

ЗА ПОНЯТИЕТО „ДАНЪК“

АНИ МИТЕВА*

Катедра „Административноправни науки“

Резюме: Предвид известната фраза на Бенджамин Франклин *„На този свят нищо не е сигурно, освен смъртта и данъците“* понятието „данък“ звучи толкова близко до ежедневието ни колкото и други понятия, които възприемаме като неизменна част от живота си. Често пъти съдържанието на тези понятия е дискуссионно и предмет на анализ във философски, социологически, икономически, правен и други аспекти. Съдържанието на понятието „данък“ не прави изключение. То се изменя и обогатява в зависимост от ценностните разбирания и икономически възгледи на съответната епоха.

Предмет на настоящата студия е понятието „данък“ в правен аспект. В *първата си* част студията е обзорна и представя на вниманието на читателя доктриналните определения за данък от 1926 г. до 2023 г. и тези, съдържащи се в съдебната практика. Изхождайки от традициите в българската правна теория и при съобразяване настоящето състояние на нормативната уредба, е направен опит за прецизиране на понятието „данък“. Във *втората част* на студията е направено разграничение между понятието за данък и други сродни явления чрез посочване на практическото значение на анализа. Направено е предложение *de lege ferenda* за прецизиране на нормативната уредба с оглед използването на основни данъчноправни понятия по безпротиворечив начин. *Третата част* на студията съдържа критичен анализ на тълкувателна практика на Конституционния съд на Република България и Върховния административен съд. Вниманието на читателя се насочва към практическите измерения на научния анализ и необходимостта от задълбочено познаване съдържанието на понятието „данък“ за целите на нормотворческия процес и правоприлагането.

* Главен асистент по финансово и данъчно право в Юридическия факултет на Софийския университет „Св. Климент Охридски“. Доктор по право.

Ключови думи: данък, такси, осигуровки, отчисления, санкция, правоприлагане, съдебна практика, тълкувателни решения.

ON THE CONCEPT OF „TAX“

ANI MITEVA*

Department of Administrative Law Studies

Abstract: Given Benjamin Franklin’s famous phrase „*Nothing is certain in this world but death and taxes*“, the concept of „tax“ sounds as close to everyday life as other concepts that we perceive as an invariable part of our lives. Often the content of these concepts is discussed and subject to analysis in philosophical, sociological, economic, legal and other aspects. The content of the term „tax“ makes no exception. It evolves and enriches depending on the value understandings and economic views of the age of the state.

The subject of the present study is the concept of „tax“ in its legal aspect. In its *first part*, the study is a peer review article and presents to the reader’s attention the legal definitions of the tax as of 1926 to 2023 and those contained in the court practice. Proceeding from the traditions in the Bulgarian legal theory and taking into account the existing state of the regulatory framework, an attempt has been made to refine the concept of „tax“. In the *second part* of the study, a distinction is made between the concept of tax and other related phenomena by pointing out the practical significance of the analysis. A *de lege ferenda* proposal has been made to refine the legislation for the sake of using basic tax law notions in a non-controversial way. The *third part* of the study contains a critical analysis of the interpretive practice of the Constitutional Court of the Republic of Bulgaria and the Supreme Administrative Court. The reader’s attention is directed to the practical dimensions of the scientific analysis and the need for in-depth knowledge of the content of the notion of „tax“ for the purposes of the lawmaking process and justice.

Keywords: tax, fees, insurance, deductions, sanction, justice, judicial practice, interpretive decisions.

Въведение

Етимологически думата данък произхожда от старинното „дан“ – повинност, нещо, което е дължимо¹. В българския тълковен речник данъкът е дефиниран като определена със закон сума, която се изплаща на държавните органи. Определение за „данък“ („tax“) липсва в енциклопедия Британика². Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР) определя данъците като задължителни, безвъзмездни плащания към държавното упра-

* Senior Assistant Professor of Finance and Tax Law, Faculty of Law, Sofia University „St. Kliment Ohridski“. Ph.D.

¹ Минкова, Ганета. Данъчни задължения. София: Сиела, 2012, с. 15.

² <https://www.britannica.com/search?query=tax> – посетен на 31.08.2023 г.

вление³ като изрично е посочено, че това понятие е работна дефиниция на ОИСП⁴. Понятието за данък в различните данъчни юрисдикции е било предмет на колективни мащабни трудове⁵.

В житейски аспект, предвид известната фраза на Бенджамин Франклин „*На този свят нищо не е сигурно, освен смъртта и данъците*“, понятието „данък“ звучи толкова близко до ежедневието ни колкото и други понятия, които възприемаме като неизменна част от живота си. Често пъти съдържанието на тези понятия е дискуссионно и предмет на анализ във философски, социологически, икономически, правен и други аспекти. Съдържанието на понятието „данък“ не прави изключение. То се изменя и обогатява в зависимост от ценностните разбирания и икономически възгледи на съответната епоха.

Така, ако в Стария завет, Битие 28:22⁶ децятъкът е бил предоставян в натура (десетият сноп от полето), то в светлината на днешното ниво на икономическо развитие на обществото – данъците, които се събират в натура, са несъвместими със съвременните данъчни системи. В България децятъкът в неговите две форми: *беглик* (върху овцете) и *юшур* (върху добивите от земята) е започнал да се събира в брой (в пари) след Освобождението на България от османско иго⁷.

Пример за влиянието на ценностните разбирания на обществото върху данъчната система е отмяната на т.нар. *данъци върху бездетността* (на руски: налог на бездетност; на английски: childless tax), които в по-новата история са въведени от Йосиф Сталин във всички комунистически държави⁸. В България този данък (т.нар. ергенски данък) е установен с Указа за насърчение на раждаемостта и многодетство⁹. Ергенският данък е бил в размер на 5% върху

³ https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax/indicator-group/english_76e12892-en – посетен на 31.08.2023 г.

⁴ <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#T> – посетен на 31.08.2023.

⁵ Peeters, Bruno. The Concept of Tax. EATLP International Tax Series, 2007. Книгата представя окончателните доклади от годишната среща на Европейската асоциация на професорите по данъчно право (EATLP), проведена в Казерта (Неапол) от 27 до 29 май 2005 г. Основната тема на конгреса е понятието за данък. На подготвителна среща, проведена в Париж на 3 юни 2004 г., е договорено да се формират три работни групи. Първата група, координирана от Bruno Peeters е била ангажирана със сравнително изследване на понятието данък в различните държави членки на ЕС. Втората група, координирана от Pedro Herrera, е анализирала понятието данък в правото на ЕС. Третата група, председателствана от Kees van Raad, е била ангажирана с концепцията за данък в модела на ОИСП и в споразуменията на Световната търговска организация. Тези работни групи подготвят и трите части на книгата.

⁶ Внукът на Авраам, Яков, дал обет пред Господ: „От всичко, що ми дадеш, ще дам децятък на Тебе.“

⁷ Относно данъчната система, установена в България в систематизиран вид от създаването ѝ до 2008 г. вж. **Тютюнджиев, Иван, Костов, Александър, Павлов, Пламен, Палангурски, Милко, Лазаров, Иван, Русев, Иван.** Стопанска история на България. София: Ровита, 2011, с. 113 и сл.

⁸ <https://academic-accelerator.com/encyclopedia/tax-on-childlessness>, посетен на 31.08.2023 г.

⁹ Обн. ДВ. бр. 52 от 29 Юни 1951 г., отм. ДВ. бр. 15 от 23 февруари 1968 г.

доходите на българските и чуждестранни граждани с местожителство на територията на Република България, които са неомъжени, неомъжени, овдовели, семейни и разведени без деца на възраст от 21 до 45 години за жените и до 50 години за мъжете. Освободени от заплащането на този данък са били семейните до 1 година от сключване на брака и до две години – от смъртта на детето; гражданите, които имат деца, загинали в Отечествената война или в борбата срещу фашизма, както и родителите на деца, загинали като бригадири, трудоваци и войници; учащите се в средните и висшите училища на възраст до 25 години, ако не получават доходи; инвалидите от войните или от борбата срещу фашизма; трудовите инвалиди със загубена работоспособност над 50% и гражданите с физически и умствени недостатъци, ако с личен труд не могат да изкарат прехраната си. Така, *с ергенски данък са били облагани и семействата, чиито деца са починали (до две години от смъртта на детето), както и инвалидите и гражданите с физически и умствени недостатъци, които могат с личен труд да изкарат прехраната си.* Действащият от 1968 г. Указ за насърчаване на раждаемостта също е отменен ДВ. бр. 32 от 29 март 2002 г. Несъвместимостта на подобен данък със съвременните достижения на концепцията за правата на човека, основополагаща за всяка правова държава, е очевидна.

Съвременното понятие за данък е свързано с идеята за правова държава, с идеята за социална справедливост, с принципите на демократичното устройство¹⁰. Поради това и в действащата Конституция на Република България (КРБ) данъците са обвързани само и единствено с доходите и имуществото на лицата (чл. 60, ал. 1 КРБ), а не с техни присъщи личностни характеристики.

Дългата история на данъците, бидейки основният ресурс за издръжка на държавата и осигуряване на публични блага още от Античността¹¹, прави и понятието за данък многолико. То може да бъде разглеждано във философски, икономически, политически, правен аспект и други.

¹⁰ **Пенов**, Сашо. Финансово право. Специална част. София: Университетско издателство „Св. Климент Охридски“, 2020, с. 210.

¹¹ Историята на данъците е част от развитието на финансовото стопанство. Като основни негови етапи в **Стоянов**, Петко. Основни начала на финансовата наука. София: Университетско издателство „Св. Климент Охридски“, 2004, с. 62 се посочват: 1. Излизането на финансовото стопанство от епохата на частното или патримониално господство на феодализма; 2. Нарастване на нуждата от пари за укрепване на централната власт; 3. Ангажирането на държавата в цялостната политика на народите и крупните държавни общокултурни начинания и 4. Установяването на правовата конституционна, а по-сетне конституционно-парламентарна държава с контрол и отчетност във финансите. Повече относно историята на данъците вж. в **Samson**, William D. (2002). History of Taxation. In: Lymer, A., Hasseldine, J. (eds) The International Taxation System. Springer, Boston, MA, 2002. Относно данъчните системи от древността вж. в **Blankson**, Samuel. A Brief History of Taxation. Lulu, 2007.

Във *философски аспект* данъкът е разглеждан като крайгълния камък, поставен в основата на функционирането на държавата и мотивиращ подсъзнателен стремеж на гражданите „да живеят за сметка на всички останали“¹². Фредерик Бастиа акцентира върху омагьосания кръг, в който попада Държавата, от която се изисква да събира възможно най-малко данъци от поданиците си и едновременно с това е призвана да бъде „общата сила, създадена не за да бъде инструмент за потискане на гражданите, а напротив за да гарантира всекиму своето, като въдворява ред и сигурност“¹³. Така, от Държавата се изисква невъзможното – едновременно да осигурява „много блага“ при „липса на данъци“¹⁴.

Съществуват и други добре известни теории за същността на данъка – осигурителна на Шарл Монтескьо¹⁵; еквивалентна на Адам Смит¹⁶; теория на жертвата на Джон Стюарт Мил¹⁷. Те са били предмет на анализ в икономически и правен аспекти¹⁸.

В *икономически аспект* данъкът е определян основно като приход в бюджета¹⁹, но и като инструмент за преразпределение²⁰. Данъчните приходи са разглеждани преди всичко от гледна точка на тяхното планово-целево предназначение за задоволяване на местните и национални нужди²¹. Основополагащи не само в икономически, но и правен аспект са принципите на данъчното облагане, въведени от Адам Смит²².

¹² **Бастиа**, Фредерик. Държавата. Държавата е фикцията, чрез която всеки иска да живее за сметка на всички останали. София: Изток-Запад, 2008.

¹³ Пак там, с. 18.

¹⁴ Пак там, с. 13.

¹⁵ Данъкът като разновидност на осигурителните вноски.

¹⁶ Данъкът като цена на получените публични блага.

¹⁷ Данъкът като жертва в полза на държавата.

¹⁸ **Edgeworth**, F. Y. The Pure Theory of Taxation. – *The Economic Journal*, vol. 7, no. 28, 1897; **Такуо** Dome. Adam Smith's theory of tax incidence: an interpretation of his natural-price system. – *Cambridge Journal of Economics*, Volume 22, Issue 1, January 1998, Pages 79–89; **Стоянов**, Иван. Данъчно право. 6. прераб. и доп. изд. София: Сиела, 2016, с. 26–27.

¹⁹ **Стоенчева**, Цветка. Публични финанси. София: ИК-УНСС, 2013, с. 51–52.

²⁰ **Брусарски**, Румен. Теория на публичните финанси. София: Университетско издателство Стопанство, 2007, с. 68.

²¹ **Кучев**, Страшимир, **Кучев**, Юрий. Данъчно право. София: [Изд. авт.], 1997, с. 13. Авторите посочват, че „най-напред се определят нуждите за развитието и средствата, необходими на държавата, за да бъдат задоволени нуждите от национално значение, а след това се осигуряват съответните средства. От казаното следва, че данъците, които постъпват в бюджета имат *предварително определено планово-целево предназначение*“.

²² **Смит**, Адам. Богатството на народите. София: Изток-Запад, 2022, с. 621 и сл. Принципиите на данъчното облагане, актуални и до днес са: Поданиците на всяка държава да дават своя дял за издръжка на правителството, колкото е възможно по-близко съотношение със своите възможности; данъците да бъдат твърдо определени, а не произволни; всеки данък да се събира по времето и начина, който е най-удобен за данъкоплатеца; всеки данък да е така замислен, че да взема или удържа от джоба на народа колкото е възможно по-малко свръх онова, което носи на държавната хазна.

Същността на данъка от *политическо гледище* се определя от характера на общественно-икономическия строй²³. От този аспект данъкът се характеризира със своята органична връзка с икономическото и социално развитие на страната, с „народополезното и целевото предназначение за задоволяване нуждите на икономиката, за развитието на културата, образованието, който процес се осъществява реално благодарение на ритмичното и плановете постъпление на данъците“²⁴.

В *правен аспект* понятието данък е разглеждано във всеки един учебен курс по финансово и данъчно право като основополагащо понятие за финансовоправната наука²⁵. Данъкът като „финансово-стопанска и данъчно-правна категория заема централно място поради своята безусловна задължителност, поради огромната служба, която изпълнява в бюджетите на държавата, поради влиянията и отраженията, които упражнява върху личното и народното стопанство“²⁶.

Въпреки многото теории за същността на данъка еднозначно определение за него не съществува.

Предмет на настоящата студия е понятието „данък“ в правен аспект. В първата си част студията е **обзорна** и представя на вниманието на читателя доктриналните определения за данък и тези, съдържащи се в съдебната практика. Разгледани са учебниците, учебните курсове и учебни помагала по финансово и данъчно право и относимите към проблематиката на настоящата студия български научни трудове (монографии), в които се съдържат определения за понятието „данък“ от 1926 г. до 2023 г. на: Петко Стоянов, Ангел Ангелов, Веселин Христофоров, Савина Михайлова, Страшимир и Юрий Кучеви, Евелина Димитрова, Ганета Минкова, Иван Стоянов, Валери Димитров и Сашо Пенев. Изхождайки от традициите в българската правна теория и при съобразяване на настоящето състояние на нормативната уредба, е направен опит за прецизиране на понятието „данък“.

Във втората част на студията са обобщени различните възгледи относно съдържанието на понятието „данък“ в българската финансовоправна и данъчно-правна теории, както и в съдебната практика на българските съдилища. Направено е разграничение между понятието за данък и други сродни явления²⁷

²³ Кучев, Страшимир, Кучев, Юрий. Данъчно право. С., 1997, с. 12.

²⁴ Пак там.

²⁵ Настоящата студия акцентира на тях чрез конкретното им посочване и анализ в изложението.

²⁶ Стоянов, Петко. Основни начала на финансовата наука. София: Университетско издателство „Св. Климент Охридски“, 2004, с. 257.

²⁷ Използвам понятието „явления“ въпреки терминологичната неточност като обобщаващо за публичните вземания, различни от данъци; отчисленията; данъчните задължения и правният институт на санкцията.

основно на базата на тълкувателната практика на Конституционния съд на Република България (КС) и правна теория.

Третата част на студията съдържа критичен анализ на две тълкувателни решения, чрез които вниманието на читателя е насочено към практическите измерения на научния анализ и необходимостта от задълбочено познаване на това понятие за целите на нормотворческия процес и правораздаването.

I. Теории за същността на данъка. Дефиниране на понятието

Всяко обществено-икономическо развитие се характеризира със система от данъци, които отразяват това развитие.²⁸

Въпреки различните видове данъци, които съвременността познава, в българското позитивно право не е установено легално определение за понятието „данък“, което се среща в редица правни норми, ползващи се с различна юридическа сила. Така, съгласно чл. 60, ал. 1 от Конституцията на Република България („КРБ“) гражданите са длъжни да плащат данъци и такси, установени със закон, съобразно техните доходи и имущество. Съгласно чл. 60, ал. 2 КРБ данъчни облекчения и утежнения могат да се установяват само със закон. В чл. 162 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК) данъкът е посочен наред с всички останали публични държавни и общински вземания. Данъкът е посочен и като бюджетен приход (парично постъпление) в § 1, т. 29 от допълнителните разпоредби (ДР) на Закона за публичните финанси (ЗПФ).

Липсата на легално определение предполага дефинирането на понятието за данък от правната теория и съдебна практика.

В правната теория са давани различни определения за понятието „данък“. Във финансовоправната теория данъците са определяни като основната и най-значима категория **финансови бюджетни приходи**²⁹ – плащания, с които държавата обременява лицата, върху платежните сили на които тя може да разпорежда по силата на властта, която има и при това по начин, който тя установява едностранно непосредствено върху тях – върху техните доходи и

²⁸ **Кучев**, Страшимир, **Кучев**, Юрий. Данъчно право. С., 1997, с. 7. За отделните видове данъци, установени в съвременната данъчна система на Република България вж. **Пенов**, Сашо. Правен режим на корпоративното подоходно облагане. София: Университетско издателство „Св. Климент Охридски“, 2000; **Димитрова**, Евелина. Сравнителноправни аспекти на облагането с данък върху добавената стойност. София: Просвета, 2011; **Димитрова**, Евелина. Правен режим на данъка върху добавената стойност. София: Просвета, 2010;

²⁹ Петко Стоянов в **Стоянов**, Петко. Основни начала на финансовата наука. София: Университетско издателство „Св. Климент Охридски“, 2004, с. 259 ги нарича: „най-големите приходоизточници на финансовото стопанство“. Така и **Димитров**, Валери. Финансово право. София: Нова звезда, 2019, с. 255.

владяни от тях имоти³⁰. Данъците са дефинирани и като **редовни бюджетни приходи**, които са невъзвръщаеми, безвъзмездни, определени по общ начин за определени категории облагаеми обекти и лица, установени са едностранно и са в полза на държавата и в тежест на граждани и организации³¹.

В по-старата данъчноправна теория данъкът е определян като **публичноправно отношение**, създадено по силата на едно публичноправно волеизявление, какъвто е данъчният закон³². Данъците е посочвано, че се установяват чрез действията и разпорежданията на органи на публичноправната власт, успоредно с предписаното съдействие и подчинение на данъчно задължените лица³³.

В правната теория преобладава определението за данък като парично, невъзвръщаемо **плащане** в полза на държавата или общините, установено със закон, срещу което държавата не е длъжна да предостави насрещна престация³⁴. Това определение е споделяно от основоположниците на финансово-правната наука, които определят данъците като „плащания, с които държавата обременява лицата, върху платежните сили на които тя може да разпорежда по силата на властта, която има и при това по начини, които тя установява едностранно непосредствено върху тях – върху техните доходи и владяни от тях имоти“³⁵. Това определение е въведено от Петко Стоянов във фундаменталния за финансово-правната наука труд „Основни начала на финансовата наука“, публикуван за първи път през 1926 г. Концепцията на Петко Стоянов за същността за данъка доразвива идеята за данъка като принудителен внос на гражданите за удовлетворяване на техните колективни потребности, въведена от немския икономист Адолф Вагнер.³⁶

Представените определения в българската правна теория, в която данъкът се разглежда като плащане са сходни: „Безвъзмездно плащане на парични

³⁰ **Стоянов**, Петко. Основни начала на финансовата наука. София: Университетско издателство „Св. Климент Охридски“, 2004, с. 258.

³¹ **Димитров**, Валери. Финансово право. София: Нова звезда, 2019, с. 255 и сл., 285 и сл.

³² **Стоянов**, Петко. Данъчно право. 3. доп. и прераб. изд. София: БАН, 1994, с. 26. §2 от Първи раздел, Общо учение за данъка и за данъчните закони, б. А. Основни понятия, е наименован „Данъкът като правоотношение“.

³³ Пак там.

³⁴ **Пенов**, Сашо. Финансово право. Специална част. София: Университетско издателство „Св. Климент Охридски“, 2020, с. 208. **Стоянов**, Иван. Финансово право. 5. прераб. и доп. изд. София: Сиела, 2017, с. 348; **Стоянов**, Иван. Данъчно право. 6. прераб. и доп. изд. София: Сиела, 2016, с. 23. **Кучев**, Страшимир, **Кучев**, Юрий. Данъчно право. С., 1997, с. 38. **Стоянов**, Петко. Данъчно право. София: БАН, 1994, с. 22.

³⁵ **Стоянов**, Петко. Основни начала на финансовата наука. София: Университетско издателство „Св. Климент Охридски“, 2004. Фундаменталният труд на Петко Стоянов в издаден за първи път през 1926 г. Преиздаден през 1933 г., 1946 г. и 2004 г. Така и **Ангелов**, Ангел. Финансово право на НРБ. София: Наука и изкуство, 1960, с. 237.

³⁶ **Кучев**, Страшимир, **Кучев**, Юрий. Данъчно право. С., 1997, с. 37–38.

суми в приход на бюджета в определени размери и срокове³⁷; „Невъзвръщаемо, безвъзмездно, парично плащане в полза на държавата, установено със закон в тежест на физическите и юридическите лица, субекти на данъчни задължения“³⁸; „Парични, невъзвръщаеми плащания в полза на държавата, установени със закон, срещу които държавата не е длъжна да предостави насрещна контрапостация“³⁹; и „Възникнало по силата на закона невъзвръщаемо и безвъзмездно плащане, с което държавата и общините обременяват физическите и юридическите лица, за да посрещнат финансовите си нужди и да изпълняват публичните си функции“⁴⁰.

Данъкът е определян и като възникнало по силата на закона едностранно, безвъзмездно, публичноправно и **парично задължение**, с което държавата и общините обременяват лицата, за да посрещнат финансовите си нужди, и да изпълнят други публични функции.⁴¹ Данъците като парични задължения се установяват по общ начин за всички данъчно задължени лица.⁴²

В най-новата данъчноправна литература е представено следното определение за данък: безвъзмездна, невъзвръщаема, еднократна или повтаряща се **задължителна вноска** в определен от закона паричен фонд, установена във всичките си елементи едностранно със закон, по общ начин, в тежест на гражданите и техните организации, чието изпълнение е скрепено със специалната правна принуда на финансовия изпълнителен процес⁴³.

Различните определения за данък в правната теория са възприемани и в **съдебната практика**. Най-многобройни са съдебните решения, в които се посочва, че данъкът е публично държавно вземане⁴⁴. Това е разбираемо предвид изричното му посочване като такова в чл. 162, ал. 2, т. 1 ДОПК.

³⁷ Ангелов, Ангел. Финансово право на НРБ. София: Наука и изкуство, 1960, с. 237.

³⁸ Михайлова, Савина, Димитрова, Евелина. Ръководство по финансово право на Република България. София: Тилиа, 1996, с. 174.

³⁹ Кучев, Страшимир. Финансово право. София: ЛиСтра, 2004, с. 161.

⁴⁰ Минкова, Ганета, Чилова, Нина. Помагало по данъчно право. 2. актуал. и доп. изд. София: Сиела. 2019, с. 73.

⁴¹ Минкова, Ганета. Данъчни задължения. София: Сиела, 2012, с. 20.

⁴² Пенев, Сашо. Финансово право. Специална част. София: Университетско издателство „Св. Климент Охридски“, 2020, с. 211.

⁴³ Димитрова. Евелина. Корпоративно данъчно право. София: Просвета, 2023.

⁴⁴ Тълкувателно решение № 1 от 07.05.2009 г. по тълк.д. № 1/2009 г. на Върховен касационен съд, ОСНК; Решение № 117 от 26.02.2019 г. по т.д. № 211/2018 г. на I състав на Окръжен съд – Стара Загора; Решение № 117 от 26.02.2019 г. по т.д. № 211/2018 г. на I състав на Окръжен съд – Стара Загора; Решение от 14.12.2021 г. по адм.д. № 512/2021 г. на Административен съд – Велико Търново; Присъда № 20 от 16.08.2016 г. по н.о.х.д. № 285/2016 г. на Окръжен съд – Шумен; Присъда № 32 от 29.05.2014 г. по н.о.х.д. № 274/2014 г. на I състав на Окръжен съд – Бургас; Присъда № 91 от 04.04.2017 г. по н.о.х.д. № 445/2017 г. на НО 16 състав на Софийски градски съд; Решение № 117 от 26.02.2019 г. по т.д. № 211/2018 г. на I състав на Окръжен съд – Стара Загора.

В съдебната практика е възприето и виждането, че данъкът е субективно право на държавата⁴⁵. Предвид неизменната корелативна връзка между правата и задълженията изрично е посочвано и че на „това публично субективно право на държавата съответства задължението на гражданите, закрепено в чл. 60, ал. 1 от Конституцията, за заплащане на данъци и такси, установени със закон, съобразно своите доходи и имущество“⁴⁶. В най-новата финансово-правна литература като един от основните юридически белези на данъците е посочвана именно същността им на **публично субективно право** на държавата да получи определена парична сума. На това право съответства корелативно задължение на данъчно задълженото лице, което е конституционно установено.⁴⁷

В практиката си Конституционният съд (КС) е разглеждал данъците и като „публичноправно вземане на държавата“⁴⁸, „държавно вземане“⁴⁹, задължително фиксирано публичноправно плащане⁵⁰. Особено практическо значение има многократно посочваното от КС изискване за законоустановеност на данъците във всичките им елементи: данъчен обект, данъчен субект; данъчна основа, данъчна ставка и данъчна единица⁵¹.

В обобщение би могло да се заключи, че в основната си част доктриналните определения за данък са сходни при изграждането на **основните юридически белези**⁵² на данъците, а именно: едностранното им, законово определяне от държавата по общ начин за всички данъчно задължени лица; невъзвръщаемост; безвъзмездност; непрехвърлимост и възможност за принудителното им събиране.

Становищата се различават по отношение същността на данъка, понятието за него, а именно:

⁴⁵ Решение № 180 от 21.1.2014 г. по н.д. № 164/2013 г. на Апелативен съд – Бургас;

⁴⁶ Решение № 509 от 17.12.2019 г. по в.н.о.х.д. № 1101/2019 г. на Софийски апелативен съд, Наказателна колегия.

⁴⁷ **Пенов**, Сашо. Финансово право. Специална част. София: Университетско издателство „Св. Климент Охридски“, 2020, с. 209.

⁴⁸ Решение № 2 от 30 януари 1997 г. на Конституционния съд по конституционно дело № 26/96 г.; Решение № 3 от 9 февруари 1996 г. на Конституционния съд по конституционно дело №. № 2/96 г.

⁴⁹ Решение № 5 от 29 юни 2000 г. на Конституционния съд по конституционно дело № 4/2000 г.

⁵⁰ Решение № 6 от 1 октомври 2002 г. на Конституционния съд по к.д. № 9/2002 г.; Решение № 8 от 17 юни 1997 г. на Конституционния съд по к.д. № 3/97 г.; Решение № 4 от 9 април 2019 г. на Конституционния съд по к.д. № 15/2018 г.

⁵¹ Решение № 4 от 9 април 2019 г. на Конституционния съд по к.д. № 15/2018 г.

⁵² Юридическите белези на данъците са систематизирани в учебните курсове по данъчно право и съвременната финансово-правна литература – вж. **Кучев**, Страшимир, **Кучев**, Юрий. Данъчно право. С., 1997, с. 14; **Пенов**, Сашо. Финансово право. Специална част. София: Университетско издателство „Св. Климент Охридски“, 2020, с. 209–213.

– Данъкът като *публичноправно отношение* – концепция, възприета в по-старата данъчноправна литература;

– Данъкът като *плащане* – концепция, възприета в по-старата финансово-правна литература и доминираща до момента, включително в съдебната практика на КС;

– Данъкът като публично *субективно право* на държавата, съответно кореспондиращото му *задължение за плащане* от данъчно за длъженото лице – концепция, възприета в съдебната практика и посочвана в правната литература като един от юридическите белези на данъците;

– Данъкът като *задължителна вноска* в определен от закона паричен фонд – концепция, възприета в най-новата данъчноправна литература.

В съвременната правна теория правното отношение се определя като двустранно индивидуализирана правна връзка между правни субекти, чието съдържание са субективни права и насрещните им юридически задължения.⁵³ В структурата на правоотношението се обхващат страните (правните субекти), обектът (благо, по повод на което възниква съответната правна връзка) и съдържанието (субективните права и насрещните юридически задължения на страните)⁵⁴. Във финансовоправната теория е детайлно разгледан въпросът относно същността, възникването, развитието и погасяването на финансовите правоотношения⁵⁵, каквито са и данъчните. Данъчното правоотношение се определя като сложно правоотношение.⁵⁶ То включва в своето съдържание редица права и задължения от най-различно естество, както на активния, така и на пасивния субект в правоотношението като „основната и съществената част от съдържанието на сложното данъчно правоотношение съставлява данъчният дълг, сиреч задължението на данъкоплатеца да плати сумата, отговаряща на размера на данъка в конкретния случай“⁵⁷.

От гледна точка на действащата нормативна уредба⁵⁸ и съвременната правна теория⁵⁹ съм склонна да приема, че данъкът не би могъл да бъде определен като правна връзка. Правната връзка между държавата и данъчно задълженото лице е възникнала по силата на данъчноправната норма, която вмениява на

⁵³ **Вълчев**, Даниел. Лекции по обща теория на правото. Ч. 2. София: Сиела, 2019, с. 133.

⁵⁴ Пак там. с. 134–135; **Пенов**, Сашо. Финансово право. Обща част. София: Университетско издателство „Св. Климент Охридски“, 2021, с. 114.

⁵⁵ **Костов**, Милчо. Финансови правни отношения. София: БАН, 1979. **Пенов**, Сашо. Финансово право. Обща част. София: Университетско издателство „Св. Климент Охридски“, 2021, с. 113 и сл.

⁵⁶ **Христофоров**, Веселин. Данъчно право. София: Наука и изкуство, 1949, с. 67.

⁵⁷ Пак там.

⁵⁸ Данъкът като публично вземане съгласно чл. 162 ДОПК и парично постъпление съгласно § 1, т. 29 от ДР на ЗПФ.

⁵⁹ Правоотношението като двустранно индивидуализирана правна връзка.

данъчно задълженото лице задължението да предостави определена парична сума на държавата/общините за целите на обезпечаване функционирането им и осигуряване гарантираните от закона публични блага. Така, за да възникне данъчно правоотношение между държавата, гражданите и техните организации е необходимо да се реализират определени юридически факти или сложни фактически състави, установени в материалните данъчноправни норми. Поради това и данъкът е определян като *крайния резултат* от възникнало и развило се данъчно правоотношение.⁶⁰

На следващо място преобладаващото в правната теория и съдебна практика (вкл. тълкувателна такава⁶¹) определение за данъка като „плащане“ би могло да бъде преосмислено при съобразяване актуалната нормативна уредба и развитието на съвременния общоупотребим български език. Съгласно чл. 60 КРБ гражданите са длъжни да *плащат* данъци и такси, установени със закон, съобразно техните доходи и имущество. Предвид и определянето на данъка като публично вземане съгласно чл. 162 ДОПК и парично постъпление съгласно § 1, т. 29 от ДР на ЗПФ намирам, че поставянето на равенство между фактическото действие (плащане) и самия данък (парична сума; парично постъпление) е неточно в правно и езиково естество.

По отношение определянето на данъка като „субективно право“ на държавата съм на мнение, че на първо място следва да бъде изяснено понятието за субективно право.

В съвременната обща теория на правото субективното право се определя като призната от правния ред *възможност* на едно лице да има определено поведение, както и призната от правния ред *правна власт* да определя поведението на друго лице или едностранно да внася промени в своята или в чужда правна сфера за задоволяване на един юридически признат интерес.⁶² Определянето на данъка като възможност или правна власт отново намирам за неточно. Държавата/общините разполагат с правна власт (правомощие) да предопределят поведението на данъчно задълженото лице, което е длъжно да заплати съответна парична сума (данък), определена по основание и размер след приложение на данъчноправната норма. Правната власт на държавата/общините, тяхната възможност (правомощие) да получат/установят/съберат съответната парична сума считам, че не би могло да бъде определението за понятието „данък“, а представлява негов основен юридически белег.⁶³

Определянето за данък като *безвъзмездна, невъзвръщаема, еднократна или повтаряща се задължителна вноска в определен от закона паричен*

⁶⁰ Кучев, Страшимир, Кучев, Юрий. Данъчно право. С., 1997, с. 7 и с. 89.

⁶¹ Решение № 8 от 17 юни 1997 г. на Конституционния съд по к.д. № 3/97 г.

⁶² Вълчев, Даниел. Лекции по обща теория на правото. Ч. 2. София: Сиела, 2019, с. 99.

⁶³ Така и Пенев, Сашо. Финансово право. Специална част. София: Университетско издателство „Св. Климент Охридски“, 2020, с. 209.

фонд, установена във всичките си елементи едностранно със закон, по общ начин, в тежест на гражданите и техните организации, чието изпълнение е скрепено със специалната правна принуда на финансовия изпълнителен процес, намирам за отчитащо в пълнота всеки един от юридическите белези на данъците. В настоящата студия излагам единственото си съображение, че определението за данък като вноска би могло да бъде възприето като твърде близко до понятието за осигурителни вноски⁶⁴, които са отделен вид публични вземания съгласно чл. 162, ал. 2, т. 1 ДОПК.

В заключение и като основен правен извод на настоящето изследване, намирам, че при съобразяване актуалната нормативна уредба⁶⁵ и достиженията на българската финансовоправна и данъчноправна литератури⁶⁶ данъкът би могъл да бъде определен като *невъзвръщаемо парично постъпление в полза на държавата или общините, възникнало по силата на закона и дължимо от гражданите и техните организации при съобразяване размера на доходите и имуществото им, срещу което държавата не дължи конкретна prestation и при неизпълнение на задължението за плащане разполага с правната власт да събере дължимите парични суми принудително.*

II. Разграничение на данъка от други публични вземания, правни институти и явления

От особено практическо значение е разграничението на данъците от други публични вземания, правни институти и явления доколкото КРБ не допуска установяването на други финансови утежнения/тежести за гражданите освен данъците и таксите. Допълнително, недостатъчно доброто познаване на понятието за данък, неговите юридически белези както и разграничението му от други публични вземания, правни институти и явления е довело и води до въвеждането в правната уредба на противоконституционни правни норми.

1. Данък и отчисление

В тълкувателната си практика КС е разгледал разграничението между данък и отчисление.⁶⁷

През 1997 г. по силата на тогавашната редакция на чл. 57а от Закона за физическото възпитание и спорта (ЗФВС) е било вменено задължение на

⁶⁴ Понятието „вноска“ се използва широко в нормативната уредба, а именно действащите към настоящия момент Кодекс за социално осигуряване и Закон за здравно осигуряване, които установяват обществените отношения, свързани със социалното и здравно осигуряване.

⁶⁵ Разпоредбите на чл. 60 КРБ, чл. 162 ДОПК и § 1, т. 29 от ДР на ЗПФ.

⁶⁶ В която безпротиворечиво са установени юридическите белези на данъците.

⁶⁷ Решение № 8 от 17 юни 1997 г. на Конституционния съд по к.д. № 3/97 г.; Решение № 6 от 1 октомври 2002 г. на Конституционния съд по к.д. № 9/2002 г.

спортните организации да участват в набирането на постъпления в бюджета на Министерството на младежта и спорта (ММС). Било е предвидено това да се случва чрез *отчисления* в размер от три на сто от приходите на спортните организации, реализирани при всеки един трансфер на спортисти. Набраните средства било предназначено да се използват за финансиране на дейности с деца и юноши по съответния спорт.

КС се е произнесъл, че атакуваната норма на чл. 57а ЗФВС по същество установява допълнителни финансови утежнения, извън установените с чл. 60, ал. 1 от Конституцията данъчни задължения, изразени под формата на отчисления на суми от приходи от законно осъществени трансферни сделки. Наред със съществуващото задължение за плащането на съответния данък върху приход от трансферна сделка се вменява и задължението за правене на отчисление от този приход в полза на бюджета на ММС⁶⁸. Оспорената разпоредба е прието, че няма конституционна опора. Липсва конституционна норма, от която да се извлече наличието на дадено правомощие на който и да е държавен орган да възлага на физически и юридически лица други финансови тежести, включително и за финансиране дейността за деца и юноши по съответния спорт, освен заплащането на данъци и такси⁶⁹.

Пет години по-късно, през 2002 г. отново е въведена уредба, с която е предвидено в Държавния фонд за подпомагане на физическото възпитание и спорта да се правят отчисления в размер на три на сто върху постъпленията от хазартни игри. Това отново е определено от КС като данъчно утежнение. КС повторно се е произнесъл, че данъчни облекчения и утежнения могат да се установяват единствено само чрез закон, който обаче следва да защити основните права и свободи. Конституцията поставя изричното условие законът да създава данъчни задължения за всички граждани и юридически лица само и единствено в полза на държавния и общински бюджети. Повторно е посочено, че „не може дори чрез закон да се създават тежести в полза на фондове“⁷⁰.

2. Данък и такса

Правният режим на таксите, включително понятието за такса е разгледан подробно в съвременната финансовоправна литература⁷¹.

В своята практика КС следва разбирането, че разграничителният белег между данък и такса е елементът услуга. Основанието за плащане на таксата е ползването на услуга или предизвикване на действие на държавен орган в

⁶⁸ Решение № 6 от 1 октомври 2002 г. на Конституционния съд по к.д. № 9/2002 г.

⁶⁹ Пак там.

⁷⁰ Пак там.

⁷¹ **Пенов**, Сашо. Финансово право. Специална част. София: Университетско издателство „Св. Климент Охридски“, 2020, с. 253 и сл.

полза на платеща на таксата. Таксата се заплаща срещу извършена услуга и размерът се определя с оглед на разходите по извършване на услугата.⁷²

Интерес представлява разграничението между данък и такса, възприето от Комисията за защита на конкуренцията, което следва да бъде критикувано. В Решение № 566 от 08.07.2015 г. по преписка вх. № КЗК – 209/2015 г., (закрито заседание) на Комисията за защита на конкуренцията е посочено, че: „Заплащането на такса се дължи срещу престирането на конкретна услуга или дейност от държавни институции или други институции или лица, определени със закон, докато данъкът представлява безвъзмездно изземване на доход за обезпечаване на държавните разходи, без задължително размерът на данъка да е пряко обвързан с размера на разходите по предоставянето на услуги“. Следва да се посочи, че данъкът никога не е обвързан от размер на разходи по предоставяне на услуга. Това произтича от безвъзмездния характер на данъка, който бе вече изяснен.

3. Данък и осигурителни вноски

Конституционното основание на задължението за внасяне на осигурителни вноски е различно от това за заплащане на данъци.⁷³ Разграничение между данък и осигуровки на базата на юридическия белег на данъка безвъзмездност е правено многократно от КС.⁷⁴ За разлика от данъците, срещу които държавата/общините не дължат конкретна престация, срещу осигурителните вноски осигуреният получава право на съответни престации.

Това разграничение отразява достиженията на данъчноправната теория, в която е въведено понятието „задължителни финансови вноски“.⁷⁵ Те се определят като „законоустановени по всеобщ и диференциран начин от върховния орган на власт парични плащания, в процент към определена основа или в абсолютни стойности, чрез които се извършва разпределение на създадения доход или печалба, за да бъде използван за задоволяване на общодържавните

⁷² Решение № 4 от 4 юли 2013 г. на Конституционния съд по конституционно дело № 11 от 2013 г.; Решение № 9 от 20.06.1996 г. на Конституционния съд по конституционно дело № 9/1996 г., Решение № 11 от 01.07.2003 г. на Конституционния съд по конституционно дело № № 9/2003 г., Решение № 10 от 26.06.2003 г. на Конституционния съд по конституционно дело №. № 12/2003 г.

⁷³ Съгласно чл. 51, ал. 1 КРБ: Гражданите имат право на обществено осигуряване и социално подпомагане. В чл. 52, ал. 2 КРБ е установено, че гражданите имат право на здравно осигуряване, гарантиращо им достъпна медицинска помощ, и на безплатно ползване на медицинско обслужване при условия и по ред, определени със закон.

⁷⁴ Решение № 5 от 29 юни 2000 г. на Конституционния съд по конституционно дело № 4/2000 г.; Решение № 2 от 4 февруари 2014 г. на Конституционния съд по к.д. № 3/2013 г.; Решение № 7 от 27 юни 2017 г. на Конституционния съд по к.д. № 2/2017 г.

⁷⁵ Кучев, Страшимир, Кучев, Юрий. Данъчно право. С., 1997, с. 23.

и местните потребности, предварително определени от законодателя⁷⁶. Тези вноски, които постъпват в предварително определени фондове/бюджети⁷⁷ имат целево предназначение и е недопустимо да бъдат разходвани за нещо различно от законоустановеното⁷⁸.

4. Данък и данъчно задължение

Легално определение за данъчно задължение е било установено в действащия до 2005 г. Данъчен процесуален кодекс (ДПК).

Съгласно т. 5 от Допълнителните му разпоредби (ДР): „Данъчно задължение“ е задължението за заплащане на установено по вид и размер данъчно вземане, възникнало въз основа на закон или въз основа на акт на данъчен орган. Легално определение за данъчно вземане се е съдържало в т. 2 от ДР на ДПК (отм.), а именно: „Данъчно вземане“ са вземанията за републиканския бюджет от данъци, такси, глоби и имуществени санкции, събирани или налагани от данъчните органи, и вземанията на местните бюджети за местни данъци.

От представените легални определения в действащия до 2005 г. ДПК (отм.) може да се заключи, че понятието данъчно задължение е било с много по-широк обхват от понятието за данък.

За разлика от ДПК в действащия Данъчно-осигурителен процесуален кодекс (ДОПК) не е поставено ясно разграничение между понятията данък и данъчно задължение. Легални определения и за двете понятия не са установени като при анализ на разпоредбите на действащия ДОПК може да се заключи, че в някои разпоредби понятията данък и данъчно задължение се разглеждат като **синоними**, а в други разпоредби е поставено **разграничение** между тях.

Примери за разпоредби, в които понятията данък и данъчно задължение са синоними са чл. 108 и чл. 109 ДОПК. Чл. 108 ДОПК е наименован „Установяване на задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски“. Съгласно ал. 1 на същата разпоредба: *данъчните задължения* и задълженията за задължителни осигурителни вноски се установяват с ревизионен акт по чл. 118.

Съгласно ал. 1 и ал. 2 на чл. 109 ДОПК (Срок за установяване) срокът, след изтичане на който не се образува производство за установяване на задължение за данъци не тече, когато е образувано наказателно производство, от изхода на което зависи установяването на *данъчните задължения*.

При анализ на по-новите разпоредби на ДОПК, действащи от 2019–2020 г. може да се заключи, че законодателят прави някакво разграничение между двете понятия, но не е ясно в какво се изразява то и на базата на какво е

⁷⁶ Пак там, с. 27.

⁷⁷ В Република България това са бюджета на Националната здравноосигурителна каса и на държавното обществено осигуряване.

⁷⁸ Така и Решение № 8 от 4.07.2012 г. на Конституционния съд по к.д. № 16/2011 г.

направено. Така, съгласно чл. 134б, ал. 5 ДОПК, която съдържа легално определение за понятието „двойно данъчно облагане“ е посочено, че: „Двойно данъчно облагане по смисъла на този раздел е облагането на един и същ облагаем доход или имущество от две или повече държави членки с данъци, които попадат в обхвата на спогодба или друг международен договор със сходен характер по чл. 134а, ал. 1, когато това води до допълнително *облагане с данък, увеличаване на данъчните задължения* или непризнаване на загубите, които биха могли да бъдат приспаднати от данъчната печалба.“ В тази разпоредба изглежда, че законодателят разглежда данъчните задължения като понятие с по-широко съдържание от това за данъци.

На следващо място, в чл. 143я ДОПК, съдържащ легално определение за трансгранични данъчни схеми с потенциален риск от избягване на данъчно облагане, данъчните задължения са обвързани с понятията за данъчни загуби (т. 4 от същата разпоредба), а именно: за схеми с потенциален риск от избягване на данъчно облагане се приема схема, при която участник в нея предприема целенасочени действия за придобиване на дружество, което формира данъчни загуби, за прекратяване на основната му дейност и за използване на загубите за *намаляване на данъчните си задължения*, включително чрез прехвърляне на тези загуби към друга юрисдикция или чрез ускорено използване на тези загуби. Тук не е ясно какво се влага в понятието „данъчни задължения“. Идентично ли е то с понятието данък или включва и нещо допълнително (напр. лихви).

На следващо място, съгласно чл. 264, ал. 1 ДОПК, изм. – ДВ, бр. 66 от 2023 г., в сила от 03.05.2024 г.: „Прехвърлянето или учредяването на вещни права върху недвижими имоти или наследствени права, включващи недвижими имоти, включването на недвижими имоти или вещни права върху недвижими имоти като непарични вноски в капитала на търговски дружества, вписването на ипотека или особен залог се допуска след проверка, извършена от нотариуса или съдията по вписванията, по електронен път в Националната агенция за приходите, в резултат на която се установи, че прехвърлителят или учредителят на вещни права, съответно ипотекарният длъжник или залогодателят, няма непогасени, подлежащи на принудително изпълнение *публични задължения*. Наличието или липсата на непогасени *данъчни задължения* за имота се удостоверява в данъчната оценка.“

Съгласно ал. 2 на същата разпоредба, отнасяща се до прехвърлянето на моторни превозни средства: „Прехвърляне на собствеността върху моторни превозни средства се извършва след проверка в системата за обмен на информация, поддържана от Министерството на финансите, по чл. 5а от Закона за местните данъци и такси за платен данък върху превозното средство, както и след проверка, извършена от нотариуса, по електронен път в Националната агенция за приходите, в резултат на която се установи, че прехвърли-

телят няма непогасени, подлежащи на принудително изпълнение *публични задължения*. При условие че съответната община не е осигурила непрекъснат автоматизиран обмен на информация, проверката за платен *данък* върху превозните средства може да се извърши с представяне на издаден или заверен от общината документ.“.

Така, сделки с недвижими имоти/вещни права върху тях и прехвърляне на моторни превозни средства ще е допустимо само при липса на публични задължения. Самите сделки ще се осъществяват след удостоверяването на различни обстоятелства – сделки с недвижими имоти/вещни права върху тях ще се осъществяват след представяне на данъчна оценка за липса на непогасени „данъчни задължения“, а прехвърляне на моторни превозни средства ще се осъществява и при представяне на документ, удостоверяващ липса на незаплатени данъци.

От изложеното в настоящата т. 3.4 може да се заключи, че състоянието на действащата нормативна уредба не позволява да бъде направено заключение с какво съдържание законодателят използва понятията „данъчно задължение“, „данъчни задължения“. Идентични ли са те с понятието данък?

Правната теория не дава отговор на този въпрос, доколкото дори в учебниците и учебните курсове по данъчно право, издадени след 2005 г., не е направено ясно разграничение между тях. Данъкът и данъчните задължения на моменти се разглеждат като синоними, а в други не.

Така, например, през 2012 г. е публикуван учебник по данъчно право⁷⁹, в който се прави опит за „систематично разглеждане на *материалните данъчни задължения* от юридическа гледна точка“⁸⁰. Учебникът е наименуван „Данъчни задължения“. Данъчните задължения от своя страна са разгледани като понятие в по-широк смисъл в сравнение с понятието „данък“. Така, понятието данъчни задължения, включва освен „задължението за една парична сума“ (основно задължение) и допълнителни процесуални задължения (напр. подаване на данъчна декларация)⁸¹. По този начин данъчните задължения са категоризирани на материални и процесуални.

Въпреки, че в предговора на изданието е посочено, че ще бъдат разгледани само материалните данъчни задължения учебникът съдържа и глава четвърта, наименувана „Деклариране и внасяне“ т.е. и процесуални данъчни задължения по дефиницията на авторката. Едновременно с това в заглавията на главите, посветени на материалното данъчно задължение (задължение за

⁷⁹ Минкова, Ганета. Данъчни задължения. София: Сиела, 2012.

⁸⁰ Пак там, с. 13.

⁸¹ Пак там, с. 34. Повече относно понятието и общата характеристика на данъчния процес вж. Петканов, Георги. Данъчен процес. София: Тилиа, 1996, с. 9 и сл.

парична сума) понятието материални данъчни задължения липсва. Изглежда авторката разглежда понятията данък и материално данъчно задължение като синоними, а понятието данъчни задължения като по-широко понятие от това за данък, включващо и процесуалните данъчни задължения.

Тези доктринални разграничения съм на мнение, че нямат опора както в действащия до 2005 г. ДПК, така и в действащия към настоящия момент ДОПК.

Важността на разграничението между понятията данък и данъчно задължение или поставянето на равенство между тях съм на мнение, че не е единствено от доктринално естество. Разграничението или поставянето на равенство между тези понятия има и практическо значение, тъй като липсата на такова би могло да доведе до противоречива съдебна практика. В практиката си КС многократно е посочвал, че правовата държава изисква ясна, вътрешно свързана и безпротиворечива правна уредба⁸². Противоречивата, неясна или взаимноизключваща се нормативна уредба е нарушение на принципа на правовата държава⁸³. КС е посочвал и че „несъвършенството на закона и противоречието между неговите норми нарушават принципа на чл. 4, ал. 1 от Конституцията“⁸⁴. В конкретния случай, използването на понятието „данъчно задължение“/“данъчни задължения“ в ДОПК с различно съдържание и то в разпоредби, които съдържат легални определения за други понятия, намирам за нарушение на конституционния принцип на правовата държава. Поради това и следва да бъде направено предложение *de lege ferenda* за установяване на легални дефиниции на използваните от законодателя основни данъчноправни понятия, които да бъдат използвани по идентичен и безпротиворечив начин.

5. Данък и санкция

Санкцията в административноправен план представлява наказание за неспазване на установения ред в държавното управление.⁸⁵ В съвременната финансовоправна литература е разгледан изразът „финансови санкции“, които се налагат при нарушение на финансови правни норми.⁸⁶

⁸² Решение № 3 от 21.03.2012 г. на КС по к.д. № 12/2011 г.

⁸³ Пак там.

⁸⁴ Решение № 12 от 1.XI.1994 г. на КС на РБ по конст. д. № 12/94 г.

⁸⁵ **Дерменджиев**, Иван, **Костов**, Димитър, **Хрусанов**, Дончо. Административно право на Република България. София: Сиби, 2012, с. 318. **Лазаров**, Кино. Административно право. 2. прераб. и доп. изд. София: Фенея, 2011, с. 241 и сл. **Сивков**, Цветан. Административно право и административен процес. Плевен: Издателски център Медицински университет, 2013, с. 125 и сл.

⁸⁶ **Пенов**, Сашо. Финансово право. Обща част. София: Университетско издателство „Св. Климент Охридски“, 2021, с. 196–202. За нарушение на финансови правни норми не се носи финансова отговорност, а се проявяват специфики при установяването и реализирането на съответния вид юридическа отговорност.

Санкциите в данъчното право не са друго освен правни последици, които данъчните закони прикрепват към онези правни действия, които ги нарушават⁸⁷. Данъчните санкции се налагат при извършени данъчни деликти. Данъчният деликт от своя страна е определян като „неизпълнение на закон, при което е причинена или има възможност да се причини щета на съкровищния интерес“⁸⁸.

Данъците, разбирани като *невъзвръщаемо парично постъпление в полза на държавата или общините, възникнало по силата на закона и дължимо от гражданите и техните организации при съобразяване размера на доходите и имуществото им, срещу което държавата не дължи конкретна престация и при неизпълнение на задължението за плащане разполага с правната власт да събере дължимите парични суми принудително* не представляват санкция за противоправно поведение. Те се дължат за целите на обезпечаване на публичния интерес от всички граждани и техните организации само и единствено при отчитане размера на доходите и имуществото им. Изпълнението на задължението за заплащане на данък е правомерно действие, което произтича от диспозицията на правната норма, а санкцията е резултат от закононарушение, за което е предвидено налагане на административно наказание или носене на наказателна отговорност.

Посоченото разграничение е важно с оглед критичния анализ на Решение № 8 от 30 юни 2020 г. на Конституционния съд по конституционно дело № 14 /2019 г., представен в раздел III, т. 3.3. по-долу.

III. Критичен анализ на съдебна практика

1. Критичен анализ на Тълкувателно решение № 4 от 10.05.2022 г. на ВАС по т. д. № 2/2020 г., ОСС, I и II колегия

Тълкувателно дело № 2/2020 бе образувано по искане на председателя на Върховния административен съд до Общото събрание на колегиите във Върховния административен съд за приемане на тълкувателно решение по въпроса: „Обхватът на солидарната отговорност⁸⁹ по чл. 177 ЗДДС включва ли и задълженията за лихви за забава върху дължимия и невнесен данък от друго лице?“.

⁸⁷ Христофоров, Веселин. Данъчно право. София: Наука и изкуство, 1949, с. 88.

⁸⁸ Пак там, с. 89. За цялостно изследване на данъчния деликт вж. Стоянов, Петко. Данъчният деликт. София: Печ. Книпеграф, 1942. Стоянов, Петко. Данъчно право. София: БАН, 1994, с. 521 и сл.

⁸⁹ Отговорността по чл. 177 ЗДДС не е установена като солидарна отговорност в позитивното право на Република България. Допълнително, отговорността на получателя по облагаема доставка произтича от фактически състав, различен от фактическия състав, по силата на който доставчикът по облагаема доставка дължи заплащането на данък върху добавената стойност. Тези обстоятелства повдигат въпроса доколко възприетото от съдебната практика виждане, че отговорността е солидарна, е правилно.

Този въпрос първоначално бе поставен за разглеждане с въпроса „Отговорността по чл. 19, ал. 1 и 2 от Данъчно–осигурителния процесуален кодекс на третото задължено лице включва ли установеното задължение за лихви на главния длъжник?“, по който ВАС се произнесе с Тълкувателно решение № 5 от 29.03.2021 г. на ВАС по т. д. № 7/2019 г., OCC, I и II колегия.

Двете производства бяха разделени доколкото по отношение данъка върху добавената стойност е налице наднационална правна уредба, поради което бе отправено преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз (СЕС). По това запитване СЕС се произнесе с решението си от 20 май 2021 г. по дело C–4/20, съгласно което: Член 205 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност във връзка с принципа на пропорционалност трябва да се тълкува в смисъл, че *допуска* национална правна уредба, съгласно която солидарно отговорното лице по смисъла на този член трябва да плати не само размера на данъка върху добавената стойност (ДДС), който не е внесен от платеща на този данък, но и лихвите за забава, дължими от този платец върху посочения размер, когато е доказано, че това лице е упражнило правото си на приспадане на данъчен кредит, като е знаело или е било длъжно да знае, че посоченият платец няма плати този данък.

В българския ЗДДС обхващат на отговорността по чл. 177 ЗДДС е ограничен до дължимия и невнесен данък⁹⁰. В самата разпоредба на чл. 177, ал. 2 ЗДДС е конкретизирано, че третото лице отговаря единствено за дължимия и невнесен данък без посочване на лихвите, които са отделно публично вземане по смисъла на чл. 162, ал. 2, т. 9 ДОПК.

Въпреки това ВАС се произнесе с посоченото тълкувателно решение, че обхващат на солидарната отговорност по чл. 177 ЗДДС включва и задължеността за лихви за забава върху дължимия и невнесен данък от друго лице.

Върховните съдии се аргументираха основно чрез препращане към разпоредбата на чл. 16, ал. 3 ДОПК, съгласно която отговорността на задълженото лице по чл. 14, т. 3 обхваща данъците и задължителните осигурителни вноски, лихвите и разноските за събирането им.

Това разрешение намирам за неправилно доколкото отговорността по чл. 177 ЗДДС е установена като отговорност за получателя на облагаема доставка само и единствено за дължимия и невнесен данък от друго лице.

Отговорността по чл. 177 ЗДДС представлява усложнение в данъчното правоотношение, при реализиране на което един трети субект е привлечен да отговаря за чужд дълг – т.нар. усложнение в субектния състав на данъчното правоотношение. Институтът на отговорността по чл. 177 ЗДДС е изключе-

⁹⁰ Съгласно чл. 177, ал. 1 ЗДДС: Регистрирано лице – получател по облагаема доставка, отговаря за дължимия и невнесен данък от друго лице, доколкото е ползвало право на приспадане на данъчен кредит, свързан пряко или косвено с дължимия и невнесен данък.

ние от общите правила за облагане, поради което предпоставките за ангажирането ѝ следва да са обективно установими и достатъчно ясни, с оглед недопускане на разширително тълкуване⁹¹. Като установено от закона изключение, разпоредбите на чл. 177 ЗДДС следва да се прилагат *стриктно*, поради което всяка от предпоставките за ангажиране на отговорността следва да бъде установена при условията на пълно и главно доказване. Само при установено знание на получателя, че данъкът няма да бъде внесен от неговия доставчик, е допустимо да се ангажира солидарната отговорност по чл. 177 ЗДДС като по силата на чл. 177, ал. 2 ЗДДС доказателствената тежест е на органите по приходите⁹².

Отговорността по чл. 177 ЗДДС е пряко обвързана с обстоятелството, че третото лице, което би следвало да отговаря за задължението на главния длъжник (негов пряк или предходен доставчик по веригата) е ползвало право на данъчен кредит, свързан пряко или косвено с дължимия и невнесен данък. Размерът на ползвания данъчен кредит е ограничен до дължимия и невнесен данък добавена стойност и не включва и размера на лихвите, които би дължал предходен доставчик поради невнасянето от него на дължимия данък добавена стойност. Поради това и законодателят изрично е конкретизирал обхвата на отговорността по чл. 177 ЗДДС, а именно – дължимия и невнесен данък, без лихвите за забава.

Специфично за отговорността по чл. 177 ЗДДС е, че отговорността на третото лице е обвързана с упражнено право на приспадане на данъчен кредит. Ако лицето не е упражнило правото си на приспадане на данъчен кредит, отговорност по чл. 177 ЗДДС не би могла да се ангажира законосъобразно.

Връзката между невнесения данък и данъчния кредит се установява въз основа на чл. 177, ал. 3, т. 1 ЗДДС, а именно когато е налице поредица от облагаеми доставки с предмет същата стока или услуга, независимо дали в същия, изменен или преработен вид.

Поради това и размерът на обогатяването в разглеждания случай е размерът на ползвания данъчен кредит. Това е причината законодателят да ограничи отговорността по чл. 177 ЗДДС до размера на ползвания данъчен кредит.

Дали това законодателно разрешение е правилно или неправилно не е и не би могло да бъде предмет на анализ от ВАС. Поради това върховните съдии следваше да приложат данъчния закон стриктно, при отчитане съдържанието на понятието за данък, което никога не е включвало в себе си и лихвите, и да

⁹¹ Така и Решение № 588 от 19.01.2016 г. на ВАС по адм. дело № 5625/2015 г.; Решение № 1973 от 12.02.2014 г. на ВАС по адм. дело № 12145/2012 г.; Решение № 2769 от 13.03.2015 г. на ВАС по адм. дело № 6951/2014 г.; Решение № 4341 от 28.03.2014 г. на ВАС по адм. дело № 10697/2013 г.; Решение № 2310 от 04.03.2015 г. на ВАС по адм. дело № 3480/2014 г.; Решение № 7596 от 30.05.2012 г. на ВАС по адм. дело № 9425/2011 г. и др.

⁹² Така и Решение № 2310 от 04.03.2015 г. на ВАС по адм. дело № 3480/2014 г.

постановят решение съгласно което обхващат на солидарната отговорност по чл. 177 ЗДДС не включва задълженията за лихви за забава върху дължимия и невнесен данък от друго лице.

Постановеното Тълкувателно решение № 4 от 10.05.2022 г. на ВАС по т. д. № 2/2020 г., ОСС, I и II колегия намирам, че противоречи както на съдържанието на понятието за данък, така и на основни правила при тълкуването на данъчния закон. Данъчният закон се тълкува на първо място при съобразяване съдържанието на използваните правни понятия. Това е установено в правната доктрина още през 1940 г. в труда на Петко Стоянов „Тълкуване на данъчните закони“ на стр. 12, от който е посочено, че: средствата за разкриване на съдържанието на данъчните закони са на първо място „словото т.е. употребената от закона реч, а след това правните понятия, с които закона си е послужил.“⁹³. Данъчният закон определя смисъла и съдържанието на своите собствени понятия и тяхното тълкуване, затова трябва да се извършва в границите на тия негови определения⁹⁴. В конкретния случай ограничаването на отговорността по чл. 177 ЗДДС до дължимия и невнесен данък от законодателя е ясно и безпротиворечиво предвид съдържанието на чл. 177, ал. 1 ЗДДС и обстоятелството, че както в действащия до 2005 г. ДПК, така и в сега действащия ДОПК и приложимия материален ЗДДС, понятията данък и данъчно задължение/задължения никога не са включвали и лихвите.

2. Критичен анализ на Решение № 8 от 30 юни 2020 г. на Конституционния съд по конституционно дело № 14 /2019 г.

Конституционно дело № 14/2019 г. бе образувано по искане на Висшия адвокатски съвет (ВАДВС) за установяване на противоконституционност на чл. 102, ал. 4 от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС), (обн., ДВ, бр. 63 от 4.08.2006 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 52 от 9 юни 2020 г.).

Разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС е въведена с измененията на чл. 102 от ЗДДС Закона за изменение и допълнение на ЗДДС, обн., ДВ, бр. 97 от 5.12.2017 г., в сила от 1.01.2018 г. и очертава обхвата на дължимия ДДС от лицата, които не са изпълнили в срок задължението си за подаване на заявление за регистрация.

Предвидено е, че ДДС се начислява върху данъчната основа на доставката, посредством която данъчно задълженото лице е достигнало облагаем оборот от 50 000 лева (в приложимата редакцията), както и върху всички последващи

⁹³ Петко Стоянов в **Стоянов**, Петко. Тълкуване на данъчните закони. – *Сп. на Бълг. акад. на науките и изкуствата*, 60, 1940. Повече относно автономията на данъчното право вж. в **Кучев**, Юрий. Автономия на данъчното право. София: ЛиСтра, 2002.

⁹⁴ Пак там, с. 13.

доставки, извършени от това лице до датата на регистрацията му по ЗДДС, съответно, до отпадането на задължението му за регистрация.

Така определеният обхват на задължението за ДДС би довел до по-голям размер на стойността на дължимия данък в сравнение със стойността, върху която ДДС би бил начислен, ако лицето беше спазило срока за регистрация. Лицата, които са спазили задължението си да подадат заявление за регистрация в законоустановения срок, начисляват ДДС само върху доставките, извършени на и след датата на връчване на съответния акт за регистрация.⁹⁵ Доставката, с която са достигнали прага за регистрация и всички последващи доставки, извършвани до връчването на акта за регистрация са освободени от облагане с ДДС. По този начин разпоредбата на чл. 102, ал. 4 ЗДДС разширява обхвата на облагането с ДДС в случаите, в които данъчно задълженото лице не е подало заявление за регистрация в законоустановения срок, в сравнение със случаите, в които такова заявление е било надлежно подадено в срок.

До приемането на анализираната разпоредба на чл. 102, ал. 4 ЗДДС чл. 102, ал. 3 от ЗДДС установяваше, че стойността, върху която се начисляваше ДДС, включва само данъчните основи на облагаемите доставки, които са извършени от лицето от датата, на която е изтекъл срокът за издаването на акта за регистрация. Така, разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС значително промени режима на облагане с ДДС на лицата, които не са подали заявление за регистрация в законоустановения срок, спрямо преди това действащата разпоредба на чл. 102, ал. 3 от ЗДДС.

Налагането на увеличен размер на данъка по повод на това, че лицето не е спазило задължението си да се регистрира в срок за целите на ДДС е определяно от СЕС като наказателна санкция⁹⁶. Правото на ЕС допуска държава членка да наложи такава санкция, при условие, че тя е пропорционална на извършеното нарушение и не надхвърля необходимото за постигане на целите на законодателството⁹⁷. СЕС посочва, че при преценка на пропорционалността на такава санкция (под формата на увеличен размер на данъка) следва да се отчете каква е конкретната сума на наложената санкция и евентуалното наличие на измама или заобикаляне на приложимото законодателство от страна на данъчно задълженото лице, *наказано* за липсата на регистрация.⁹⁸ Подобни допълнителни обстоятелства не е предвидено да бъдат отчетени при приложението на чл. 102, ал. 4 ЗДДС в приложимата редакция.

На следващо място, българският ЗДДС предвижда две отделни административно-наказателни санкции както за неподаване на заявление за регистра-

⁹⁵ Чл. 82, ал. 1 ЗДДС във връзка с чл. 103 ЗДДС.

⁹⁶ Решението на СЕС от 9 юли 2015 г. по дело C-183/14, *Salomie*,

⁹⁷ Пак там.

⁹⁸ Пак там.

ция в срок⁹⁹, така и за неначисляване на данъка от лицето¹⁰⁰, което е пропуснало да се регистрира в срок.

Поради това намирам, че чл. 102, ал. 4 ЗДДС и до момента съдържа трета санкция за лицата, които не са подали в срок заявленията си за регистрация. В противоречие с правото на ЕС тази санкция не отчита поведението на лицата, а именно обстоятелството, дали пропускът на лицето да се регистрира по ЗДДС в срок се дължи на измама или грешка.

Тази санкция намирам, че противоречи на конституционно установения принцип на правовата държава поради нарушение на принципа *non bis in idem*. В настоящия случай предвиждането на три санкции за едно и също нарушение повдига въпроса *доколко е допустимо тяхното кумулиране*. Това неизменно създава условия за правна непредвидимост поради неяснота в правната уредба. Доколкото Конституционният съд на Република България многократно се е произнасял, че неяснотата в правната уредба представлява нарушение на принципа на правовата държава¹⁰¹, то разпоредбата на чл. 102, ал. 4 ЗДДС противоречи на чл. 4, ал. 1 от Конституцията.

Въпреки изложените аргументи, включително правни становища депозирани до КС, с Решение № 8 от 30 юни 2020 г. по конституционно дело № 14/2019 г. той прие, че разглежданата разпоредба не е противоконституционна. Основният аргумент е, че „В случая не се касае за наказание или санкция, а за възстановяване на причинените вреди от неправомерно поведение на задълженото лице“. Това твърдение на КС не отчита съдържанието на чл. 180 ЗДДС, която предвижда санкция за лицата, които не са начислили данък, тъй като не са подали заявление за регистрация в законоустановения срок. Предвидената санкция в чл. 180 ЗДДС, ал. 1 е глоба – за физическите лица, които не са търговци, или имуществена санкция – за юридическите лица и едноличните търговци, *в размер на неначисления данък*. Т.е. в нормативната уредба вече е установен ред за възстановяване вредите от неправомерното поведение на задълженото лице под формата на санкция за неправомерното им поведение, съизмерима с неначисления данък.

Приемането от КС, че тази уредба не противоречи на нито един конституционен принцип намирам за крайно фискален подход, който допуска налагане на повече от една санкция за едно и също нарушение в нарушение на основополагащия за правото принцип *non bis in idem*¹⁰².

⁹⁹ Чл. 178 ЗДДС.

¹⁰⁰ Чл. 180 ЗДДС.

¹⁰¹ Решение № 9/1994 г. по к.д. № 11/1994 г.; Решение № 5/2002 г. по к.д. № 5/2002 г.; Решение № 4/2010 г. по к.д. № 1/2010 г.; Решение № 8/2012 г. по к.д. № 16/2011 г. и др.

¹⁰² Допълнителни аргументи в този смисъл вж. в **Симеонов**, Атанас. Относно конституционно дело № 14 от 2019 г. – *Съвременна право*, 2022, № 1.

Заклучение

Понятието за данък не е еднозначно и никога не е било. Дискусиите относно съдържанието му едва ли някога ще бъдат преустановени предвид интензивното социално, икономическо и дори нравствено-етично развитие на общностите, формиращи и отделни данъчни юрисдикции.

Въпреки несекващите дискусии, от особена важност за правораздавателния процес е установяването на легална дефиниция за съдържанието на това понятие, включително познаването от правораздавателните органи на разграничението му от други сродни явления. Противното би довело до постановяване на още фискално ориентирани тълкувателни решения, в които не се отчитат юридическите белези на данъците и разграничението им от сродни явления. Това от своя страна е предпоставка за правораздавателен хаос и продължаващо нарушение на икономическите права на данъчно задължените лица. От друга страна изясняването на съдържанието на понятието за данък ще допринесе и за разграничаването му от други парични вземанията на държавата, за да не се допуска в нормотворчеството създаването на други по наименование парични задължения за гражданите, имащи белезите на данък.

ЛИТЕРАТУРА

- Ангелов**, Ангел. Финансово право на НРБ. София: Наука и изкуство, 1960.
- Бастиа**, Фредерик. Държавата. Държавата е фикцията, чрез която всеки иска да живее за сметка на всички останали. София: Изток-Запад, 2008.
- Брусарски**, Румен. Теория на публичните финанси. София: Университетско издателство Стопанство, 2007.
- Вълчев**, Даниел. Лекции по обща теория на правото. Ч. 2. София: Сиела, 2019.
- Димитров**, Валери. Финансово право. София: Нова звезда, 2019.
- Димитрова**, Евелина. Корпоративно данъчно право. София: Просвета, 2023.
- Димитрова**, Евелина. Сравнителноправни аспекти на облагането с данък върху добавената стойност. София: Просвета, 2011.
- Димитрова**, Евелина. Правен режим на данъка върху добавената стойност. София: Просвета, 2010.
- Дерменджиев**, Иван, **Костов**, Димитър, **Хрусанов**, Дончо. Административно право на Република България. София: Сиби, 2012.
- Костов**, Милчо. Финансови правни отношения. София: БАН, 1979.
- Кучев**, Страшимир, **Кучев**, Юрий. Данъчно право. София. [Изд. авт.], 1997.
- Кучев**, Страшимир. Финансово право. София: ЛиСтра, 2004.
- Кучев**, Юрий. Автономия на данъчното право. София: ЛиСтра, 2002.
- Лазаров**, Кино. Административно право. 2. прераб. и доп. изд. София: Феня, 2011.
- Минкова**, Ганета. Данъчни задължения. София: Сиела, 2012.
- Минкова**, Ганета, **Чилова**, Нина. Помагало по данъчно право. 2. актуал. и доп. изд. София: Сиела, 2019.

- Михайлова**, Савина, **Димитрова**, Евелина. Ръководство по финансово право на Република България. София: Тилиа, 1996.
- Пенов**, Сашо. Финансово право. Специална част. София: Университетско издателство „Св. Климент Охридски“, 2020.
- Пенов**, Сашо. Финансово право. Обща част. Университетско издателство „Св. Климент Охридски“, 2021.
- Пенов**, Сашо. Правен режим на корпоративното подоходно облагане. София: Университетско издателство „Св. Климент Охридски“, 2000.
- Петканов**, Георги. Данъчен процес. София: Тилиа, 1996.
- Симеонов**, Атанас. Относно конституционно дело № 14 от 2019 г.– *Съвременно право*, 2022, № 1.
- Симеонов**, Атанас. За новата правна уредба на митните сборове. – *Съвременно право*, 2000, № 1.
- Симеонов**. Атанас. Възникване на вносно митническо задължение. – *Съвременно право*, 2002, № 1.
- Сивков**, Цветан. Административно право и административен процес. Плевен: Издателски център Медицински университет, 2013.
- Смит**, Адам. Богатството на народите. София: Изток-Запад, 2022.
- Стоянов**, Иван. Стоянов. Данъчно право. 6. прераб. и доп. изд. София: Сиела, 2016.
- Стоянов**, Иван. Финансово право. 5. прераб. и доп. изд. София: Сиела, 2017.
- Стоянов**, Петко. Данъчно право. 3. доп. и прераб. София: БАН, 1994.
- Стоянов**, Петко. Данъчният деликт. София: Печ. Книпеграф, 1942.
- Стоянов**, Петко. Тълкуване на данъчните закони. – *Сп. на Бълг. акад. на науките и изкуствата*, 60, 1940.
- Стоянов**, Петко. Основни начала на финансовата наука. София: Университетско издателство „Св. Климент Охридски“, 2004.
- Тютюнджиев**, Иван, **Костов**, Александър, **Павлов**, Пламен, **Палангурски**, Милко, **Лазаров**, Иван, **Русев**, Иван. Стопанска история на България. София: Ровита, 2011.
- Христофоров**, Веселин. Данъчно право. София: Наука и изкуство, 1949.
- Blankson**, Samuel. A Brief History of Taxation. Lulu, 2007.
- Edgeworth**, F. Y. The Pure Theory of Taxation. – *The Economic Journal*, vol. 7, no. 28, 1897.
- Peeters**, Bruno. The Concept of Tax. EATLP International Tax Series, 2007.
- Samson**, William D. (2002). History of Taxation. In: Lymer, A., Hasseldine, J. (eds) The International Taxation System. Springer, Boston, MA, 2002.
- Takuo Dome**. Adam Smith’s theory of tax incidence: an interpretation of his natural-price system, – *Cambridge Journal of Economics*, Volume 22, Issue 1, January 1998, Pages 79–89.

Електронни връзки:

<https://academic-accelerator.com/encyclopedia/tax-on-childlessness> – посетен на 31.08.2023 г.

<https://www.britannica.com/search?query=tax> – посетен на 31.08.2023 г.

https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax/indicator-group/english_76e12892-en – посетен на 31.08.2023 г.

<https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#Г> – посетен на 31.08.2023.