрирани като земеделски производители;
- промени, свързани с отпадане на задължението за издаване на служебни бележки по ЗДФЛ и прилагането им към годишната данъчна декларация;
- промени, свързани с подаването на годишната данъчна декларация;
- промени във връзка с предоставянето на информация в НАП и въвеждане на задължение за предоставяне на информация за доходите от трудови правоотношения;
- други.

## **2. Промени, които се прилагат за доходите, придобити през 2018 г.**

### **2.1. Промени, свързани с данъчните облекчения**

Промяната е свързана с намаляване на административната тежест и улесняване на лицата при ползване на *данъчните облекчения за млади семейства, за деца и за деца с увреждания*.

#### **2.1.1. Данъчно облекчение за млади семейства (чл. 22а от ЗДФЛ).**

С тази промяна в чл. 22а от ЗДФЛ отпада изискването за прилагане от другия съпруг/а, че същият/ата няма да ползва данъчното облекчение.

В тази връзка е въведена и нова административнонаказателна разпоредба, съгласно която когато в нарушение на чл. 22а, ал. 3 от ЗДФЛ и двамата родители са ползвали данъчното облекчение, всяко от лицата дължи частта от данъка, съответстваща на размера на ползваното облекчение. С налагането ѝ се лишават от правото на облекчение за съответната година и двете лица (дватама съпрузи).

### **2.1.2. Данъчни облекчения за деца и за деца с увреждания(чл. 22в и чл. 22г от ЗДДФЛ).**

На първо място отпада изискването за прилагане на писмена декларация от другия родител, съответно от другия приеман родител, близък или роднина, че той няма да ползва съответното облекчение. В тази връзка от образците за декларации отпадат обр. 2005 и обр. 2006 – образците, попълвани до сега от другия родител. Това се отнася както за декларациите, подавани с годишната данъчна декларация от самоосигуряващи се лица, така и за декларирането на ползването на облекчението при работодател на основно трудово правоотношение.

Създава се от друга страна възможност за ползване на съответното данъчно облекчение и от двамата родители, когато облагаемите доходи и на двамата родители не са достатъчни, за да могат да ползват облекчението в пълен размер. За тази цел вторият родител, който ще ползва данъчното облекчение за остатъка от размера на облагаемите доходи, определени в закона, трябва да подаде годишна данъчна декларация, включително и когато работи само по трудово правоотношение, в която да посочи размера на облагаемия доход, върху който ще ползва облекчението. Целта е да се даде възможност и на семействата с по-ниски доходи да прилагат пълния размер на облекчението.

За избягване на злоупотреби, свързани с облекчения режим на ползване и на тези данъчни преференции, е предвидено възстановяване на частта от данъка и от двете страни, съответстваща на размера на ползваното облекчение. Когато в нарушение на условието по чл. 22в, ал. 4 и/или чл. 22г, ал. 4 от ЗДДФЛ пълният размер на всяко от данъчните облекчения е ползван от повече от едно лице, всяко от лицата, които са ползвали облекчение дължи частта от данъка, съответстваща на размера на ползваното облекчение. Целта е да се избегнат случаите на неспазване на закона, като се санкционират некоректните данъкоплатци.

В чл. 23 от ЗДДФЛ е направено едно прецизиращо допълнение относно лицата, които подават коригираща годишна данъчна декларация, съгласно която данъчните облекчения се ползват, при условие че данъчно задълженото лице няма подлежащи на принудително изпълнение публични задължения към датата на подаване на годишната данъчна декларация, **включително когато декларацията се подава по реда на чл. 53, ал. 2, както и по реда на чл. 103 и 104 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс(коригиращите декларации).** Това означава, че лицето не трябва да има подлежащи на принудително изпълнение публични задължения и към момента на подаване на коригиращата декларация, за да може да ползва данъчното облекчение.

### **2.2. Ново правило за закръгляване на данъка за довносяне по годишната данъчна декларация.**

Съгласно промяната в чл. 48 от ЗДДФЛдължимият данък за довносяне по годишна данъчна декларация ще се внася без стотинки, а само в левове. При съществуващия механизъм закръгляването към всеки пълен лев се прави след приспаданията за авансово удържан и внесен през годината данък, което се обезсмисля в случаите, когато от така формираната сума се правят и други намаления (например



ползване на 5 на сто отстъпка или на данъчно облекчение за безкасови плащания), след които отново може да се стигне до довносяне на сума със стотинки. Лицата ще закръгляват сумата за внасяне след като приспадат от сумата за довносяне по годишната си данъчна декларация и размера на ползваните отстъпки.

### **2.3. Синхронизация на разпоредбите на ЗДДФЛ с тези на ЗКПО по отношение на годишния отчет за дейността (чл. 51, ал. 2 от ЗДДФЛ).**

Лицата търговци по смисъла на Търговския закон, които през данъчната година не са осъществявали дейност по смисъла на Закона за счетоводството, да не подават годишен отчет за дейността. Промяната цели намаляване на административната тежест за лицата. Това означава, че едноличните търговци, които през годината не са извършвали дейност, няма да подават отчет за дейността, дори да са имали някакви разходи (например такси по обслужване на банкови сметки).

### **2.4. Въведен е начален момент за подаване на годишната данъчна декларация (чл. 53, л. 1 от ЗДДФЛ).**

Декларацията се подава от 10 януари до 30 април. Тоест въведен е нов начален срок за подаване на декларацията. Промяната е свързана с необходимостта за технологично време за привеждане на системите в данъчната администрация в съответствие с промените в закона.

## **3. Промени, които се прилагат за доходите, придобити през 2019 г.**

### **3.1. Промяна в данъчното третиране на облагаемите награди от игри, състезания и конкурси (чл. 38, ал. 14 от ЗДДФЛ)**

Създадена е нова алинея 14 на чл. 38 от ЗДДФЛ, съгласно която придобитите *облагаеми парични и предметни награди от игри, състезания и конкурси*, които не са предоставени от работодател или възложител, преминават към облагане с *окончателен данък*, вместо с данък върху годишната данъчна основа. Това се отнася и за паричните награди от игри на случайността, които не са хазартни, съответно не са от изброените в чл. 13, ал. 1, т. 1 и 21 от ЗДДФЛ. Платецът на дохода ще е задължен за декларирането, удържането и внасянето на тези доходи. Декларирането става с декларацията по чл. 55, ал. 1 от ЗДДФЛ. Преди промяната тези доходи се декларират в приложение № 6 към годишната данъчна декларация, което си остава валидно за доходите, придобити през 2018 г.

Предложението намалява административната тежест за лицата, които няма да са задължени да декларират тези доходи в годишната си данъчна декларация, както и за предприятията – платци на наградите, които няма да са задължени да издават служебни бележки. Същевременно е повишена стойността на необлагаемите предметни награди от 30 на 100 лв., което също ще облекчи както лицата, които получават такива награди, така и техните платци.

Промяната означава, че платецът на дохода ще трябва да удържи размера на данъка от лицето получател на наградата. Това се отнася както за паричните, така и за

предметните награди. При предметните награди сумата за данъка трябва да се поиска от физическото лице – получател или би могла да бъде предвидена за сметка на платеща.

Срокът за удържане и внасяне на данъка дължим от предприятието или от самоосигуряващото се лице - платец на дохода е до края на месеца, следващ тримесечието, през което доходът е придобит от физическото лице (чл. 65, ал. 7 от ЗДДФЛ).

**3.2. Ново данъчно третиране на облагаеми доходи, получени под формата на държавни помощи, субсидии и друго подпомагане от Европейския фонд за гарантиране на земеделието, от Европейския фонд за развитие на селските райони и от държавния бюджет, придобити от физически лица, нерегистрирани като земеделски стопани (чл. 38, ал. 15 от ЗДДФЛ).**

Облагането на тези доходи ще бъде с *окончателен данък*, който ще се удържа и внася от администратора на съответната помощ. Съответно ще отпадне задължението за деклариране на тези доходи в годишната данъчна декларация. При облагане с окончателен данък не е налице възможност за приспадане на нормативно признати разходи. На облагане подлежи брутната получена сума. Основен администратор на такива помощи е Държавен фонд „Земеделие“, който изплаща преобладаващата част от тези помощи.

Режимът на облагане не се променя за регистрираните земеделски производители. Те имат задължението да декларират в годишната си данъчна декларация и доходите, и субсидиите си.

Срокът за удържане и внасяне на данъка дължим от предприятието или от самоосигуряващото се лице - платец на дохода е до края на месеца, следващ тримесечието, през което доходът е придобит от физическото лице (чл. 65, ал. 7 от ЗДДФЛ).

**3.3. Промени, свързани с премахване на задължението за издаване на служебните бележки по чл. 45 от ЗДДФЛ.**

Основната и най-съществена група промени в ЗДДФЛ е свързана със заложена напълно *нова концепция за премахване на хартиения носител на служебните бележки по чл. 45 от ЗДДФЛ* за придобития през годината облагаем доход и удържания данък на физическите лица, както и въвеждане на задължение за предоставяне на информация в НАП за доходите от трудови правоотношения.

*Целта на промяната* е максимално облекчаване на процеса на попълване и подаване на годишната данъчна декларация от физическите лица и стимулиране подаването ѝ по електронен път.

На първо място *отпада задължението за издаване на служебна бележка* по чл. 45 от ЗДДФЛ. Такава ще се издава само при поискване от лицето, което става в 14-дневния срок, като се запазва и санкцията за неиздаване в този случай. Съответно отпада задължението на физическите лица да прилагат служебните бележки към годишната си данъчна декларация.

Механизмът на предлаганата промяна предвижда информацията от служебната бележка да се предоставя от платците на доходите. Тъй като към настоящия момент НАП не разполага с информацията, съдържаща се в служебните бележки за доходите от трудови правоотношения, същата ще се предоставя от работодателите в справка по образец. В тази връзка се въвежда задължение за предоставяне на информация за платените доходи от трудови правоотношения от работодателите, чрез нов образец на **справка по чл. 73, ал. 6 от ЗДДФЛ**, която ще подава ежегодно в срок **до 28 февруари** на следващата година. В справката по чл. 73, ал. 1 от ЗДДФЛ ще се посочват и удържаните задължителни осигурителни вноски.

Цел на предлаганите изменения, освен отпадане на задължението за издаване на служебните бележки и задължението за прилагането им към годишната данъчна декларация, е **предоставените данни автоматично да се зареждат в образците на годишните данъчни декларации на лицата**, което значително ще опрости процеса на попълването и подаването им по електронен път. Всяко лице, което има квалифициран електронен подпис (КЕП), ще може да прави справки в обявените за него данни от съответния платец на доход, което ще улесни попълването на декларацията включително и в случаите, когато не се подава по електронен път. За да бъде възможно това в информацията, подавана от работодателите трябва да се включи и информацията за изплатени доходи от трудови правоотношения. Това ще става чрез подаването на нова справка по чл. 73, ал. 6 от ЗДДФЛ. В тази справка ще се включват доходите от трудови правоотношения, удържаните задължителни осигурителни вноски, ползваните данъчни облекчения и удържания данък. Така в НАП ще се получават резултатите от годишните преизчисления на доходите. За останалите плащания от платците на доходи, извън доходите от трудови правоотношения, ще продължава да се подава справката по чл. 73, ал. 1 от закона. Причината за паралелното подаване на двете справки е чисто практическа от гледна точка на платците на доходи, тъй като невинаги едни и същи лица могат и трябва да разполагат с информацията за изплатените доходи от предприятието. Промяната ще доведе до преодоляване на проблема, свързан със съхраняването на разпечатаните служебни бележки от работодателя, с оглед на изискванията на новия Регламент, касаещ защитата на личните данни (GDPR).

За лицата, платци на доходи, които не ползват лицензирани софтуерни продукти, НАП ще предоставя за ползване такъв разработен продукт за попълване на справката.

За реализирането на това предложение се въвежда **по-ранен срок** за подаване на информацията - **28 февруари** на следващата година. Същият срок е предвиден и съответно за подаване на информация за останалите доходи (наеми, извънтрудови правоотношения и т.н.) - от предприятията и самоосигуряващите се лица, платци на такива доходи (чрез справката по чл. 73, ал. 1 от ЗДДФЛ). В справката по чл. 73, ал. 1 от ЗДДФЛ ще се подават и задължителните осигурителни вноски, удържани на физическите лица (например от от доходи по извънтрудови правоотношения).

Този срок е съобразен, от една страна, с крайния срок за извършване на годишното преизчисляване от работодателя по основното трудово правоотношение, а от друга страна – с възможността данните да се обработят от НАП, за да е възможно зареждането им в годишната данъчна декларация. В тази връзка е предложено и **удължаване на срока за ползване на отстъпката от 5 на сто – до 31 март**.

**Възможност за корекция** - при откриването на грешка в данните, задължените да подават данните лица ще имат право еднократно в срок до 30 септември на годината, през която е предоставена информацията, да правят промени в данните, предоставени за конкретно физическо лице, чрез подаване на нова справка. В случай, че изобщо не са подадени данни за конкретно физическо лице – то тази корекция остава по стандартния начин след уведомяване в НАП.

Въвеждането на тази концепция с всички произтичащи промени е предвидено да влезе в сила за доходите, изплатени след 31 декември 2018 г., което означава, че приложението им ще започне при подаването на справки и годишни декларации през 2020 г.

От въвеждането на предлаганите изменения и допълнения се очаква намаляване на административната тежест за лицата и на разходите за спазване на законодателството.

#### **3.4. Промените, свързани с преминаване към електронно подаване на справки и декларации по ЗДФЛ**

- Годишната данъчна декларация на самоосигуряващите се лица ще се подава само по електронен път (предложено е това задължение да се отнася за декларации, задължението за подаването на които възниква след 31.12.2019 г.);
- Срокът за подаване на декларацията ще бъде от 10 януари до 30 април;
- Срокът за подаване на декларацията за ползване на отстъпката от 5 на сто се удължава до 31 март.

Промяната е мотивирана от големия брой лица, които вече подават своите декларации и справки само по електронен път, и цели ограничаване на грешките, несъответствията и корекциите. Така например по отношение на годишната данъчна декларация на самоосигуряващите се лица по-малко от 25 на сто от тях, които са я подавали на хартия, ще трябва да я подават по електронен път. Относно декларацията по чл. 55, ал. 1 за дължимите данъци, през 2017 г. над 93,7 на сто са подалите я по електронен път от общия брой на самоосигуряващите се лица платци на доходи, които са задължени да удържат и внасят данъци. Относно справката по чл. 73, ал. 1 за изплатени доходи, за 2017 г. около 90 на сто са подадените по електронен път.

Посочените промени ще се прилагат за годишната данъчна декларация и съответно за справките, за които задължението за подаване възниква след 31 декември 2019 г.

По отношение на самоосигуряващите се лица се предвижда **подаването на годишната данъчна декларация, както и на всички други справки и декларации да става само по електронен път**. Подаването на декларацията за дължими данъци по чл. 55, ал. 1 от закона даще бъде само по електронен път, което в момента е регламентирано само за предприятията – платци на доходи, които са задължени да удържат и внасят данъци.

Към тази група промени е и изискването **справката по чл. 73а, ал. 5 от ЗДФЛ**, която се представя в НАП за целите на задължителния автоматичен обмен за доходи от

трудови правоотношения на лица, които са местни за друга държава - членка на ЕС, също ще се подава *само по електронен път*.

### **3.5. Други.**

**3.5.1.** Предвидено е *облекчаване на режима за внасяне на дължим данък за доходи на починали лица*, като се въвежда по-дълъг срок за внасянето му в случаите, когато годишната данъчна декларация за тези доходи се подава след крайния срок по общия ред за подаване на годишните данъчни декларации – 30 април. Към момента не е предвиден по-дълъг срок за внасяне на данъка в тези случаи. В резултат на това, когато наследниците по една или друга причина се възползват от законната възможност за подаване на декларация след 30 април, за дължимия данък се начислява лихва за просрочие, като целта на промяната е избягване начисляването на лихви за просрочие в тези случаи. Въвежда се едномесечен срок за внасяне на данъка след изтичане на срока за подаване на декларацията.

**3.5.2.** Предвидена е уточняваща и прецизираща разпоредба с цел синхронизиране на ЗДДФЛ с аналогична разпоредба в ЗКПО относно срока за *окончателния данък за доходи от дивиденди* под формата на скрито разпределение на печалбата. Предвидено е, че данъкът се удържа и внася от платеща на дохода в срок до 1 месец след края на тримесечието, през което са разпределени сумите.

**3.5.3.** С цел синхронизиране на данъчния закон с променения Закон за занаятите в ЗДДФЛ се актуализира *определението за „упражняване на занаят“*, с което се цели избягване на нееднозначно тълкуване и прилагане, както и възникване на данъчни спорове.

### **3.5.4. Промени, свързани със заличаване/прекратяване на предприятието.**

При заличаване/прекратяване на предприятието декларацията по чл. 55, ал. 1 от ЗДДФЛ, справка по чл. 73а, ал. 5 от ЗДДФЛ и справка по чл. 73 от ЗДДФЛ ще се подават в срока и по реда за подаване на данъчната декларация по чл. 162 от ЗКПО. Промяната е чисто техническа и е свързана със синхронизиране на текстовете с предложенията, направени в ЗКПО, при заличаване/прекратяване на предприятието.

**ZhasminaSazdova  
State Revenue Expert  
National Revenue Agency  
DondukovBuld. № 52,  
Sofia 1000  
E-mail: [zh.sazdova@nra.bg](mailto:zh.sazdova@nra.bg)**

# ПРЕГЛЕД НА ПРОМЕНИТЕ В ЗАКОНА ЗА КОРПОРАТИВНОТО ПОДОХОДНО ОБЛАГАНЕ ЗА 2019 Г.

Валентина Ватева-Гекова

## REVIEW OF THE CHANGES IN THE CORPORATE INCOME ACT TO 2019

Valentina Vateva-Gekova

Със Закона за изменение и допълнение на Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗИД ЗКПО), ДВ, бр. 98 от 27 ноември 2018 г. са направени промени в ЗКПО, които влизат в сила от 1 януари 2019 г.

Промените могат да бъдат обособени в следните групи:

- Въвеждане в националното данъчно законодателство на Директива (ЕС) 2016/1164 на Съвета от 12 юли 2016 г. за установяване на правила срещу практиките за избягване на данъци, които пряко засягат функционирането на вътрешния пазар (Директива (ЕС) 2016/1164);

- Данъчно третиране на договори за оперативен лизинг, съгласно Международните счетоводни стандарти, при лизингополучатели;

- Усъвършенстване на данъчното законодателство и прецизиране на разпоредбите на закона за улесняване на практическото му прилагане.

### **1. Въвеждане на правила на Директива (ЕС) 2016/1164.**

Тази група промени са във връзка с поетите от Република България ангажименти да въведе законодателството на ЕС и да изпълни международно приети стандарти и препоръки на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР) относно предотвратяване свиването на данъчната основа и прехвърляне на печалби.

### 1.1. Правило за ограничаване на приспадането на лихви.

Разпоредбата на чл. 43 от ЗКПО за регулиране на слабата капитализация се запазва, с изменения, като паралелно с това се въвежда и нова норма чл. 43а – правило за ограничаване на приспадането на лихви.

За данъчни цели се регулира **превишението на разходите по заеми**.

„Разходи по заеми“ са признатите за данъчни цели разходи и/или суми, които водят до намаление на данъчния финансов резултат, в които се включват всички разходи за лихви по всякакъв вид дълг, други разходи и суми, икономически еквивалентни на лихви, както и други разходи и суми, направени във връзка с набирането на средства. Не се включват разходи и суми за наказателни лихви за закъснели плащания и неустойки, които не са свързани с финансиране - чл. 43а, ал. 4.

„Превишение на разходите по заеми“ е сумата, с която общият размер на разходите по заеми по ал. 4 на чл. 43а превишава общият размер на признатите за данъчни цели приходи и/или суми, които водят до увеличение на данъчния финансов резултат (ДФР), както и други приходи и/или суми, икономически еквивалентни на лихви – чл. 43а, ал. 2.

**Изключения – кога, кой не прилага регулацията по чл. 43а:**

- Когато превишението на разходите по заеми за текущата година **не надвишава левовата равностойност на 3 000 000 евро** по официалния валутен курс на лева към еврото;
- Не се регулират разходите по заеми на **кредитните институции** по смисъла на §1, т. 86 от ДР на ЗКПО.

Непризнатото превишение на разходите по заеми се определя по формулата:

$НПРЗ = ПРЗ - 0,30 \times ДФРЛДА$ , където:

НПРЗ е непризнатото превишение на разходи по заеми;

ПРЗ е превишението на разходите по заеми, определено по реда на ал. 2;

ДФРЛДА е данъчният финансов резултат преди лихви, данъци и амортизации, определен по реда на ал. 3, т.е.

$ДФРЛДА = ДФР + ДА - ПЛ + РЗ$ , където:

ДФР е данъчният финансов резултат, формиран по общия ред на закона, преди приспадане на данъчни загуби и преди прилагането на чл. 43 и този член;

ДА е общият размер на годишните данъчни амортизации;

ПЛ е общият размер на признатите за данъчни цели лихви, представляващи приходи и/или суми, които водят до увеличение на данъчния финансов резултат, както и други приходи или суми, икономически еквивалентни на лихви;

РЗ е общият размер на разходите по заеми, посочени в ал. 4, преди прилагането на чл. 43 и чл. 43а.

Непризнатото превишение на разходите по заеми **се признава** през следващите години до изчерпването му в размер, определен по формулата на чл. 43а, ал. 5.

Когато ДФРЛДА е отрицателна величина, той **не участва** при определяне на размера на непризнатото и признатото превишение на разходи по заеми.

В случаите, в които превишението на разходите по заеми, определено за текущата година, надвишава 3 000 000 евро и чл. 43 не е приложен, прилага се чл. 43а, ал. 1.

**Смесен режим** – прилагане на правилото за ограничаване на лихвите в комбинация с регулиране на слабата капитализация – чл. 43а, ал. 9.

Когато ПРЗ за текущата година надвишава 3 000 000 евро и:

1. Ако НПРЗ по 43а > НРЛ по чл. 43, тогава СФР се **увеличава с НПРЗ**. В този случай чл. 43, ал. 1 не се прилага.

2. Ако НПРЗ по чл. 43а < НРЛ по чл. 43, тогава СФР се **увеличава с НПРЗ и разликата между НРЛ и НПРЗ**.

В обобщение на изложения горе кратък преглед, новото правило на чл. 43а от ЗКПО ще засегне твърде ограничен кръг данъчно задължени лица.

Във връзка с новото правило по чл. 43а за регулиране на превишението на разходите по заеми, в **чл. 43 се направени следните промени:**

✓ **Отпада ограничението от 5 години** за признаване на непризнатите разходи за лихви по чл. 43, ал. 1 – признават се до изчерпването им.

✓ Когато се прилага чл. 43а, признатите разходи за лихви по реда на чл. 43, ал. 2 се **ограничават** до размера на **остатъка на признатото превишение на разходи по заеми** след прилагането на чл. 43а, ал. 5.

**Преходен режим** е предвиден в §28 ПЗР ЗИД ЗКПО: Непризнатите разходи за лихви след 1 януари 2014 г. съгласно чл. 43, подлежащи на приспадане и неприспаднати до 31 декември 2018 г., се приспадат по реда на чл. 43, ал. 2, когато не се прилага чл. 43а, и по реда на чл. 43, ал. 3 в случаите, в които чл. 43а се прилага за съответната година.



## 1.2. Правило за контролираните чуждестранни дружества (CFC rule).

С това правило на Директива (ЕС) 2016/1164 се въвежда изцяло нов режим за облагане с данък върху печалбата на **дъщерни компании и места на стопанска дейност в чужбина** на местни/български дружества, при определени условия – глава девета „а“, чл.47в, чл. 47г и чл.47д.

Контролирано чуждестранно дружество (КЧД) е **чуждестранно образувание** или **място на стопанска дейност (МСД) в чужбина**, чиито печалби не подлежат на облагане или са освободени от облагане в България, когато са изпълнени условията:

1. в случай на чуждестранно образувание – данъчно задълженото лице самостоятелно или заедно със своите свързани предприятия има **пряко или косвено участие** в над 50 на сто от правата на глас, или има пряко или косвено участие в над 50 сто от капитала, или има право да получи над 50 на сто от печалбата на това образувание, и

2. **действително платеният корпоративен данък** върху печалбата от образуванието или мястото на стопанска дейност е **два пъти по-малък от корпоративния данък, който би бил начислен** на образуванието или мястото на стопанска дейност **по реда на ЗКПО.**

Първата стъпка за прилагане на правилото е данъчно задълженото лице да определи своите свързани предприятия в съответствие с определението на §1, т. 84 от ДР на ЗКПО, след което на базата на пряко или косвено участие в над 50 на сто в капитала, правото на глас или печалбите, определи дали дадено лице попада в обхвата на правилото, т. е. дали е контролирано чуждестранно дружество.

Следващата стъпка за определяне на това дали образуванието или мястото на стопанска дейност са контролирани чуждестранни дружества е дали действително платеният корпоративен данък върху печалбата от образуванието или мястото на стопанска дейност е два пъти по-нисък от данъка, който се дължи по реда на ЗКПО.

**Изключенията**, при които не се прилагат правилата за КЧД са следните:

- Когато КЧД извършва **съществена стопанска дейност** с помощта на персонал, оборудване, активи и помещения, правилата за облагане на КЧД не се прилагат – чл. 47в, ал. 3.

- Не се третира като КЧД лице, което **не подлежи** на облагане с корпоративен данък върху печалбата в държавата, на която КЧД е местно лице за данъчни цели – чл. 47в, ал. 4.

При наличие на контролирано чуждестранно дружество, данъчно задълженото лице (ДЗР) включва в данъчния си финансов резултат (ДФР) неразпределената печалба за текущата година на чуждестранно образувание и печалбата, реализирана от мястото на стопанска дейност в чужбина за същата година при следните правила:

- Данъчната печалба на КЧД се определя по реда на ЗКПО, като счетоводния финансов резултат на КЧД се определя съгласно приложимите от местното ДЗЛ счетоводни стандарти;

- Увеличава ДФР за данъчния период на ДЗЛ, в който приключва данъчния период на чуждестранното образувание, в случаите, в които данъчните периоди са различни;

- Увеличава ДФР пропорционално на най-високото от участията в правата на глас, в капитала или в печалбата на чуждестранното образувание, през който са били изпълнени условията чуждестранното образувание да е КЧД.

**Данъчната загуба на КЧД** от текущия данъчен период, определена съгл. ЗКПО, не се приспада от данъчните печалби на ДЗЛ от източник в страната или други държави през текущата и следващи години. Данъчната загуба се приспада последователно само от данъчните печалби на същото КЧД или от данъчните печалби на друго КЧД в същата чужда държава, от която е възникнала, през следващите 5 години.

За да не се допусне двойно данъчно облагане, са въведени разпоредби за намаляване на данъчната основа с размера на включената преди това печалба от КЧД, в случаите на получено разпределение на печалба от КЧД, както и при разпореждане от страна на ДЗЛ с участието си в него. Освен това, задълженото лице има право на данъчен кредит по чл. 14, ал. 4 от ЗКПО за данъка, платен от КЧД за печалби, които са включени в данъчния финансов резултат на ДЗЛ.

Данъчно задълженото лице следва да води регистър на контролираните чуждестранни дружества, който да съдържа най-малко данните, посочени в чл. 47д. Регистърът се представя пред органите на НАП, само при поискване, като не е предвидено предварително деклариране.

## **2. Данъчно третиране на договори за оперативен лизинг, съгласно МСС, при лизингополучатели.**

С цел съобразяване ефектите от прилагане нановия МСФО 16 „Лизинг“, със ЗИД ЗКПО, ДВ, бр. 98/2018 г. са въведени следните правила:

При лизингополучателите по оперативен лизинг, които прилагат МСС:

- Не се признават за данъчни цели счетоводно отчетените съгласно МСС разходи и приходи по договорите за оперативен лизинг;

- Активът с право на ползване не е данъчен амортизируем актив;

- За данъчни цели се признават разходите и приходите, определени съгласно правилата на СС 17 „Лизинг“ по отношение на експлоатационния лизинг, приложени към съответния договор за оперативен лизинг (т.е. признават се разходи за наем). Сумите на признатите разходи и приходи се третират като счетоводни разходи и приходи за целите на ЗКПО.

Въведен е преходен режим, според който чл. 82 не се прилага при промяна в счетоводната политика в резултат на прилагането на МСФО 16 „Лизинг“. Не се признават за данъчни цели счетоводните приходи и разходи, възникнали при промяната в счетоводната политика в резултат на първоначалното прилагане на МСФО 16 „Лизинг“.

### **3. Усъвършенстване на данъчното законодателство и прецизиране на разпоредбите на закона за улесняване на практическото му прилагане.**

#### **3.1. Промяна в реда за деклариране и внасяне на данъка за последния данъчен период.**

Целта на промените е да се облекчи процеса на деклариране и внасяне на данъка, уеднаквяване на срока за подаване на декларации и за внасяне на дължимите данъци за последния данъчен период за всички хипотези на заличаване/прекратяване на данъчно задължено по ЗКПО лице и за всички видове данъци, дължими по реда на този закон.

- **Отпада задължението за подаване на данъчна декларация към датата на прекратяване** за случаите на ликвидация и несъстоятелност;

- Последният данъчен период е от 1 януари до датата на заличаване;

- Срокът за подаване на последната данъчна декларация е **30 дни от датата на заличаване**;

- В същия срок се подават и **другите декларации** – за данък при източника и алтернативен данък;

- **Внасянето на данъците е в срока на декларирането**;

- Идентичен подход се прилага и по отношение на прекратяването на дейността на място на стопанска дейност или прекратяване на неперсонифицирано дружество;

- **Представляващият през този период** (ликвидатор, синдик, представляващият място на стопанска дейност, неперсонифицирано дружество или осигурителна каса) следва да удържи, декларира и внесе данъка, дължим за този последен период.

#### **3.2. Промени във връзка с подаване на годишната данъчна декларация:**

- Подаване на годишна данъчна декларация от лицата, които не осъществяват дейност по смисъла на Закона за счетоводството, когато е налице задължение за корпоративен данък или за данък върху разходите;

- Възможност за подаване на декларацията и когато тези лица желаят да декларират други данни и обстоятелства, например възникнала загуба или суми с характер на скрито разпределение на печалба и др.;

- Тази разпоредба е приложима и по отношение на случаите на прекратяване с ликвидация или с обявяване в несъстоятелност, когато не е осъществявана дейност по смисъла на Закона за счетоводството.

#### **4. Други промени, касаещи операторите на ваучерите за храна**

По отношение на изискванията, на които трябва да отговарят ваучерите за храна – чл. 209, ал. 2, т. 6, нова.

По отношение на процедурата за провеждане на конкурс за издаване на разрешение/отказ за осъществяване на дейност като оператор на ваучери за храна – издава се отказ и когато образецът на ваучер не отговаря на изискванията, изрично посочени в чл. 209, ал. 2, т. 6 от ЗКПО.

#### **БЕЛЕЖКИ/NOTES**

[www.minfin.bg](http://www.minfin.bg)

[www.parliament.bg](http://www.parliament.bg)

**Valentina Vateva-Gekova,  
Chief Revenue Expert,  
National Revenue Agency  
Dondukov Buld. № 52,  
Sofia 1000  
Email: [v.gekova@nra.bg](mailto:v.gekova@nra.bg)**

# ПРОМЕНИ В ЗАКОНА ЗА ДАНЪК ВЪРХУ ДОБАВЕНАТА СТОЙНОСТ И ПРАВИЛНИКА ЗА НЕГОВОТО ПРИЛАГАНЕ ЗА 2019 Г.

Моника Петрова

## AMENDMENTS TO THE VALUE ADDED TAX ACT AND ITS IMPLEMENTING REGULATION -2019

Monika Petrova

*Резюме: Промените в Закона за данък върху добавената стойност и в Правилника за неговото прилагане, които са в сила от 1 януари 2019 г. имат за цел намаляване на административната тежест, ново данъчно третиране на ваучерите, отлагане начисляването на данъка при внос, удължаване срока за внасяне на данъка при дерегистрация, промени в правилото за определяне на данъчната основа при безвъзмездни доставки на стоки.*

**Ключови думи:** ваучер, данъчна дерегистрация, данъчносъбитие, начисляване на данък, данъчна основа, безвъзмездни доставки

*Abstract: The amendments to the Value Added Tax Act and its Implementing Regulations, in force since 1 January 2019, aim at reducing the administrative burden, new tax treatment of vouchers, postponing the levying of the import tax, extension the deferment tax, changes in the rule for determining the tax base for free supplies of goods.*

**Keywords:** voucher, tax deregistration, tax event, charging of the tax, tax base, deliveries free of charge

Промените в Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) са направени със Закон за изменение и допълнение на Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗИДЗКПО) обнародван в бр. 98 на „Държавен вестник“ от 27 ноември 2018 г., а промените в Правилника за прилагане на закона за данък върху добавената стойност (ППЗДДС) са обнародвани в „Държавен вестник“, брой 3 от 8 януари 2019 г.

**I. Промени, свързани с данъчното третиране на доставките на  
далекосъобщителни услуги, на услуги за радио- и телевизионно излъчване и на  
услуги, извършвани по електронен път, по които получател е данъчно  
незадължено лице**

Както знаем, от 01.01.2015 г. за определяне мястото на изпълнение при доставки на далекосъобщителни услуги, на услуги за радио- и телевизионно излъчване и на услуги, извършвани по електронен път, наричани за краткост цифрови услуги, по които получател е данъчно незадължено лице приложение намира разпоредбата на чл.21, ал.6 от ЗДДС, по силата на която мястото на изпълнение е там, където данъчно незадълженото лице е установено, има постоянен адрес или обичайно пребиваване. Поради това, когато данъчно незадължено лице е установено на територията на друга държава членка за доставчика на услугата възникват задължения за облагане на посочените доставки според мястото им на изпълнение, както и задължения за регистрация за целите на ДДС в тази друга държава членка, като за да отпадне задължението за регистрация в множество държави членки е дадена възможност за специална регистрация за обслужване на едно гише, т. нар. система MOSS.

При оценката на тези специални режими е установена необходимост от тяхното подобрене (видно от преамбюла на *Директива (ЕС) 2017/2455 на Съвета от 5 декември 2017 година за изменение на Директива 2006/112/ЕО и Директива 2009/132/ЕО по отношение на някои задължения, приложими при доставките на услуги и дистанционните продажби на стоки (Директива 2017/ 2455)*), като се намали тежестта за микропредприятията, установени в държава членка и предоставящи инцидентно такива услуги в други държави членки, произтичаща от необходимостта да спазват задълженията по ДДС в държави членки, различни от тяхната държава членка по установяване. В тази връзка с посочената директива са направени изменения, свързани с третирането за целите на данък върху добавената стойност на цифровите услуги, които изменения България като държава членка на Европейския Съюз, въведе от 01.01.2019 г. в ЗДДС.

По силата на новата ал.8 на чл.21 от ЗДДС, ал.6 няма да се прилага, когато кумулативно са изпълнени следните условия:

1. доставчикът е установен, има постоянен адрес или обичайно пребиваване само на територията на една държава членка;
2. услугите се представят на данъчно незадължени лица, които са установени в държави членки, различни от държавата членка на доставчика;
3. общата стойност без ДДС на този вид доставки не надвишава през текущата календарна година и не е надвишавала през предходната календарна година 10 000 евро (или равностойността им в български лева). За първа „текуща календарна година“ се счита 2019 г. (§29 от ПЗР на ПИДППЗДДС).

При наличие на изброените условия услугите, оказвани по електронен път, както и далекосъобщителните услуги и тези за радио- и телевизионно излъчване, ще са в мястото на установяване на доставчика или там, където е постоянният му адрес или обичайното пребиваване. **От казаното следва, че когато българско данъчно**

задължено лице е установено само на територията на страната и извършените от него доставки към данъчно незадължени лица от други държави членки за посочения период са под 10 000 евро, то мястото на изпълнение на доставката ще е в България и доставката ще подлежи на облагане, прилагайки данъчна ставка 20 на сто. След преминаване на прага от 10 000 евро за осъществените доставки на цифрови услуги ще се прилага основното правило на чл. 21, ал. 6 от ЗДДС за място на изпълнение и то ще е в държавата членка на получателя данъчно незадължено лице. Мястото на изпълнение на доставката, с която се надхвърли посоченият праг е там, където получателя е установен, има постоянен адрес или обичайно пребиваване (чл. 21, ал. 9 от ЗДДС). Съответно за доставчика възниква задължение за облагане в държавата членка, от която е получателят на услугата.

**Законът дава възможност** дори прагът да не е надхвърлен, доставчикът да може да избере да определя мястото на изпълнение на доставката по правилото на чл. 21, ал. 6 (чл. 21, ал. 10 от ЗДДС). Въпросното право на избор българският доставчик ще упражнява по реда на създадената ал. 14 в чл. 156, или по правилата за регистрация за целите на ДДС на съответната държава членка, където получателят на услугата е установен, има постоянен адрес или обичайно пребиваване (чл. 21, ал. 11). В тези случаи обаче той трябва да прилага правилото на чл. 21, ал. 6 от ЗДДС до изтичане на две календарни години, считано от началото на календарната година, следваща годината на избора.

В разпоредбата, регламентираща реда за прекратяване на специалната регистрация в чл. 157 от ЗДДС е създадена нова ал. 13, съгласно която регистрирано лице за режим в Съюза може да избере да прекрати тази регистрация по собствена инициатива, при наличие условията на чл. 21, ал. 8 от закона. По силата на чл. 95, ал. 5 от ППЗДДС когато за лице, регистрирано за обслужване на едно гише са налице обстоятелства по чл. 21, ал. 8 от ЗДДС и това лице не подаде заявление за deregистрация в срока по чл. 157, ал. 3 от ЗДДС, се счита, че лицето е упражнило правото си на избор по чл. 21, ал. 10 от ЗДДС.

Промени са претърпели и разпоредбите на чл. 159, ал. 1 и чл. 159а, ал. 2 от ЗДДС. До края на 2018 г. според посочените разпоредби данъчната основа, датата на възникване на данъчното събитие, изискуемостта на данъка, както и документирането на доставките се определяха по правилата на държавата членка по потребление, т.е. по правилата на съответната държава членка, в която е мястото на изпълнение на доставката, определено по правилата на чл. 21, ал. 6 от ЗДДС. Поради това лицата следваше да познават и съобразяват изискванията на законодателството на държавата членка, в която е местоизпълнението на съответната доставка. Предвид направените изменения в разпоредбите на чл. 159, ал. 1 и чл. 159а, ал. 2 от ЗДДС, от 01.01.2019 г. данъчната основа, датата на възникване на данъчното събитие, изискуемостта на данъка, както и документирането на доставките ще се определят по правилата на държавата членка по идентификация, т.е. по правилата на държавата членка, в която лицето е регистрирано за прилагането на специалния режим. В резултат от направеното изменение доставчиците, регистрирани в България за прилагане на специалния режим, ще следва да прилагат правилата на българския ЗДДС при определянето на данъчната

основа, данъчното събитие, изискуемостта на данъка и документирането на доставката, но по отношение на приложимата данъчна ставка ще следва да съобразят, както и до сега законодателството на държавата членка, в която е мястото на изпълнение на доставката.

## **II. Допълнения, свързани с данъчното третиране на ваучерите**

С допълненията в ЗДДС, в сила от 01.01.2019 г. са транспонирани правилата на *Директива (ЕС) 2016/1065 на Съвета от 27 юни 2016 година за изменение на Директива 2006/112/ЕО по отношение на данъчното третиране на ваучери (Директива 2016/ 1065)*. Съгласно преамбюла на Директива 2016/ 1065 тези правила ще се отнасят само за ваучери, които могат да се използват за получаване на стоки или услуги. Ваучерът може да бъде издаден на хартиен носител или в електронен вид, като се посочат неговите основни свойства, по-специално естеството на правото, което предоставя ваучерът, и задължението той да бъде приет като заплащане за доставката на стоки или услуги.

С въпросните нови правила са свързани разпоредбите на чл. 131а, чл. 131б, чл. 131 в, чл. 26, ал. 10 от ЗДДС, както и нови определения в §1 от ДР на ЗДДС. Следва да се има предвид, че новият режим за облагане на ваучерите ще се прилага за ваучери, издадени след 31 декември 2018 г. (§58 от ЗИДЗКПО).

На първо място следва да бъдат посочени въведените нови определения, дадени в §1, т. 88, 89 и 90 от ДР на ЗДДС.

**„Ваучер“** е инструмент, при който съществува задължение да бъде приет като заплащане или част от заплащане за предоставяне на стоки или услуги и за който стоките или услугите, които ще се предоставят, или имената на лицата, които евентуално ще ги предоставят, са обозначени върху самия инструмент или в свързаната с него документация, включително в реда и условията за ползване на въпросния инструмент (т. 88).

От своя страна ваучерите се разделят на два вида:

**„Ваучер за конкретна цел“** е ваучер, при който мястото на изпълнение на доставка на стоките или услугите, за които се отнася ваучерът, и дължимият данък върху добавената стойност за тези стоки или услуги могат да бъдат определени в момента на издаването на ваучера (т. 89).

**„Многоцелеви ваучер“**-ваучер, различен от ваучер за конкретна цел (т. 90).

**Разликата между двата вида ваучери предопределя и различното им данъчно третиране.** Освен вида на самия ваучер от съществено значение за данъчното третиране е и обстоятелството, дали издател на ваучера е лице

**Данъчното третиране на ваучерите за конкретна цел е регламентирано в чл. 131а от ЗДДС.** Данъкът в този случай ще се начислява при продажбата на ваучера, а не при използването му за покупката на съответните стоки или услуги, тъй като продажбата на ваучер за конкретна цел от лице, което действа от свое името счита за



доставка на стоката или услугата, за които се отнася. Самото предоставяне на стоките/услугите срещу представяне на ваучера не се третира като отделна доставка, освен ако издателят на ваучера е различен от лицето, което предоставя стоките/услугите (лицето техен доставчик). В този случай се счита, че при предоставянето на стоките/услугите срещу представяне на ваучера е налице доставка към издателя на ваучера. **Т.е. от значение за данъчното третиране следва да се вземе под внимание обстоятелството, дали издател на ваучера е лице различно от доставчика на стоките/услугите или издателят на ваучера е и техен доставчик.**

**Данъчното третиране на многоцелевите ваучери е регламентирано в чл. 131б от ЗДДС.**

Продажбата на многоцелеви ваучер не се счита за доставка. Доставка ще е налице едва при фактическото предоставяне на стоките или извършване на услугите. Доставчик по доставката е лицето, което фактически предоставя стоките или извършва услугите, а получател е клиента (лицето извършващо плащане с ваучера). В зависимост от вида на доставката – освободена или облагаема, за доставчикът възниква задължение за начисляване на данък върху добавената стойност, респ. основание за освобождаване от начисляване на ДДС.

Следва да се отбележи, че задържането на многоцелеви ваучер след изтичане на валидността му, без да е настъпило фактическо предоставяне на стоки или извършване на услуги, не се смята за доставка на стоката или услугата. (чл. 131б, ал. 4 от ЗДДС).

Освен за ваучери издадени до 31.12.2018 г., съгласно чл. 131в, ал. 2 от ЗДДС разгледаното по-горе данъчно третиране на ваучерите не се прилага и по отношение на:

- инструментите, които дават право на притежателя да получи отстъпка при получаване на стоките или услугите, но не дават правото за получаването на самите стоки или услуги;
- билетите за пътуване, кино, музей, и други, пощенски марки и други подобни;
- ваучерите за храна, издадени от лице, получило разрешение от министъра на финансите по реда на чл. 209 от ЗКПО.

### **III. Промени, свързани с deregистрацията по ЗДДС**

#### **1. При прекратяване на търговско дружество с ликвидация е дадена възможност то да остане регистрирано по ЗДДС до заличаването му от търговския регистър**

С оглед постановеното в Решение на СЕС по дело С-552/16 16 „Уинд Иновейшън 1“ ЕООД, в ликвидация, по което страна е България, в чл.107, т. 4, б. „а“ от ЗДДС е направена промяна, според която при прекратяване на търговско дружество с ликвидация то има право да остане регистрирано по ЗДДС до заличаването му от търговския регистър. Правото се упражнява чрез подаване на декларация в 14-дневен срок от вписване на прекратяването, като не се подава заявление за deregистрация. Съгласно чл. 77, ал. 7 от ППЗДДС декларацията е със свободен текст.

В случай, че бъде упражнено правото лицето да остане регистрирано до неговото заличаване, ликвидаторът/ ликвидаторите отговаря(т) солидарно за дължимия данък през периода на ликвидацията.

## **2. Удължаване на срока за внасяне на данъка за последния данъчен период**

С промените в чл. 89, ал. 2 от ЗДДС се удължава срокът за внасяне на данъка за последния данъчен период в случаите на дерегистрация. Съгласно новия текст на разпоредбата когато за последния данъчен период е налице данък за внасяне, лицето е длъжно да внесе данъка в държавния бюджет по сметка на компетентната ТД на НАП в срок до края на календарния месец, следващ този, през който е следвало да бъде подадена справка-декларацията за този данъчен период, т.е. удължава се срокът за внасяне на данъка за последния данъчен период.

*Пример: Лице е дерегистрирано на 15.01.2019 г. Последният му данъчен период обхваща периода от 01.01.2019 г. до 15.01.2019 г., вкл. Справка-декларацията за този последен данъчен период следва да бъде подадена до 14.02.2019 г. и ако е формиран резултат за периода данък за внасяне, той следва да бъде внесен до 31.03.2019 г.*

В §30 от ПЗР на ПИДППЗДДС се съдържа преходно правило, което урежда случаите, в които последния данъчен период е м. декември 2018 г. В случай, че месецът на дерегистрация е декември 2018 г., лицето е длъжно да внесе данъка в срок до края на м. февруари 2019 г., т.е. ще се приложи новото правило на чл. 89, ал. 2 от ЗДДС.

## **3. Намален е срокът, след изтичането на който регистрираните по избор лица могат да се дерегистрират**

С промените в чл. 108, ал.2 от ЗДДС се намалява срокът от 24 на 12 месеца, в резултат на което, лице, което се е регистрирало по избор, може да се дерегистрира след изтичането на 12 месеца от началото на календарната година, следваща годината на регистрацията, когато не е налице основание за задължителна регистрация.

Следва да се има предвид, че съгласно § 31 от ПЗР на ППЗДДС лицата, регистрирани към 31 декември 2018 г. на доброволно основание, могат да прекратят регистрацията си, считано от 1 януари 2019 г., ако срокът по чл. 108, ал. 2 от ЗДДС е изтекъл. Така например, ако лице не имало задължение за регистрация по чл. 96 от ЗДДС, но е упражнило правото си на избор за регистрация по чл. 100, ал. 1 от закона през 2017 г., след 1 януари 2019 г. може да подаде заявление за дерегистрация ако облагаемият му оборот е под 50 000 лв.

## **4. Увеличени са случаите, в които няма да се начислява данък за наличните активи при дерегистрация**

С промяната в т. 5 на ал. 1 на чл. 111 от ЗДДС при всички хипотези на дерегистрация и повторна регистрация по закона в рамките на един данъчен период - за

стоките и услугите, които са били налични, както към датата на дерегистрацията, така и към датата на последващата регистрация, няма да се начислява данък при дерегистрацията. До края на 2018 г. това се отнасяше само при дерегистрация по реда на чл.176, т.е. отнасяше се само при прекратяване на регистрацията по инициатива на органите по приходите във връзка с данъчни нарушения.

#### **IV. Промени, свързани с регистрацията по ЗДДС**

##### **1. Право на приспадане на данъчен кредит при повторна регистрация, за налични активи, които са били обложени при дерегистрацията**

Отново с оглед постановеното в Решение на СЕС по дело C-552/16 „Уинд Иновейшън 1“ ЕООД е направеното допълнение в чл. 76, ал. 2, т. 2 от ЗДДС, която регламентира едно от условията, които трябва да бъдат изпълнени за да възникне право на приспадане на данъчен кредит за начислен данък върху добавената стойност при извършване на повторна регистрация. В резултат от направеното допълнение когато повторната регистрация е извършена в срока за внасяне на данъка за последния данъчен период, правото на приспадане на данъчен кредит за начисления данък по чл. 111 за налични активи към датата на повторната регистрация е налице и когато, данъкът не е внесен ефективно или не е прихванат от органите по приходите

##### **2. Упражняване право на доброволна регистрация чрез заявяване пред Агенция по вписванията**

Тази промяна не е направена със ЗИДЗКПО, обн. ДВ, бр. 98 от 2018 г. Тя бе направена със ЗИД на ДОПК обн. ДВ, бр. 92 от 2017 г., но е в сила от 01.01.2019 г. Ще припомним, че правото по чл. 100, ал. 1 и 2 за регистрация по този закон може да се заяви от лицата пред Агенцията по вписванията при заявяване за вписване на първоначална регистрация по реда на глава втора от Закона за търговския регистър и регистъра на юридическите лица с нестопанска цел – ал. 5 на чл. 100 от ЗДДС. Лицето заявява регистрация по избор пред Агенцията по вписванията, като при заявяване за вписване на първоначална регистрация не прилага справка за облагаемия оборот, съгласно чл. 101, ал. 1 и ал. 4 от ЗДДС.

Следва да се има предвид, че съгласно чл. 74, ал. 5 от ППЗДДС ако не е заявен за вписване електронен адрес за кореспонденция пред Агенция по вписванията, задължително следва да се заяви такъв в 3-дневен срок от вписването в търговския регистър и регистъра на юридическите лица с нестопанска цел.

#### **V. Отложено начисляване на ДДС при внос**

От 1 юли 2019 г. законът въвежда нов режим на начисляване на ДДС при внос на определени стоки, като по същество данъкът няма да се начислява и внася по сметки на митническата администрация, а ще се начислява от вносителя на стоките. Това не е

нещо в нормативната уредба на данъка върху добавената стойност, тъй като аналогичен режим за начисляване на данък при внос съществува от 2007 г. в чл. 164 и сл. от ЗДДС при изпълнение на инвестиционни проекти.

Съгласно новия чл. 167а от ЗДДС отложено начисляване на данък при внос може да се прилага при наличие на следните условия:

- ✓ внасят се стоки, посочени в приложение № 3;
- ✓ всяка стока, декларирана в митническата декларация е равна на или по-голяма от 50 000 лв;
- ✓ вносителят е регистрирано лице на основание чл. 96, 97 или чл. 100, ал. 1 не по-малко от 6 месеца преди извършване на вноса;
- ✓ вносителят няма изискуеми и неизплатени публични задължения, събирани от Националната агенция за приходите.

Вносителят декларира в митническата декларация, че ще прилага отложено начисляване на данък при внос и ако отговаря на законовите условия митническите органи допускат вдигането на стоките, без данъкът да е ефективно внесен или обезпечен. Съгласно чл. 49 а, ал. 2 от ППЗДДС изпълнението на законовите изисквания ще се проверява служебно от митническите органи.

Съгласно чл. 57, ал. 5 и 6 от ЗДДС във връзка с чл. 49а, ал. 4 от ППЗДДС начисляването на данъка в случаите по чл.167а от ЗДДС се извършва от вносителя, чрез издаване на протокол , през данъчния период, през който е възникнало данъчното събитие на вноса, като:

- ✓ издаденият протокол се отрази в дневника за продажбите в колона 8а „Доставка по чл. 163а или внос по чл. 167а от ЗДДС“ с код „03“, а данъчната основа в колони 9 и 11, съответно данъка в колони 10 и 12 на приложение № 10;
- ✓ митническият документ за внос, по който е отложено начисляването на данъка се отрази в дневника за продажбите, като се попълнят колони от 1 до 8 включително на приложение № 10.

За самоначисления от вносителя данък възниква право на приспадане на данъчен кредит по общите правила на закона – пълен, частичен или не възниква право на кредит, в зависимост от това какви доставки извършва лицето с внесените стоки по приложение № 3. Правото се упражнява в срока по чл. 72 от закона. В чл. 49а, ал. 5 от ППЗДДС е посочено, че правото на кредит се упражнява, като:

- ✓ протоколът по чл.117 се отрази в дневника за покупките в колона 8а „Доставка по чл. 163а или внос по чл. 167а от ЗДДС“ с код „03, данъчната основа - в колони 9, 10 или 12, а начисления данък в колона 11 на приложение № 11;
- ✓ митническият документ за внос, по който е отложено начисляването на данъка се отрази в дневника за покупки като се попълва само информацията в колони от 1 до 8 на приложение № 11.

## **VI. Данъчна основа при безвъзмездни доставки на стоки**

До края на миналата година при безвъзмездна доставка на стока, за която при придобиването е ползван данъчен кредит за данъчна основа, съгласно чл. 27, ал.1 от ЗДДС следваше да се приеме данъчната основа при придобиването на стоката, нейната

себестойност или данъчната основа на вноса. дарението на стоката следваше да се начисли данък върху добавената стойност върху нейната покупна цена.

Във връзка с констатирано от Европейската комисия неизпълнение на Република България по членове 74 и 76 от Директива 2006/112/ЕО и открита процедура за нарушение е направено изменение в чл. 27, ал. 1 и чл. 52, ал. 2 от ЗДДС.

С цел отстраняване на констатирано нарушение с новата редакция на чл.27, ал.1 от ЗДДС е предвидено данъчната основа при безвъзмездни доставки на стоки да е равна на данъчната основа при придобиването или себестойността на стоката, а в случаите на внос – на данъчната основа при вноса, намалена с разходи за изхабяване предвид обичайния икономически живот на стоката, определена към началото на месеца , в който е отделена или предоставена стоката. Когато данъчната основа не може да се определи по този ред, данъчната основа е пазарната цена.

Това правило за определяне на данъчната основа не е новост в нормативната уредба на данъка върху добавената стойност. От 2014 г. то се прилага и когато става въпрос за определяне на данъчната основа и в случаите по чл. 27, ал. 5 – данъчна основа на налични активи при дерегистрация и чл. 27, ал. 2 – данъчна основа при подобрене на нает/ предоставен за ползване актив и от тогава възниква и въпросът какво се има предвид под разходи за изхабяване предвид обичайния икономически живот.

С направените изменения и допълнения в ППЗДДС, в новата ал. 5 от чл. 20 е направен опит да се даде определение на това понятие, като се сочи, че за целите на определяне на данъчната основа по смисъла на чл. 27 от закона, за разход за изхабяване предвид обичайния икономически живот на стоки или услуги, които са дълготрайни активи по смисъла на закона, се взема предвид разход за изхабяването им като част от стойността на данъчната основа, за начисления данък върху която е приспаднал данъчен кредит, изчислен за всеки данъчен период по линейния метод за срока на полезния живот на стоката или услугата. При определяне на този срок **следва да се вземе предвид периодът, през който се очаква стоката или услугата да бъде икономически използвана** от едно или повече лица, но не по-кратък от 20 години за недвижимите имоти, съответно 5 години за останалите стоки и услуги. За стоки и услуги, за които данъчната основа не може да се определи по този ред, данъчната основа е пазарната цена. Въпросът, който следва е как се определя периодът, през който се очаква стоката или услугата да бъде икономически използвана. Отговор обаче на този въпрос не се съдържа в нормативната уредба на данъка върху добавената стойност, което отново е предпоставка за несигурност при определянето на данъчната основа.

## **VII. Промени, свързани с обезпеченията за течни горива**

Във връзка с открита процедура за нарушение на задълженията по чл. 273 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета и чл. 16 от Хартата на основните права на Европейския съюз, поради несъответствието с тях на разпоредбите на чл. 176в, ал. 2 и 3 от ЗДДС, са направени съответните промени с цел отстраняване на нарушението. С

оглед еднаквото третиране на икономическите оператори са направени изменения по отношение на задължението за предоставяне на обезпечение от данъчно задължените лица, които през текущия данъчен период извършват доставки на течни горива над 25 000 лв., като отпада изискването размера на обезпечението, да не може да бъде по-малък от 50 000 лв. Направени са и съответстващи им изменения в чл. 111г от ППЗДДС.

Налице е и преходен §59 от ПЗР на ЗДДС, който регламентира, че лицата, предоставили обезпечение в размер от 50 хил. лв., за които след промените е налице основание за промяна на размера на обезпечението и не е налице задължение за предоставяне на обезпечение на друго основание, могат да подадат искане за освобождаване на съответната част от обезпечението. Съответната част от обезпечението се усвоява по реда за принудително изпълнение, предвиден в ДОПК, при наличие на неуредени задължения на лицето за данък върху добавената стойност, глоби или имуществени санкции във връзка с нарушения по закона. Обезпечението или остатъкът от него се освобождава в 30-дневен срок от постъпване на искането (освен ако в същия срок не е възложена ревизия).

#### **VIII. Разширява се обхвата на освободените доставки**

От 1 януари 2019 г. в обхвата на освободените доставки вече ще попада извършването на посредничество при международно осиновяване по Семейния кодекс. Това е регламентирано в чл. 40, т. 4 от ЗДДС.

Разширява се и кръгът на финансовите услуги, които също са освободени доставки. Това е направено с промените в чл. 46, ал. 1, т. 6 от ЗДДС, съгласно която финансова услуга ще е и услугата, предоставена от обвързан агент на инвестиционен посредник във връзка с услугите и дейностите по чл. 33 от Закона за пазарите на финансови инструменти, когато тези услуги и дейности представляват финансови услуги.

#### **IX. Промяна относно приложението на режима за облагане на т. нар. тристранни операции.**

Съгласно чл. 15 от ЗДДС, за да е налице тристранна операция е необходимо лицето посредник в тристранната операция да не е регистрирано за ДДС цели, нито в държавата членка на прехвърлителя, нито в държавата членка на придобиващия. Но на основание новосъздадената ал.7 в чл.9 от ППЗДДС тристранна операция ще е налице и когато посредникът е идентифициран за целите на ДДС в държава членка на прехвърлителя или придобиващия, но е осъществил съответното вътреобщностно придобиване под идентификационен номер по ДДС, издаден от друга държава членка.

Направената промяна е в съответствие с постановеното от СЕС решение по дело C-580/16, според чийто диспозитив Член 141, буква в) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива 2010/45/ЕС на Съвета от 13 юли 2010 г., трябва да се тълкува в смисъл, че посоченото в него условие е изпълнено, ако

данъчнозадълженото лице е установено и идентифицирано за целите на данъка върху добавената стойност (ДДС) в държавата членка, от която са изпратени или превозени стоките, но използва идентификационен номер по ДДС от друга държава членка за съответното вътреобщностно придобиване.

## **Х. Други изменения и допълнения**

### **1. Промени, свързани с удължаване на срока на прилагане на механизма за обратно начисляване на ДДС при доставки на зърнени и технически култури**

Въведеният от 2014 г. механизъм за обратно начисляване на ДДС при доставки на зърнени и технически култури се удължава до 30 юни 2022 г.

### **2. Правила, свързани с корекции на ползван данъчен кредит**

С разпоредбите на чл. 79а, ал. 8 и чл. 79б, ал. 7 от ЗДДС е пренесена разпоредбата на чл.66, ал.12 от ППЗДДС. Тези разпоредби предвиждат, че 5-годишният срок, съответно 20-годишният срок, спира да тече за всяка календарна година, през която стоката, съответно недвижимият имот, не се използва за дейностите, посочени в чл. 69 и 70. Срокът се възобновява за всяка календарна година, през която активът, започне отново да се използва за дейностите, посочени в чл. 69 и 70.

### **3. Удостоверяване на наличие за прилагане на нулева ставка при доставки на стоки, изпращани или превозвани извън Европейския съюз**

За да може лице да приложи нулева ставка на данъка в ППЗДДС, са предвидени документи, с които то трябва да разполага. Когато става въпрос за доказване на обстоятелства по чл. 28 от ЗДДС, т. нар. износ, документите са посочени в чл.21 от ППЗДДС. Един от тези документи е митническият документ, който се изискваше да е заверен, след потвърдено напускане на стоките. В резултат от промяната в чл. 21, ал.1, т.1 от ППЗДДС отпада изискването той да е заверен, като е въведено изискването митническият документ да удостоверява напускането.

**Monika Petrova**  
**Head of Department**  
**National Revenue Agency**  
**Dondukov Buld. № 52,**  
**Sofia 1000**  
**E-mail : m.petrova@nra.bg**

# СИСТЕМАТА „БОНУС-МАЛУС“ – ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Радостин Вазов

## THE SYSTEM “BONUS-MALUS” – SUGGESTIONS

Radostin Vazov

**Резюме:** *Изложените постановки, бележки и коментари са по повод и във връзка с обявеното обществено обсъждане на Проекта на Наредбата за единните изисквания за коригирането на застрахователната премия при прилагането на система „бонус-малус“ при задължителната застраховка „Гражданска отговорност на автомобилистите“ в Република България. Представеното становище е изцяло авторско и не ангажира никоя институция.*

**Ключови думи:** „бонус-малус“, застраховане, гражданска отговорност

**Abstract:** *The presentations, notes and comments are presented on the occasion of and in connection with the announced public discussion of the Draft Ordinance on the uniform requirements for the adjustment of the insurance premium in the application of the “bonus-malus” system to the compulsory Motor Third Party Liability Insurance in the Republic of Bulgaria . This statement is a glimpse of the author and does not involve any institution.*

**Keywords:** "bonus-malus", insurance, civil liability.

Конкретни предложения във връзка с развитието на ситемата „бонус малус“ в България.

1. На база извършената вече интеграция на нотариусите, в частта им на сделки с МПС, с регистрите на МВР, да се извърши прехвърляне на данните от индивидуалните регистри на нотариусите със задна дата, още от момента на тяхното създаване, и всички МПС, за които е прехвърлена собствеността през този период на чуждестранни лица, които нямат разрешение за постоянно пребиваване в Р. България или двойно гражданство, да бъдат deregистрирани по служебен път. Считаме, че по този начин ще се изчисти собствеността върху хилядите автомобили, които се водят на български юридически и физически лица, а действителен собственик са чуждестранни физически или юридически



лица. Това е т.н. „румънски казус“, който в последно време се превръща и в „македонски“, „гръцки“ и в други националности.

За в бъдеще, при покупка на МПС от чуждестранни лица, които нямат разрешение за постоянно пребиваване на територията на Р. България или двойно гражданство както и чуждестранни ЮЛ (което няма ЕИК и данъчна регистрация на територията на Р. България), за съответното МПС предмет на търговската сделка, което вече автоматично се дерегистрира въз основа на интеграцията между регистрите на нотариусите и на МВР, да се изисква задължително сключването на гранична застраховка „Гражданска отговорност“ по рама. Въпросното МПС, обект на сделката следва да се третира като МПС с регистрация от страната, която е постоянното местопребиваване на чуждестранното лице или седалище на чуждестранното юридическо лице, което го е закупило.

Интеграция между регистрите на нотариусите и на МВР следва да се извърши и по отношение на нотариално заверените пълномощни, с които се дава възможност за правоуправление на МПС от лице, различно от собственика. Така ще се създаде единен регистър на това какви МПС са упълномощени да управляват различните водачи.

2. Първоначално, за нуждите на застрахователния пазар, да се изгради по-опростена система „бонус-малус“, която в последствие да бъде надградена и доразвивана. Считаме, че към настоящият момент в Гаранционния фонд има достатъчно информация и данни, натрупани за период от няколко години, за всички собственици и водачи на МПС, които са причинили виновно ПТП, както и размера на тези щети, обявяван от застрахователите. Тези данни от масивите на ГФ позволяват да се създаде или директно да се ползва системата на фонда при приложението на „бонус-малус“ системата, при която водещото при тарифирането и определянето на цената на задължителна застраховка „Гражданска отговорност на автомобилистите“ **да бъде наличието надопуснати ПТП от водача, нанесените щети от него – материални или нематериални, както и техния размер**. Също системата разполага с данни и за причината за допуснатото ПТП – несъобразена скорост с пътните условия, навлизане в насрещно движение, отнемане на предимство, неспазване на дистанция, употреба на алкохол и др., които също могат да се използват при тарифирането. В зависимост от това дали нанесените щети са материални или нематериални да се предвиди различен Малус клас. Различен Малус клас може да се предвиди и в зависимост от размера на щетите и причина за възникването на събитието. Например: при наличие на причинена нематериална щета, след употреба на алкохол, виновното лице преминава директно в най-високия Малус клас, докато при материална щета в малък размер в резултат на непредпазливост, лицето да преминава с един Малус клас нагоре. При материална щета, но в резултат на друго, по сериозно основание (например несъобразена скорост) или в по-висок размер, може да предвижда директно преминаване нагоре с 2 или повече Малус класа.

Системата „бонус-малус“ следва да оценява реално нанесените щети от водачите, такива, които са предизвикали плащане от страна на застрахователите или от Гаранционния фонд, а не нарушения, които могат евентуално да доведат до щета в някои

неизвестен бъдещ момент. Ето защо не считаме за целесъобразно при тарифирането да се взима предвид и провинението на водача, както в момента е залегнало в проекта на Наредбата, както и той да се наказва без да е причинил щети. Възможно е водачът да има всяка година провинения, за които да е бил санкциониран, но никога да не причини щети, респ. плащане от страна на застрахователя или ГФ. Още повече, както посочихме по-горе, не е редно водачът да бъде наказван втори път за същото провинение, след като веднъж е бил наказан за това по административен път. Дори и да остане подобен елемент на тарифиране на премията, то той не трябва да бъде с голям относителен дял в определянето на крайната цена.

В процеса на по-нататъшни доработки и надграждане на системата „бонус-малус“, която предлагаме да се изгради на база данните в масивите на Гаранционния фонд за виновно причинени щети от собственици и водачи на МПС, техният характер, размер и основание, може да се включи и допълнителна информация за субективния фактор водач, като например: стаж на водача; възраст на водача; група инвалидност, наличие на определени групи заболявания и др., както и рисковите фактори, свързани с конкретното МПС (възраст на МПС, кубатура, предназначение, товароносимост, и др.). Считаме, че водещото при тарифирането следва да е водача, а не автомобила или собственика.

Не трябва да има „бонус-малус“ клас на автомобила при определяне цената на Гражданска отговорност на автомобилистите. Смисълът на системата е да оценява субективния фактор т.е. на лицето, което стои зад волана. За причиняването на ПТП и нанасяне на щети на трети лица при управление на МПС, вина за това носи само водачът МПС.

3. Това наше трето конкретно предложение е доста фундаментално и за неговото прилагане следва да се промени изцяло сега съществуващият Кодекс за застраховането, в частта му Задължителна застраховка „Гражданска отговорност“ на автомобилистите, като фокуса се измести от автомобила към водача. Това наше предложение е споделяно и от възгледите на редица известни български застрахователи и дългогодишни ръководители на водещи застрахователни дружества на пазара, някои които не са вече из между живите, а именно **всяко едно лице, притежаващо съответно свидетелство за правоуправление на МПС да има задължение да сключи и поддържа постоянно активна задължителна застраховка „Гражданска отговорност“ на автомобилистите.**

При нежелание от страна на лицето да управлява автомобил или невъзможност то да заплаща застраховка „Гражданската отговорност“ на автомобилистите, негово задължение е да върне свидетелство си за правоуправление на компетентния орган, който го е издал. При неподновяване на задължителна застраховка „Гражданска отговорност“ на автомобилистите **да се отнема свидетелството за правоуправление по служебен път**, а не да се извършва дерегистрация на автомобила, както в момента! В случай, че лице, което има валидно издадено свидетелство за правоуправление няма валидна застраховка „Гражданска отговорност“ и причини щети на трети лице, то ще следва да покрие за собствена сметка тези щетите или Гаранционният фонд ще ги покрие и ще упражни регрес към него.

**Цената** на гражданската отговорност при този иновативен за нашата страна подход ще следва да се определя **на базата на единна премия за всяка категория МПС, като тя се коригира от индивидуално причинените от лицето ПТП, нанесените от него щети – материални или нематериални, техния размер и причина.** Може да се отчита вече и поведението на всяко едно лице като водач на пътя, като се отчитат единствено допуснатите сериозни негови нарушения на закона за движение по пътищата (употреба на алкохол, превишена скорост с повече от 30 км. в населено място и с повече от 50 км. в извън населени места, неспазване на дистанция, отнемане на предимство и др.). Виновното поведение на пътя, без причинени щети следва да намери отражение в цената с много по-малка тежест, в сравнение с тези нарушения и ПТП, при които има плащане от страна на застрахователя или Гаранционния фонд. т.е. потенциалните щети следва да с много по-малка тежест от реално причинените щети в крайната цена на задължителната застраховка „Гражданска отговорност“ на автомобилистите.

В сключваната застраховка „Гражданска отговорност“ от всяко едно лице, притежаващо свидетелство за правоуправление, следва да се посочва категорията МПС, за която се отнася, без да се посочва изрично конкретно МПС. Така лицето сключило **задължителна застраховка „Гражданска отговорност“ на автомобилистите ще има застраховка за всички МПС от дадената категория, за която е платило премия, без значение каква е собствеността на тези МПС.**

Лицата притежаващи свидетелства за правоуправление на МПС ще имат свободен избор по отношение на това за коя категория от посочените им в свидетелството за правоуправление да сключат застраховка. При сключване на застраховката за най-високата категория, тя ще покрива всички останали категории. Преминаването от една категория в друга, ще става с издаване на Анекс и заплащане на допълнителна премия. Този начин на издаване на застраховката ще донесе икономическа изгода за юридическите лица, защото те ще доплащат само разликата в цената за издаването на Анекс към задължителна застраховка „Гражданската отговорност на автомобилистите“ на техните служители, покриващ риска за по-високата категория на управление, а не цялата сума по застраховката!

При тарифирането във всяка категория МПС, съобразно свидетелството за правоуправление, могат да се зложат с не голямо тегло и някои фактори, свързани със самото МПС – възраст, предназначение, основен регион на управление (не рег. номер), кубатура (например две деления по този критерий - до 3000 куб. см и над 3000 куб. см., като не се посочва конкретен автомобил на управление нито чия е собствеността върху него).

4. Управлението на МПС без задължителна застраховка „Гражданска отговорност“ на автомобилистите да се криминализира. Да се разширят и правомощията на ГФ с цел защита на интересите му и неправомерното му източване, като за целта той да продължи да покрива щетите причинени от водачи, които са без действаща задължителна застраховка „Гражданска отговорност“ на автомобилистите, но да може в процес на бързо

производство да осъжда виновния водач без гражданска отговорност вкл. и да иска от съда налагане на заповор върху имуществото на виновния водач в момента на узнаването за причиненото ПТП (с оглед избягване на прехвърлянето му на трети лица и невъзможност от компенсация). Може да се помисли и за вариант по превръщане на ГФ в санкциониращ орган на лицата без сключена застраховка „Гражданска отговорност“ на автомобилистите.

В българската застрахователна практика въпросите и проблемите, свързани с застраховка „Гражданска отговорност“ на автомобилистите, са все още сравнително слабо разработени. Още по-оскъдни, почти липсващи, са разработките, посветени на системата „бонус-малус“ в тази област. Практиката е доказала, че бизнес организациите, в застраховането, са икономическа категория, която е особено чувствителна и бързо реагира на всички, даже и на най-слабите сигнали и въздействия от страна на регулаторните институции. Следователно, тяхната специфична проблематика ще привлича все повече вниманието на специалистите от застрахователната теория и практика, защото става въпрос за управлението на риска в една сфера, която съвсем съзнателно и целенасочено, освен собствените, поема и рискове на други физически, юридически и публични субекти.

**Dr. Radostin Vazov**  
**Finance Department**  
**VUZF University**  
**1, Gusla Str.**  
**Sofia 1618**  
**E-mail: vazov\_rado@vuzf.bg**

## **ИЗИСКВАНИЯ ЗА ОФОРМЯНЕ НА СТАТИИТЕ ЗА СПИСАНИЕ "VUZF REVIEW"**

Редакционната колегия на списанието „*VUZF Review*“ разглежда ръкописна български или английски език в обем до 10 страници, изпратени на адрес [r\\_petrova@vuzf.bg](mailto:r_petrova@vuzf.bg). Стандартна word програма трябва да се използва за оформяне на ръкописите, които се прилагат като приложение (attachment) към съпровождащото ги електронно писмо. Изпращането на ръкописа, записан на диск, също е допустимо.

### **Подготовка на ръкописа**

#### *Общи указания*

Текстът трябва да бъде въведен във файл във формат WinWord 2000/2003 или по-нов, с шрифт Times New Roman. Форматирането трябва да бъде, както следва:

1. Размер на листа - А4, полета: ляво – 25 мм, дясно – 25 мм, горно – 25 мм, долно – 25 мм, Header - 12.5мм, Footer - 12.5мм (1.25см), междуредие – 1,15.
2. Заглавие без никакви съкращения на основния език на статията (български или английски) - размер на шрифта 16, удебелен, главни букви, центриран.
3. Един празен ред - размер на шрифта 14, нормален.
4. Имена на авторите – име и фамилия, на основния език на статията, без звания и научни степени - размер на шрифта 14, нормален, центриран.
5. Един празен ред - размер на шрифта 14, нормален.
6. Заглавие на език, който не е основният на статията (български или английски) - размер на шрифта 16, удебелен, центриран.
7. Един празен ред - размер на шрифта 14, нормален.
8. Имена на авторите – име и фамилия, на език, който не е основният на статията, (български или английски) - без звания и научни степени - размер на шрифта 14, нормален, центриран.
9. Два празни реда - размер на шрифта 14, нормален.
10. Резюме на основния език на статията, до 8 реда - размер на шрифта 11, italic, bold.
11. Ключови думи на основния език на статията, до 2 реда - размер на шрифта 11, нормален.
12. Два празни реда - размер на шрифта 14, нормален.
13. Резюме и ключови думи на език, който не е основният на статията, до 8 реда - размер на шрифта 11, italic, bold.
14. Ключови думи на език, който не е основният на статията, до 2 реда - размер на шрифта 11, нормален.
15. Страниците не се номерират.
16. Основните раздели на статията (Увод, Изложение, Заключение, Благодарности, Литература) се форматира в едноколонен текст, двустранно подравнено, както следва:
  - а. Наименование на раздел или на подраздел - размер на шрифта 12, удебелен, центрирано, един празен ред преди наименованието и един празен ред след него - размер на шрифта 12, нормален.

b. Текст - размер на шрифта 12, нормален, отстъп на първи ред на параграф – 10 мм; разстояние от параграф до съседните (Before и After) за целия текст – 0.

c. Текстът на формулите се позиционира вляво на отстояние 3 интервала след номера на съответната формула, който е в кръгли скоби; отстояние от съседните параграфи – 6 pt. Желателно е текстът на формулите да бъде в Math Type или Microsoft Equations.

d. Фигури - центрирани, разположение спрямо текста: “Layout: In line with text”. Номер и наименование на фигурата - размер на шрифта 11, нормален, центрирано. Отстояние от съседните параграфи – 6 pt.

e. Таблицы - центрирани, разположение спрямо текста: “Layout: In line with text”. Номер и наименование на таблицата - размер на шрифта 11, нормален, центрирано. Отстояние от съседните параграфи – 6 pt.

f. Статията завършва на отстояние два празни реда шрифт 14с: научно звание, име и фамилия, научна степен, поделение (департамент, факултет, учебен съвет или катедра), университет (организация), пощенски адрес, e-mail адрес, с шрифт 11, набелено на английски език, дясно подравнено.

### **Бележки и литература**

Цитирането на литературни източници трябва да бъде на латиница. Източниците на кирилица се представят с превод на английски език. Примерите по-долу показват как това трябва да стане.

Списъкът на използваната литература трябва да съдържа литературни източници, които са достъпни за проверка или справки. Цитирането на интернет източници не се препоръчва, но ако това наистина е необходимо, мястото им не е в литературата, а в бележките, и то в предпочитания portable document format (pdf). Мястото на бележките се маркира в текста на статията с арабски цифри като горни индекси.

Представянето на литературните източници в списъка на литературата става в АРА стил (вж. Publication Manual of the American Psychological Association), който се използва широко в обществените и хуманитарните науки, включително в науката за образованието.

Ето основните примери:

### **Списания:**

Mochrie, S.G.J. (2011). The Boltzmann factor, DNA melting, and Brownian ratchets: topics in an introductory physics sequence for biology and premedical students. *American J. Physics*, 79, 1, 121 – 1126.

Ако източникът е на български език, той трябва да се появи в списъка на литературата по следния начин:

Platikanov, D. (2016). Development of the university physical chemistry in two historic epochs. *Chemistry*, 25, 12 – 20 [In Bulgarian].

Горните два източника се цитират в основния текст като: Platikanov (2016) или (Platikanov, 2016).

Botev, B., Tsonev, I. & Doychev, P. (1988). Ecology: its problems and environ protection. *Biologia & Khimiya*, 20 (6), 15 – 17.

Ако трябва да се цитира списание, в която номерацията на всяка книжка от даден том започва със страница 1, тогава номерът на книжката също трябва да се посочи в библиографското описание на източника – ето така:

Nichols, P., Twing, J., Mueller, C.D. & O'Malley, K. (2010). Standard-setting methods as measurement processes. *Educational Measurement: Issues & Practice*, 29 (1), 14 – 24.

#### **Книги**

Atkin, J.M., Black, P. & Coffey, J. (2001). *Classroom assessment and the national science education standards*. Washington: National Academies Press. (в кръгли скоби може да се постави броят на страниците на книгата ето така: pp 456 и/или ISBN ...)

#### **Книги/сборници с редактор/сборници от конференции**

Lakatos, I. (1970). Falsification and the methodology of scientific research programs (pp. 59 – 89). In: Lakatos, I. & Musgrave, A. (Eds.). *Criticism and growth of knowledge*. Cambridge: Cambridge University Press.

Bizhkov, G. & Kraevski, B. (2009). Basic methodological requirements for doctoral studies and some typical errors in their realization (pp. 44 – 104). In: Ganchev, I. & Toshev, B.V. *Theory and methodology of leaning in sciences and mathematics*. Blagoevgrad: Neofit Rilski University Press.





Цитиране в текста на литературен източник – Platikanov (2016) или (Platikanov, 2016), или (Platikanov et al., 2016).

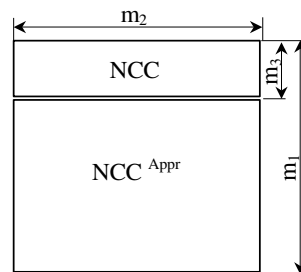
Всички математически формули да бъдат написани в Microsoft Equation или Math Type. Номерацията на формулите се дава вляво на реда с отстъп 10 мм, в кръгли скоби. Текстът на формулите се позиционира след номера на отстояние 3 интервала от него. Разстояние от формула или таблица до основния текст (Before и After) – 6 pt.

Пример:

$$(1) \quad g(t, s, z) = \frac{1}{2} \int_0^{2\pi} \frac{D_{so}^2}{(D_{so} - s)^2} \int_{-\infty}^{+\infty} R_{\beta}(p, \zeta) h\left(\frac{D_{so} t}{D_{so} - s} - p\right) \frac{D_{so}}{\sqrt{D_{so}^2 + \zeta^2 + p^2}} dp d\beta$$

Фигурите са центрирани, номерирани и озаглавени, размер на шрифта - 11. Разположението спрямо текста е: “Layout: In line with text”.

Пример:



**Фиг. 1.** Наименование на фигурата

Таблиците са центрирани спрямо текста, номерирани и озаглавени. Заглавието на таблицата е с размер на шрифта 11, ляво подравнено спрямо рамката и е неразделна част от нея (например, поместено в първия ред на таблицата).

Пример:

<b>Таблица 1.</b> Наименование на таблицата					
<b>Детектор</b>	<b>Оценка</b>	<b>без шум</b>	<b>SNR=6:1</b>	<b>SNR=2:1</b>	<b>SNR=1:1</b>
<b>Roberts</b>	<b>E1</b>	0,885938	0,885938	0,383501	0,085898
	<b>E2</b>	0,987302	0,987302	0,566543	0,533308
<b>Marr-Hildreth</b>	<b>E1</b>	0,923361	0,179512	0,074316	0,076793
	<b>E2</b>	0,923529	0,733366	0,723352	0,727049
<b>Canny</b>	<b>E1</b>	0,885938	0,159281	0,064276	0,071995
	<b>E2</b>	0,987302	0,441255	0,436695	0,434551

Цитираните литературни източници се подреждат в списък според APA стил (вж. Publication Manual of the American Psychological Association), който се използва широко в обществените и хуманитарните науки, включително в науката за образованието.

Пример:

## NOTES

1. <https://mail.google.com/mail/u/0/#inbox>
2. [http://www.buenosearch.com/?q=bulghttps%3A%2F%2Fmail.google.com%2F%2F%2F%23inbox&babsrc=SP\\_ss&mntrId=F84EE02A82E1F9CF&affID=128403&tt=220514\\_ctrl&tsp=5256](http://www.buenosearch.com/?q=bulghttps%3A%2F%2Fmail.google.com%2F%2F%2F%23inbox&babsrc=SP_ss&mntrId=F84EE02A82E1F9CF&affID=128403&tt=220514_ctrl&tsp=5256)

## REFERNECES

Mochrie, S.G.J. (2011). The Boltzmann factor, DNA melting, and Brownian ratchets: topics in an introductory physics sequence for biology and premedical students. *American J. Physics*, 79, 1, 121 – 1126.

Platikanov, D. (2016). Development of the university physical chemistry in two historic epochs. *Chemistry*, 25, 12 – 20 [In Bulgarian].

Botev, B., Tsonev, I. & Doychev, P. (1988). Ecology: its problems and environ protection. *Biologia & Khimiya*, 20 (6), 15 – 17.

Nichols, P., Twing, J., Mueller, C.D. & O'Malley, K. (2010). Standard-setting methods as measurement processes. *Educational Measurement: Issues & Practice*, 29 (1), 14 – 24.

Atkin, J.M., Black, P. & Coffey, J. (2001). *Classroom assessment and the national science education standards*. Washington: National Academies Press. ( pp 456) ( ISBN 978-8-156-7).

Lakatos, I. (1970). Falsification and the methodology of scientific research programs (pp. 59 – 89). In: Lakatos, I. & Musgrave, A. (Eds.). *Criticism and growth of knowledge*. Cambridge: Cambridge University Press.

Bizhkov, G. & Kraevski, B. (2009). Basic methodological requirements for doctoral studies and some typical errors in their realization (pp. 44 – 104). In: Ganchev, I. & Toshev, B.V. *Theory and methodology of leaning in sciences and mathematics*. Blagoevgrad: Neofit Rilski University Press.

**Assoc. Prof. John Ivanov, PhD**  
**Economics Department**  
**Varna Technical Univesrity**  
**132, Blvd. Smirnenski**  
**9000 Varna**  
**E-mail: iivanov@tu-varna.bg**