

ПОГЛЕД КЪМ СПОСОБИТЕ ЗА ПОГАСЯВАНЕ НА ДАНЪЧНИТЕ ЗАДЪЛЖЕНИЯ

Нина Чилова ¹

Резюме:

Способите за погасяване на данъчните задължения са уредени изрично в чл. 168 от ДОПК. Наред с посочените способности, трябва да се разгледа и конституционно установеният способ за погасяване на данъчни задължения, а именно чрез даване на амнистия от Народното събрание на Република България (чл.84, т.13 от КРБ). Всеки един от тези институти има свои особености, специфики и установен ред по който се осъществява. Ако може да се говори за общ белег между тях, то може да се каже, че погасителният ефект на данъчните задължения е целта, към която те са насочени.

Ключови думи: давност; амнистия; опрощаване; прихващане или компенсация на данъчни задължения

JEL: K1; K34

A REVIEW OF THE METHODS FOR EXTINGUISHMENT OF TAX OBLIGATIONS

Nina Chilova, ²

Summary:

The methods for extinguishment of tax obligations are explicitly regulated in art.168 of the Tax and Social Insurance Procedure Code. Along with the mentioned methods, the constitutionally established method for extinguishment of tax receivables must be considered, namely by granting an amnesty by the National Assembly of Republic of Bulgaria (art. 84, item 13 of the Constitution of Republic of Bulgaria). Each of the these institutions has its own features and established order, in which it is carried out. If we can say that there is a common feature between them, then we can point it out: the extinguishable effect of tax liabilities, because that is the aim, to which there all directed.

Key words: limitation; amnesty; remission; set-off or compensation of tax obligations

JEL: K1; K34

¹ доц. д-р, Катедра „Публичноправни науки“, УНСС ; e-mail: nina.chilova@abv.bg

² Assoc. Professor, PhD, Department of Administrative Law Studies, UNWE, email: nina.chilova@abv.bg

Въведение

Правната уредба на способите за погасяване на данъчните задължения е уредена в чл. 168 от ДОПК. Съгласно посочената разпоредба данъчното задължение като вид публично задължение се погасява 1) чрез плащане, 2) чрез прихващане, 3) по давност, 4) при опрощаване, 5) при смърт на физическото лице - след изчерпване на имуществото му, освен ако наследниците или други лица отговарят за публичното задължение; 6) след разпределение на постъпленията от осребряване на актива на юридическо лице, обявено в несъстоятелност, освен ако други лица отговарят за публичното задължение; 7) при заличаване на юридическото лице след прекратяване с производство по ликвидация, освен ако други лица отговарят за публичното задължение.

Наред с посочените способи, трябва да се разгледа и конституционно установеният способ за погасяване на данъчни задължения чрез даване на амнистия от НС (чл.84, т.13 от КРБ). Принудителното изпълнение на данъчните задължения също е способ за погасяване, но той може да се разгледа и като самостоятелно изпълнително производство в рамките на данъчния процес, което бележи редица специфики и според мен, може да бъде обект на самостоятелно изследване.

I. Най-желаният за държавата способ е доброволното изпълнение на данъчните задължения.

При него не се използва държавната принуда, а в основата му стои методът на убеждението (Стоянов.П, Данъчният деликт,1942, с.312-313) т.е. когато се въздейства върху волята и съзнанието на задължените лица. Мотивирането на волята на тези лица е съвкупност от множество фактори, като справедливост при данъчното облагане, законосъобразно поведение, нормативни гаранции за изпълнение на данъчните задължения и др. (Петканов.Г.,Данъчен процес,1996,с.112). Доброволното изпълнение предполага данъчните задължения да са определени по основание и размер и да са станали изискуеми.

Законодателят е уредил различни хипотези, които могат да направят правят данъчните задължения ликвидни и изискуеми: чрез издаване на ревизионен акт по чл.118 от ДОПК, чрез самоизчисляване и деклариране по чл.105, от ДОПК, чрез акт за

установяване по чл.107, ал.3 от ДОПК или чрез корегиращ акт на орган по приходите по чл.106 от ДОПК. Сроковете, при които стават изискуеми данъчните задължения са различни и са установени в материалните данъчни закони (ЗКПО, ЗДДФЛ,ЗДДС, ЗАДС) или в ДОПК, например чл.127 от ДОПК предвижда, че задължението установено в ревизионния акт подлежи на доброволно изпълнение в 14 дневен срок от връчването на акта. Не е нужно, актът с който е определено данъчното задължение да е влязъл в сила. В данъчното право основен принцип, установен в чл.153 от ДОПК е че обжалването на акта не спира неговото изпълнение , освен ако не са налице предпоставките на чл.153, ал.2, 3 и 4 от ДОПК.

Данъчните задължения се изпълняват доброволно чрез плащане, което може да стане в брой или безкасово. Данъчните /публичните задължения, установени или събрани от НАП, се плащат безкасово по съответната сметка. Изключение правят само задълженията по ЗМДТ, които могат да се плащат касово и безкасово (чл.178, ал.1 от ДОПК). Безкасовото плащане може да се извърши чрез банка, лицензиран пощенски оператор, или чрез Интернет. Номерата на банковите сметки, по които се извършват безкасовите плащания, се посочват от органите, установили задълженията в актовете издавани от тях. Сметките се популяризират и чрез поставянето им на подходящи места в банките и пощенските клонове.

Националната агенция по приходите (НАП) поддържа на своята интернет- страница актуална информация за номерата на банковите сметки, по които се извършва плащането на данъците. Безкасовото плащане трябва да бъде извършено, като се използват определени платежни документи, чиито образци са утвърдени специално за този вид плащания.

Безкасовото плащане чрез банка се извършва с платежно нареждане за плащане към бюджета по образец, утвърден от министъра на финансите или упълномощено от него лице, съгласувано с управителя на Българската народна банка(БНБ). Безкасовото плащане чрез лицензиран пощенски оператор се извършва с пощенски запис за плащане към бюджета по образец, утвърден от министъра на финансите или упълномощено от него лице, съгласувано със съответния лицензиран пощенски оператор.

Плащане в брой се извършва в касата на съответната организация. При данъчните задължения това е касата на съответния орган по приходите.

Редът за събирането и отчитането на сумите при плащания в брой се определя със заповед на ръководителя на съответната администрация или организация.

II. Прихващане и връщане на недължимо платени или събрани данъци.

Прихващането или компенсацията, като правен институт води своето начало от разпоредбите на чл.103-106 от ЗЗД. В литературата е посочено, че прихващането е способ за погасяване на две насрещни задължения до размера на по-малкото от тях. То е резултат от едностранното изявление на един от двамата насрещни длъжници. Следователно прихващането съставлява едно субективно право на всеки от насрещните длъжници, което е от категорията на погасителните потестативни права (Кожухаров.А.Облигационна право,1958, с.408). Фактическият състав на компенсация включва следните елементи:

1. две насрещни еднородни и заместими задължения /вземания/. Компенсацията е възможна само „ако две лица си дължат взаимно“, без значение е какво е правното основание за това;
2. задълженията да са между едни и същи лица, тъй като само те могат да прихващат това, което взаимно си дължат;
3. двете насрещни задължения/вземания да са ликвидни т.е безспорно установени по основание и размер и изискуеми, с настъпил падеж и изпълнението да може да бъде поискано от кредитора.

Прихващането се извършва с едностранно волеизявление на един от двамата длъжника и има погасителен ефект. Волеизявлението е израз на упражняване на потестативното право, което може да бъде упражнено само от неговия носител и позволява едностранна промяна в гражданското правоотношение без съгласие на насрещната страна (Кожухаров.А.Облигационна право,1958, с.408). Разпоредбата на чл.105 от ЗЗД изрично изключва правната възможност за прихващане без съгласие на насрещния кредитор по отношение на вземания за данъци.

Посочените принципни положения на прихващането (компенсацията) на недължимо платени суми, като институт намира приложение и в данъчното право, но има специфики обусловени най-вече от властническият характер на данъчното задължение. Случаите на приложение на този правен институт в данъчното право най - общо могат да бъдат обединени в две групи: **първоначална липса на правно основание** -данъкът е платен по погрешка или **отпадане на правното основание впоследствие** (Петканов.Г.,Данъчен процес1996,с.150). Например, издаден е РА, с който е определен дължим данък, данъкът е

платен, но впоследствие актът е обжалван и е частично или изцяло отменен. В тази хипотеза държавата е получила плащане, което не се дължи, защото е отпаднало правното основание за неговото събиране. Следователно държавата следва да го върне, като недължимо платено задължение на данъчния длъжник.

Специалният режим на прихващането и възстановяване на недължими данъчни/публични задължения е регламентиран в чл.128-132 от ДОПК. Съгласно разпоредбата на чл.128, недължимо платени или събрани суми за данъци, задължителни осигурителни вноски, наложени от органите по приходите глоби и имуществени санкции, както и суми, подлежащи на възстановяване съгласно данъчното или осигурителното законодателство от Националната агенция за приходите, се прихващат от органите по приходите за погасяване на изискуеми публични вземания, събрани от Националната агенция за приходите.

От текста става ясно, че законодателят изрично е посочил с кои вземания на длъжника е възможно да се прихваща. Той е допуснал да се извърши прихващане и с погасено по давност задължение, когато вземането на длъжника е станало изискуемо, преди задължението му да бъде погасено по давност (чл.128, ал.1). С други вземания на длъжника не може да се извършва прихващане.

Специфични особености съдържа и процедурата по която се осъществява прихващането по ДОПК. Инициатори за прихващането могат да бъдат органа по приходите или данъчният субект по писмено искане (чл.129, ал.1). Следователно тези два субекта имат правна възможност да стартират процедурата, което не означава, че те са равнопоставени в развитието на това правоотношение. Органът по приходите, съгласно чл.128, ал.1 от ДОПК единствено може да санкционира това искане чрез едностранно властническо волеизявление.

Това съгласие (санкциониране) се материализира в акт за прихващане или възстановяване, което не е съгласие по смисъла на гражданското право. В тази хипотеза органът по приходите упражнява властнически правомощия, той е носител на потестативното право, което се реализира с едностранно властническо волеизявление и се обективира в издаване на нарочен акт. Органът по приходите при наличие на предвидените в закона предпоставки може да извърши прихващането, когато писмено е сезиран от данъчния длъжник, обратното не е възможно. В литературата е посочено, че когато

органът прихваща, той действа в условията на обвързана компетентност, т.е той няма право на преценка дали да извърши прихващането или не. Щом е налице фактическият състав на прихващането посочен в ДОПК, той е длъжен да направи волеизявление за прихващане.(Петканов.Г.,Данъчен процес1996,с.112, Димитров.В.Финансово право, 2019г.с.135). Компетентният орган може да се възложи извършването на ревизия или проверка преди да издаде акта. Съгласно чл. 129, ал.3 санкциониращият акт следва да се издаде в 30-дневен срок от постъпване на искането в случаите, когато в същия срок не е възложена ревизия.

Законодателят е посочил, че независимо от извършването на прихващане или възстановяване, включително когато актът е обжалван, задълженията за данъка или задължителните осигурителни вноски подлежат на установяване чрез извършване на ревизия. Обжалването на този акт става по реда на обжалване на ревизионните актове (чл.129, ал.7).

В полза на данъчния длъжник, законодателят е предвидил две правни възможности от които той може да се ползва като защита на своите права. Съгласно разпоредбата на чл.131 непроизнасянето в срок по искане за издаване на акт за прихващане и възстановяване се смята за мълчалив отказ. Жалба против мълчаливия отказ може да се подаде в 14-дневен срок от изтичането на срока за произнасяне(2). Обжалването се извършва по реда за обжалване на ревизионен акт. Втората възможност се свързва с правото на жалба за бавност. Данъчният длъжник има право да подаде жалба, когато процедурата за прихващане и възстановяване се забави неоснователно и извън законоустановените срокове (чл.132).

Жалбата се подава до териториалния директор, който проверява обстоятелствата по нея и се произнася писмено в тридневен срок. В случай че жалбата е основателна, той определя срок за издаване на акта.

Освен на прихващане, недължимо платените или събрани данъчни задължения подлежат и на връщане, щом длъжникът няма други публични вземания. На връщане подлежи всичко, което неоснователно е платено, ако длъжника няма други изискуеми вземания (Петканов.Г.,Данъчен процес1996,с.162). Компетентният орган следва да установи, че данъчният субект няма други изискуеми публични вземания и ако този факт бъде констатиран, тогава се пристъпва към възстановяване. Ако е налице обратната хипотеза, той първо трябва да прихване и тогава да върне остатъка . В това отношение също

се наблюдава особеност. Съгласно чл.129 от ДОПК, е посочено, че ако има остатък след извършване на прихващането на лицето се връща сумата по посочена от него банкова или друга платежна сметка. Възстановяването на сумите, свързани с прилагането на ЗМДТ, на физически лица, които не са търговци, може да се извършва и в брой (чл.129, ал.4). Законодателят е посочил в ал.5, че органът по приходите е длъжен в 30-дневен срок от предявяването пред него на влязъл в сила съдебен или административен акт да възстанови или прихване по посочения ред изцяло посочените в акта суми, заедно с дължимата лихва, когато с акта в полза на задълженото лице е признато правото на получаване на:

1. суми за неправилно или недължимо платени, внесени или събрани суми за данъци, задължителни осигурителни вноски, такси, глоби, имуществени санкции, установени, събрани или наложени от органите по приходите, включително внесени по писмено указание или становище;
2. незаконосъобразно отказани за възстановяване суми.

Справедливо и целесъобразно е решението на законодателя нормативно установено в чл.129, ал.6, когато има недължимо внесени или събрани суми, с изключение на задължителни осигурителни вноски, те да се връщат със законната лихва за изтеклия период, когато са внесени или събрани въз основа на акт на орган по приходите. В останалите случаи сумите се връщат със законната лихва от деня, в който е следвало да бъдат възстановени по предвидения ред в ДОПК.

Специален опростен режим за прихващане е регламентиран в чл.130 от ДОПК. В случаите, когато е подадена декларация с посочена в нея сума за възстановяване, както и когато е подадено искане за възстановяване по чл. 129, органът по приходите може да възстанови цялата претендирана сума по посочената от лицето банкова или друга платежна сметка или чрез пощенски запис в случаите на възстановяване на местни данъци на посочения от лицето адрес, като в платежното нареждане или пощенския запис задължително се отбелязват номерът и датата на декларацията, съответно искането за възстановяване. Законодателят е въвел презумция, че със заверяването на посочената от лицето банкова или друга платежна сметка с цялата претендирана сума, съответно с получаването на съобщението за пощенския запис, се смята, че искането на лицето за възстановяване на надвнесената сума е изцяло удовлетворено (ал.2).

III. Погасяване на данъчните задължения по давност.

Погасителната давност е общ институт на правото, чиято нормативна основа е в чл.110-118 от ЗЗД. Проф.Таджер я определя , като ЮФ, но може и да се разглежда като субективно право. Като ЮФ е **период от време** през който носителят на субективното право бездейства . Този ЮФ поражда в полза на длъжника едно субективно право- това е правото му с волеизявление да погаси правото на иск на ищеца или правото му на принудително изпълнение. Става дума за едно преобразуващо право, на което съответства задължение на носителя на субективното право, търсещ правна защита, да търпи погасяването на правото му на иск. Това преобразуващо право може да бъде упражнено само чрез волеизявление, и то само в защита, т.е само когато страната се защитава от предявен срещу нея иск. Затова се твърди, че погасителната давност се упражнява само чрез **възражение**. Това е така, защото длъжникът няма никакъв интерес да погаси едно субективно право, носителят на което не го упражнява. Винаги когато носителят на субективното право реши да потърси защита, на него може да му се противопостави възражението за изтекла давност (Таджер,

Гражданско право на НРБ, 1973, с.350). Следователно фактическият състав на погасителната давност инкорпорира два елемента: изтичане на период от време и възражение. Като правен институт погасителната давност гарантира правната сигурност, защитава субектите срещу трудности при доказването и стимулира бързото развитие на правните отношения (Петканов Г, Данъчен процес1996, с.144).

Тази правна конструкция за давността намира приложение и в данъчното право с известни особености. Погасителната давност е регламентирана в чл.171 -173 от ДОПК. Законодателят е посочил, че публичните вземания се погасяват с изтичането на 5-годишен давностен срок, считано от 1 януари на годината, следваща годината, през която е следвало да се плати публичното задължение, освен ако в закон е предвиден по-кратък срок. От текста става ясно, че спецификата тук се свързва с началният момент на давността, което е типично за данъчното право като нормативно решение свързва се с началото на бюджетната година.

С изтичането на 10-годишен давностен срок, считано от 1 януари на годината, следваща годината, през която е следвало да се плати публичното задължение, се

погасяват всички публични вземания независимо от спирането или прекъсването на давността освен в случаите, когато:

1. задължението е отсрочено или разсрочено;
2. вземането е предявено в производство по несъстоятелност;
3. е образувано наказателно производство, от изхода на което зависи установяването или събирането на публичното задължение;
4. изпълнението е спряно по искане на длъжника;
5. е подадена жалба за разрешаване на спор по глава шестнадесета, раздел Па на ДОПК.

Давността може да бъде спряна или прекъсната при определени хипотези. В литературата е посочено, че спирането представлява настъпването на такова обстоятелство, определено със закон, след което давностния срок престава да бъде значим, или спирането се свежда „юридическо безразличие на времето“ при запазване действието на срока до настъпването на обстоятелството, което е предизвикало спирането (Таджер, Гражданско право на НРБ, 1973, с.368). При данъчните /публични задължения давността спира при наличие на обстоятелствата изрично посочени в чл.172, ал.1 от ДОПК, а именно:

1. когато е започнало производство по установяване на публичното вземане - до издаването на акта, но за не повече от една година;
2. когато изпълнението на акта, с който е установено вземането, бъде спряно - за срока на спирането;
3. когато е дадено разрешение за разсрочване или отсрочване на плащането - за срока на разсрочването или отсрочването;
4. когато актът, с който е определено задължението, се обжалва;
5. с налагането на обезпечителни мерки;
6. когато е образувано наказателно производство, от изхода на което зависи установяването или събирането на публичното задължение.

Давността може и да бъде и прекъсната. Това е такъв ЮФ, с настъпването на който се обезличава юридически периодът от време от възникване на правото на иск до осъществяването на самия факт и започва да тече нов давностен срок. Правното действие на прекъсването на давността за разлика от спирането, е твърде силно, то заличава с обратно действие изтекло време, което се смята за несъществуващо от юридическа гледна точка

(Таджер, Гражданско право на НРБ, 1973, с.372). Тези принципни твърдения са приложими и в данъчното право. Аргументи в тази посока са разпоредбата на чл.172, ал.2 и 3 от ДОПК.

Давността се прекъсва с издаването на акта за установяване на публичното вземане или с предприемането на действия по принудително изпълнение. Ако актът за установяване бъде отменен, давността не се смята прекъсната. От прекъсването на давността започва да тече нова давност.

Погасените по давност данъчни вземания се отписват (чл.173, ал.1). Отписването става служебно с изтичането на десетгодишния давностен срок по чл.171, ал.2 от ДОПК. По своята правна същност отписването е счетоводна операция, с която вземането се сваля от счетоводния баланс, съответно на държавата или общината или на друга организация от системата на публичните финанси, тъй като то не подлежи на принудително събиране (Димитров. В. Финансово право, 2019г.с.135). Отписаните, но доброволно платени данъчни/публични задължения изпълнени след изтичане на давностния срок, не подлежат на връщане(чл.174). С погасяване на данъчното задължение се погасяват и произтичащите от него допълнителни вземания, макар и давността за тях да не е изтекла(чл.119 от ЗЗД).

Такива могат да бъдат вземания за лихви, които при данъчните задължения се погасяват с изтичане на общата пет годишна давност, а тези от глоби – с изтичане на двегодишен давностен срок (чл.82 от ЗАНН).

IV. Опрощаване на несъбираеми данъчни/държавни вземания.

Този способ е установен в чл.98, т.12. от Конституцията на РБ и намира изрично нормативно регулиране и в чл.168, т.4 от ДОПК. Това е изрично правомощие на президента, което се материализира в указ, чиито адресат е конкретно ФЛ³. Съгласно чл.102, ал.3 от Конституцията този указ се преподписва от министъра на финансите. В литературата е посочено, че при упражняване на това свое правомощие президента действа в условията на оперативна самостоятелност, което означава, че има право на дискреция по отношение на това дали ще опрости или не несъбираемото вземане (Ангелов.А., Златарев.Е.,

³ В конституционният текст изрично не е посочено, че само ФЛ могат да сезират президента, но такова виждане може да се извлече по тълкувателен път, доколкото обратното съждение би било в противоречие с европейският режим на държавните помощи и защита на свободната конкуренция. В този смисъл виж.Димитров.цит.съч.138

Христофоров.В, Финансово право на НРБ, 1983, с138). С указ №173 от 2012г. президента е приел Правила за работата на Комисията, която е помощен орган по тези въпроси и има съвещателни функции. Самата комисия приема вътрешни правила за своята дейност, където по същество са разписани процедурите по които се осъществява производство по събиране на данни за адресата на искането, както и по отношение на получаване на мотивирани становища от заинтересовани публични и общински органи -НАП, АСП, НОИ и др.

Анализът на вътрешните правила на комисията дава основание да се направи извод, че тя извършва цялата специфична подготвителна работа по този процес, като се започне от разглежда молбите, изпращане на преписката до компетентните държавни органи за становище и се стигне до изготвяне на мотивирано предложение за всяка молба. Комисията взема решение по доклад на нейния председател за всеки конкретен случай. Въз основа на решението председателят подготвя окончателен доклад до президента за издаване на указ.

Президентът взема своето решение самостоятелно, той не е обвързан от решението на комисията. В хипотеза на положително становище президента издава указ, който следва да се преподпише от министъра на финансите (чл.6 от вътрешните правила). Молителят се уведомява писмено за резултата, като се изпраща препис извлечение от президентския указ, вкл. и на заинтересованите институции за предприемани на необходимите мерки по изпълнение на указа.

V. Амнистия на данъчните задължения.

Този способ не е нормативно установен в ДОПК, но той намира своето конституционно основание в разпоредбите на чл.84, т.13 от Конституцията на РБ. Законодателният орган може със закон да амнистира финансови/данъчни задължения. Уредбата е доста лаконична, но практиката познава основно два вида амнистии: финансова и наказателна. След като НС със закон може да амнистира данъчни задължения се предполага, че законодателна инициатива за такова решение може да имат органите, които по Конституция имат такова правомощие.

Според мен тази хипотеза теоретично е възможна, но няма особено практическо приложение. За да се стигне до такова решение, се предполага, че компетентните органи са правили многократни опити за изпълнение (доброволно и принудително) на задълженията

, но резултат не е постигнат. Законът за амнистията влиза в сила веднага и има еднократно правно действие. Отлагателен срок на влизането в сила на закона не съществува, защото той не създава задължения за адресатите си, а само права. Законът заличава данъчни задължения, без обаче да премахва фактическите състави от които са възникнали тези задължения и когато друга правна норма установи други данъчни задължения за лицата въз основа на същите фактически състави, те ще са валидни независимо от амнистията (Ангелов.А., Златарев.Е., Христофоров.В, Финансово право на НРБ, 1983, с131). Амнистията може да бъде пълна⁴, частична⁵ и под условие⁶.

VI. Ред за погасяване

Данъчните задължения се погасяват в определена поредност изрично уредена в чл.169 от ДОПК, а именно: **главница, лихви, разноски**. Същата последователност се спазва и когато задължението е било разсрочено или отсрочено (2). Тази поредност е по-благоприятна за длъжника⁷, защото като погасява първо главницата, той намалява основата, върху която се начисляват лихвите. Тази последователност се прилага само до образуване на изпълнителното дело. В производството по принудително изпълнение обаче публичните вземания се погасяват в различна последователност: **разноски, главница, лихви** (чл.169, ал.8). В тази хипотеза длъжника е в по-неизгодна позиция, но нормативното решение е целесъобразно, тъй като в производството по принудително изпълнение се правят разноски и накрая може да се окаже, че няма от какво имущество на длъжника да се покрият. При наличие на няколко публични вземания, които длъжникът не е в състояние да погаси едновременно до започване на принудителното им събиране, той може да заяви кое от тях погасява пред съответния компетентен орган. Ако не е заявил това, те се погасяват съразмерно (3). До заявяването им за принудително събиране задълженията за съответния

⁴ Според авторите, пълна е когато се заличава се цялото данъчно задължение (главница, лихви и разноски)

⁵ При нея се погасява главницата, а остават лихвите и разноските или обратното.

⁶ авторите посочват че тя е по-скоро теоретична Т.е. погасява се главницата и при това условие се амнистират лихвите и разноските.

⁷ Частните вземания, съгласно чл.76, ал.2 от ЗЗД се погасяват в следната поредност: разноски, лихви и накрая главниците.

вид, установявани от общините, се погасяват по реда на възникването им, а когато се отнасят за една и съща година, лицето има право да заяви кое от тях погасява(3а).

Вземанията за данъци, отнасящи се за различни години, се погасяват по поредността на възникването им. Когато вземанията за данъци се отнасят за една и съща година, длъжникът може да посочи кое от тях погасява. Тези правила също се прилагат до образуване на изпълнителното дело.

До започване на принудителното изпълнение, законодателят е предвидил още една правна възможност за длъжника да заяви по ред и начин, определени със заповед на министъра на финансите, вида на задълженията, които иска да погаси. Става дума за данъчни и др.публични задължения, които се установяват от Националната агенция за приходите(4). Поредността е следната:

1. задължения за данъци и други задължения за централния бюджет;
2. задължения за здравноосигурителни вноски за бюджета на Националната здравноосигурителна каса;
3. задължения за задължителни осигурителни вноски за социалноосигурителните фондове, администрирани от Националния осигурителен институт;
4. задължения за вноски за допълнително задължително пенсионно осигуряване.

Това законодателно решение е правилно и целесъобразно. То беше продиктувано от Решение№2 от 4.02/2014г. на КС⁸, с което се обяви за противоконституционна разпоредбата на чл.169, ал.4 от ДОПК, която практически не правеше разлика между правната природа на данъците, осигурителните и здравните вноски. Законодателят теоретично и практически лиши платецът на публичното задължение за има правната възможност да посочи кое от своите задължения погасява - за данъци или осигурителни вноски. По този начин атакуваната разпоредба⁹ даваше възможност за пренасочване на платени вноски за

⁸ Част от мотивите на конституционните съдии в Решение№2 от 4.02/2014г. на КС “Докато в старата редакция на ал. 4 от чл. 169 ДОПК се определя режимът на погасяване само на задълженията за данъци, с атакуваната промяна същият режим се въвежда по отношение на всички публични вземания, включително за задължителните социални и здравни вноски.....недопустимо е да се създава правна уредба, която застрашава упражняването на конституционно установени права, в случая на социално и здравно осигуряване. Още повече, като се има предвид и фондовият характер на социалното и здравното осигуряване. Въпреки различията помежду им те си остават публичноправни по своя характер и следователно спрямо тях не могат да намерят приложение правилата на частноправните отношения“.

⁹ Когато длъжникът има няколко публични задължения, установявани от Националната агенция за приходите, които не е в състояние да погаси едновременно до започване на принудителното им събиране,

социално и здравно осигуряване за погасяване на данъчни задължения или обратната хипотеза. Анализът на разпоредбата на чл.169, ал.4 показва, че тази законодателна некомпетентност е преодоляна, още повече, че е предвидено изрично, че с постъпилата сума се погасява задължението от съответния вид, срокът за внасяне на което изтича най-рано към датата на плащането, освен ако в закон не е предвидено друго. Ако срокът за внасяне на две или повече публични задължения от един и същ вид изтича на една и съща дата, те се погасяват съразмерно (5).

Заклучение

В заключение може да се каже, че всеки един от способите е правен институт, който има своя собствена нормативна история, специфични белези и ред, по който се осъществява. Общото между тях, обаче може да се свърже с целта на тези производства, а именно те са насочени към погасяване на данъчните задължения т.е. имат погасителен ефект.

ЛИТЕРАТУРА:

1. Ангелов.А., Златарев.Е., Христофоров.В, Финансово право на НРБ, 1983;
2. Димитров .В. Финансово право;С.2019г.
3. Златарев. Е, Христофоров.В., Финансово право на НР България, 1983;
4. Кожухаров.А.Облигационна право,1958;
5. Костов.М. Компетентността като правосубектност на държавния орган. Правна мисъл.1979;
6. Къндева Спиридонова.Е., Оперативна самостоятелност в административната дейност,1988;
7. Лазаров, К., Административно право, С.2000г;
8. Петканов.Г, Данъчен процес, 1996;
9. Стоянов.П, Данъчният деликт,1942;

погасява се задължението, на което срокът за плащане изтича най-рано, освен ако в закон не е предвидено друго. Ако срокът за плащане на две или повече публични задължения изтича на една и съща дата, те се погасяват съразмерно.“

НИНА ЧИЛОВА

10. Стоянов, И. Механизъм за управление на публичните финанси, С.2012г;
11. Таджер, Гражданско право на НРБ, 1973;